



Universidade de Brasília
Centro de Educação a Distância
Pós-graduação em Direito Processual Tributário

**Verdade Material e Prova
no Processo Administrativo Fiscal**

Helda Pedrita Araújo Azevedo e Silva

BRASILIA
maio 2008

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Disciplina: Monografia
Professor Orientador: Marthius Sávio Cavalcante Lobato

**Verdade Material e Prova
no Processo Administrativo Fiscal**

Helda Pedrita Araújo Azevedo e Silva

BRASILIA
1º semestre / 2008

Aos meus filhos Gustavo e Lilian.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	4
CAPÍTULO 1 – CARACTERIZAÇÃO, PRINCÍPIOS GERAIS DOS DIREITOS CIVIL E PENAL	6
1.1 ESPÉCIES DE PROVA.....	8
1.1.1 Quanto à Constituição.....	8
1.1.2 Quanto ao Objeto.....	10
1.1.3 Quanto à Eficácia Probatória.....	11
1.2 CONJUNTO PROBATÓRIO.....	12
CAPÍTULO 2 - A PROVA TRIBUTÁRIA NO MOMENTO ATUAL BRASILEIRO...14	
CAPÍTULO 3 - A VERDADE MATERIAL E A PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	18
3.1 TEORIAS SOBRE A VERDADE.....	18
3.2 VERDADE MATERIAL E VERDADE FORMAL.....	20
3.3 MOMENTO PROCESSUAL DA PROVA.....	22
3.4 ÔNUS DA PROVA.....	23
3.5 A PROVA E OS LIMITES AO LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR.....	25
CONCLUSÃO.....	27
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	31

INTRODUÇÃO

Fazer justiça demanda o conhecimento da lei e da verdade do fato. A descoberta desta verdade, como elemento essencial ao julgamento, impõe a exigência da prova.

Prova (*probatio*) transmite a idéia de exame, comprovação, buscando demonstrar a existência de um fato jurídico, com o objetivo de influenciar convencimento e de fundamentar decisão. É a soma dos fatos apurados no Processo Administrativo Fiscal (PAF) e produtores da convicção da autoridade julgadora.

Quando lei específica não determinar em contrário, de forma expressa e inequívoca, aplicam-se ao Direito Processual Tributário a Teoria Geral do Processo e os institutos do Direito Civil e Penal. O Processo Administrativo Fiscal é avaliado materialmente à luz de princípios do Direito Penal e processualmente é manejado nos termos do Código de Processo Civil (CPC).

No direito positivo brasileiro são adotadas várias espécies de provas e a reunião dessas provas é que constituirá o conjunto probatório, cujos integrantes serão avaliados isoladamente ou em conjunto, para a formação de um juízo.

A prova tributária no momento atual brasileiro adota a regra básica da permissividade para todos os tipos, desde que admitidos em lei e moralmente legítimos. O novo direito probatório fiscal exige ainda novas espécies de regulamentações e provas que se encaixem nas atuais transmissões eletrônicas de dados.

A busca da verdade no processo administrativo fiscal contempla todas as teorias sobre a verdade, pois que, ora se busca a verdade das coisas ou dos fatos, ora se busca a verdade dos relatos ou enunciados, ora se busca a verdade dos resultados e aplicações práticas do conhecimento e assim por diante.

A despeito dessa busca, a legislação tributária também estabelece regras de preclusão

probatória para garantir o andamento lógico do processo, pois que a adoção de uma informalidade absoluta, com direito à prova ilimitado, poderia levar a manipulações indesejáveis e à protelação injustificada de seu término.

O processo administrativo fiscal abraça o princípio do livre convencimento motivado e a produção de provas não se restringe às partes, mas se estende também à autoridade julgadora, cabendo o ônus da prova a quem a lei determinar.

O princípio da livre convicção do julgador informa o sistema jurídico pátrio e a legislação do processo administrativo tem conduzido a uma posição hesitante sobre a amplitude dos poderes do julgador. Por um lado, o entendimento de que só se possa movimentar no âmbito dos fatos apresentados e por outro lado, de que se deva buscar a verdade material.

A questão está, pois, em aberto, merecendo regras dominantes no processo administrativo tributário, com determinação legal expressa sobre os limites de cognição do julgador, que, sem colocar em risco a averiguação da verdade material, sejam desenvolvidas de acordo com a estrita previsão normativa e de maneira a também prevalecer no julgamento a essência da justiça. Esse, o objetivo do presente trabalho.

CAPÍTULO 1

CARACTERIZAÇÃO, PRINCÍPIOS GERAIS

DOS DIREITOS CIVIL E PENAL

O processo de positivação do direito alcança as condutas humanas em suas relações e comunica aos indivíduos a obrigatoriedade da prática de determinada conduta. O direito positivo apresenta-se como um corpo de linguagem e a formação da norma jurídica decorre da sua construção lógica como mensagem legislada, da sua composição lingüística, dos agentes competentes para a sua emissão, dos destinatários do conteúdo da sua mensagem e do contexto ao qual se refere.¹

A previsão normativa geral origina-se de uma linguagem legislativa, para a qual há que se estabelecer uma compreensão de significados. A ocorrência do fato estabelece a análise entre o plano dos fatos e o plano normativo e a qualificação jurídica e veracidade desse fato será atestada pela linguagem das provas.

Dentro dessa previsão normativa geral o Direito Tributário empresta princípios do Direito Processual Civil na construção do Processo Administrativo Fiscal, a exemplo dos autos de infração. Mas a decisão na esfera tributária é de cunho eminentemente patrimonial e só algumas vezes se desdobra em cerceamento de liberdades, construído à luz dos princípios penais.

A palavra prova origina-se do latim (*probatio*) e transmite a idéia de exame, comprovação. Em direito, é qualquer evidência factual que ajude a estabelecer a verdade de algo. Segundo João Batista Lopes,² na linguagem jurídica tem o sentido de demonstração,

¹SILVA, Joana Lins e. **Fundamentos da Norma Tributária**. Obtida via Internet.

http://www.datavenia.net/livros/fund_da_norma_tributaria.htm, 16/03/2008, 16h16min.

²LOPES, João Batista. **A prova no direito processual civil**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1999, p.22.

pois tem ela como objetivo influenciar no processo de convencimento – conhecimento – da autoridade julgadora. O seu objetivo basilar no processo é o de criar nos autos uma verdade processual tão mais próxima ou exata, quanto a verdade fática.

Nesse sentido, De Plácido e Silva traz a afirmação de que a prova seria “[...] no sentido jurídico, a denominação, que se faz, pelos meios legais, da existência ou veracidade de um fato material ou de um ato jurídico, em virtude da qual se concluiu por sua existência do fato ou do ato demonstrado”³ (sic). Leib Soibelman, mais sucinto, refere que “prova é a demonstração da verdade de um fato”⁴ (sic), enquanto Arruda Alvim⁵ complementa que, embora as provas pertençam ao campo do Direito Material, elas não se destinam a convencer a parte contrária, mas sim a autoridade julgadora.

Na esfera Penal de avaliação, Mirabete diz que a prova seria demonstração a respeito da veracidade ou falsidade da imputação, que deve gerar no juiz a convicção de que necessita para o seu pronunciamento...⁶ (sic), e nesse ramo do Direito a prova para a condenação tem de ter a estrutura da certeza, nunca da dúvida ou da insegurança.

Logo, se no âmbito meramente civil as provas são avaliadas no confronto direto, observando-se o disposto no CPC nos termos do art. 332⁷ e seguintes, na decisão tributária ou penal – restrição patrimonial ou de liberdade – o conjunto probatório tem de ser convergente e inconteste; seguro no seu convencimento. Sob pena de não o sendo, não possibilitar um julgamento conforme ao princípio apropriado nesses ramos do Direito.

³ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p.296.

⁴ SOIBELMAN, Leib. **Enciclopédia do advogado**. 5.ed. Rio de Janeiro. Thex, 1994. p.296.

⁵ ALVIM, Arruda. **Manual de direito processual civil**. 7.ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2000.

⁶ MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Código de processo penal interpretado**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1999. p.237.v.2. p.443.

⁷ “Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados nesse Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.”

1.1 ESPÉCIES DE PROVA

Didaticamente, pode-se conceituar as espécies de provas em: por confissão, testemunhal, documental, pericial e emprestada, acrescidas mais recentemente da prova eletrônica. Quanto ao objeto, a prova será considerada como direta ou indireta e, na sua eficácia probatória, avaliada como uma prova plena ou bastante, semiplena e indiciária.

1.1.1 Quanto à Constituição

Confissão - Nos termos do art. 348 do CPC, a prova por confissão é admitida quando a parte admite fatos contrários aos seus interesses. Na ótica do PAF, a prova mediante confissão se revela quando a parte relata ou admite fatos de autoria de outrem sob sua responsabilidade, que desencadearam perdas aos cofres públicos. Não necessariamente deva ser aceita pela autoridade julgadora, sobretudo se intenta simular fato mais gravoso ao interesse público. Como figuras jurídicas da confissão no âmbito administrativo pode-se mencionar o lançamento por homologação ou a celebração de termo de parcelamento. Em ambos os casos, se verificada pelo contribuinte a incorreção das declarações prestadas, lhe é lícito solicitar revisão pelo órgão administrativo, posto que, em face dos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária, o tributo só é devido se verificada a ocorrência do fato previsto na hipótese da norma geral e abstrata.

Prova Testemunhal - O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, não contempla expressamente a realização dessa prova, o que não constitui óbice a que seja considerada, desde que pertinente e útil para o perfeito esclarecimento dos fatos do processo. Regra geral, é de pouca utilização no PAF a oitiva de pessoas estranhas ao processo, em razão de que a abrangência dos fatos correntemente diz respeito a questões técnicas ou contábeis, cuja solução se busca pela análise de documentos ou realização de diligências periciais. Entretanto, quando a defesa do contribuinte fundar-se em atitudes abusivas da fiscalização, por exemplo,

recorrer ao depoimento testemunhal será o meio adequado para demonstrá-lo.

Prova Documental - Sem dúvida, é a espécie de prova mais utilizada no PAF. O valor probante de um documento impõe a verificação da fidedignidade das informações nele contidas, a conformidade formal de sua apresentação, merecendo atenção especial também a possibilidade de o interessado estar fazendo uso inidôneo de documento idôneo. Segundo alguns estudiosos, “documento” abrange tudo aquilo que registra um fato. Pode ser público, privado, produzido com a deliberada intenção de constituir prova, elaborado sem qualquer intenção futura, podendo, ainda, ser escrito, gráfico ou eletrônico.

Prova Pericial – O pedido de perícia deve ser motivado, devendo ser deferido pelo julgador sempre que a verificação do argumento das partes depender de conhecimento técnico. Importa confrontar a parte final do art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, com o art. 421, parágrafo único, do CPC, que faculta ao juiz indeferir a perícia quando: "a) a prova do fato não depender do conhecimento especial do técnico; b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas; c) a verificação for impraticável". A análise conjugada dos dois preceitos justifica-se na medida em que o CPC presta-se perfeitamente a servir de dado comparativo para interpretação do alcance do Decreto do PAF. Assim é que a recusa à realização da prova pericial haverá de basear-se nas circunstâncias restritas e taxativas de laicidade (não se tratar de questão que exija conhecimento técnico), prescindibilidade (outras provas existentes no processo já se mostram suficientes) ou inexecutabilidade (a perícia é inexecutável sob o ponto de vista técnico). Daí decorre que a autoridade administrativa está obrigada a justificar e motivar o eventual indeferimento da prova.⁸

Prova Emprestada – é aquela que é importada de um processo para outro na mesma instituição ou de uma instituição a outra mediante certidão. Entre instituições há respaldo

⁸ Decreto nº 70.235/72, art. 28.

legal no art. 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), que autoriza convênios de colaboração mútua entre os entes tributantes. Diferentemente da prova emprestada no direito processual civil ou penal, consistente na construção de uma nova prova, idêntica àquela já produzida em outro processo e envolvendo as mesmas partes, a prova emprestada no Direito Tributário não configura prova do fato jurídico em sentido estrito e é recepcionada como prova indiciária, requerendo averiguações complementares e abertura do contraditório.

Prova Eletrônica - Essa prova tem como requisitos de admissibilidade a garantia da impossibilidade de adulteração e a identificação do emitente da vontade registrada. A certificação digital permite identificar as partes no meio eletrônico, utiliza-se de chaves públicas (assinatura digital por criptografia assimétrica), é garantida por terceira pessoa (certificador), levando o documento eletrônico a se equiparar ao documento físico. Também já integra o ordenamento jurídico a consideração de que documentos eletrônicos são documentos públicos ou particulares, para todos os fins legais.⁹ A previsão legal não obsta e admite outros meios de comprovação, autoria e integridade, inclusive não emitidos pelo ICP - Brasil, desde que admitido pelas partes como válido ou aceito por quem for oposto o documento.¹⁰

1.1.2 Quanto ao Objeto

Prova Direta - A Prova Direta é aquela que representa de forma imediata o evento e aponta de forma segura uma verdade. Nos dizeres de Carnelutti¹¹, tem o condão de relacionar diretamente o fato a provar e o fato a ser observado. Normalmente, ela por si só é bastante

⁹ MP nº 2.200/2001, art. 10.

¹⁰ ICP-Brasil - Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira
Autoridade Certificadora Raiz - Instituto Nacional de Tecnologia da Informação (Decreto nº 4.036/2001)

¹¹ CARNELUTTI, Francesco. **A prova civil**. 2.ed. Campinas: Bookseller, 2002. p.281.

para nortear a decisão. É o caso de utilização de documentos falsos, por exemplo, que dispensa a obtenção de outros indícios ou meios de prova para se autuar o ilícito.

Prova Indireta – Refere-se a fato diverso daquele que se pretende provar, mas cuja existência confirma ou informa o fato probando. Os indícios e as presunções são considerados modalidade de prova indireta, pois, a partir de um fato provado pode-se chegar, dedutivamente, ao fato principal. Considerando que os acontecimentos do mundo da experiência são inacessíveis, por terem se esgotado no tempo e no espaço, a prova consistirá sempre em uma construção lingüística que toma por fundamento marcas deixadas pela ocorrência do fenômeno. Os registros contábeis, por exemplo, não se confundem com as operações negociais efetivamente realizadas. Mas, sendo vestígios daquelas, as constituem no universo jurídico. A presunção parte da ocorrência de fato secundário desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido. É a operação lógica que se faz a partir da prova e é construída pelo aplicador do direito. Mas só é apta a justificar a constituição do fato jurídico tributário se evidenciado o nexó lógico entre o fato provado e o probando. É preciso demonstrar que a ocorrência do indício é prova da concretização da hipótese de incidência. As presunções que não conseguem estabelecer relação de causalidade entre o indício e o fato presumido são consideradas insuficientes para fundamentarem os lançamentos tributários e autuações fiscais. Contrapondo-se à presunção simples há a presunção legal, mas que é relativa, por admitir prova em contrário. Essa presunção tem o efeito prático da inversão do ônus da prova. É inconcebível considerar-se que um fato tenha acontecido se as provas demonstram o contrário no processo de averiguação.

1.1.3 Quanto à Eficácia Probatória

Prova Plena ou Bastante - É aquela que não necessita de outras provas, ou evidências, uma vez incontestável a verdade que ela exprime. Seu conteúdo é claro e delimita toda uma extensão fática que, por si só, transmite uma idéia ao julgador, não necessitando de

outras provas, diligências ou perícias adicionais.

Prova Semiplena - No mesmo viés, a prova é insuficiente quando só a sua apreciação não permite uma conclusão em prol de uma parte, ou mesmo uma concessão parcial. No caso do PAF, só essa prova abre uma possível perspectiva de possibilidade condenatória. Todavia, sem outros elementos, será sozinha incapaz de construir uma sólida decisão. Há necessidade de diligências subseqüentes, ou de perícias, de forma a se obter uma confirmação do conteúdo dessa prova.

Prova Indiciária - É fato que o indício por si só nada prova. A prova indiciária, como qualquer tipo de prova, recai sobre uma afirmação de fato e a sua particularidade decorre de recair em um fato que é indiciário, isto é, em um indício. Pode haver juízo suficiente para que seja proferida uma decisão de procedência diante de uma prova indiciária, bastando que esta prova permita este juízo de procedência. Entretanto, quando o fato indiciário auxiliar para demonstrar o fato essencial, mas também apontar para outro fato, a prova indiciária poderá ser somada a outra prova, para se formar um juízo de procedência. No campo tributário, os indícios geralmente sinalizam acompanhamentos, diligências, cruzamento de informações, fiscalizações preventivas ou fiscalizações de impacto, que podem construir provas para uma verdade material.¹²

1.2 CONJUNTO PROBATÓRIO

À reunião de indícios e de provas diversas, apresentadas por autor, defesa e julgador, denomina-se conjunto probatório. Sua apreciação dentro da técnica jurídica permitirá uma decisão em prol de uma das partes – total ou parcial. Ou também, dentro da esfera penal ou

¹² MARINONI, Luiz Guilherme. Obtida via Internet. <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5718>, 25/03/2008, 23h15min.

tributária, poderá apontar uma conclusão de que as provas no processo são insuficientes ou não conclusivas para se condenar o autuado.

Cabe ressaltar que a qualidade do conjunto probatório é que embasará o voto do julgador. A exemplo, se a autuação é respaldada tão somente numa prova indireta e insuficiente, dificilmente haverá decisão condenatória administrativa ou judicial. Diferentemente, se embasada por um conjunto probatório hábil e suficiente, e a defesa não trazer aos autos qualquer elemento com substância para derrogar a situação que se delinea nos autos, a autuação poderá gozar da presunção de certeza do julgador.

CAPÍTULO 2

A PROVA TRIBUTÁRIA NO MOMENTO ATUAL BRASILEIRO

A prova e os meios de produzi-la sempre estiveram intrinsecamente ligados à dinâmica social, aos costumes, aos valores morais e à questão patrimonial, dentre outros.

Modernamente ainda se pode validar o pensamento de E. Brusa sobre a teoria das provas, externado em 1895, ao prefaciá-lo Malatesta: o processo inquisitorial sob rigor da lei que emprestava ao juiz "uma confiança desmesurada", a ponto de enfeixar nas mãos, simultaneamente, as funções de acusador e defensor, cede lugar progressivamente à convicção íntima do juiz.

O próprio Brusa adverte, mesmo reconhecendo vantagens naquela mudança de direcionamento, para não se cair em exageros. E enfoca a importância da associação entre o livre convencimento e as regras probatórias, o argumento da razão lógica da experiência e as restrições legais.¹³

Hélio Tornaghi lembra uma instabilidade factual na avaliação da prova, ajustando-se o julgador aos ditames do momento social, ponderando diante de fatores como conveniências, costumes, regimes políticos, necessidade de segurança e de justiça, novas concepções de vida e da ordem jurídica.¹⁴

O que presenciam todos os pesquisadores do direito é, exatamente, o que destacam os dois juristas. Desde os primórdios da história da civilização até os movimentos políticos das últimas décadas, o direito posto e sua interpretação nos tribunais não revelam avanços lineares, mas derivações, recuos e retomadas.

¹³ BRUSA, E. 'Prefácio'. In: MALATESTA, Nicola Framarino Dei. **A lógica das provas em matéria criminal**. (Tradução de Paolo Capitano). Campinas: Bookseller, 1996, v. 1, pp. 7-10.

¹⁴ TORNAGHI, Hélio. **Curso de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 1, p. 273.

Os movimentos políticos das últimas décadas provocaram, em vários países, quebra do Estado de Direito, principalmente na América Latina. Em consequência, registraram-se inúmeros casos de práticas de torturas para obtenção de provas mediante confissões forçadas ou forçadas. Foram prolatadas inúmeras sentenças para agradar ao poder, de modo que nenhum setor da vida social, política ou econômica ficou imune ao autoritarismo.

Para coibir tais práticas, o esforço de redemocratização incluiu na ordem do dia, entre outras 'bandeiras', a questão dos direitos humanos, resultando na sua constitucionalização em vários países, com repercussão direta sobre a produção da prova no direito em geral.

No Brasil, a Constituição de 1988, em seu art. 5º, inciso LVI, consagrou como princípio os direitos fundamentais e individuais, assegurando a ampla defesa, o devido processo legal e a segurança jurídica.

A regra básica no direito brasileiro é que todos os tipos de provas são permitidos e praticados desde que admitidos em lei e moralmente legítimos, conforme inserto no art. 332 do Código de Processo Civil.

O exercício dos meios de prova disponíveis está intimamente ligado ao ramo do Direito em que aplicado. A exemplo, tem-se a ampla utilização da prova testemunhal no Direito Penal, Previdenciário, do Trabalho etc, sendo raramente utilizada no Direito Tributário, apesar de inexistir qualquer vedação de caráter geral, além das expressas nos arts. 400 a 419, do CPC. Na verdade, o testemunho é inclusive um dever legal consubstanciado nos arts. 339, 341, inciso I, 405, 411, 412, 413 e 416 do Código de Processo Civil, que definem as limitações e impedimentos das testemunhas e o *modus operandi* dos trâmites processuais, além do art. 342 do Código Penal, que versa sobre a obrigação que tem a testemunha de falar a verdade e da imputação de pena para o falso testemunho.¹⁵

¹⁵ ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Vademecum da legislação pátria**. São Paulo: Jurídica Brasileira, 1998, p. 481.

No campo do Direito Tributário, a larga utilização é da prova documental oriunda da escrita contábil do próprio contribuinte e das declarações por ele prestadas ao fisco. A prova documental poderá ser validada pelo documento a que se aproveite o conteúdo, mas também poderá ser rejeitada por irregularidade em sua construção ou pelo meio de sua obtenção. Em termos processuais, o instrumento hábil para esta descaracterização da prova seria o incidente de falsidade. O Código de Processo Civil, em seu art. 372, remete à parte, contra quem foi produzido documento particular, "alegar, no prazo estabelecido no art. 390, se lhe admite ou não a autenticidade da assinatura e a veracidade do contexto; presumindo-se, com o silêncio, que o tem por verdadeiro". No entanto, acrescenta em seu parágrafo único que "cessa, todavia, a eficácia da admissão expressa ou tácita, se o documento houver sido obtido por erro, dolo ou coação". Esta é mais uma manifestação da preocupação do legislador em impugnar ato ou coisa obtida de forma a afrontar não apenas o ordenamento jurídico, mas também o solidez de um regime democrático.

A prova pericial também vem ocupando espaços no Direito Tributário, sobretudo pelo que dispõe a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 que, ao tratar dos crimes contra a ordem tributária, faculta a provocação da iniciativa do Ministério Público, mediante o fornecimento por escrito de informações sobre o fato e a autoria, bem como indicação do tempo, do lugar e dos elementos de convicção.

Há, ainda, que se pontuar a exigência do novo no direito probatório fiscal, posto que operações virtuais e crime organizado contra a ordem tributária estão a exigir novas espécies de regulamentações e provas, posto que ultrapassadas as velhas formas cartoriais. O 'dou fé' e os carimbos com o 'certifico' ou 'reconheço' não se encaixam nas transmissões eletrônicas de dados. As dúvidas devem ser sanadas após submetidas à análise científica; o ônus da prova é de quem a lei determinar, de quem detém a obrigação legal de emitir documentos, escriturá-los, manter banco de dados, enfim, prover os meios necessários ao

esclarecimento da legalidade das operações que realiza.

É inegável a relevância do defasamento entre o direito positivo e os avanços tecnológicos, neles incluídos os artifícios de fraude e crime organizado.

Enquanto não se atualiza o sistema, os julgadores têm que se libertar dos paradigmas que envolvem a função de julgar, devendo incorporar ao poder de decidir o dever de fazer o direito em concreto, socialmente justo, vivo e dinâmico, como dinâmicos são a sociedade e os meios tecnológicos à sua disposição.

CAPÍTULO 3

A VERDADE MATERIAL E A PROVA

NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

O processo administrativo busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Nele, os particulares intervêm na produção das provas, no exercício de um direito de audiência; é conduzido pela Administração Fiscal, que nele enverga as roupagens de órgão judicante; desenvolve-se segundo um princípio contraditório e culmina com a prática de um ato estritamente vinculado, que traduz um juízo subsuntivo de aplicação da lei à verdade fática que se lhe impõe.

3.1 TEORIAS SOBRE A VERDADE

Pode-se dizer que a verdade é um valor. E dizer "que a verdade é um valor significa: o verdadeiro confere às coisas, aos seres humanos, ao mundo um sentido que não teriam se fossem considerados indiferentes à verdade e à falsidade"¹⁶

Releva salientar que há diferentes teorias sobre a verdade, conforme a predominância, no pensamento do teórico ou grupo de teóricos, desta ou daquela idéia ou concepção de verdade, cabendo enumerar-se quatro delas: a verdade por correspondência, a verdade por coerência, a verdade por consenso e a verdade como relação entre linguagens.

Segundo a teoria correspondentista, a verdade é uma relação entre dois tipos de entidades: um portador de verdade e um gerador de verdade, isto é, aquilo que torna esse portador verdadeiro. O gerador de verdade é algumas vezes denominado estado de coisas, ou

¹⁶ CHAUI, Marilena. *Convite à Filosofia*. 2. ed. São Paulo: Ática, 1995, p. 90.

fato. A teoria diz que o portador de verdade expressa ou representa o gerador de verdade e que o portador é verdadeiro quando o gerador de verdade ocorre ou é atual. O pensamento de Chauí¹⁷ é que nessa teoria a verdade é a adequação do nosso intelecto à coisa ou da coisa ao nosso intelecto.

Pela teoria coerentista da verdade, ela é uma relação não entre os portadores de verdade e os geradores de verdade, mas entre os próprios geradores de verdade. A teoria diz que um portador de verdade é verdadeiro se faz parte de um conjunto coerente de portadores de verdade. A coerência é geralmente definida do seguinte modo: um conjunto de portadores de verdade é coerente quando nenhum contradiz o outro e quando qualquer subconjunto desse conjunto implica os demais portadores de verdade do conjunto. Para que não haja dois conjuntos internamente coerentes de portadores de verdade, de tal forma que um contradiga o outro, é que se costuma complementar a definição coerentista de verdade do seguinte modo: um portador de verdade é verdadeiro quando faz parte de um conjunto coerente de crenças que descreve completamente o mundo. O pensamento de Chauí¹⁷ é que nessa teoria a verdade é a coerência interna ou a coerência lógica das idéias que, de acordo com as regras e leis dos enunciados, formam um raciocínio.

Na teoria da convenção ou do consenso¹⁸, a verdade é o consenso a que chegam os membros de uma comunidade de pesquisadores ou estudiosos, observados princípios e convenções que estabelecem sobre o conhecimento.¹⁷

Na concepção latina, verdade significa exatidão, precisão, rigor do que se relata. Verdadeiro, agora, se refere à linguagem como expressão de fatos acontecidos, a relatos ou enunciados que dizem as coisas ou os fatos tais como foram, como aconteceram. Nessa concepção, “a verdade não se refere às próprias coisas e aos próprios fatos, mas ao relato e ao

¹⁷ CHAUI, Marilena. **Convite à Filosofia**. 2. ed. São Paulo: Ática, 1995, p. 100.

¹⁸ SOUZA, Valdinar Monteiro de. Obtida via Internet. <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6628>
21/03/2008, 23h10min.

enunciado, à linguagem. Seu oposto, portanto, é a mentira ou a falsificação. As coisas e os fatos ou são reais ou imaginários; os relatos e enunciados sobre eles é que são verdadeiros ou falsos.”¹⁹

Assim, conforme a teoria adotada, são as coisas ou os fatos ou a linguagem ou, ainda, os resultados que são ou não são verdade. Com efeito, a busca da verdade no processo contempla todas as teorias sobre a verdade, pois que, ora se busca a verdade das coisas ou dos fatos, ora se busca a verdade dos relatos ou enunciados, ora se busca a verdade dos resultados e aplicações práticas do conhecimento. Cabe, portanto, aos diversos operadores do direito a atuação crítica e muito responsável, comprometida com a justiça e com o direito, para fazer que a busca imparcial da verdade se verifique na prática.

3.2 VERDADE MATERIAL E VERDADE FORMAL

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

O mundo da experiência, porém, não pode ser integralmente descrito. O real é infinito e irrepitível e cada objeto possui um número ilimitado de determinações. Por isso o sujeito cognoscente tem sempre percepções parciais do mundo.

A verdade formal, por sua vez, diz respeito a enunciados demonstráveis e dotados de coerência lógica, independentemente de seu conteúdo.

No julgamento, são três as verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal, com provas; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte, com provas; c) verdade do julgador. Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão

¹⁹ CHAUI, Marilena. **Convite à Filosofia**. 2. ed. São Paulo: Ática, 1995, p. 99.

papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Entre tais princípios insere-se o princípio da oficialidade, que recomenda ao julgador buscar a verdade e aplicar corretamente a lei, apesar da inércia das partes. As figuras do julgamento *extra petita*, *ultra petita* e *citra petita* não condicionam o comportamento do julgador da esfera administrativa. Em tendo como missão o aperfeiçoamento, a corrigenda ou a anulação do ato administrativo de lançamento, se aplicável, o julgador administrativo age por impulso próprio, incumbindo-lhe aplicar o direito independentemente de requerimento.²⁰

O que se busca no processo administrativo é a verdade material. Serão considerados todas as provas e fatos novos, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, mesmo que não tenham sido alegados ou declarados, desde que sejam provas lícitas. Interessa à Administração que seja apurada a verdade real dos fatos ocorridos (verdade material), e não apenas a verdade que é, a princípio, trazida aos autos pelas partes (verdade formal). Acerca da matéria, traz-se o entendimento de Vitor Hugo Mota de Menezes:

Deve ser buscado no processo, desprezando-se as presunções tributárias, ficções legais, arbitramentos ou outros procedimentos que procurem atender apenas à verdade formal, muitas vezes atentando contra a verdade objetiva, devendo a autoridade administrativa promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material.²¹

No esteio do princípio da verdade material é que, diante da existência de fatos

²⁰CRF-PB, Ac. 683 e 688, de 3/8/84, Rels. Cons. Antônio Airton Gonçalves e Manoel José da Silva.

²¹ MENEZES, Vitor Hugo de. 2002, p.22. Obtida via Internet.

<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1647>, 21/03/2008, 22h5min.

imponíveis não declarados voluntariamente pelo contribuinte, cabe à Fazenda Pública diligenciar para descobri-los e provar a sua existência real por todos os meios adequados, inclusive prova indiciária.

3.3 MOMENTO PROCESSUAL DA PROVA

A limitação trazida pelo art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235, de 1972, à atividade probatória do contribuinte, tem sido polêmica, eis que, ao se levar, às últimas conseqüências, as regras atualmente vigentes para este diploma, estar-se-ia mitigando a aplicação de um dos princípios mais caros ao processo administrativo que é o da verdade material.

Entretanto, reconhece-se que a criação de regras de preclusão probatória decorre da necessidade de se garantir o andamento lógico do processo administrativo e que a adoção de uma informalidade absoluta, com direito à prova ilimitado, poderia levar a manipulações indesejáveis e à protelação injustificada de seu término. A busca da verdade poderia não ter fim. Daí porque as regras do direito colocam um ponto final no procedimento de busca da verdade, limitando-o mediante a imposição de prazos e limites à revisão das decisões proferidas.

Tanto a autoridade administrativa como o contribuinte estão sujeitos a limitações procedimentais: o lançamento ou ato de aplicação de penalidade deve ser acompanhado por todas as provas documentais correspondentes, assim como a defesa do contribuinte também deve trazer os documentos comprobatórios de seus argumentos, sendo vedado fazê-lo posteriormente. Exceção a essa regra decorre das situações em que a prova documental deixou de ser juntada tempestivamente, tendo sido feita em outro momento processual por motivo de força maior, de direito superveniente ou para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Em qualquer desses casos, mediante petição que demonstre

a ocorrência de qualquer das situações.

Apesar disso, a tendência atual dos tribunais administrativos é a de atenuar, via construções jurisprudenciais, os rigores desta norma, pois não se deve esquecer que o processo fiscal tem por finalidade primeira garantir a legalidade da apuração do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado.

3.4 ÔNUS DA PROVA

A expressão ônus da prova significa necessidade, dever de provar.

Ônus é encargo de se manifestar processualmente. Relaciona-se com momento processual único que, em não sendo observado, suprime para a parte a faculdade de inovar no processo, trazendo elementos que podem desviá-lo do curso anterior. Normalmente, ele surge por força de lei e, na regra geral, o ônus da prova cabe a quem alega.

No lançamento fiscal, o ente autuante tem o dever de comprovar o fato ilícito em decorrência da lei e que se expressou em fato constitutivo do seu direito.²² À defesa, compete alegar fato impeditivo, modificativo ou extintivo daquele direito. Ou apenas negar o fato ou, ainda, alegar outro fato que ateste a inexistência do fato considerado ilícito e objeto da autuação.

Modernamente defende-se a divisão do *onus probandi* entre as partes sob a égide da paridade de tratamento entre estas. Francesco Carnelutti, no clássico Teoria Geral do Direito, assim leciona:²³

²² Decreto nº 70.235/72.

²³ CARNELUTTI, Francesco. **Teoria geral do direito**. (Tradução de Antônio Carlos Ferreira). São Paulo: Lejus, 1999, p.541 (in Temas Atuais de Direito Tributário)

Quando um determinado fato é afirmado, cada uma das partes tem interesse em fornecer a prova dele, uma delas a de sua existência e a outra a da sua inexistência; o interesse na prova do fato é, portanto, bilateral ou recíproco.

Idêntica posição tem Chiovenda, ao estabelecer duas regras básicas:²⁴

1ª) Compete, em regra, a cada uma das partes fornecer os elementos de prova das alegações que fizer. Ao autor cabe a prova dos fatos dos quais deduz o seu direito; ao réu a prova dos fatos que, de modo direto ou indireto, atestam a inexistência daqueles (prova contrária, contraprova). O ônus da prova *ei qui dicit*.

2ª) Compete, em regra, ao autor a prova do fato constitutivo e ao réu a prova do fato extintivo, impeditivo ou modificativo. Esta regra reafirma a anterior, quanto ao autor, e atribui o ônus da prova ao réu que se defende por meio de exceção, no sentido amplo. *Réus in excipiendoo fit actor*.

Feito o lançamento do crédito pela autoridade lançadora, três situações típicas podem ocorrer no âmbito tributário: a) o contribuinte conforma-se, paga e não há litígio; b) não se manifesta, não reage, não paga e não há demanda; e c) o contribuinte resiste à pretensão, formaliza pedido de revisão administrativa ou requer a prestação jurisdicional do Estado, ingressando em juízo, nos termos do art. 282 do CPC.

No Direito Tributário brasileiro, o dever de provar cabe *a priori* à autoridade pública. A sua ausência no momento da lavratura, tecnicamente já derrui a medida fiscal *ab initio*. Através da prova direta, ou mediante prova indireta recepcionada pelo auditor, haverá então a necessidade da defesa construir, provar, um convencimento contrário da autoridade julgadora.

No exercício do direito de defesa, quando no pedido alega fato constitutivo de seu direito (mediante fato escriturado ou documentos fiscais, por exemplo), é ônus do fisco alegar fato impeditivo daquele direito.

²⁴ SANTOS, Moacyr Amaral. **Primeiras Linhas de direito processual civil**. São Paulo : Saraiva, 1982, p.347.

3.5 A PROVA E OS LIMITES AO LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR

O princípio da livre convicção do julgador informa o sistema jurídico brasileiro. Por este princípio a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita livremente, pelo julgador após racional discussão no processo, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

Modernamente enfoca-se a importância da associação entre o livre convencimento do julgador e as regras probatórias, bem como entre o argumento da razão lógica da experiência e as restrições legais. A regra básica é que todos os tipos de provas são permitidos e praticados desde que admitidos em lei e moralmente legítimos. De certa forma, a prova no direito brasileiro, e no ordenamento tributário, é aberta, desde que válida. Em outras palavras, se for corretamente obtida, qualquer forma de prova é passível de ser acolhida. Entende-se válida a prova obtida de forma lícita, integral, aceita pelo direito brasileiro e de solidez técnica e inequívoca.

O Processo Administrativo Fiscal é de cunho meramente sancionatório e patrimonialista. Ele abraça o princípio do livre convencimento motivado e a produção de provas não se restringe às partes,²⁵ mas se estende também à autoridade julgadora.²⁶ Há momentos de preclusão da prova, como aqueles balizados pelo art. 16 do Decreto nº 7.235, de 1972.

Na análise da prova, o operador oficial do direito deverá buscar a verdade, não lhe sendo admitido falseá-la, seja qual for a adjetivação que se lhe imponha (verdade material,

²⁵ CPC, art. 333.

²⁶ CPC, art. 130.

fática, processual). Na condução do processo há que se ter em conta o processo de fixação formal da prova, no qual o julgador se atém à análise dos meios de prova definidos em lei, à valoração e admissibilidade das provas apresentadas, para formar o seu livre convencimento para decidir.

Entretanto, não há para o órgão jurisdicional qualquer folga de conduta subjetiva ou flexibilização de vontade, pelo arbítrio ou discricionariedade, no exercício da função jurisdicional, porque, a existirem tais hipóteses, quebrar-se-ia a garantia da simétrica paridade dos sujeitos no processo. Mas também há que se observar que a investigação do julgador não deverá adentrar qualquer fato fora da lide, ainda que como verdadeiro se apresente.

CONCLUSÃO

No sentido processual, a prova estabelece condão entre a verdade dela transmitida e a decisão a ser prolatada. Ao se utilizar dos princípios gerais que regem as relações do Direito Civil e Penal e ao se defrontar com as diferentes possibilidades de provas, o Processo Administrativo Fiscal busca aliar o conhecimento da lei e da verdade do fato, para aplicação efetiva da justiça.

Diante da permissividade a todos os tipos de prova legalmente admitidos e moralmente legítimos, algumas espécies são mais evidentes na esfera tributária. A exemplo, a prova direta revela-se bastante contundente. A documental possui larga utilização. A pericial pode conduzir a uma verdade material que bem pode coincidir com a verdade fática. A eletrônica inova a cada momento o Processo Administrativo Fiscal, mas o conjunto probatório convergente é que influenciará o juízo da autoridade julgadora, buscando separar-se aqueles que tributariamente nada devem, daqueles que se utilizam de métodos de sonegação cada vez mais requintados ou dos que cometem práticas criminosas ainda mais ousadas.

O processo em contraditório exige o direito à prova e à sustentação dos argumentos das partes e o princípio da distribuição da justiça impõe a descoberta da verdade material em relação à suposta legitimidade do lançamento. É a prova que substancia essa busca da verdade material, como elemento essencial ao julgamento.

À autoridade julgadora compete proceder com prudência e razoabilidade, tanto na admissão como na seleção das provas que esclarecerão os fatos, devendo valorar atentamente todas as atividades instrutórias e seus resultados. Ao considerar, analisar e sopesar, motivadamente acolha ou rejeite provas e argumentos, mas que não deixem de ser apreciados quaisquer deles. O impugnante pode delimitar o objeto do processo, traçando-lhe as

fronteiras, segundo suas alegações e provas, que deverão merecer acurada análise e avaliação no momento do julgamento, inclusive a apreciação de fato não conhecido ou não comprovado por ocasião do lançamento inicial.

No momento da decisão o julgador poderá formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbitrariedade e o julgador não pode simplesmente discordar da previsão legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem motivação expressa,²⁷ tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto.²⁸

Não existe limitação a provas que podem ser produzidas no Processo Administrativo Fiscal. O art. 332 do CPC estabelece que “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 a defesa”. Mas o livre convencimento do julgador está adstrito às questões trazidas aos autos. Não pode a autoridade produzir provas sobre fatos distintos daqueles postos à sua apreciação e que não tenham sido requeridas pelos interessados nos autos, sob pena de nulidade da decisão. A atuação de ofício do julgador é no sentido de complementar e esclarecer as provas trazidas aos autos, e a busca da verdade material não autoriza o julgador a substituir os interessados na produção de provas.²⁸

Conquanto ordinariamente se afirme que a decisão é tomada segundo o livre

²⁷ O art. 38, § 2º do PAF determina que “somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam lícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

²⁸ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 1. ed. São Paulo : Dialética, 2002, pp.307-308.

convencimento do julgador, tal assertiva carece de precisão terminológica, pois o critério de livre convencimento tomado em sua acepção técnica, confere liberdade total ao julgador, permitindo que este decida até mesmo contra as provas dos autos. Não é esse, entretanto, o sistema adotado pelo direito positivo brasileiro, quer na esfera judicial ou administrativa. O critério eleito é o da persuasão racional, que não impõe valores tarifados²⁹ na apreciação das provas, conferindo certa margem de liberdade para decidir, mas exigindo que esta se dê em consonância com o conjunto probatório constante do processo.

Tudo isso contribui para a complexidade da atividade decisória, especialmente quando se considera que geralmente os fatos constituídos nos autos não se encontram, todos eles, ligados por relação de coordenação, confirmando-se uns aos outros. Ao contrário, via de regra, há provas que corroboram as alegações do fisco, enquanto outras respaldam os argumentos do contribuinte. Diante de tal situação e com base nas normas jurídicas vigentes, o julgador seleciona os fatos que entende convincentes, considera-os provados e constitui o fato jurídico em sentido estrito que, no caso do Processo Administrativo Fiscal, pode ser confirmatório, modificativo ou extintivo do lançamento ou do ato de aplicação de penalidade.

E a se resumir em uma única frase a idéia de decisão, mediante avaliação de provas ou do conjunto probatório, apropriado seria a idéia de Antonio Magalhães Gomes Filho³⁰, ao afirmar que "livre convencimento é sobretudo convicção fundamentada, ou seja, convencimento transparente, justificado perante as partes e a sociedade" (sic).

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, pois, a prova há de ser feita em toda a sua extensão e conformidade com as regras aplicáveis, de modo a assegurar, com todas as

²⁹ O critério das provas legais ou tarifadas, historicamente ultrapassado, atribuía a cada prova um valor fixo e imutável, não dando margem de liberdade para apreciação do julgador. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Especialização em Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pp. 576- 577. (Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho).

³⁰ FILHO, Antonio Magalhães Gomes. **Direito à prova no processo penal**. São Paulo: RT, 1997. p.163.

garantias possíveis, as prerrogativas constitucionais de que desfruta o contribuinte brasileiro, de ser gravado apenas nos exatos termos em que a lei tributária especificar.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Vademecum da legislação pátria**. São Paulo: Jurídica Brasileira, 1998.
- ALVIM, Arruda. **Manual de direito processual civil**. 7.ed. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2000.
- ARANHA, Adalberto José Q. T. de Camargo. **Da prova no processo penal**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. **Processo Administrativo Fiscal**. 2. ed. atual. São Paulo : Resenha Tributária, 1994.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da Prova no Processo Administrativa Tributário**. 2. ed. São Paulo : Dialética, 1997.
- BRUSA, E. 'Prefácio'. In: MALATESTA, Nicola Framarino Dei. **A lógica das provas em matéria criminal**. (Tradução de Paolo Capitano). Campinas: Bookseller, 1996.
- CARNELUTTI, Francesco. **A prova civil**. 2.ed. Campinas: Bookseller, 2002.
- CARNELUTTI, Francesco. **Teoria geral do direito**. (Tradução de Antônio Carlos Ferreira). São Paulo: Lejus, 1999. (in Temas Atuais de Direito Tributário)
- CHAUI, Marilena. **Convite à Filosofia**. 2. ed. São Paulo: Ática, 1995.
- FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; QUEIROZ, Mary Elbe; CAMPOS, Hiram de Castilho et al. **Temas Atuais de Direito Tributário**. 1. ed. Recife : Esaf, 2001.
- FILHO, Antonio Magalhães Gomes. **Direito à prova no processo penal**. São Paulo: RT, 1997.
- LOPES, João Batista. **A prova no direito processual civil**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1999.
- MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Código de processo penal interpretado**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 1. ed. São Paulo : Dialética, 2002.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3. ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2000.
- ROCHA, Valdir de Oliveira; BOTTALLO, Eduardo Domingos; TROIANELLI, Gabriel Lacerda et al. **Processo Administrativo Fiscal**. 6. vl. São Paulo : Dialética, 2002.

ROCHA, Valdir de Oliveira; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga; FEITOSA, Celso Alves et al. **Processo Administrativo Fiscal**. 2. ed. São Paulo : Dialética, 1997.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Especialização em Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. (Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho).

SANTOS, Moacyr Amaral. **Primeiras Linhas de direito processual civil**. São Paulo : Saraiva, 1982.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SOIBELMAN, Leib. **Enciclopédia do advogado**. 5.ed. Rio de Janeiro : Thex, 1994.

TORNAGHI, Hélio. **Curso de processo penal**. São Paulo: Saraiva, 1989.

WATANABE, Ippo; PIGATTI JÚNIOR, Luiz. **Manual de Processo Administrativo Tributário**. 1. ed. São Paulo : Editora Juarez de Oliveira, 2000.

Sites consultados:

<http://www.fiscosoft.com.br/index2.html>

<http://www.presidencia.gov.br/>

<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto>

<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto>

[http://www.datavenia.net/livros/fund da norma tributaria.htm](http://www.datavenia.net/livros/fund_da_norma_tributaria.htm)

Legislação consultada:

Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Código de Processo Civil. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.

Código Penal. Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.

Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Decreto nº 4.036, de 28 de novembro de 2001.

Medida Provisória nº 2.200, de 24 de agosto de 2001.