

O acesso à justiça e os meios de prova no processo administrativo tributário

Recebido em 11|12|2006
Aprovado em 15|12|2006

Maria do Rosário Esteves

Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, Mestre e Doutora pela PUC/SP. Professora dos cursos de graduação e de pós-graduação do UNIFIEO.

Sumário

1 Introdução. 2 Os meios de prova. 3 Os deveres instrumentais como meio de constituição de prova de fatos jurídicos tributários. 4 As provas documentais: 4.1 Documento – uma definição. 4.2 A contabilidade como o principal meio de prova documental no Direito Tributário. 5 A prova por documentos eletrônicos. 6 A prova por “demonstrativos” em substituição a documentos – A prova por amostragem: 6.1 A amostragem. 7 A apreensão de documentos e livros fiscais. 8 A prova testemunhal. 8.1 A confissão. 8.2 O depoimento pessoal. 9 A prova pericial. 10 A prova emprestada e o sistema integrado de provas – Sistema Lince-Fisco. 11 As diligências e a prova. Conclusão. Referências.

Resumo

A fim de garantir o acesso à justiça fiscal, a Constituição Federal de 1988 garantiu o contraditório e a ampla defesa com todos os meios e recursos à ela inerentes tanto no processo judicial, quanto no processo administrativo tributário. Assim, neste estudo, investigamos os principais meios de prova admitidos no processo administrativo fiscal pelo sistema jurídi-

co pátrio, tais como: prova documental; prova testemunhal; prova pericial; prova por documento eletrônico e apreensão de documentos e de livros fiscais.

Palavras-chave

Processo administrativo tributário. Acesso à justiça.

Abstract

In order to achieve the Fiscal Justice, the Brazilian Federal Constitution assures the principles of due process of law and total defense in the administrative tax procedure. So, the proposition of the work, herewith presented, is to analyze the evidence of the triggering event in the administrative tax procedure.

We emphasized the triggering event and the incidence phenomenon, in order to achieve the study of the administrative tax act that reports

the tax assessment. Consequently, we analyzed the administrative defense of the tax payer, that triggers the tax administrative process. Furthermore, we observe the main evidence tools admitted by the Brazilian law system, such as: instrumentals duties, documentaries evidence, testimonies evidence, the confession etc.

Key words

Administrative tax procedural. Justice Access.

1 Introdução

A proposta do presente trabalho é discorrer a respeito do processo administrativo tributário como uma das possibilidades de acesso à Justiça, dando enfoque aos meios de prova admitidos pelo sistema jurídico pátrio, tais como: prova documental; prova testemunhal; prova pericial; prova por documento eletrônico e apreensão de documentos e de livros fiscais.

A Carta Magna brasileira de 1988 assegura, no processo judicial ou administrativo, o direito ao contraditório e à ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes (artigo 5º, LV). Assim, estabelece acesso à Justiça não apenas no processo judicial, mas também, o garante no processo administrativo tributário.

A lei que disciplina o processo administrativo tributário no Estado de São Paulo, Lei nº. 10.941/01, no seu artigo 19, em consonância com a Constituição Federal, prescreve que todos os meios de prova podem ser utilizados no processo administrativo, e, nesse sentido, não serão possíveis limitações

infraconstitucionais aos meios de prova admitidos. Portanto, todos os meios de prova são cabíveis no processo administrativo tributário, exceto as provas obtidas por meios ilícitos, utilizando-se, no entanto, em cada caso, aquele que mais bem se adequar ao fato que se quer ver provado.

Deste modo, nesse estudo, faremos uma incursão nos meios de prova mais utilizados no processo administrativo fiscal e que, por sua vez, serão os veículos para garantir o acesso à Justiça Fiscal, tão almejada por todos, seja o Fisco, sejam os contribuintes.

2 Os meios de prova

Meios de prova são instrumentos ou veículos de produção de atos probatórios que, previstos no direito positivo, serão utilizados pelas partes com a finalidade de relatar, em linguagem jurídica, o fato social ou o evento para o convencimento do julgador. São, pois, veículos de produção de provas que, quando reconhecidos pelo sistema, introdu-

zirão a prova enquanto resultado dessa produção, a fim de serem constituídos os fatos jurídicos, enunciados protocolares.

No processo administrativo fiscal, são aceitos como meios de produção probatória, por exemplo, provas documentais, depoimentos de testemunhas, laudos periciais etc.

O Código Tributário Nacional não estabelece regras específicas que tratem dos meios de prova cabíveis para a demonstração da existência do fato jurídico tributário.

A lei que disciplina o processo administrativo tributário no Estado de São Paulo, Lei nº 10.941/01, no seu artigo 19 estabeleceu que: “Artigo 19 – *Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos obtidos de forma lícita, são hábeis para a verdade dos fatos controvertidos.*” (grifos nossos)

Tal enunciado prescritivo determinou que são admissíveis no processo administrativo tributário todos os meios legais, ou seja, todos aqueles que estão previstos no direito positivo. Não são quaisquer meios que demonstrarão a ‘verdade’ dos fatos, mas somente aqueles admitidos na forma reconhecida pelo sistema jurídico positivo. A seguir, continua o referido enunciado prescritivo, “bem como os moralmente legítimos”. Ora, no momento em que os meios de prova moralmente legítimos foram previstos em dispositivo legal (no artigo 19 da Lei nº 10.941/01), apesar de não especificados, mas genericamente tratados no enunciado prescritivo, já passaram a fazer parte do ordenamento jurídico brasileiro. Quero dizer: esses meios de prova foram introduzidos no

sistema jurídico brasileiro a partir da prescrição legal, são meios de prova positivados pelo legislador ordinário.

Os meios de prova moralmente legítimos admitidos são somente aqueles que forem obtidos de forma lícita. Nem poderia ser de outro modo. Nosso legislador constituinte vedou, no artigo 5º, inciso LVI da Constituição Federal, as provas obtidas de modo ilícito.

3 Os deveres instrumentais como meio de constituição de prova de fatos jurídicos tributários

A legislação tributária, a fim de assegurar à Fazenda Pública instrumentos que facilitem a verificação e a demonstração dos fatos jurídicos tributários, exige dos administrados o cumprimento de alguns deveres, denominados pela doutrina deveres instrumentais¹. É por meio desses instrumentos que será produzida a maioria das provas que constituirão os fatos jurídicos tributários.

Os deveres instrumentais estão previstos em normas jurídicas gerais e abstratas com a mesma estrutura normativa das normas que prescrevem a obrigação de pagar um tributo. Consistem em deveres de fazer ou não-fazer, por exemplo prestar declarações, preencher formulários, emitir notas fiscais, escriturar de livros etc. Porém, se cumpridos no mundo em concreto pelos seus destinatários, extingue-se a relação jurídica prevista.

Apenas no caso de descumprimento dos deveres instrumentais é que o ordenamento

¹ O Código Tributário Nacional se refere aos deveres instrumentais denominando-os de ‘obrigações acessórias’ (Artigo 113 do CTN). No entanto, preferimos utilizar a expressão deveres instrumentais, porquanto estas relações são de índole não-patrimoniais, não estabelecem vínculos com conteúdos patrimoniais. Embora reconhecemos que o assunto não é unânime entre nossos juristas. Há aqueles que admitem obrigações como relações jurídicas mesmo sem caráter de patrimonialidade (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 286-288).

jurídico pátrio prevê a expedição de norma individual e concreta pelo Poder Público. Diferentemente ocorre com a obrigação pecuniária de pagar o tributo.

Portanto, esses deveres constituirão verdadeiras provas documentais, uma vez que os registros desses deveres serão mantidos ou transmitidos por meio de documentos na forma escrita.

4 As provas documentais

4.1 Documento – uma definição

Alguns doutrinadores, ao definirem documento, fazem-no num sentido mais restrito, dando prevalência à sua função representativa, distinguindo-o de outros elementos materiais considerados não representativos. Entendem, assim, a maioria dos autores e consideram o documento como um objeto suscetível de percepção visual, que representa um fato e tem por isso significação probatória. Nesse sentido, pensam Devis Echandía, Florian e Carlos Martínez Silva, dentre outros.²

Outros, preferem incluir no conceito de documento um caráter mais amplo, entendendo também outras formas de convicção denominadas elementos materiais, tais como os objetos do delito: arma, pedra etc. Essa linha de pensamento é adotada por Bonnier³, que considera os documentos como provas pré-constituídas, que podem “consistir em escritos ou objetos de outra natureza, mas que *expresen con claridad una idea* mediante signos”.

A nosso ver, documento é um produto da criação de um ato humano, perceptível pelos sentidos, e representativo de um enunciado factual. Pode ser, portanto, em sentido amplo, um papel qualquer, escritos, gráficos, fotografias, quadros, arquivos magnéticos etc.

No campo jurídico, a prova documental possui função representativa que independe da forma como se apresenta. É o suporte físico representativo de um enunciado factual e que serve de demonstração jurídica de outro enunciado factual, com o qual estabelece vínculo implicacional. Admitida no processo administrativo fiscal, podemos dizer que é o resultado da criação humana, produzida de acordo com a forma e o modo previsto pelo sistema, uma vez que assumiriam características próprias ante a exigência da legislação específica de cada tributo. Temos como principal meio de prova documental do fato jurídico no direito tributário os registros contábeis, documentos escritos elaborados por procedimentos específicos, produzidos de acordo com as ciências contábeis, como veremos a seguir.

4.2 Contabilidade como o principal meio de prova documental no direito tributário

A contabilidade é a metodologia concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam situações patrimoniais, financeiras e econômicas de uma pessoa física ou jurídica, pública ou

² Apud ECHANDÍA, Hernando Devis. **Teoría general de la prueba judicial**. 5. ed. Bogotá: Editorial Temis, 2002, p. 478-483, tomo 2.

³ Apud ECHANDÍA, Hernando Devis. **Teoría general de la prueba judicial**. 5. ed. Bogotá: Editorial Temis, 2002, p. 479, tomo 2.

privada. Possui duas finalidades básicas: a) a finalidade de controle e b) a finalidade de planejamento. A finalidade de controle da contabilidade é conceituada em sentido amplo, como um processo pelo qual a administração se certifica de que a organização está agindo em conformidade com os planos e políticas traçados pela administração. E a finalidade de planejamento diz respeito ao processo de decidir, ou seja, visa planejar as decisões que deverão ser tomadas no futuro.⁴

Os dados patrimoniais de um ente devem ser organizados e registrados de acordo com a legislação comercial e fiscal pertinente, e escriturados em livros próprios, a fim de servirem de informações confiáveis, seja para a tomada de decisões dos próprios administradores da empresa, seja para as informações de credores da organização ou até mesmo para a fiscalização da Fazenda Pública. A escrituração contábil deve obediência a princípios contábeis com base na própria filosofia contábil. Assim,

escrituração é o registro dos fatos que ocorreram no patrimônio, em ordem cronológica, expressos em valores monetários e separados em grupos homogêneos, a fim de informar aos usuários quais os diversos componentes do patrimônio e suas variações.⁵

É, portanto, a técnica contábil utilizada para registros dos fatos administrativos (contábeis) ocorridos em uma entidade.

A legislação tributária, em diversos momentos, previu a escrituração, em livros próprios, das operações e prestações realizadas pelos contribuintes, por pessoas jurídicas a fim de facilitar a fiscalização e a arrecadação das exações.

A questão contábil é jurídica, uma vez que, reconhecida pelo direito, é a prova admitida pelo sistema jurídico tributário para o reconhecimento do fato jurídico.

A norma individual e concreta a ser produzida pelo agente competente, Fisco, se dá a partir da composição do fato jurídico tributário.

Aliás, sem prova aceita pelos procedimentos jurídicos vigentes no presente, sequer este fato-evento pode entrar no horizonte deste ato de aplicação: o Direito impõe limites positivos em sua jornada ao passado.⁶

5 A prova por documentos eletrônicos

Com o avanço tecnológico, a informática tem contribuído decisivamente para a constituição do fato jurídico tributário. Desse modo, os procedimentos para a produção da prova jurídica se encontram em constante evolução, a fim de facilitar o trabalho da fiscalização fazendária. Entretanto, com esses novos modos de registros dos fatos, também surgem dificuldades. Estamos falando dos documentos eletrônicos e dos arquivos magnéticos ou das informações digitais, verdadeiros instrumentos de produção de provas jurídicas.

Documentos eletrônicos são atos de produção humana, que se dão por meio de equipamentos computadorizados, representativos de fatos que constituem, por um vínculo implicacional, outros fatos. Nas palavras de Mary Elbe Queiroz⁷:

Documento eletrônico é uma sequência ou cadeia de bits criada por um programa de computador, sem vinculação necessária com qual-

⁴IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade introdutória**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1986, p. 23-26.

⁵Apostila de Contabilidade geral ministrada pelo Curso Liberdade Concursos.

⁶SANTI, Eurico de. Recurso administrativo julgado inexistente em razão da cassação da medida liminar com efeitos *ex tunc*. Desmistificando o efeito *ex nunc* no direito. A medida liminar como juridicização do direito à dúvida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 91, p. 128.

⁷QUEIROZ, Mary Elbe. Mesa de debates "A" do XVI Congresso brasileiro de direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, n. 87, p. 32-33.

quer meio físico, com função idêntica ao documento tradicional: registrar ou representar um pensamento, fixando-o de modo permanente e idôneo.

A legislação tributária, embora não acompanhe com a mesma velocidade as mudanças que ocorrem no mundo em concreto, estabeleceu alguns dispositivos que regulam o procedimento de produção dos documentos virtuais, a fim de fazer valer para o universo jurídico a utilização desses recursos tecnológicos.

Cabe destacar o artigo 79 da Lei nº 6374/91, do Estado de São Paulo, com redação dada pela Lei nº 10.619, de 19-07-2000:

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 deslacrção que anteceder essas atividades, far-se-ão na presença do titular do estabelecimento ou seu preposto e/ou diante de testemunhas qualificadas.

Nesse mesmo sentido, prescreveu o Decreto nº. 46.674/02,⁸ do Estado de São Paulo, que, em seu artigo 72, tratou de disciplinar as provas realizadas por meio de documentos eletrônicos. Estabelece o mencionado artigo, *in verbis*:

Artigo 72 – A transcrição de documento eletrônico, apresentada à guisa de instrução de 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.

Nesse passo é que é possível a produção de provas por documentos eletrônicos no processo administrativo fiscal do Estado de São Paulo.

A fiel transcrição do documento eletrônico vale como instrução de auto de infração, possuindo o mesmo valor probante do documento eletrônico original, DESDE QUE tenham sido tomadas as devidas precauções para se resguardar: a) a originalidade da informação digital contida no arquivo magnético, isto é, é necessária a adoção de mecanismos seguros que atestem a autoria, a preservação e a verdade do conteúdo do arquivo magnético; b) a inviolabilidade (não adulteração) das informações contidas no documento após sua apreensão.

Considera-se transcrição o procedimento do qual resulte a visualização, em impresso, do documento eletrônico original, tendo como suporte físico o papel, e não outro elemento material, como disquetes ou CD.

A integridade do documento eletrônico, de acordo com o § 2º do artigo 72, do mencionado decreto paulista, será comprovada quando houver sido efetuada sua vinculação a uma ou mais chaves codificadas geradas por programa de informática especialmente projetado para a autenticação de dados informatizados, de tal sorte que, na hipótese de uma posterior alteração do referido documento, a codificação seja invalidada. Isso pode ser feito mediante técnica denominada criptografia, que consiste em colocar a mensagem em código e que somente com o conhecimento dos respectivos códigos pode-se fazer a leitura do arquivo. Os cyberperitos são as pessoas especialistas em diagnosticar, mediante exame pericial, a integridade dos arquivos eletrônicos.⁹

⁸ Este decreto regulamenta a Lei nº 10.941/2001, que dispõe sobre o processo administrativo decorrente de lançamento de ofício.

⁹ Mary Elbe Queiroz, a respeito do assunto, afirma a necessidade de se dar confiabilidade à prova por documento eletrônicos e nos ensina que: "Um documento encriptado com uma chave privada garante sua autoria, e somente poderá ser lido (decriptado) através da respectiva chave pública do seu legítimo titular. O inverso igualmente é verdadeiro: um documento encriptado com a chave pública somente poderá ser aberto (descriptado) através da respectiva chave privada do legítimo titular. Tal sistema, porém, ainda não é garantidor de inviolabilidade, pois, caso o documento seja adulterado, ele não poderá ser aberto pela chave pública nem pela chave privada, conforme o caso, e se poderá comprovadamente questionar a respectiva integridade, perdendo o documento o efeito probante" (Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. Mesa de debates "A" do XVI Congresso brasileiro de direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, n.87, p.36).

Na prática, é pelos documentos eletrônicos que tem sido provado o fato jurídico tributário, uma vez que, atualmente, a escrituração dos livros e a contabilidade do contribuinte são feitas, na maioria das vezes, por meios eletrônicos. É o avanço tecnológico a serviço da fiscalização fazendária. Porém, para maior proximidade do universo virtual com o mundo concreto é que são feitas as transcrições dos arquivos. O direito necessita de registros 'paupáveis', por isso, entendemos que toda prova é documental, uma vez que é pelo suporte físico que fica registrada a linguagem jurídica, mesmo que, inicialmente, não tenha se revestido dessa forma. Para fins de registros no processo, a informação magnética será transcrita a termo¹⁰.

Os procedimentos para a produção da prova por documentos eletrônicos, para serem válidos, devem ser realizados de modo seguro. Assim, a transcrição dos arquivos magnéticos deve ser revestida de todo rigor. Na colheita da prova, o material deve ser cuidadosamente lacrado, com a presença do contribuinte ou de seu representante e do Fisco, e do mesmo modo, no deslacre dos arquivos. A autenticidade do documento é que atesta sua autoria e seu conteúdo, portanto, a transparência na 'operação' deve ser prestigiada, a fim de salvaguardar a inviolabilidade e a intocabilidade (não-adulteração) dos dados. Tudo isso tendo em vista que a segurança jurídica é a expressão máxima a ser alcançada no direito, bem como a

proteção aos direitos e às garantias individuais dos cidadãos contribuintes.

6 A prova por 'demonstrativos' em substituição a documentos – a prova por amostragem

A legislação tributária atribuiu, de acordo com o Decreto nº 46.674/02 do Estado de São Paulo, por conveniência fiscalizatória, uma diferente feição de apresentação de documento daquela originalmente existente. Exemplo disso é a possibilidade da substituição de documentos por outros denominados 'demonstrativos' para a instrução do auto de infração.

Demonstrativos são, pois, também documentos, só que numa forma de apresentação diferente, organizados em planilhas, até mesmo para facilitar a leitura e o entendimento da prova. Os demonstrativos devem discriminar individualizada mente cada operação.

O mencionado Decreto nº 46.674/02 do Estado de São Paulo estatuiu que os demonstrativos podem ser utilizados quando as informações que fundamentam a prova forem colhidas por meios magnéticos; ou podem ser elaborados especificamente para ser juntados ao auto de infração. Nesse segundo caso, devem ser acompanhados por documentos, originais ou cópias, que instruem o auto de infração, porém, por critério de amostragem. Essa é a prescrição do

¹⁰ O depoimento pessoal é reduzido a termo, tendo como suporte físico um documento material.

¹¹ Artigo 73 do Decreto nº 46.674/02, do Estado de São Paulo, *in verbis*:

"Art. 73 – Em se tratando de infrações caracterizadas em documentos recebidos, emitidos ou escriturados pelo contribuinte, admitir-se-á como elemento de prova, em substituição aos referidos documentos, a juntada ao auto de infração de demonstrativos no qual as operações, prestações ou eventos estejam individualmente discriminados, sempre que, alternativamente, o referido demonstrativo tenha sido: I – obtido mediante transcrição de documentos eletrônicos criados pelo contribuinte, por ele entregues ou apreendidos pelo fisco, desde que esteja comprovada a integridade dos correspondentes documentos eletrônicos, nos termos do artigo anterior; II – elaborado com base em documentos eletrônicos criados pelo contribuinte, por ele entregues ou apreendidos pelo fisco, desde que esteja comprovada a integridade dos correspondentes documentos eletrônicos, nos termos do artigo anterior; III – especialmente elaborado para instruí-lo, desde que sejam anexados ao auto de infração originais ou cópias dos respectivos documentos de acordo com critério de amostragem, em que a sua

artigo 73¹¹ do referido decreto, que autorizou os demonstrativos como veículo de prova em substituição a documentos remetidos, recebidos ou escriturados pelo contribuinte.

Na prática, põe-se a seguinte questão: a substituição dos documentos por demonstrativos, juntamente com alguns desses documentos que originaram o demonstrativo por amostragem é suficiente? Surge a questão da insuficiência ou da deficiência de prova. É legítima a prova por amostragem? O fato jurídico pode ser constituído a partir de documentos recebidos, emitidos ou escriturados pelo contribuinte, porém, anexados ao auto de infração apenas alguns desses documentos?

6.1 A amostragem

O vocábulo 'amostragem' significa pequena porção que permite formar um juízo do todo.¹²

A prova por amostragem é aquela que não demonstra todos os fatos que levaram o aplicador da norma a sua conclusão; apenas demonstra alguns deles, e, a partir desses, direciona-se para a conclusão do todo. Tendo em vista, a ocorrência de vários fatos, demonstram-se apenas alguns deles, mas não todos, e concluiu-se pelo fato jurídico tributário F. Formalizando: (F1.F2.F3.F4)®F. Na prova por amostragem, demonstram-se apenas F1 e F2, por exemplo, mas, conclui-se que constituiu-se F.

Ora, exige o mencionado dispositivo regulamentar que a amostragem deve ser em quantidade suficiente para comprovar de forma inequívoca a ocorrência do fato e, além disso, deve caber ao contribuinte o ônus de indicar os erros e as incorreções existentes no demonstrativo.

Os demonstrativos são também documentos, elaborados a partir de outros documentos, juridicamente reconhecidos, a fim de facilitar a apresentação da prova. Todavia, os documentos na forma de demonstrativos devem ser transcrição fiel dos documentos que substituem, contendo as mesmas informações dos documentos substituídos. No caso de dúvida e de impugnação pelo particular, os documentos devem estar à disposição, bem como deve ser feita verificação da prova.

A substituição de documentos por demonstrativo é legítima se corresponder à transcrição fiel dos documentos originais. Isto ocorre quando o fisco elabora a planilha e o contribuinte não impugna, aceitando o conteúdo dos demonstrativos. Se o contribuinte não concordar com os demonstrativos, deve ele se manifestar apresentando os documentos originais por ele recebidos ou emitidos. Em outros termos: se os documentos que acompanham os demonstrativos por amostragem forem considerados insuficientes para a constituição do fato jurídico tributário, devem ser conferidos com os originais emitidos. De outro modo, haverá a nulidade do ato administrativo de lançamen-

quantidade seja suficiente para comprovar, de forma inequívoca ainda que em relação a um único evento, a ocorrência da infração. § 1º – O contribuinte deverá apontar os erros ou incorreções eventualmente existentes no demonstrativo anexado ao auto de infração nos termos deste artigo, fazendo-o de forma objetiva, com indicação precisa do erro ou incorreção encontrada e com apresentação da correspondente comprovação, sob pena de se terem por exatos os dados nele constantes. § 2º – Os documentos recebidos, emitidos ou escriturados pelo contribuinte, nos quais estejam caracterizados elementos de prova de infrações, poderão ser restituídos ao contribuinte, que deverá conservá-lo pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos ou, caso o processo administrativo ou judicial permaneça pendente após esse prazo, até sua decisão definitiva, sob pena de se reputarem verdadeiras as respectivas acusações."

¹² Cf. Cândido de Figueiredo, **Dicionário da língua portuguesa**.

tributário, uma vez que a prova por critério de amostragem, se impugnada e não tiver a possibilidade de conferência, ferirá os princípios da legalidade e da tipicidade tributária, bem como da ampla defesa, direitos estes indispensáveis em Estado de Direito.

7 A apreensão de documentos e livros fiscais

A eficácia da prova dependerá sempre da garantia de sua preservação. Nesse diapasão, é dada ao Fisco a possibilidade de, em casos extremos e de necessidade justificada, apreender documentos ou até mesmo equipamentos de propriedade particular, com a finalidade de assegurar a produção das provas que constituirão os fatos jurídicos tributários. Tais documentos, se mantidos em poder da Administração Pública, garantirão a realização da prova. No caso de apreensão de computador ou arquivos magnéticos, esses devem ser lacrados na presença do próprio contribuinte ou de seu representante legal, bem como o seu deslacre, tudo visando a assegurar a autenticidade e a autoria dos documentos, como já mencionado no item 5 deste trabalho.

A apreensão dos livros e dos documentos obrigatórios em face da legislação de cada

tributo específico constitui, portanto, meio legítimo de se assegurar a produção de provas e pode ser realizada pelo Fisco, em virtude de seu poder-dever de fiscalizar.

Tomemos o exemplo da Lei Estadual nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, que instituiu o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços – ICMS neste estado. Em seus artigos 77 e 78, estabeleceu que a apreensão de mercadorias, livros e documentos são procedimentos legítimos para a constituição da prova da incidência de ICMS.¹³

A escrituração de livros e de arquivos são alguns dos denominados deveres instrumentais, tão relevantes para a produção da prova do fato jurídico tributário, como já visto anteriormente.

Entendemos, pois que os dispositivos em comento, na verdade, estabelecem a possibilidade de proteção de tais provas documentais, que, em princípio, estariam em poder do particular, mas que, por prevenção, seriam armazenadas pelo agente administrativo.

Paulo De Barros Carvalho em parecer publicado intitulado “A prova no procedimento administrativo tributário”¹⁴, reconheceu a necessidade de, durante os trabalhos de fiscalização, com frequência,

¹³ “Artigo 77 – Ficam sujeitos à apreensão os bens e mercadorias que constituam prova material de infração à legislação tributária.

§ 1º – A apreensão pode ser feita, ainda, nos seguintes casos:

1 – quando transportadas ou encontradas mercadorias sem as vias dos documentos fiscais ou de qualquer outro documento exigido pela legislação, que devam acompanhá-las, inclusive na hipótese do § 2º do artigo 75, ou quando encontradas em local diverso do indicado na documentação fiscal;

2 – quando haja evidência de fraude, relativamente aos documentos que acompanhem no seu transporte;

3 – quando estejam em poder do contribuinte que não prove a regularidade de sua inscrição no cadastro de contribuintes;

4 – quando estejam em poder do contribuinte habitualmente inadimplente com o recolhimento do imposto, conforme disposto em regulamento.

...

Artigo 78 – Podem ainda ser apreendidos livros, documentos, impressos, papéis, programas e arquivos magnéticos com a finalidade de comprovar infração à legislação tributária.

Parágrafo único – Da apreensão administrativa deve ser lavrado termo, assinado pelo detentor ou, na sua ausência ou recusa, por duas testemunhas e, ainda, sendo o caso, pelo depositário designado pela autoridade que faça a apreensão.” (grifos nossos).

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 34, p. 112.

serem apreendidos fisicamente materiais que signifiquem elementos importantes para a comprovação de indícios sobre o acontecimento do fato jurídico. Entretanto, salienta que é inafastável que os agentes do Fisco o façam outorgando todas as garantias ao sujeito passivo, vale dizer, que o termo de apreensão contenha as indicações completas do objeto apreendido e, quando se tratar de objetos que possam sofrer modificações, impõe-se que sejam lacrados, para, posteriormente, ser abertos na presença do próprio particular.

8 A prova testemunhal

Testemunhas são pessoas que podem declarar perante outrem o conhecimento de determinados fatos que presenciaram ou a respeito dos quais tiveram conhecimento. As declarações dessas pessoas são instrumentos de prova relevantíssimos para o mundo jurídico, porém, desde que apresentadas de acordo com as regras procedimentais estatuídas no direito positivo para tal.

No processo civil, a prova testemunhal é prevista nos artigos 400 a 419.

Já no processo administrativo tributário, a prova testemunhal é pouco utilizada e, embora não especificamente contemplada pela legislação processual administrativa, nada impede que seja realizada. Em alguns casos, a prova testemunhal pode ser de grande valia, principalmente para corroborar a veracidade de documentos. Vejamos um exemplo: se a Fazenda Pública necessitar comprovar a ocorrência de circulação de mercadorias por valor diverso daquele declarado para fins de ICMS, em virtude de verificar a emissão de notas fiscais com va-

lores inferiores aos valores de venda efetivamente praticados, um subfaturamento poderá solicitar o comparecimento do comprador da mercadoria a fim de declarar o valor da compra realizada e, assim, ser confirmado o subfaturamento.

Em sentido estrito, entendemos que a prova testemunhal é aquela prestada por pessoas que não são partes do processo; já em sentido amplo, podemos considerar como depoimentos produzidos por pessoas que podem ser ou não partes do processo. Assim, vislumbramos, neste segundo sentido, também como provas testemunhais os depoimentos pessoais e a confissão.

8.1 A confissão

O termo confissão diz respeito ao ato de alguém declarar como verdadeiro algo por ele praticado¹⁵. No direito positivo brasileiro, a confissão significa a declaração de uma das partes admitindo como verdadeiros fatos alegados pelo adversário. É um instrumento de prova reconhecido pelo processo civil, artigo 348 do Código de Processo Civil, "há confissão quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário." Assim, a parte confitente, ao reconhecer como verdadeiros determinados fatos alegados pela parte contrária, libera-a do ônus de fazer prova dos fatos que foram confessados, uma vez que, a partir da confissão, esses fatos não necessitam mais de prova, pois, são incontroversos.

No processo penal, é a aceitação, por alguém, de autoria de crime que lhe é imputado, sendo válida na medida em que cumprido o procedimento previsto para tal. É denomi-

¹⁵ Cândido de Figueiredo, *Dicionário da língua portuguesa*.

nada “rainha das provas”, pois era considerada pelos antigos como a prova por excelência. Entretanto, atualmente, sempre deve ser analisada conjuntamente com outras provas.¹⁶

Já no processo administrativo tributário, apesar de a confissão ser reconhecida como meio de prova, não é muito utilizada. A obrigação tributária decorre de lei. Desse modo, mesmo quando o particular confessa a ocorrência do fato jurídico por ele praticado, mesmo assim, deve ser provada a sua ocorrência para que se dê a instauração da relação jurídica. A confissão, por si só, não é suficiente para a constituição do fato jurídico tributário.

Além disso, em virtude da própria natureza dos fatos que ensejam a cobrança de tributos, ou seja, devido ao caráter econômico dos fatos jurídicos tributários, a confissão acaba se tornando irrelevante em face de outras provas, como a escrituração contábil e os livros fiscais.

8.2 O depoimento pessoal

O depoimento pessoal diz respeito ao comparecimento da parte perante o juiz, a fim de que este possa ouvi-la, mediante interrogatório, sobre os fatos que deseja que sejam esclarecidos no processo. É o momento em que o juiz tem um contato pessoal e direto com a parte, por isso adquire especial importância no processo civil. A parte será convocada e interrogada de acordo com o procedimento previsto no ordenamento jurídico para tal. Por exemplo, pode a parte ser convocada de ofício pelo juiz ou a requerimento da outra parte.¹⁷

O depoimento pessoal pode provocar a confissão dos fatos se, no interrogatório, a parte reconhecer como verdadeiros os fatos alegados pela parte contrária.

No processo administrativo fiscal, o depoimento pessoal é um meio de prova possível, porém pouco utilizado, visto que, como a confissão, acaba se tornando frágil em face da possibilidade de comprovar-se o fato jurídico tributário pela escrituração contábil e por outros deveres instrumentais. Até porque, em matéria tributária, as questões são extremamente técnicas e, por demais complexas, necessitando, muitas vezes, de conhecimento especializado.

9 A prova pericial

Assim como o depoimento pessoal e o testemunho de terceiro estranho ao processo, a prova pericial também é prova testemunhal, no sentido de que consiste num relato (testemunho) de pessoa detentora de conhecimento técnico especializado. O perito emite opinião técnica sobre o assunto por ele inspecionado. É a prova pericial um enunciado factual, emitido por uma pessoa *expert* no assunto.

Perícia é termo originário do latim *perior*, que quer dizer experimentar, saber por experiência. Consiste na inspeção feita por meio de pessoa (o perito) especialista em determinado assunto, objeto da inspeção. Os peritos são pessoas de conhecimento técnico na área examinada que farão análise mediante um procedimento. Para a perícia ser válida para o universo jurídico, deve pautar-se em um procedimento determinado pelo direi-

¹⁶ Cf. artigo 197 do Código de Processo Penal.

¹⁷ Cf. Artigos 342 a 347 do Código de Processo Civil.

to positivo. Daí, poderá revestir-se de *status* de prova jurídica.

De acordo com o Código de Processo Civil, artigo 420, a prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, pendente de deferimento pelo juiz.¹⁸

No processo administrativo fiscal, a perícia é instrumento de prova de relevo. Para ser válida deve ser realizada de acordo com o procedimento estipulado na legislação tributária pertinente.

No âmbito do processo administrativo fiscal federal, o artigo 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, alterado pela Lei nº 8.748/93, admitiu a realização de perícias estatuinto que: o impugnante fundamentará sua defesa com as razões e as provas que possuir, inclusive podendo requerer diligências ou perícias que pretender que sejam efetuadas. Para tanto, deve expor os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos que deseja ver es-

clarecidos, bem como o nome e a qualificação do perito. Por sua vez, caberá à autoridade julgadora determinar sua realização.

Assim, na esfera federal, caberá ao impugnante requerer a prova pericial, porém, o órgão julgador também poderá determinar sua realização de ofício, tendo em vista que, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

No âmbito estadual, a legislação processual administrativa do Estado de São Paulo nada contempla a respeito da prova pericial.

Por sua vez, há julgados do Tribunal de Impostos e Taxas do mencionado estado no sentido de que não há impedimento para que a parte interessada apresente laudo pericial fundamentado, a fim de provar o seu direito, bastando trazê-lo aos autos, o qual será examinado oportunamente pelo órgão julgador, após a manifestação da Fazenda.¹⁹

¹⁸ De acordo com o artigo 421 do Código de Processo Civil, para a realização da prova pericial deve ser seguido o seguinte procedimento: "Art. 421 – O juiz nomeará o perito, fixando de imediato o prazo para a entrega do laudo. § 1º – Incumbe às partes, dentro em 5 (cinco) dias, contados da intimação do despacho de nomeação do perito: I – indicar o assistente técnico; II – apresentar quesitos. § 2º – Quando a natureza do fato o permitir, a perícia poderá consistir apenas na inquirição pelo juiz do perito e dos assistentes, por ocasião da audiência de instrução e julgamento a respeito das coisas que houverem informalmente examinado ou avaliado." Cf. também, artigos 422 a 439 do Código de Processo Civil.

¹⁹ Conforme Processo DRT 84-9089977/2001 – 4ª Câmara Efetiva – Relator – Juiz Raphael Zulli Neto – que assim se pronunciou: "No que se refere a perícia é bom lembrar que apesar da circunstância e situações existirem que reclamem a realização de perícia, a qual pode esclarecer e trazer à luz a verdade material, não é o caso dos autos. Veja-se que apesar de não contemplada em nossa legislação processual administrativa, ao contrário da legislação que rege o processo administrativo tributário no âmbito federal, não vejo nenhum impedimento para que a parte interessada, no caso a recorrente, pretendendo provar ou demonstrar a razão de seu direito, apresente laudo pericial fundamentado, elaborado por perito ou empresa de auditoria idônea." E mais adiante, o l. relator asseverou: "Neste sentido, correta a conclusão do fisco e da própria decisão de primeira instância, podendo, como ressaltei, a parte ter trazido aos Autos, elemento de perícia, parecer de empresa idônea de consultoria e demais elementos a serem examinados pelo fisco, e acolhidos ou contraditados, podendo, se fosse o caso, como já ocorreu no passado, serem efetuadas diligências e vistorias, para que se constate a veracidade de determinados elementos e conclusões, porém, não o fez, preferiu alegar e nada trazer, sendo que sua invocação por não encontrar eco na legislação Estadual e principalmente na realidade dos Autos."

No Processo DRT 13-4527/96 da 8ª Câmara Suplementar do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, o i. Juiz DR. Luiz Fernando Musolini Jr. também se pronunciou admitindo a possibilidade de produção de prova pericial contábil diante de certas situações fácticas, até mesmo por iniciativa do órgão julgador, que formularia os quesitos consubstanciando suas dúvidas e daria, à Fazenda Pública e ao contribuinte, a oportunidade de indicação de assistentes técnicos e apresentação de outros quesitos. Assim se manifestou o i. Relator do feito: "Assim faríamos aplicação analógica das regras que se extraem do artigo 130 do Código de Processo Civil, que me parece lúdima: "... Tem o julgador iniciativa probatória quando presentes razões de ordem pública e igualitária, como por exemplo, quando se esteja diante de causa que tenha por objeto direito indisponível (ações de estado), ou quando o julgador, em face das provas produzidas, se encontre em estado de perplexidade ou, ainda, quando haja significativa desproporção econômica ou sócio-cultural entre as partes" (RSTJ 84/250 e STJ-RT729/155)' ...O juiz pode, a qualquer tempo, sob prudente discricção, de ofício ou a requerimento da parte, determinar a realização de prova pericial ou reconsiderar anterior decisão que a havia dispensado (STJ – Quarta Turma, Resp 5.268-SP, rel. Ministro Athos Carneiro, j. 6-8-91, não conhecem, vu. DJU 11.11.91, pag. 16.149)..." Ainda, ressalta o i. julgador que a maioria da Corte de São Paulo se inclina na direção de que a espécie probatória em questão é ineficaz nessa esfera administrativa, tendo em vista a omissão de previsão legislativa desse *modus probandi*. Posição esta com a qual não concorda, mas a aceita por motivos pragmáticos.

José Eduardo Soares de Melo²⁰ reconhece a possibilidade de apresentação de prova pericial como um direito a ser exercido pelas partes, bem como pelos julgadores, quando entenderem que o processo só tem condição de ser solucionado mediante laudo técnico.

Em conclusão, a prova pericial é admitida tanto na esfera administrativa federal, quanto na estadual, uma vez que todos os meios de prova, desde que não obtidos ilicitamente, são reconhecidos pelo direito positivo. Ademais, a prova pericial pode ser produzida tanto por iniciativa do particular quanto de ofício pelo órgão julgador. Quando requerida pela parte é um direito seu vê-la realizada. Entretanto, se indeferida pelo órgão julgador, somente poderá fazê-lo mediante decisão fundamentada e naqueles casos previstos em lei, como as situações previstas no parágrafo único do artigo 420 do Código de Processo Civil: a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico; b) a prova for desnecessária em vista de outras provas produzidas e c) a verificação for impraticável.

10 Prova emprestada e o sistema integrado de provas – Sistema Lince-Fisco

Dentre as espécies de provas, Bentham²¹ inclui em sua classificação as provas independentes de outra causa e as provas emprestadas, referindo-se a essa última do seguinte modo: *“si el testimonio producido se ha traído de una causa anterior, o si refiere a declaraciones prestadas ante otra autoridad*

judicial, sea del mismo país, sea de un país extranjero, tal prueba recibe la denominación de prueba prestada.”

Na lição de Paulo Bonilha, a prova emprestada é aquela que, produzida em um processo, possa ser trasladada e aproveitada em outro, por meio de certidão extraída do processo de origem.²² Pode ser um documento, depoimento pessoal, confissão, perícia, enfim, qualquer prova produzida em um processo e que será utilizada em outro.

Ora, no processo administrativo tributário, com influência do processo civil, já vimos que são admitidos todos os meios de prova, bem como os moralmente legítimos hábeis para provar a verdade dos fatos. Além disso, a prescrição do artigo 199 do Código Tributário Nacional autoriza a permuta de informações entre os entes da federação para a constituição do fato jurídico tributário, que estabelece:

Artigo 199 – A Fazenda Pública da União e 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 fundamento nesse dispositivo legal, a Fazenda Pública de um ente federativo pode se utilizar de informações advindas de outros órgãos ou de entes federativos para constituir a prova de fato jurídico tributário de sua competência. Isso não significa propriamente a utilização, no processo administrativo fiscal, da denominada prova emprestada nos mesmos moldes do processo civil. No processo fiscal, devemos tomá-la em sentido específico: as informações obtidas

²⁰ MELO, José Eduardo Soares de. O novo processo administrativo tributário de São Paulo. Aspecto polêmicos. In: NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínéz. **Processo administrativo fiscal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002, v. 6, p. 74.

²¹ BENTHAM, J. **Teoria de las pruebas judiciales**. Granada: Comares, 2001, p. 24.

²² BONILHA, Paulo. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 97.

junto a um órgão público, mesmo que tenham sido prova de determinado fato jurídico tributário, poderão ser base para construir outros fatos jurídicos tributários. Toda prova, desde que obtida licitamente, pode comprovar a ocorrência de fatos que ensejarão a conformação do fato jurídico tributário, porém, este (o fato jurídico tributário) será constituído em cada caso especificamente.

Convém, nesta oportunidade, trazer as palavras de Paulo Bonilha²³, para quem: “Não é raro, no âmbito das atribuições fiscais da União, as comprovações que fundamentam o ato de lançamento de ofício de um imposto servirem de prova, contra o mesmo contribuinte, da existência de evasão de imposto diverso.”

O Fisco do Estado de São Paulo, com base na Portaria CAT nº 63/2002 e no Ofício DEAT-G nº 18/99, ambos do Estado de São Paulo, tem se utilizado de um sistema denominado LINCE-Fisco para fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias referente aos impostos estaduais. Trata-se de um sistema integrado entre a Receita Federal e a Receita Estadual, do qual, por meio de informações fornecidas à Receita Federal, podem ser extraídas informações que serão extremamente relevantes para a constituição do fato jurídico tributário de um imposto estadual. Vejamos exemplo prático: um Auto de Infração de Imposição de Multa, que tenha como objeto a incidência de um imposto estadual (ICMS), pode ser lavrado por agente ad-

ministrativo estadual com base em informações obtidas junto à Secretaria da Receita Federal, pelo Sistema Lince-Fisco, decorrentes de Declarações de Importação – DIs realizadas para fins de imposto de importação. Tais documentos devem ser obtidos de forma idônea e lícita, como uma troca de informações entre os órgãos públicos de diferentes esferas federativas.²⁴

É admitida no processo administrativo tributário a denominada ‘prova emprestada’ no sentido da possibilidade de utilização de sistema integrado de informações entre diferentes entes públicos.

11 As diligências e a prova

As diligências consistem em averiguações que o órgão julgador administrativo pode determinar, de ofício ou a requerimento da parte, a fim de obter esclarecimentos que clarifiquem as circunstâncias factuais. Podem ser quaisquer providências: tomada de informações, realização de busca, notificações para testemunhas prestarem esclarecimentos (as quais originarão provas testemunhais) e até mesmo inspeções oculares. Enfim, qualquer medida que leve aos autos maiores esclarecimentos a respeito de assunto que implique a verificação do fato jurídico. Nesse sentido, reconhecemos que a realização de diligências, enquanto providências para verificações de um fato, está no campo da enunciação, uma vez que é um

²³ BONILHA, *op. cit.*, p. 89.

²⁴ Conforme Processo DRT-III – 9070 264/2002, do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TITSP. Neste processo, por meio das Declarações de Importação feitas perante a Fazenda Federal, verificou-se que não haviam sido emitidas as notas fiscais de entrada de mercadorias, por ocasião do desembarço aduaneiro, em operações de importação do exterior; nem haviam sido recolhidos os impostos incidentes sobre tais operações (ICMS na importação). No caso, as informações das DIs – Declarações de Importação foram analisadas conjuntamente com os Registros de Entradas e constatou-se que deixaram de ser registradas aquelas operações. Assim, o contribuinte havia deixado de recolher os impostos estaduais referentes à importação de determinado período e deixou de emitir as notas fiscais de entrada das operações mencionadas, originando um Auto de Infração.

processo para atingir um resultado. Não são as diligências o resultado em si. Este, o resultado, poderá ser depoimento pessoal, prova documental, prova testemunhal, perícia etc.

São as diligências, muitas vezes, importantíssimas para constituir a prova do fato jurídico tributário no processo administrativo fiscal, trazendo à luz pontos até então obscuros.

As legislações, tanto federal quanto estadual, prevêem a possibilidade da realização de diligências no processo administrativo fiscal (vide artigos 18 e 29 do Decreto Federal nº 70.235/72 e artigo 22 da Lei do Estado de São Paulo nº 10.941/2001).

O órgão julgador não adota postura totalmente inerte, podendo ter iniciativa na produção das provas e sua livre investigação. Daí, pode ele requerer as diligências que entender necessárias para o esclarecimento dos fatos.

Portanto, a realização de diligências torna-se extremamente relevante para a constituição do fato jurídico tributário.

Conclusão

A Carta Magna brasileira de 1988 garantiu no processo administrativo e, portanto, no processo administrativo tributário, a obrigatoriedade de serem respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa. Ambos decorrências do princípio mais amplo do devido processo legal. Assim, por meios de prova no processo administrativo fiscal entendem-se os

instrumentos ou veículos de produção de atos probatórios que, previstos no direito positivo, serão utilizados pelas partes com a finalidade de relatar na linguagem jurídica o fato social ou evento para o convencimento do julgador. São os veículos de produção de provas reconhecidos pelo sistema que introduzirão a prova enquanto resultado dessa produção, a fim de serem constituídos os fatos jurídicos, enunciados protocolares.

O sistema constitucional brasileiro não admite provas obtidas por meios ilícitos. Assim, sendo a colheita da prova feita ilicitamente, o vício recairá sobre o resultado do procedimento probatório, e a prova produzida restará comprometida.

No processo administrativo fiscal, são aceitos todos os meios legais de produção probatória. Os mais utilizados são: provas documentais com a escrituração contábil, provas por documentos eletrônicos, prova por 'demonstrativos' em substituição a documentos, prova testemunhal com a confissão ou com os depoimentos pessoais, prova pericial.

É admitida no processo administrativo tributário a denominada prova 'emprestada', porém, no sentido de possibilidade de utilização de um sistema integrado de informações, entre diferentes órgãos públicos.

Assim, apresentamos os meios de prova mais utilizados no processo administrativo fiscal, que funcionam como os veículos que garantem o acesso à Justiça Fiscal, tão almejada por todos.

Referências

BENTHAM, J. **Teoria de las pruebas judiciales**. Granada: Comares, 2001.

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

- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Processo administrativo tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 9-10, p. 276-294.
- _____. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- ECHANDÍA, Devis Hernando. **Teoría general de la prueba judicial**. 5 ed. Tomos I e II. Bogotá: Temis, 2002.
- ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- GRECO FILHO, Vicente. **Direito processual civil brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1993. 1. v.
- HOFFMAN, Suzy Gomes. **Teoria da prova no direito tributário**. Campinas: Copola, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade introdutória**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: plano da eficácia. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Novo processo civil brasileiro**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínéz. **Processo administrativo fiscal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002.
- QUEIROZ, Mary Elbe. Mesa de debates A: processo administrativo tributário. **Revista de direito tributário**, São Paulo, n. 87, p. 30-39.
- ROSS, Alf. **Sobre el derecho y la justicia**. 2. ed. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1997.
- SALABERRY, Fernando Moraes. **Anotações sobre o processo administrativo tributário paulista**. São Paulo: Sinafresp, 2003.
- SANTI, Eurico de. Recurso administrativo julgado inexistente em razão da cassação da medida liminar com efeitos *ex tunc*. Desmistificando o efeito *ex nunc* no direito. A medida liminar como juridicização do direito à dúvida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 91, p. 128.
- SANTOS, Moacyr Amaral. **Primeiras linhas de direito processual civil**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1985. v.2.
- SCAVINO, Dardo. **La filosofía actual**: pensar sin certezas. Buenos Aires: Paidós Postales, 1999.

SILVA, de Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

TARUFFO, Michele. **La prueba de los hechos**. Madrid: Trotta, 2002.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. 41. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. v. 1.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.