

# O princípio da verdade material do processo administrativo tributário

Maria do Carmo Quintão<sup>1</sup>

---

**Sumário:** 1. Introdução; 2. A Interpretação das normas tributárias; 3. Verdade material e princípios; 4. Princípio da verdade material nos diversos ramos do Direito; 5. Processo administrativo: conceito e princípios; 6. Princípio da verdade material x princípio dispositivo; 7. Lançamento e verdade material; 8. Visão prática do princípio da verdade material no processo administrativo; 9. O processo administrativo tributário no Estado de São Paulo; 10. Conclusões; 11. Referências.

---

**PALAVRAS-CHAVE:** Interpretação. Princípios. Princípio da verdade material. Lançamento. Processo Administrativo Tributário.

## 1. Introdução

O presente trabalho tem por objetivo retratar o estudo realizado acerca do tema “a verdade material no processo tributário administrativo”. O assunto é de extrema importância porquanto relacionado ao ato de lançamento e ao julgamento dos conflitos que daquele decorrem no âmbito administrativo e que tem repercussão na esfera judicial. Neste aspecto a atuação fiscal é decisiva porque afeta ambos os interesses em conflito: os do órgão público e os do contribuinte.

---

<sup>1</sup> Procuradora do Estado aposentada. Formada em Direito pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, turma de 1990. Pós-graduação *lato sensu* em Direito Tributário pela ESPGE, turma 2008/2009 e Pós-graduação *lato sensu* em Direito do Estado na ESPGE, turma 2010/2011.

Sobre a matéria em foco não há unanimidade em um único ponto sequer, nem quanto ao conceito, nem quanto à aplicação e ao alcance do mencionado instituto. Ao contrário, as polêmicas remontam aos clássicos e persistem na atualidade, circunstância que, por si, demonstra o interesse do tema.

Sem dúvida, as divergências existem e cada doutrinador tem argumentos muito sólidos e coerentes para sustentar sua posição, pois se ampara em uma determinada concepção filosófica. Até mesmo tributaristas que comungam de uma mesma escola de pensamento apresentam divergências em um ponto ou outro.

Por conseguinte, cabe no presente estudo apenas constatar o que dizem os diversos autores e verificar em que medida as divergências entre eles ajudam a compreender o mais importante em matéria tributária, que é a correta aplicação da norma incidente no caso concreto, bem como sua interpretação na análise do ato de lançamento.

Para a abordagem do tema, o estudo foi dividido em tópicos que tentam focar a matéria sob diversos ângulos, com a finalidade de melhor compreensão de seu alcance e a pertinência de sua utilização.

Primeiro, foi abordado o tema da interpretação; em seguida, o conceito de princípios; ato contínuo, o conceito do princípio da verdade material, o conceito de lançamento e do procedimento que o antecede e, ainda, o de processo administrativo, conforme a perspectiva de diversos tributaristas, observando-se que não há qualquer unanimidade nessas matérias.

Por fim, buscou-se analisar o processo administrativo no Estado de São Paulo sob o prisma da verdade material, a fim de verificar em que medida é possível afirmar se o princípio em tela está ou não presente.

## **2. A interpretação das normas tributárias**

A principal preocupação daquele que se propõe a estudar algum instituto jurídico é a de procurar estabelecer da melhor forma possível a sua interpretação, determinar a sua natureza jurídica e a sua função no sistema normativo. Cada uma dessas tarefas exige um método, um sistema de trabalho eficaz.

No artigo “Avaliação concreta da interpretação no Direito Tributário”<sup>2</sup>, Alexandre Alberto Teodoro da Silva sustenta que o operador do Direito deve valer-se das ferramentas interpretativas à sua disposição para alcançar o sentido possível das normas com as quais se depara regularmente.

O autor sustenta a postura de que todas as normas devem ser interpretadas, até mesmo aquelas que prescrevem sobre interpretação. Sustenta, ainda, de igual modo, que as questões conceituais devem ser trabalhadas no plano científico.

Registra que a teoria geral da interpretação divide-se em três correntes: a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores, que entrou em voga após 1970, por intermédio de Karl Larenz e John Rawls.

Com a jurisprudência dos valores, consoante afirma Alexandre Alberto Teodoro da Silva, ocorreu uma mudança de paradigma no ato de interpretar as normas do sistema legal, vez que a preocupação deslocou-se do conceito, do individualismo, da preponderância do interesse do Estado, para a busca da segurança jurídica, da justiça; corresponde, portanto, ideologicamente, ao Estado Democrático de Direito. Com essa mudança surgem teses novas, demandando a ponderação dos princípios em função de valores essenciais como a segurança jurídica e a justiça.<sup>3</sup>

Para o autor, *“a interpretação é uma atividade intelectual que se desenvolve à luz dos princípios informadores do ordenamento jurídico, com o fim de declarar o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas que conformam o sistema como um todo”*.<sup>4</sup> Há ênfase nos valores fundamentais da justiça e da segurança jurídica, o que representa a opção estampada na Constituição Federal de 1988.<sup>5</sup>

---

2 SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da – Avaliação concreta da interpretação no Direito Tributário, *In*: Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Franca, v.1 p.1/3-14, 2008.

3 *ibid.*

4 *ibid.*

5 SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da – Avaliação concreta da interpretação no Direito Tributário, *In*: Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Franca, v.1 p.1/3-14, 2008.

### 3. Verdade material e princípios

São inúmeras as utilizações da expressão “verdade material” como qualificativo de um princípio que é denominador comum de vários ramos do direito. Todavia, há uma peculiaridade nesta constatação, pois na maioria das vezes, por parte dos tributaristas, a expressão relaciona-se ao interesse defensivo do contribuinte e, quando se reportam à atuação estatal, arrolam outros princípios, tais como o da anterioridade ou da legalidade, entre outros. Há autores que nem se referem ao princípio da verdade material.

Os administrativistas são os que mais mencionam a verdade material na atuação do Estado. Apontam clara implicação entre os ramos do direito administrativo e do direito tributário, sobretudo quanto à ação dos agentes fiscais que devem atuar em obediência aos princípios que regem a administração pública e uma série de outros, indispensáveis ao cumprimento das normas que o próprio Estado se impõe ao se relacionar com o contribuinte. Defensores dessa linha de pensamento citam o princípio da verdade material entre os que devem ser observados.

De modo geral, quando o administrado reage à atuação do Fisco, ele o faz alegando que teria ocorrido ofensa a um ou outro princípio e, no mais das vezes, sustenta ofensa ao princípio da verdade material. Cabe, então, verificar como esses conceitos se relacionam.

O Dicionário Jurídico de Plácido e Silva traz a noção de que princípios “*são tidos como preceitos fundamentais para a prática do Direito e proteção aos direitos.*”<sup>6</sup>

Em todos os ramos do Direito os princípios cumprem função ímpar, havendo autores que os veem como normas e outros que os veem como valores. Dentre os vários autores, vale citar Kiyoshi Harada que conceitua princípios como “*normas do mais alto grau de abstração que permeiam o sistema jurídico*”. Para este autor, os princípios levam à interpretação do Direito em conformidade com os valores que representam.<sup>7</sup>

6 (In PLACIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico (edição Universitária), volume III J – P, 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1990 pág. 447.

7 HARADA, Kiyoshi. Dicionário de Direito Público, 2ª edição revista e ampliada, São Paulo: MP Editora, 2005, pág. 302.

Roque Carraza comenta que a palavra “princípio” vem do latim *principium*, *principii* e encerra a ideia de começo, origem, base.<sup>8</sup>

Fabiana Del Padre Tomé, ao analisar os princípios que orientam a produção da prova no processo administrativo, sustenta que princípios são “*normas carregadas de forte conotação axiológica*”.<sup>9</sup>

Paulo de Barros Carvalho não fala do princípio da verdade material. Realça, porém, o aspecto dos valores subjacentes aos princípios gerais do sistema jurídico e, ao lado disso, consigna um instrumental para a interpretação dos preceitos que compõem esse sistema.

O autor registra a ocorrência de quatro sentidos distintos para o termo princípios: primeiro, os princípios são regras impregnadas de valor que exercem influência sobre grande parte do ordenamento jurídico; segundo, os princípios são normas que fixam importantes critérios objetivos; terceiro, os princípios significam o próprio valor e, quarto, os princípios estabelecem o limite, o objetivo para a compreensão do enunciado. Ensina, em seguida, que, nos dois primeiros significados, os princípios são “normas”; já nos dois últimos, os princípios são valores ou critérios objetivos.<sup>10</sup>

Para Paulo de Barros Carvalho, a consideração do princípio como “valor” ou como “limite objetivo” resulta em efeitos práticos. Se visto como valor, implica falar-se da Axiologia ou Teoria dos Valores, levando o intérprete para uma situação de subjetividade; se considerado como norma jurídica que fixa “limites objetivos” importa, de imediato, na “construção do sentido dos enunciados.” Anota, porém, o autor, que os limites, quando considerados em si mesmos não são valores, “*mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata.*” Ressalta, também, que os princípios funcionam como linhas diretivas para ajudar na interpretação das normas, conferindo-lhes unidade e servindo de fator de agregação. Ressalta, ainda, que podem aparecer de forma expressa ou implícita.<sup>11</sup>

8 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 3ª edição revista e atualizada pela Constituição Federal de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, pág. 24.

9 TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2005, pág.207.

10 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 19ª edição, revista. São Paulo: Saraiva, 2007 – pág. 159.

11 *ibid*, pág.159/163 e 164.

Constata-se, então, que mesmo havendo divergência entre os autores quanto ao conceito de princípios, existe um ponto comum quanto à gama de significados que comportam, pois indicam sempre a ideia de fundamento, base, suporte, sentido, direção, valor, vetor, enfim, meio para promover a interpretação das normas que formam o sistema jurídico e, também, para verificar ou impugnar os atos da Administração.

Vê-se, assim, que a noção de princípio é imprescindível ao Direito. E a verdade material, por seu turno, mostra-se como princípio porque representa um valor, um norte a ser perseguido na produção das provas do ato de lançamento e do auto de infração.

#### 4. Princípio da verdade material nos diversos ramos do Direito

Diz a doutrina que no processo civil vigora para as partes, de forma quase absoluta, o princípio da disponibilidade processual, que é definido por Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido R. Dinamarco como “... a liberdade que as pessoas têm de exercer ou não seus direitos.” Em razão desse princípio podem renunciar aos seus direitos ou, desistir da ação proposta, entre outras posturas, exceto quando se tratar de direito indisponível.<sup>12</sup>

Para o juiz, até por força da inércia e da imparcialidade – que caracterizam a prestação jurisdicional – vigora o princípio do dispositivo, ou seja, aquele segundo o qual o órgão julgador depende da iniciativa das partes, assim como depende de suas alegações para solucionar a causa.

Prescreve o Código de Processo Civil, no artigo 131, a livre apreciação da prova pelo juiz, estabelecendo, contudo, a condição de que o julgador indique os motivos que formaram a sua convicção.

Pelo que afirmam os autores acima referidos, o princípio do dispositivo tem um sentido liberal. Há, contudo, no processo, um caráter publicista que acabou determinando uma mudança de postura em relação à rigidez desse princípio, de modo a retirar o juiz da função de “mero expectador da batalha judicial”.<sup>13</sup>

12 GRINOVER, Ada Pellegrini, CINTRA Antonio Carlos de Araújo e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 13ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1997, pág.60.

13 *ibid*, pág. 65.

Diante dessa perspectiva, dependendo da matéria tratada no processo, a verdade formal não se impõe de maneira tão exigente, como nas causas de direito de família, infortunistica. Anotam, no entanto, os referidos autores, que, de modo geral, para o processo civil, o órgão jurisdicional atém-se à verdade formal.<sup>14</sup>

José Carlos Barbosa Moreira ensina que “*domina o sistema do Código o princípio da iniciativa oficial na atividade de instrução, embora não sem restrições...*”<sup>15</sup>

Para Moacyr Amaral dos Santos, “*Juiz e partes são os sujeitos principais da relação processual, sem os quais não se completa*”.<sup>16</sup> Destaca, porém, que o juiz desempenha o papel preponderante, em razão dos poderes que exerce para compor os litígios, na sua função estatal de prestar jurisdição. Sua análise enfoca, portanto, o aspecto dos poderes atribuídos ao juiz na condução do processo, a saber, poderes jurisdicionais (ordinatórios, instrutórios, finais, decisórios e satisfativos ou executórios) e poderes de polícia.

Comenta o autor que os poderes ordinatórios ou instrumentais são atribuídos ao juiz para dirigir o litígio nos termos do artigo 125 do Código de Processo Civil, tendo em vista a necessidade de prestação jurisdicional regular e de forma rápida às partes. Cuida-se, pois, de interesse de natureza pública para compor a lide e garantir a paz social.<sup>17</sup>

José Frederico Marques também analisa a função do juiz dando ênfase aos poderes que lhe foram atribuídos pela lei processual. Destaca que são de duas espécies: os poderes de solucionar o litígio e os ordinatórios, os que servem para conduzir o processo.<sup>18</sup>

Sobre o livre convencimento e verdade material ressalta o autor que o juiz, para prestar a jurisdição, vale-se da reconstrução do fato, e, na

---

14 Ibid, pág. 65/66.

15 MOREIRA, José Carlos Barbosa. O novo processo civil brasileiro: exposição sistemática do procedimento. Edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1993, pág. 68.

16 SANTOS, Moacyr Amaral. Primeiras linhas de direito processual civil: adaptadas ao novo código de processo civil. 1º volume, 13 edição, São Paulo: Saraiva, 1987, pag. 333.

17 Ibid, pág. 336.

18 MARQUES, José Frederico. Manual de direito processual civil. Volume 1, 7ª edição, São Paulo: Saraiva 1988, pág. 342.

busca da verdade, é dupla a participação do órgão jurisdicional: “*primeiro (e essencialmente), ao apreciar os fatos que as provas reviveram; e, em segundo lugar, ao dirigir e presidir a produção de provas, nos atos instrutórios do procedimento*”. Esses poderes não significam, contudo, que o juiz supra o papel das partes. Sustenta que mesmo em se tratando de direito indisponível o juiz fica equidistante e atua em função de embasar o seu convencimento.<sup>19</sup>

Em Direito Penal, segundo muitos doutrinadores, vigora o princípio inquisitivo. Quando se trata, contudo, de matéria relativa a direitos indisponíveis, a postura do órgão jurisdicional pode ser um pouco mais ativa.

Fernando Capez afirma que o princípio da verdade material vigora no processo penal. Sustenta, porém, que comporta exceções, tais como as previstas nos artigos 155, 206, 207, 406 e 475, do Código de Processo Penal e artigo 5º, inciso LVI, da Constituição Federal. São situações em que há prevalência de outros princípios ou valores, também, fundamentais.<sup>20</sup>

É praticamente consenso entre os penalistas a postura segundo a qual o órgão jurisdicional pode determinar, de ofício, a realização de provas para formar sua convicção. Aliás, a lei assim o permite, no artigo 156, do Código de Processo Penal, valendo nesse sentido as lições de José Frederico Marques.<sup>21</sup>

Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido R. Dinamarco adotam posição semelhante acerca da aplicação do princípio inquisitório no processo penal.<sup>22</sup>

A jurisprudência, por seu turno, indica a aplicação do princípio da verdade material em Direito Penal, se necessário para formar o conven-

---

19 MARQUES, José Frederico. Manual de direito processual civil. Volume 1, 7ª edição, São Paulo: Saraiva 1988, pág. 405.

20 CAPEZ, Fernando. Curso de Processo Penal. 2. ed. atual. e ampliada. São Paulo: Saraiva 1998; pág.26.

21 MARQUES, José Frederico. Elementos de direito processual penal – vol. II. Campinas: Bookseller, 1997, pág.259.

22 GRINOVER, Ada Pellegrini, CINTA Antonio Carlos de Araújo e DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 13ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1997, pág.64.

cimento do órgão jurisdicional, consoante indicado por Camargo Aranha.<sup>23</sup>

Ada Pellegrini Grinover, ao fazer referência a polêmicas entre os doutrinadores no campo do processo civil e processo penal acerca do conceito de “verdade material”, chama a atenção para o equívoco de alguns que tentam aplicá-lo de forma extremada. Ressalta a autora que a busca da verdade real não implica a liberdade absoluta de provas, de sorte a conceder poderes ilimitados ao juiz, com o objetivo de representar a “defesa social”. Pondera que a liberdade individual deve ser considerada.<sup>24</sup>

Vicente Greco Filho sustenta que vigora no processo penal o princípio inquisitório, alertando, porém, que os poderes do juiz para determinar a produção de prova em decorrência do dever de observância ao princípio acusatório e em decorrência do dever de imparcialidade, são limitados, complementares aos deveres das partes de produzirem as provas. Apresenta, também, uma interpretação do art. 156, do CPP, em que o juiz não tem poderes absolutos.<sup>25</sup>

No processo administrativo também vigora o princípio da verdade material, consoante ensinam alguns doutrinadores, dentre eles, Hely Lopes Meirelles.<sup>26</sup>

Todavia, especificamente no processo administrativo tributário, não há consenso quanto ao alcance do princípio da verdade material. Imprescindível, então, começar a refletir em que consiste esse princípio.

Há várias concepções acerca do que seja verdade. Na maioria das vezes, quando os autores fazem menção ao princípio da verdade material, estão sustentando a necessidade de a prova retratar com fidelidade

---

23 ARANHA, Adalberto José Q.T. de Camargo. Da prova no processo penal. 3ª edição atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva 1994, pág.40.

24 GRINOVER, Ada Pellegrini Grinover, FERNANDES Antonio Scaranse, Gomes Filho, Antonio Magalhães. As nulidades no processo penal, 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1997, pág. 106.

25 GRECO Filho, Vicente \_\_\_\_\_ Manual de processo penal. 4ª edição ampliada e atualiz. São Paulo: Saraiva, 1997, pág. 217.

26 MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 16ª edição, atualizada pela Constituição de 1988, 2ª tiragem, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, pág. 579/580.

a relação jurídica de direito material que deu ensejo ao processo, sem o que não seria possível viabilizar o conhecimento da causa, nem proceder ao correto julgamento.

Há, entretanto, outra concepção que sustenta ser possível no processo tão somente a verdade lógica. De acordo com essa visão, basta que exista uma “linguagem competente”, isto é, a linguagem das provas, segundo um procedimento específico.

Fabiana Del Padre Tomé assume, expressamente, essa segunda concepção de verdade. Para ela, a verdade é lógica.<sup>27</sup>

A autora vai além. Afirma que a discussão sobre “verdade material *versus* verdade formal” não tem sentido, pois a verdade jurídica não é material nem formal, mas verdade lógica-semântica, construída a partir da relação entre as linguagens de determinado sistema.

Maria Rita Ferragut, ao discutir as presunções no direito tributário, faz um confronto entre presunções *hominis* e a verdade material, ressaltando, primeiramente, que prova não é o evento em si, mas a linguagem articulada sobre ele. De igual modo sustenta que a verdade material é inatingível, embora se constitua num dever. Dessa forma, a autora toma a verdade material como “princípio diretivo do procedimento e do processo administrativo tributário”, sustentando que o interesse público conduz à busca da verdade material.<sup>28</sup>

Torna-se essencial observar, no entanto, que alguns doutrinadores não falam da verdade material como uma qualidade da prova a ser produzida ou como uma mera oposição entre “formal” e “real”, mas, sim, como um princípio a ser observado na produção da prova pelos agentes públicos, no ato de lançamento de ofício ou, posteriormente, pelo órgão de julgamento, no processo administrativo tributário que eventualmente advier desse lançamento.

Tendo em vista a percepção desta nuance em alguns doutrinadores, vale examinar a postura de cada um deles, para se ter uma ideia ampliada acerca da matéria.

---

27 TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2005, pág. 25.

28 FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, 2ª edição, São Paulo: Quartier Latin, 2005, pág. 193.

Vittorio Cassone ressalta a necessidade de aplicação da verdade material em direito tributário, tendo em vista o controle de legalidade dos atos da Administração.<sup>29</sup>

Jose Eduardo Soares de Melo cita exemplo concreto do que pode ocorrer no curso do processo administrativo, no qual a formalidade cede vez à busca da verdade real, assim como acontece com a juntada de um documento até em segunda instância.<sup>30</sup>

Eduardo Domingos Bottallo também se refere à busca da verdade material no processo administrativo.<sup>31</sup>

Alberto Xavier menciona que vigora no procedimento administrativo de lançamento, na parte de investigação, o princípio da verdade material e não o dispositivo. Quanto ao órgão de julgamento, sustenta que se aplica o inquisitório, vez que dispõe do poder de determinar por sua iniciativa as diligências necessárias para apurar os fatos.<sup>32</sup>

Não se cuida, no caso, de transportar automaticamente de outros ramos de direito a noção de princípio da verdade material, mas, sim, de verificar se é ou não aplicado no direito tributário, no processo administrativo. Para alguns doutrinadores, sim.

Constata-se, portanto, que o princípio da verdade material con-substancia-se numa diretriz, num norte, num valor a ser observado na atuação do Fisco, no ato de lançamento, sob pena de ofensa a outros preceitos fundamentais e, conseqüentemente, de não resistir à análise a que será submetida pelos órgãos de julgamento.

Insera-se, assim, entre os princípios do processo administrativo tributário e, mesmo que implícito, deve ser observado, de modo especial na atuação da Administração Pública, no ato de lançamento, no auto de

---

29 CASSONE, Vittorio – Processo tributário: teoria e prática/Vittorio Cassone, Maria Eugenia Teixeira Cassone, 8ª edição, 2ª reimpressão, São Paulo: Atlas, 2007, pág.48.

30 MELO, Jose Eduardo Soares de. Processo tributário administrativo Federal, Estadual e Municipal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pag. 138/139.

31 BOTTALLO, Eduardo Domingos. Curso de Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006 (pag. 191).

32 XAVIER, Alberto. Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág.156.

infração e, ainda, no processo administrativo, pelo órgão de julgamento, já que tem a liberdade de prova para formar seu convencimento, caso entenda necessário.

Como se vê, a análise do tema sob o prisma da jurisprudência dos valores indica que o princípio da verdade material deve ser observado para se chegar à segurança jurídica, a qual deve ser perseguida, ante a mudança de paradigma na interpretação das normas, consoante mencionado por Alexandre Alberto Teodoro da Silva.<sup>33</sup>

## 5. Processo administrativo: conceito e princípios

Como qualquer instituto jurídico, o processo administrativo tributário oferece dificuldades e desafios quando tomado como objeto de estudo. Pelo que se depreende dos ensinamentos de inúmeros doutrinadores, é possível conceituá-lo como o conjunto de atos que objetivam a solução de um litígio decorrente do lançamento de ofício e da aplicação de multa.

Persiste ainda a distinção entre processo e procedimento, até porque alguns autores adotam a nomenclatura de procedimento e não processo. Dentre esses encontra-se Yoshiaki Ichihara.

Em artigo que integra a obra coletiva *Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho* –, Yoshiaki Ichihara sustentou haver optado pelo termo “procedimento”, citando os argumentos expendidos por Alexandre Barros Castro. Constatou-se que levou em conta a circunstância de que o mencionado autor considera processo aquele em que há jurisdição, tendo subjacente a ideia de que se trata da jurisdição aquela prestada pelo Poder Judiciário em razão de algumas particularidades.

Argumentou também que as normas processuais constituem matéria de competência da União. Já o poder de legislar sobre procedimento é competência concorrente, pelo que pode ser exercida pelos Estados-membros e Municípios, criando regras para seus respectivos procedi-

33 SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da – Avaliação concreta da interpretação no Direito Tributário, *In*: Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Franca, v.1 p.1/3-14, 2008.

mentos administrativos. Logo, o instituto criado pelos Estados e Municípios para solucionar as questões internas é o procedimento.<sup>34</sup>

Paulo César Conrado, por sua vez, traz um enfoque diverso e enfatiza no conceito de processo a noção de conflito e o seu caráter instrumental em virtude da relação jurídica na qual se instala o conflito. Já a “*forma de organização dos atos que compõem, somados, o processo*”, chama de procedimento.<sup>35</sup> Afirma que processo é relação jurídica instrumental.<sup>36</sup>

Pelos ensinamentos de Paulo César Conrado, pode-se concluir que não existe um “processo tributário” como um sistema de regras diverso do processo civil. Este autor argumenta que a expressão “processo civil” apresenta “caráter supletivo”, pelo que abrange os outros ramos do direito, exceto o penal. Há, então, no processo administrativo aquelas categorias que estruturam o processo civil, tais como: jurisdição, ação, petição, contraditório, etc.<sup>37</sup>

Para Hely Lopes Meirelles, o que diferencia a jurisdição prestada pelo Poder Judiciário em relação ao julgamento do processo administrativo é a circunstância de produzir a coisa julgada material.<sup>38</sup>

Especificamente sobre o processo administrativo tributário ou fiscal ensina: “*é todo aquele que se destina à fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos pelos órgãos competentes tributantes ou à imposição de penalidade ao contribuinte.*”<sup>39</sup>

Alberto Xavier dá ênfase aos princípios previstos no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que prescreve o direito ao contraditório e à ampla defesa aos litigantes, tanto no processo judicial como no pro-

---

34 ICHIHARA, Yoshiaki. Procedimento Administrativo Fiscal – como direito e garantia fundamental do contribuinte e a sua eficácia, artigo publicado na coletânea Processo administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007. Coordenação de Sergio André Rocha, pág.663/664.

35 CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário, São Paulo:Quartier Latin, 2004, pág. 39.

36 *ibid*, pág. 24.

37 *ibid*.

38 MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 16ª edição, atualizada pela Constituição de 1988, 2ª tiragem, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, pág. 578.

39 *ibid*, pág. 591.

cesso administrativo. Apresenta-o como meio para a solução de litígio.<sup>40</sup> Concebe o processo administrativo como uma entidade autônoma, completamente distinta do ato de lançamento.<sup>41</sup> No lançamento, há um ato primário; no processo administrativo há um ato de revisão (secundário). Não aceita como possível um novo lançamento, mas, sim, a confirmação do lançamento ou a sua anulação. São procedimentos autônomos.<sup>42</sup>

Maria Sylvia Zanella Di Pietro também vê o processo como instrumento. Conceitua-o “*como uma série de atos coordenados para a realização dos fins estatais...*”<sup>43</sup> A autora faz clara distinção entre processo e procedimento. Para ela, processo é instrumento para que a Administração atue. Já o procedimento é conceituado como “*conjunto de formalidades que devem ser observadas para a prática de certos atos administrativos.*”<sup>44</sup> É, pois, um rito.

Fabiana Del Padre Tomé também faz distinção entre processo e procedimento administrativo. Para ela, procedimento é o que “*... tem por finalidade preparar o ato de lançamento*”.<sup>45</sup> Já o processo administrativo surge após a realização do lançamento, se o contribuinte impugná-lo. Ensina que processo e procedimento obedecem a regimes jurídicos distintos.

Há, portanto, um regime jurídico complexo e rígido para regulamentar a atuação dos agentes públicos que fazem o lançamento e outro regime jurídico para regular a atuação da Administração quando exerce a jurisdição no âmbito administrativo, no intuito de resolver os conflitos que surgem da relação Fisco e contribuinte.

No artigo “Procedimento e Processo Administrativo Tributário: Dupla Função Administrativa, com Diferentes Regimes Jurídicos”, José An-

40 XAVIER, Alberto. Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág. 5.

41 *ibid*, pág. 118.

42 *ibid*.

43 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 22ª edição, São Paulo:Atlas, 2009, pág. 618.

44 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 22ª edição, São Paulo:Atlas, 2009, pág.620.

45 TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2005, pág.270.

tonio Minatel reflete sobre princípios comuns e princípios específicos que norteiam as diferentes funções administrativas: as típicas e as atípicas.

Segundo o autor, constituem funções típicas tributárias: a inspeção, a fiscalização, o controle, a auditoria e o lançamento. São atípicas aquelas que buscam resolver litígios na esfera administrativa.

Conceitua processo como “*veículo ou como instrumento idealizado para solução de um litígio, produzindo uma norma individual e concreta que vai irradiar efeitos para dirimir uma controvérsia.*”<sup>46</sup>

Do confronto entre as concepções, sobre processo, expendidas pelos autores estudados, pode-se concluir que, se em algum momento histórico havia dúvida quanto aos princípios incidentes no processo administrativo, hoje já não há mais. Na Constituição de 1988 o processo administrativo, no que se refere ao exercício da defesa, foi colocado no mesmo patamar do processo judicial e a ambos devem ser aplicados os princípios previstos no artigo 5º que cuida dos direitos e das garantias fundamentais.

Neste aspecto percebe-se claramente a opção do legislador pela jurisprudência dos valores. É a mudança de paradigma de que fala Alexandre Alberto Teodoro da Silva.<sup>47</sup>

## **6. Princípio da verdade material x princípio dispositivo**

Impõe-se verificar se no processo administrativo vigora o princípio do dispositivo ou do inquisitório e, ainda, como se apresenta a questão do princípio da verdade material.

Para Fabiana Del Padre Tomé, não se aplica no processo administrativo tributário o princípio da disponibilidade, mas, sim, do inquisitório ou da oficialidade, porque representa uma forma de controle de legalidade dos atos administrativos. A possibilidade de a Administração Pública rever os próprios atos decorre do princípio da legalidade e da autotutela.

---

46 MINATEL, José Antonio. Procedimento e Processo Administrativo Tributário: Dupla Função Administrativa, com Diferentes Regimes Jurídicos (In Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho, ROCHA, Sergio André (Coord), São Paulo: Quartier Latin, 2007, pág. 325).

47 SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da – Avaliação concreta da interpretação no Direito Tributário, *In*: Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Franca, v.1 p.1/3-14, 2008.

Diante disso, uma vez instaurado o processo administrativo, cabe à Administração dar-lhe seguimento até a decisão final. Afirmar Fabiana Del Padre Tomé: “Logo, ainda que o contribuinte, por inércia, deixe de requisitar produção probatória, incumbe ao julgador determinar sua realização, caso a entenda necessária ao exame do caso concreto.”<sup>48</sup>

Maria Sylvia Zanella Di Pietro afirma que no processo administrativo o princípio da oficialidade é mais amplo do que no processo judicial, porquanto implica o poder de instaurar o processo, promover a sua instrução e rever suas decisões.<sup>49</sup>

O princípio da verdade material decorre do próprio regime jurídico administrativo, que impõe a estrita legalidade. Cuidando-se o crédito tributário de bem de interesse público indisponível, a sua constituição deve observar rigorosamente o procedimento estabelecido em lei, de modo que o registro de sua ocorrência retrate fielmente o que se passou, incluindo todas as circunstâncias que envolverem os fatos.

Caso o contribuinte reaja ao ato de lançamento e o repute irregular, o órgão de julgamento, ao examinar o caso, não fica restrito aos elementos de prova já produzidos, se não consegue com eles formar seu convencimento, podendo determinar, de ofício, as diligências que entender necessárias.

Alberto Xavier distingue os poderes dos órgãos de lançamento em relação aos poderes do órgão de julgamento no processo administrativo. Sustenta que no primeiro vigora o princípio inquisitório.<sup>50</sup>

José Antonio Minatel sustenta que o princípio da verdade material está presente tanto na atividade típica quanto na atividade atípica da Administração Pública.<sup>51</sup>

---

48 TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2005, pág. 211.

49 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 22ª edição, São Paulo:Atlas, 2009, pág. 625.

50 XAVIER, Alberto. Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág. 156.

51 MINATEL, José Antonio. Processo Administrativo Tributário (In Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho). Rocha, Sergio André (Coordenação), São Paulo: Quartier Latin, 2007, Coordenação de Sérgio André, (texto do autor: 322 até 345).

Outra questão relevante a ser tratada consiste em verificar a maneira como os doutrinadores analisam a aplicação do princípio da verdade material no processo administrativo.

Para Hely Lopes Meirelles, quando se referia ao processo administrativo de modo geral, a aplicação do princípio da verdade material ou da liberdade de prova pode até autorizar o “*reformatio in pejus*”.<sup>52</sup>

Já Alberto Xavier, tratando exclusivamente do processo administrativo tributário, traz outra perspectiva. Para ele, é proibida a “*reformatio in pejus*” no processo administrativo, tendo em conta a função garantista da impugnação, pois implicaria julgamento “*ultra petita*”.

O autor não deixa de reconhecer que há, em tese, argumentos favoráveis à *reformatio in pejus*, considerando-se o princípio da verdade material. Vê-se, porém, por suas reflexões, que a solução será encontrada sopesando-se os princípios envolvidos na questão, de modo a prevalecer o direito à impugnação, implicando a impossibilidade de a decisão impor ao peticionário uma situação mais desfavorável do que aquela em que se encontrava antes de formular sua pretensão.<sup>53</sup>

Para o autor, a garantia constitucional do recurso é incompatível com o princípio da “*reformatio in pejus*”, pelo que não deve ocorrer no processo administrativo tributário.

Na hipótese acima retratada, pode-se admitir que aplicar a *reformatio in pejus* por força do princípio da verdade material significaria ceder lugar à jurisprudência dos conceitos, enquanto levar em conta outros princípios igualmente importantes e, em razão disso, fazer prevalecer o direito de impugnar, implica fazer valer a jurisprudência dos valores. Consoante, afirmado por Alexandre Alberto Teodoro da Silva, há sempre que sopesar os princípios para que possa prevalecer aquele que mais se ajuste à opção estampada na Constituição Federal.<sup>54</sup>

---

52 MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 16ª edição, atualizada pela Constituição de 1988, 2ª tiragem, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, pág.581.

53 XAVIER, Alberto. Princípios do processo administrativo e judicial tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pág.; 172.

54 SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da – Avaliação concreta da interpretação no Direito Tributário, *In*: Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Franca, v.1 p.1/3-14, 2008.

## 7. Lançamento e verdade material

O lançamento é instituto de vital importância, por se tratar do ato administrativo que formaliza o crédito tributário, ou seja, o vínculo jurídico que concede ao Estado, na qualidade de sujeito ativo, o direito de exigir do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta. Salienta Hugo de Brito Machado que, tendo em vista a terminologia utilizada pelo Código Tributário Nacional, crédito tributário e obrigação tributária são coisas distintas.<sup>55</sup>

Conforme ensina Yoshiaki Ichihara, “*a obrigação sempre precede a constituição do crédito tributário.*”<sup>56</sup>

Para nascer a obrigação tributária é essencial que ocorra o fato imponível, “*fato jurígeno*”, na expressão de Geraldo Ataliba.<sup>57</sup>

Ruy Barbosa Nogueira aponta como elementos da obrigação tributária a lei, o fato, os sujeitos e o objeto. Afirma que “*a obrigação tributária é uma relação de Direito Público prevista em lei descritiva do fato pela qual o Fisco (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto).*”<sup>58</sup>

Para o autor “*é essencial a manifestação de vontade da lei (obrigação ex lege).*”<sup>59</sup>

Luciano Amaro não vê distinção da obrigação tributária em relação à obrigação comum. Ressalta que sua natureza é revelada por meio de seu objeto.<sup>60</sup> Afirma também o autor que a relação jurídica mais im-

55 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 03/2008, pág.172.

56 ICHIHARA, Yoshiaki. Direito Tributário: uma introdução. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 1986, pág.105.

57 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4ª edição ampliada e atualizada em função da Constituição de 1988. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990 (Coleção textos de direito tributário; v.8).

58 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994, pág.141.

59 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 1994, pág.142.

60 AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14ª edição, revista. São Paulo: Saraiva, 2008, pág. 245.

portante do direito tributário é a que tem por objeto o pagamento do tributo. “*Esse vínculo se instaura com a ocorrência do fato gerador do tributo (situação material, legalmente prevista, que configura o suporte fático da incidência tributária).*”<sup>61</sup>

Hugo de Brito Machado expõe que a relação entre o Estado e o contribuinte é uma relação jurídica e não uma “*relação simplesmente de poder*”.<sup>62</sup>

Há entre os doutrinadores divergência quanto ao conceito de lançamento. A maioria, porém, tece críticas à definição legal. De igual modo, a natureza jurídica do lançamento é outro ponto de divergência na doutrina. Alguns o conceituam como procedimento administrativo; outros, como ato administrativo.

Para Hugo de Brito Machado, lançamento é procedimento administrativo.<sup>63</sup> Sustenta também, quanto à natureza jurídica do lançamento, que já é quase unânime a concepção de que o lançamento “*não cria direitos*”. Para ele, o crédito representa um momento distinto. “*É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária.*” O lançamento determina o crédito. “*Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito*”. Defende, portanto, a postura segundo a qual o lançamento é constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação correspondente.<sup>64</sup>

José Antonio Minatel Filho comenta que para a formalização do lançamento há um procedimento.<sup>65</sup>

Aliomar Baleeiro, atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi, conceitua o lançamento como ato jurídico.<sup>66</sup>

---

61 *ibid*, pág. Pag.247/248.

62 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 03/2008, pág.120.

63 *ibid*, pág. 173.

64 *ibid*, pág.174.

65 MINATEL, José Antonio. (In: ROCHA, Sergio André (Coord) – Processo Administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Quartier Latin, 2007, pág. 325).

66 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11ª edição atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008, Pág. 784.

Paulo de Barros Carvalho também vê o lançamento como ato jurídico administrativo. Mais que isso: propõe claramente a adoção da Teoria dos Atos Administrativos como instrumento para se estudar o mencionado instituto, seja pelo que ensina a doutrina tradicional, seja pela concepção de Celso Antonio Bandeira de Mello. Ressalta, porém, a necessidade de serem feitas as devidas adaptações dos requisitos dos atos administrativos ao ato de lançamento.<sup>67</sup>

Assim como Mizabel Abreu Machado Derzi, Paulo de Barros Carvalho sustenta que o lançamento tem os atributos da presunção de legitimidade e exigibilidade, mas não os da imperatividade e executividade.<sup>68</sup>

Estevão Horvath também concebe o lançamento como ato e não como procedimento. Para ele, é ato jurídico administrativo. Apresenta um conceito de lançamento bem semelhante àquele construído por Paulo de Barros Carvalho. Contudo, ressalta que, no caso de lançamento por homologação, o ato tem caráter extintivo e, por isso, conceitua-o como “*modificativo*” ou “*extintivo*”.<sup>69</sup>

Há ainda mais um conceito importante a ser discutido antes da abordagem do processo administrativo: o auto de infração, que não se confunde com o ato de lançamento.

Ambos são atos administrativos; têm, porém, conteúdos diferentes. Enquanto o lançamento representa a formalização do crédito tributário em seguida à ocorrência do fato gerador, o auto de infração impõe uma penalidade prevista na lei tributária que teria sido violada.

Paulo de Barros Carvalho distingue-os pela análise da norma individual e concreta incidente em cada caso. Para o autor, a diferença encontra-se no “*antecedente da estrutura normativa*”.<sup>70</sup>

---

67 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 19ª edição, revista, São Paulo: Saraiva 2007, pág. 423.

68 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 19ª edição, revista, São Paulo: Saraiva, 2007, pág. 445.

69 HORVATH, Estevão. Lançamento tributário e “autolanzamento”. São Paulo: Dialética, 1997, pág.38.

70 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário 19ª edição, revista, São Paulo: Saraiva 2007, pág.450.

Fabiana Del Padre Tomé destaca a distinção entre lançamento e auto de infração, em virtude de seus conteúdos semânticos. Observa, porém, que apresentam organização sintática semelhante, pois ambos são atos administrativos e devem observar os requisitos necessários à sua validade, perfeição e eficácia.<sup>71</sup>

Exatamente neste particular, na necessidade de observância aos requisitos de validade do ato administrativo, perfeição e eficácia, pode-se afirmar que tem relevância a aplicação do princípio da verdade material. É imperioso ao Fisco “*converter em linguagem competente*”<sup>72</sup> todos os elementos da obrigação tributária e seus respectivos elementos probatórios, ainda que indiretos, para a devida comprovação da ocorrência do fato impositivo, sem o que não resistirá ao controle de legalidade e à obediência ao princípio da segurança jurídica.

## **8. Visão prática do princípio da verdade material no processo administrativo**

Passa-se, a seguir, à análise de textos de alguns autores que estudam especificamente o processo administrativo editado pelo Estado ou Município em que atuam. Observa-se em todos eles que foi dada ênfase ao princípio da verdade material.

Angela Maria Melo de Souza, no cuidadoso estudo que desenvolveu sobre a matéria, sob o título “Verdade Material: Da Ação Fiscal ao Processo Tributário Administrativo”, reflete sobre a atuação do Fisco do Estado do Amazonas, a partir da constatação de um fato concreto bem significativo, o de que se fazia necessária a revisão de inúmeros processos na órbita administrativa.<sup>73</sup>

Perpassa por todo o texto a preocupação em demonstrar que a verdade material deve ser buscada desde o início da ação fiscal até o pro-

---

71 TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2005, pág. 279.

72 Expressão utilizada por Fabiana Del Tomé, Maria Rita Ferragut, Paulo de Barros Carvalho e outros.

73 SOUZA, Ângela Maria Melo de. Verdade Material: Da Ação Fiscal do Processo Tributário Administrativo – Estudos de Direito Tributário (pág. 77 a 112).

cesso tributário administrativo como único meio de subsistir a prova do lançamento, ou seja, o crédito tributário.

Outro texto que também aborda o princípio da verdade material é da lavra de Ana Paula de Oliveira Adriano, que se propôs a examinar o processo administrativo tributário no Estado do Ceará.<sup>74</sup>

Segundo sua perspectiva, ainda que as partes não aleguem, o órgão administrativo deve buscar a verdade objetiva dos fatos.

Pelo que se verifica do texto, a autora coloca o princípio da verdade material entre aqueles que informam o processo administrativo, o qual, segundo sua concepção, traz relevantes pontos positivos para a administração e os administrados.

Um terceiro texto a tratar de forma prática do princípio da verdade material é de autoria de Sandro Luiz Nunes, que se propôs a examinar o processo administrativo tributário no Município de Florianópolis.<sup>75</sup>

Considera salutar a impugnação na esfera administrativa porque pode trazer alguns benefícios para o contribuinte, como o não pagamento de custas, a possibilidade de conhecer a defesa do ato impugnado e, também, para subsidiar eventual ação judicial.

Ao discorrer sobre a prova no curso do processo administrativo, ressaltou que não vigora o princípio do dispositivo, mas o princípio da verdade real.

Da leitura de suas reflexões verifica-se, especificamente quanto ao tema em debate, que o autor vê a verdade material como um princípio em vigor no processo administrativo do qual se vale a autoridade julgadora para solucionar os conflitos. Há, portanto, uma expectativa de que seja aplicado.

---

74 ADRIANO, Ana Paula de Oliveira. Do processo administrativo tributário no Estado do Ceará. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n° 1015, 12abr.2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8237>>. Acesso em: 24.02.2009.

75 NUNES, Sandro Luiz. O processo administrativo tributário no Município de Florianópolis. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n° 338, 10 jun.2004. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5267>>. Acesso em: 24.02.2009.

Dos textos analisados, ainda que o enfoque seja diferenciado e que cada um dos autores revele uma expectativa bem particular em relação ao modo como deveria ser o processo administrativo no respectivo Estado ou Município de sua atuação, pode-se constatar que trazem uma concepção do princípio da verdade material como de extrema relevância para se fazer justiça.

Os três autores colocaram o princípio da verdade material no mesmo patamar dos princípios constitucionais, ao lado de outros de importância fundamental, como o da legalidade, o do contraditório, o da ampla defesa. Veem-no, portanto, como uma diretriz a ser observada no processo administrativo tributário.

## **9. O processo administrativo tributário no Estado de São Paulo**

É essencial esclarecer que por ocasião do início do presente trabalho discutia-se na Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo o Projeto 692/08 para a mudança do processo administrativo tributário paulista. Pensou-se que levaria algum tempo para uma discussão ampla das inovações pretendidas. Porém, o projeto tramitou em caráter de urgência, sofreu algumas emendas, mas logo chegou à situação de Emenda Aglutinativa Substitutiva ao Projeto de Lei 692, de 2008. Pouco depois foi convertido na Lei 13.457, de 18 de março de 2009, publicado no DOE de 19/03/2009.

Houve algumas alterações com relação à lei anterior, mas a maior delas ocorreu quanto à possibilidade da tramitação do processo por meio eletrônico. Especificamente em relação aos princípios incidentes no processo administrativo houve alguma modificação, assim como com relação à prova.

Como constava na lei antiga, o primeiro dispositivo da lei nova, ao explicitar sua finalidade, tocou em conceitos fundamentais para a compreensão do processo administrativo tributário e da sua função no relacionamento do Fisco com o contribuinte.

Na condição de processo, implica que tramitará mediante uma série de atos ordenados pelo rito estipulado na própria lei, com o objetivo de chegar a uma decisão final sobre o litígio instaurado em decorrência da impugnação feita ao ato de lançamento ou à penalidade imposta.

Destarte, para a existência do processo administrativo, nos termos da Lei 13.457/09, é imprescindível a existência de litígio acerca dos tributos estaduais e as respectivas penalidades. As relações jurídicas tributárias constituem, portanto, o seu âmbito de incidência.

Eduardo Domingos Botallo levanta alguns elementos identificadores da função administrativa judicante: a configuração de um conflito na aplicação do direito, dada a resistência do contribuinte ao ato de lançamento; a atividade de interpretar as normas jurídicas incidentes nesse conflito e a finalidade de resolvê-lo.<sup>76</sup>

O autor aponta, ainda, distinção entre a função administrativa judicante, a função jurisdicional e a função administrativa ativa.

A função administrativa judicante e a função administrativa ativa são exercidas pelo Poder Executivo. Todavia, a primeira apresenta características similares às da função jurisdicional prestada pelo Poder Judiciário, exceto pela circunstância de resolver de forma definitiva o conflito. Afirma que *“Tanto uma como a outra atuam substancialmente sob os mesmos pressupostos (identidade de momento), pelos mesmos meios (identidade de modo), e perseguem os mesmos objetivos (identidade de finalidade).”*<sup>77</sup>

O artigo 2º, tanto na lei em vigor quanto na lei revogada, trata dos princípios incidentes no processo administrativo (publicidade, economia processual, motivação, celeridade). Cuida-se, como se sabe, de um rol exemplificativo. Muitos outros princípios incidem para orientar a correta decisão proferida no processo administrativo.

É mencionado também no artigo segundo, em observância às garantias constitucionais, que é assegurado ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes, repetindo o comando constitucional.

As mudanças trazidas pela lei nova surgem a partir do artigo 3º, com vistas à adaptação a uma nova realidade: o processo virtual.

---

76 BOTTALLO, Eduardo Domingos. Curso de Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006. pag. 57.

77 BOTTALLO, Eduardo Domingos. Curso de Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006. pag. 58.

Outra mudança significativa foi o estabelecimento de um sistema expresso de preclusão no processo administrativo.

Cabe mencionar a existência de uma corrente doutrinária que não admite a preclusão no processo administrativo. Essa postura foi defendida por Luis Eduardo Schoueri e Gustavo Emilio Contrucci de Souza no artigo “Verdade Material no ‘Processo’ Administrativo Tributário” em que sustentam a inconstitucionalidade do art. 67 da Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, na parte referente à preclusão.<sup>78</sup>

Ponto de vista diverso, para a questão da preclusão, foi suscitado por Luiz Fernando Mussolini Júnior no artigo “Processo Administrativo Tributário do Estado de São Paulo”.<sup>79</sup>

No estudo em comento, no qual analisou a Lei 10.941/2001(hoje revogada) e a lei federal sobre processo administrativo, o autor levantou algumas questões interessantes e complexas que podem surgir no curso do processo administrativo. Dentre essas, interessa verificar, na presente pesquisa, a abordagem que fez sobre o tema “verdade material versus contraditório.”

Para dissertar sobre a questão, Luiz Fernando Mussolini Júnior levantou dois questionamentos. Primeiro perguntou se o princípio da verdade material autorizaria a juntada de provas a qualquer momento no curso do processo administrativo, incluindo a sustentação oral. Na segunda pergunta pretendeu verificar se essa permissão implicaria o comprometimento do princípio do contraditório.

Pelo que relata, havia antes a possibilidade de juntar documentos a qualquer momento.

Comentou que na lei federal sobre processo administrativo e também na lei paulista, no artigo 20, da Lei 10.941/2001(hoje revogada), a prova documental deveria ser juntada na impugnação, sem o que pre-

---

78 SCHOUERI, Luiz Eduardo e CONTRUCCI A DE SOUZA, Gustavo Emílio. Verdade material no “processo” administrativo tributário, in ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha (Coordenador). Processo Administrativo fiscal, 3º volume. São Paulo: Dialética, 1998 (pag. 139-159).

79 MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. Processo Administrativo do Estado de São Paulo. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, 66, ano 14, janeiro-fevereiro de 2006 (pág. 256 até 275).

cluiria, com exceção das hipóteses de força maior ou documento referente a direito superveniente ou para refutar fatos ou razões levadas aos autos posteriormente pelo Fisco.<sup>80</sup>

Concluiu sua reflexão respondendo negativamente à primeira pergunta e positivamente à segunda, ou seja, o princípio da verdade material não autoriza a juntada de documentos a qualquer momento, salvo naquelas hipóteses previstas na lei e eventual permissão em sentido diverso implica ofensa ao contraditório. Pode-se dizer que suas considerações continuam válidas para a lei atualmente em vigor.

No que se refere às provas, a grande novidade da Lei 13.457/09 foi a possibilidade de ser produzida por meio eletrônico.

Assim, como reflexo da utilização do processo virtual, a lei em vigor ampliou o número de artigos para dispor sobre a prova, visando, sobretudo, a disciplinar as formas de sua produção e o seu controle por meio eletrônico. Vão do artigo 18 até o artigo 22.

O direito à produção de prova significa a garantia dos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, bem como o da proibição das provas ilícitas.

A lei fez menção a todos os meios de prova. Quer dizer, portanto, que poderá ser tomado como base o disposto no artigo 332, do Código de Processo Civil.

O Código de Processo Civil traz um rol exemplificativo de prova, vez que admite até mesmo outros meios nele não especificados, ou seja, além da confissão, da prova documental, prova testemunhal, prova pericial, é possível provar o alegado por outros meios. O limite é a utilização de um meio moral e legítimo. Nesses termos, há observância ao prescrito no art. 5º, da Constituição Federal, ao determinar que “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”.

Ainda que, em matéria tributária, seja difícil pensar-se, por exemplo, em prova testemunhal, tendo em vista a natureza da relação jurídica de direito material envolvida, que demanda praticamente a redução das

---

80 MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. Processo Administrativo do Estado de São Paulo. *In*: Revista Tributária e de Finanças Públicas, 66, ano 14, janeiro-fevereiro de 2006, pág. 272.

ocorrências a documentos, deve ser admitida a sua produção, caso seja pleiteada, porque se constitui num meio lícito de prova.

Outra questão relevante acerca dessa matéria consiste na prova por presunção em decorrência de alguns fatos específicos.

Maria Rita Ferragut ensina que “*ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio de provas*”<sup>81</sup>. Sem dúvida, não é possível alcançar os acontecimentos porquanto os eventos se esvaem com o tempo. Resta, pois, reconstruí-los por meio da linguagem. Assim, mesmo que o contribuinte tente ocultar um fato gerador, pode este ser provado de forma indireta, por meio de outros fatos, como ocorre na presunção.

É essencial levar em conta que a fiscalização tem o dever de comprovação, consoante as lições de Aurélio Pitanga Seixas Filho.<sup>82</sup>

O artigo 19 da lei nova, que corresponde ao artigo 20 da lei revogada, trouxe, à primeira vista, mudança quanto à forma.

Quanto ao conteúdo, o artigo 19 da lei em vigor não trouxe mudança no teor do *caput*, que diz respeito ao momento em que devem ser produzidas as provas. A modificação ocorreu na supressão de um parágrafo. Antes eram dois. Agora há apenas o parágrafo único, tratando da necessidade de prova cabal para demonstrar a não juntada dos elementos probatórios no momento oportuno.

Verifica-se que foi suprimido o parágrafo segundo, que abria a possibilidade de exame de novas provas em fase recursal. Em contrapartida, abriu-se espaço para a garantia do contraditório, vez que a parte contrária deverá ser ouvida.

A grande novidade em termos de prova veio com a possibilidade de ser produzida por meio eletrônico. Para regular essa matéria foram reservados os artigos 21 e 22.

O artigo 21 cuida da transcrição de documento eletrônico e prescreve as hipóteses em que terá valor probante. Seu parágrafo primeiro

---

81 FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, 2ª edição, São Paulo: Quartier Latin, 2005, pag. 78.

82 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios de direito administrativo tributário. Revista Fórum de Direito Tributário. RFDT, Belo Horizonte, ano 6, nº 33, pag. 141-155.

prescreve em que consiste a “transcrição” e o parágrafo segundo estabelece a forma de comprovação de integridade do documento transcrito.

O artigo 22 trata da prova eletrônica com relação aos documentos emitidos pelo sujeito passivo nos casos de infração. Prescreve os requisitos dos demonstrativos apresentados pelo Fisco e a forma como o sujeito passivo pode contradizer os demonstrativos fiscais.

Tratando-se de procedimento completamente novo, possivelmente demandará algum tempo para sua utilização plena, para alcançar a pretendida economia e celeridade processual.

Da seção que trata da competência dos órgãos de julgamento interessa para o presente estudo o dispositivo que prevê a possibilidade de realização de diligência e, também, aquele que garante a livre apreciação da prova.

Ao possibilitar que o órgão de julgamento determine a realização de diligências necessárias à instrução do processo, parece adotar o princípio inquisitório ou da oficialidade. Possível afirmar-se, então, tomando como base os ensinamentos de Hely Lopes Meirelles, que esse poder contido no art. 25 da Lei 13.457/09 importa na aplicação do princípio da liberdade de prova ou da verdade material.

Se o órgão de julgamento determina a realização de alguma diligência, seu objetivo, ao que tudo indica, é o de perscrutar a perfeita correspondência entre os fatos narrados e a relação jurídica tributária que ensejou o conflito. Está, portanto, em busca da verdade material.

Pelos seus ensinamentos, Fabiana Del Padre Tomé tem postura diversa, pois afirma que o Código de Processo Civil e a legislação sobre o processo administrativo tributário adotaram o sistema da persuasão racional e adverte que a liberdade do julgador limita-se à prova dos autos.<sup>83</sup>

Outro ponto que interessa discutir, em virtude da implicação com o princípio da verdade material, consiste no dispositivo do art. 34 da Lei 13.457/09, que prescreve os requisitos do auto de infração.

---

<sup>83</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2005, pág. 248.

Com efeito, os elementos do auto de infração consubstanciam a prova da ocorrência do fato típico tributário e o ilícito constatado. Essencial que espelhe a realidade, que seja elaborado em perfeita consonância com a lei e apresente clara motivação, para fazer valer o princípio da legalidade e, especialmente, o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, que poderá impugná-lo, se assim o quiser, no âmbito administrativo ou na esfera judicial.

Sem dúvida, o artigo 34 da Lei 13.457/09 expressa um comando rígido, pois estipula quais informações devem obrigatoriamente constar do auto de infração em cada um de seus incisos que têm uma função bem clara e específica para determinar os elementos da obrigação tributária.

Assim, os incisos e parágrafos do mencionado dispositivo têm como finalidade registrar de forma precisa o lançamento, todo o seu procedimento, de modo a permitir que seja analisado sob o enfoque dos princípios constitucionais e dos princípios da Administração Pública.

José Eduardo Soares de Melo, ao analisar a natureza jurídica do auto de infração, afirma que caracteriza um autêntico lançamento tributário.<sup>84</sup>

Adverte quanto à necessidade de observância à legalidade, para resguardar os direitos e garantias do contribuinte e ressalta o caráter vinculado da atuação do Fisco.<sup>85</sup>

Como se vê, a lei nova trouxe algumas normas que cedem vez ao princípio dispositivo, tais como o sistema de preclusão. Contudo, é possível afirmar que o princípio da verdade material está presente e deve orientar a atuação fiscal e essa exigência fica muito clara no artigo 34 da Lei 13.457/01, que trata do lançamento de ofício.

Pode-se afirmar também que o princípio da verdade material ainda encontrou abrigo no processo administrativo, quando o legislador permitiu ao órgão de julgamento a possibilidade de determinar a realização de diligências para formar o seu convencimento.

---

84 MELO José Eduardo Soares de. Processo tributário administrativo Federal, Estadual e Municipal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pág. 115.

85 *ibid*, pág. 116.

Com efeito, nem poderia ser diferente, porque a Constituição Federal, fundamento de validade de todas as normas, indicou como referência a jurisprudência dos valores que, consoante comenta Alexandre Alberto Teodoro da Silva, objetiva a segurança jurídica.<sup>86</sup>

## 10. Conclusões

1. Do estudo realizado pode-se concluir que a interpretação é ferramenta indispensável para compreender e aplicar qualquer norma jurídica, inclusive as tributárias que se referem à atuação do fisco, motivo pelo qual se procurou seguir os critérios de tão importante ciência para analisar como se apresenta o princípio da verdade material no processo administrativo tributário.

2. Com esse objetivo, qual seja, o de buscar “*a definição do possível sentido e alcance da norma jurídica em um determinado sistema*”,<sup>87</sup> foram pesquisados inúmeros textos de nossos doutrinadores que, de alguma perspectiva, trataram da questão, constatando-se que, embora não haja unanimidade sobre a forma de abordagem do princípio da verdade material, há relativa concordância quanto ao conceito de princípios em si, bem como da sua importância para o processo tributário.

3. Assim, verificou-se que princípios são normas explícitas ou implícitas dotadas de valores que devem orientar a atuação do Fisco durante todo o procedimento de lançamento e, durante o processo administrativo tributário que decorre da impugnação ao crédito tributário exigido, devem servir de referência e valor para a decisão do feito.

4. O princípio da verdade material tem lugar nos diversos ramos do Direito Público, em decorrência do princípio da oficialidade e da legalidade, especialmente para se chegar à segurança jurídica.

5. Deve estar presente, portanto, durante toda a ação fiscal, a fim de que a prova se construa com observância à estrita legalidade, à transpa-

86 SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da – Avaliação concreta da interpretação no Direito Tributário, *In: Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Franca*, v.1 p.1/3-14, 2008.

87 SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da – Avaliação concreta da interpretação no Direito Tributário, *In: Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Franca*, v.1 p.1/3-14, 2008.

rência e possa resistir à refutação a que o contribuinte tem direito pelo ato de impugnação.

6. Imprescindível que oriente o ato de lançamento, a elaboração do auto de infração, em toda a colheita da prova, que deverá observar os princípios constitucionais, os princípios do sistema tributário e os princípios da Administração Pública, a fim de que o crédito tributário se qualifique pela certeza, liquidez e exigibilidade, viabilizando o seu recebimento.

7. Ainda que se ventile do princípio da verdade material, quando do exame da defesa ofertada pelo contribuinte, a sua aplicação é mais rigorosa para o Fisco, na produção da prova do lançamento, pois como ato jurídico administrativo deve preencher os requisitos legais, sob pena de revisão de ofício, de rejeição pelo órgão de julgamento administrativo e, ainda, pelo Poder Judiciário.

8. Essencial lembrar, consoante consignado por Alexandre Alberto Teodoro da Silva, que houve mudança de paradigma, com a adoção da jurisprudência dos valores, levando à necessidade de sopesar os princípios incidentes no caso concreto, quando do julgamento do feito.

9. Para o contribuinte, o princípio da verdade material é visto como garantia.

10. Essa garantia alcança, segundo alguns autores, dentre esses Alberto Xavier (neste particular opondo-se a Hely Lopes Meirelles), que o mencionado princípio seja afastado para dar lugar a outros, tais como o da proibição do *reformatio in pejus*, na hipótese de a situação do contribuinte ficar mais gravosa em decorrência do manejo de defesa no processo administrativo.

11. O princípio da verdade material encontra-se presente tanto na função típica quanto na função atípica da administração pública.

12. Na primeira, por dever de ofício, em decorrência do princípio da legalidade, da oficialidade, da transparência, da segurança jurídica; na segunda, pela possibilidade de o órgão julgador permitir ou determinar a produção de provas que se fizerem necessárias para decisão do processo administrativo tributário.

13. No processo administrativo tributário paulista, regulado pela Lei 13.457, de 18 de março de 2009, pode-se afirmar que há espaço para

o princípio da verdade material porque existe a exigência de que o auto de infração preencha os requisitos legais; para o órgão de julgamento, existe a possibilidade de determinar, de ofício, a produção da prova que entender necessária, a par de atuar como controlador da atuação fiscal.

## 11. Referências

ADRIANO, Ana Paula de Oliveira. *Do processo administrativo tributário no Estado do Ceará. Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n° 1015, 12abr.2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id+8237>>. Acesso em: 24 fev. 2009.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed., revista. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARANHA, Adalberto José Q.T. de Camargo. *Da prova no processo penal*. 3. ed. atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 1994.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. ampliada e atualizada em função da Constituição de 1988. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.

(Coleção de textos de direito tributário. v. 8).

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BARALDI, Tereza Cristina Albieri. *Metodologia da pesquisa científica em Ciências Humanas: o quê, para quê e como pesquisar?* In: Revista Artigos da Polícia Civil. Vol. XLVII, São Paulo: Gráfica da Academia de Polícia, 2004, p.126-146.

\_\_\_\_\_. *Anotações das aulas de Metodologia Científica ministradas no Curso de Pós-graduação lato sensu em Direito Tributário da Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado*, março-abril de 2008: São Paulo.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Elementos de direito administrativo*. 3. ed., revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006, p. 191.

CAPEZ, Fernando. *Curso de Processo Penal*. 2. ed. atual. e ampliada. São Paulo: Saraiva, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 3. ed. revista e atualizada pela Constituição Federal de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed., revista, São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSONE, Vittorio – *Processo tributário: teoria e prática/Vittorio Cassone, Maria Eugenia Teixeira Cassone*. 8. ed., 2ª reimpressão, São Paulo: Atlas, 2007.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

DINIZ, Maria Helena. “*Técnicas de Monografia Jurídica*”. Curso ministrado no dia 17/05/2008, no Instituto Internacional de Direito. São Paulo.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 22. ed., São Paulo: Atlas, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo*. 12. ed., revista e atualizada, São Paulo: Saraiva, 2007.

GRECO Filho, Vicente. *Direito processual civil brasileiro*. Vol. 2. Atos processuais a recursos e processos nos tribunais. São Paulo: Saraiva, 1989.

\_\_\_\_\_. *Manual de processo penal*. 4. ed. ampliada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1997.

GRINOVER, Ada Pellegrini, CINTRA Antonio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 1997.

GRINOVER, Ada Pellegrini; FERNANDES, Antonio Scaranse; GOMES FILHO, Antonio Magalhães. *As nulidades no processo penal*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_ *Dicionário de Direito Público*. 2. ed., revista e ampliada. São Paulo: MP Editora, 2005.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário: uma introdução*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

\_\_\_\_\_ *Procedimento Administrativo Fiscal – como direito e garantia fundamental do contribuinte e a sua eficácia*. Artigo publicado na coletânea *Processo administrativo Tributário – Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007. Coordenação de Sergio André Rocha, p. 661-688.

LIMA, Alcides Mendonça. *Dicionário do Código de Processo Civil brasileiro*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 3-2008.

MARQUES, José Frederico. *Elementos de direito processual penal*. V. II. Campinas: Booseller, 1997.

\_\_\_\_\_ *Manual de direito processual civil*. V. 1, 7. ed., São Paulo: Saraiva, 1988.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 16. ed., atualizada pela Constituição de 1988, 2ª tiragem, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

MELO, José Eduardo Soares de. *Processo tributário administrativo Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MINATEL, José Antonio. *Processo Administrativo Tributário*. (In: *Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. Rocha, Sergio André (Coordenação), São Paulo: Quartier Latin, 2007, Coordenação de Sérgio André, (texto do autor: p. 322-345).

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional*. 5. ed., São Paulo: Editora Atlas, 2005.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. *O novo processo civil brasileiro: exposição sistemática do procedimento*. Edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. *Processo Administrativo do Estado de São Paulo*. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, 66, ano 14, janeiro-fevereiro de 2006, p. 256-275.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

NUNES, Sandro Luiz. *O processo administrativo tributário no Município de Florianópolis*. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, nº 338, 10 jun. 2004. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5267>>. Acesso em: 24 fev. 2009.

PLACIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico* (edição Universitária), volume III J – P, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras linhas de direito processual civil: adaptadas ao novo código de processo civil*. 1º volume, 13. ed., São Paulo: Saraiva, 1987.

SCHOUERI, Luiz Eduardo; CONTRUCCI A. DE SOUZA, Gustavo Emílio. Verdade material no “processo” administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha (Coordenador). *Processo Administrativo fiscal*, 3º volume. São Paulo: Dialética, 1998, p. 139-159.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios de direito administrativo tributário*. Revista Fórum de Direito Tributário. RFDT, Belo Horizonte, ano 6, nº 33, p. 141-155.

SILVA, A. A. T. Avaliação Concreta da Interpretação no Direito Tributário. Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Franca, V. 1, p. 1-3/14, 2008.

\_\_\_\_\_ Os Limites da Integração no Direito Tributário. Revista Tributaria e de Finanças Públicas. São Paulo, V. 56, p. 96-114, 2004.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed., revista e ampliada de acordo com a nova Constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª tiragem, 1990.

SOUZA, Ângela Maria Melo de. *Verdade Material: da ação Fiscal do Processo Tributário Administrativo – Estudos de Direito Tributário*, p. 77-112.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.