

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Lucas Machado

**ÔNUS DA PROVA**

Aspectos gerais e aplicação no Direito Tributário

Porto Alegre

2015

Lucas Machado

## **ÔNUS DA PROVA**

Aspectos gerais e aplicação no Direito Tributário

Trabalho de conclusão de curso de pós-graduação  
apresentado ao Instituto Brasileiro de estudos  
Tributários como requisito para a obtenção do  
título de Especialista em Direito Tributário.

Porto Alegre

2015

## SUMÁRIO

<b>RESUMO.....</b>	<b>3</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>4</b>
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>5</b>
<b>2 CONCEITOS GERAIS.....</b>	<b>6</b>
2.1 IMPORTÂNCIA DA PROVA .....	6
2.2 USO ADEQUADO DAS PROVAS.....	7
<b>3 PROVAS NO DIREITO CIVIL.....</b>	<b>7</b>
3.1 PROVAS ACEITAS PELO ORDENAMENTO JURÍDICO VIGENTE.....	7
3.2 CLASSIFICAÇÃO DAS PROVAS .....	9
<b>4 ÔNUS DA PROVA .....</b>	<b>14</b>
4.1 ÔNUS E OBRIGAÇÃO, DIFERENÇA CONCEITUAL .....	14
4.2 CONCEITUAÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.....	15
4.3 DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA .....	17
<b>5 ÔNUS DA PROVA EM DIREITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>18</b>
5.1 APLICAÇÃO DO ÔNUS DA PROVA EM DIREITO TRIBUTÁRIO .....	18
5.2 O ÔNUS DA PROVA EM DIREITO TRIBUTÁRIO FRENTE ÀS PRESUNÇÕES DE VALIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS .....	21
5.3 RELAÇÃO ENTRE A PRESUNÇÃO DE VALIDADE E O DEVER DO ÔNUS DA PROVA.....	22
<b>6 CONCLUSÕES.....</b>	<b>25</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>27</b>

## RESUMO

Este trabalho faz um estudo analítico do instituto do ônus da prova, avaliando aspectos gerais e conceituais, traçando uma comparação de sua aplicação no Direito Civil e no Direito Tributário. A metodologia utilizada fundamenta-se na pesquisa de legislação, doutrina e jurisprudência. Primeiramente foi feita uma análise acerca da importância das provas no ordenamento jurídico brasileiro e como estas devem ser utilizadas, demonstrando assim sua finalidade para o processo, para então se conceituar o próprio termo *ônus da prova* e entender suas consequências práticas. De vital relevância para o tema aborda-se a diferença entre ônus e obrigação, demonstrando assim que se trata de um direito posto a disposição da parte, visto não haver penalidade por sua ausência. A partir daí se passará a verificar as regras de distribuição do ônus da prova, abordando-se questões como a teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova, que melhor possibilita a busca da verdade real e o convencimento do julgador no momento da prestação jurisdicional. Ainda se verificará o ônus probatório frente a presunção de validade dos atos administrativos, abordando questões como atividade vinculada do Fisco e o Princípio da Tipicidade.

## ABSTRACT

This research makes an analytic study about onus of proof subject, valuating general and conceptual aspects, while making a comparison between its Civil Law and Tax Law application. The methodology used is based on legislation research and on common law. First of all there has been made an analysis about Brazilian Hierarchy Law proves importance and how they should be used, while showing its use during the process. After this step the objective extended to concept the term ‘onus of proof’ itself and to understand its practical consequences. It has been identified the difference between onus and obligation, demonstrating that it is a party right, because there is no penalty by its absence. From this part of the study on, it is possible to verify the onus of proof distribution rules, passing through different questions as the ‘burden of proof’ dynamic distribution theory, which better describes the real truth and the ability to convince the judges on the moment of the jurisdictional attending. Besides the analysis mentioned, it is also subject the ‘onus of proof’ verification while considering the administrative presumptions validation, analyzing questions about the Government Regulatory Activities and the Legal Type Principle.

## 1 INTRODUÇÃO

Definir o que é prova exatamente não é tarefa fácil visto que seu conceito não é pacífico e ainda é discutido tanto no âmbito do Direto Material como Processual. Sua origem é do latim “*proba*”, de *probare*, que significa demonstrar, reconhecer, formar juízo de...

Trazendo ao mundo jurídico, prova é a demonstração através de meios legais, da existência de um fato ou ato, onde pelo qual se é possível firmar certeza sobre aquilo que se está demonstrando.

No Direito Tributário, a demonstração de certeza do ato ou fato jurídico através das provas enfrenta muitas dificuldades. Isto se dá em virtude de que o Fisco se comporta como se coubessem apenas ao contribuinte o dever probante dos atos e/ou fatos alegados, ora alega que tal prerrogativa compete unicamente a ele próprio.

Em verdade é que a ambos, tanto Fisco como contribuintes, cabe não só alegar, mas principalmente produzirem as provas que lhes servem como favoráveis à sua pretensão. A lei tributária não faz qualquer distinção de quem seja o “titular” do ônus da prova, não havendo preterição de qualquer uma das partes, devendo sempre ser o objetivo a verdade material e formal dos fatos alegados por ambos.

## 2 CONCEITOS GERAIS

### 2.1 Importância da prova

Com o advento da Constituição de 1988, chamada por muitos de constituição cidadã, o aspecto da prova obteve grande importância neste novo texto constitucional, precisamente no artigo 93, inc. IX, que preconiza que toda decisão do juiz deverá ser motivada e fundamentada, ou seja, o juiz não pode tomar nenhuma decisão que não esteja atrelada as provas dos autos (sistema da persuasão racional).

Como é cediço o juiz não está adstrito a buscar a verdade solucionadora da lide, esse encargo é ônus das partes mediante a apresentação das provas, eis que são as partes que buscam tutela jurisdicional, devendo ser feito dentro do espaço de discussão que vai da petição inicial até o fim do processo, para ao final o juiz, convencido pelas provas trazidas pelas partes poder pronunciar a verdade delas extraídas.

Venosa<sup>1</sup> afirma que:

O juiz fica adstrito, para julgar, ao alegado e provado. Não podendo fugir do que consta nos autos do processo. Julga pelas provas que lhe são apresentadas, mas pode examiná-las e sopesá-las de acordo com sua livre convicção, para extrair delas a verdade legal, uma vez que a verdade absoluta é apenas um ideal dentro do processo. (VENOSA, 2007, p. 560).

A prova e o juiz estão em planos díspares. A prova nasce com o fato, que está fora do processo e, portanto fora do alcance do juiz. A parte que circunstancialmente alega o fato tem que transportar esse fato para dentro do processo através da prova e assim permitir que o fato, agoira transportado para o processo possa ser apreciado pelo juiz.

Só se vai haver a existência desses fatos nos autos, se se instrumentalizar, ou seja, materializar-se, pois é diante desses meios, fundamentando e justificando o motivo de sua decisão, apoiado com as provas apresentadas é que o juiz poderá se pronunciar a respeito do litígio.

---

<sup>1</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil Parte Geral. Volume 1.** 7ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2007

O juiz ele não tem o ônus de buscar a verdade, ele somente apresenta as partes a verdade mais justa diante do caso em questão. A parte é quem tem o ônus de buscar a verdade, por isso que as provas são de suma importância para a resolução do litígio.

## 2.2 Uso adequado das provas

O momento que as partes têm para discutir a força probatória das provas atreladas aos fatos por ela alegados é cedido pelo Princípio Constitucional do Contraditório. Momento este onde as partes apresentarão suas argumentações, em harmonia com as provas por si apresentadas. Caso as provas não condigam com os fatos apresentados por qualquer uma das partes, estas podem ser desconsideradas e afastadas do processo, ou seja, podem ser consideradas nulas.

Diferentemente do que acontecia antes da Constituição de 1988, onde o entendimento subjetivo do magistrado era peso majoritário para sentença, agora são as partes que a constroem, pois esta quando prolatada pelo juiz deve estar lastreada e fundamentada em tudo o que foi trazido pelas partes como prova dos fatos alegados na lide.

O magistrado irá estudar as provas e os argumentos feitos pelas partes sobre elas, e assim hodiernamente faz somente o que estas o apresentaram, justificando e fundamentando sua decisão sempre lastreada no que foi-lhe apresentado.

Da mesma forma que a prova está para as partes, a sentença está para o juiz, ou seja, esta deve ser feita respeitando as construções das partes durante o processo, não podendo o juiz na hora da sentença julgar a lide alicerçada desconsiderando as os fatos demonstrados verdadeiros pelas provas. Se por ventura o magistrado foge do que lhe foi apresentado, a sentença passa a ser ilegítima passível inclusive de nulidade tal como a prova ilegítima.

## **3 PROVAS NO DIREITO CIVIL**

### 3.1 Provas aceitas pelo ordenamento jurídico vigente

No antigo Código Civil de 1916, em seu art. 136, já eram elencadas as formas pelas quais os meios de provas eram admitidos para os atos de forma livre.

Art. 136. Os atos jurídicos, a que se não impõe forma especial, poderão provar-se mediante:

- I. Confissão.
- II. Atos processados em juízo.
- III. Documentos públicos ou particulares.
- IV. Testemunhas.
- V. Presunção.
- VI. Exames e vistorias.
- VII. Arbitramento.

Como advento do Novo Código Civil em 2002, o texto sofreu pequenas alterações, mas manteve as formas expressas pelos quais se dão os meios de prova.

Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

- I - confissão;
- II - documento;
- III - testemunha;
- IV - presunção;
- V - perícia.

O Código Civil de 2002 traz um rol de provas legais admitidas quando a lei não exige que a prova seja feita de modo específico ou especial. Estas se diferem daquelas elencadas no rol das provas do art. 332 do CPC, que é mais amplo e abrangente, mas que tem mesma força probante que as legais estabelecidas no Código Civil. Entendendo o legislador hodierno que com o avanço tecnológico, o diploma legal que versa sobre essa matéria não poderia adstringir-se àqueles meios probatórios.

Cabe ressaltar neste momento um ponto muito importante na Teoria Geral das Provas e que é motivo de grande preocupação externada por parte da doutrina e pela jurisprudência pátria acerca das normas que apoiam as provas.

A nossa Carta Política em seu artigo 5º inc. LVI consagra que “*são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meio ilícito*”. Da leitura do artigo percebemos claramente a mensagem trazida pela regra, que a prova obtida por meio ilícito, como por exemplo, a escuta telefônica sem autorização judicial, não deve ser admitida. Poder-se-á até constatar que o conteúdo é verdadeiro, mas levando-se em consideração a ilicitude na obtenção da prova somada com a teoria da árvore dos frutos envenenados, a ilicitude contamina todo o meio, ou seja, ainda que seu conteúdo seja verdadeiro e tenha “em tese” força probante capaz de elucidar no deslinde da controvérsia, não poderá ser usada no processo.

Contudo, tem se observado com o passar dos tempos, que esta tendo certa flexibilização por parte da jurisprudência em relação a certas provas obtidas de forma ilícita. Notoriamente se observa que em casos que tratam de questões sociais de muita relevância, como no caso de tráfico de drogas, estão sendo admitidas, em caráter único, provas obtidas ilicitamente. Esta flexibilização muito tem ajudado na comprovação de casos que não se tenha outro meio de prova, e diante do bem jurídico envolvido, para não sair ileso o agente transgressor, terá contra seu favor as provas contaminadas pela ilicitude. Tem-se necessário mais uma vez dizer que, esse entendimento é para casos *sui generis*, em que não se tem outro meio para provar tal ilicitude, a não ser com a própria ilicitude.

### 3.2 Classificação das provas

Antes de adentrarmos nas classificações das provas propriamente ditas, façamos uma breve análise sobre o artigo 212 do Código Civil de 2002. Percebe-se da leitura do artigo a impressão de ter suprimido do seu entendimento a prova emprestada. A prova emprestada configura-se com uma prova atípica, que não se encontra elencada no rol de provas do CPC. Consiste na utilização de uma produção probatória feita em outro processo naquele que se pretende provar o fato alegado. É o aproveitamento de atividade probatória anteriormente desenvolvida, mediante traslado dos elementos que a documentaram. É uma espécie de prova documental, cuja mesma força probatória das típicas. A admissão da prova emprestada ou Atos processados em juízo decorre dos princípios da economia processual e da unidade da jurisdição, almejando máxima efetividade do direito material com mínimo emprego de atividades processuais, aproveitando-se as provas colhidas perante outro juízo.

As provas sempre devem estar revestidas dos princípios da moralidade e transparência, além de existir a necessidade de serem obtidos de forma legal. Como já citado, caso não possuam os requisitos expostos, as provas serão consideradas ilegítimas e conseqüentemente excluídas do processo, não sendo aproveitadas no julgamento do mérito da ação, e não poderão fazer parte do objeto de fundamentação na sentença proferida pelo juiz.

Voltando um pouco ao conceito de prova, é bom sempre termos em mente que a lei faz distinção entre gênero e espécie. A maioria trata como sendo sinônimos documentos e instrumentos, mas não são. Em verdade documento é atribuído como sendo gênero e instrumento é atribuído como sendo espécie. Documento é qualquer objeto para provar ato

jurídico, já instrumento é o caminho para criar o ato ou negócio. Como Moacyr Amaral (1971, apud VENOSA 2007 p. 566)<sup>2</sup> aduz: “*O instrumento é prova pré-constituída; documento é prova meramente causal*”.

Instrumentos e documentos se dividem em públicos e privados. Onde os primeiros são criados pela própria pessoa, como memorandos, atas de reuniões de pessoas jurídicas dentre outros, enquanto os segundos são confeccionados a partir do poder público, como a Lei, Instruções Normativas da Receita Federal, etc., ou seja, qualquer documento de natureza pública.

Uma observação importante em relação às cópias autenticadas. Se estas forem autenticadas por um tabelião, e essa copia for indeferida, que é exceção, ter-se-á que apresenta à original. Do contrário, sendo admitida tem a mesma força probante do original conforme o disposto no artigo 217 do Código Civil de 2002.

Outra questão especial e que deve ser analisada com cuidado é o que se refere às provas documentais obtidas por meios eletrônicos, que a época de publicação do Código de Processo Civil de 1973, o uso dos aparelhos eletrônicos nem se era pensada, não fazia parte do cotidiano como hoje, então não tinha como ser pensado como meio de prova. Com a evolução dos tempos, e da tecnologia, os meios usados para auxiliar a justiça também avançaram e a jurisprudência, em sua maioria, se demonstrou favorável ao uso dos meios eletrônicos como prova, dando a estes elementos o mesmo valor ao de um escrito à mão.

A prova por confissão é aquela fenômeno processual em que a própria parte admite a verdade de um fato contrário ao seu interesse e favorável ao interesse do adversário, é o reconhecimento que alguém faz da verdade. Via de regra é feita de forma oral, perante o juiz em audiência. É mais comumente utilizada nos processos que apuram a responsabilidade pessoal do indivíduo.

Tamanha é a importância dada a prova colhida por confissão, que chega ser alcunhada de “a rainha das provas”, e justamente por se revestir de tamanha superioridade, é que este

---

<sup>2</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil Parte Geral. Volume 1.** 7ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2007

tipo de prova não pode ser produzida sem observar certos critérios. O artigo 213 do Código Civil de 2002 estabelece que para a confissão produzir efeitos deve a parte confessa ser capaz de dispor do direito a que se referem os fatos ali confessados, a exigência da capacidade para confessar, sempre foi aceita pelos civilistas como elemento subjetivo, uma vez que para validar atos de disposição processual somente ao capaz é permitido.

Nos casos onde a parte é incapaz, seu representante não está plenamente apto para produzir a confissão em seu lugar. Só poderá confessar deste nos limites que aquele puder vincular o representado para torná-la eficaz. Como observa Humberto Theodoro Júnior<sup>3</sup>, invocando lição de Maria Helena Diniz, “o incapaz não pode confessar nem mesmo por seu representante legal, porque a confissão só pode ser produzida por pessoa capaz e no gozo de seus direitos”. A exceção está contida no parágrafo único, do artigo 349 do Código de Processo Civil, onde trata que a confissão efetuada pelo representante produzirá efeito somente se o instrumento de mandato do representante expressamente outorgue poderes para confessar, não sendo suficiente para tanto os poderes da cláusula *ad judicium* contidos no artigo 38 do mesmo código.

A confissão pode se dar de duas formas: expressa, quando ela se der de forma verbal ou escrita, ou seja, há manifestação de vontade de quem confessa, e pode também ser presumida (ou tácita), quando essa for decorrente do silêncio. Insta observar que a confissão é irrevogável, contudo, assim como os outros meios de prova pode ser anulada se eivada de vício, ou seja, se decorrente de erro de fato ou ainda se foi produzida mediante coação.

Não podemos confundir a prova de confissão com prova testemunhal. Esta última é obtida através de depoimento oral de pessoas que viram, ouviram ou souberam dos fatos relacionados com a causa, ou seja, são terceiros conhecedores do fato e assim se difere da prova de confissão onde é a própria parte quem depõe.

Ponto importante sobre prova testemunhal está no que se refere quando sua presença exclusiva basta e quando é necessária além da prova testemunhal outra prova complementar. Sua exclusividade é permitida quando o negócio jurídico apresente valor não superior ao

---

<sup>3</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Comentários ao Novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, v. III, t. II, p.425

décuplo do maior salário mínimo vigente no país. Ultrapassado este valor, a testemunhal se torna prova complementar do negócio e não mais exclusiva, leituras dos artigos 227 do Código Civil de 2002 e dos artigos 401 e 402 do Código de Processo Civil de 1973, *in verbis*:

Artigo 227 CC/2002:

Art. 227. Salvo os casos expressos, a prova exclusivamente testemunhal só se admite nos negócios jurídicos cujo valor não ultrapasse o décuplo do maior salário mínimo vigente no País ao tempo em que foram celebrados.

Parágrafo único. Qualquer que seja o valor do negócio jurídico, a prova testemunhal é admissível como subsidiária ou complementar da prova por escrito.

Artigos 401 e 402 CPC/1973:

Art. 401. A prova exclusivamente testemunhal só se admite nos contratos cujo valor não exceda o décuplo do maior salário mínimo vigente no país, ao tempo em que foram celebrados.

Art. 402. Qualquer que seja o valor do contrato, é admissível a prova testemunhal, quando:

I - houver começo de prova por escrito, reputando-se tal o documento emanado da parte contra quem se pretende utilizar o documento como prova;

II - o credor não pode ou não podia, moral ou materialmente, obter a prova escrita da obrigação, em casos como o de parentesco, depósito necessário ou hospedagem em hotel.

Testemunha é, portanto, a pessoa estranha ao processo, que vem a juízo afirmar a se existe ou não o fato que deu causa ao litígio. Subclassificam-se em judiciárias e instrumentárias. As judiciárias são as que relatam em juízo seu conhecimento sobre o litígio, são as que pessoalmente presenciaram o fato ou ainda souberam do fato por terceiros. Já as instrumentárias, são aquelas que presenciaram a assinatura do instrumento do ato jurídico e junto com as partes o firmaram, ou seja, houve efetiva participação no ato.

Assim como na prova de confissão, existem limites legais estabelecidos para a prova testemunhal. Determinadas pessoas não são admitidas como testemunhas, os motivos se devem em razão de incapacidade, de não possuir discernimento, dos menores impúberes, dos cegos, surdos ou quando a ciência do fato que quer provar depende dos sentidos que lhe faltam. Há vedação também no caso de as testemunhas serem parentes ou cônjuges da parte interessada. Existem ainda os considerados impedidos de depor, ou seja, são aqueles que não esbarram nas limitações anteriormente expostas, contudo possuem um objetivo direto com a causa, prejudicando assim a apuração da verdade, uma vez que o depoimento será tendencioso aos seus interesses, contudo, dependendo do caso concreto, existe a possibilidade de as

informações colhidas de um impedido não serem admitidas como prova testemunhal, mas sim como “meras informações”.

Também revestida de importância, e primando-se sempre pela verdade nos atos procedimentais da lide é que o legislador previu como sendo crime o falso testemunho, tipificando-o no artigo 342 do Código Penal de 1940, com redação dada pela Lei nº 10.268, de 28.8.2001.

Outro meio de prova em direito admitido é a prova pericial. Diz-se de uma prova mais técnica, justamente por ser realizada através da atuação de técnicos e peritos, e outros meios utilizados pela autoridade policial ou judiciária, com finalidade de esclarecer sobre o fato de natureza duradoura ou permanente que se discute no processo. A prova pericial tem o escopo de levar ao juiz o conhecimento técnico, assim podendo auxiliá-lo em seu convencimento e levar ao processo uma transparência objetiva, ao qual é feita através de documentos legais.

Várias são as formas de prova pericial, as principais delas são: *judicial*, quando determinada pela justiça de ofício ou a pedido das partes envolvidas; *extrajudicial*, feita por pedido de uma das partes; *necessária*, quando a exigência legal ou ainda quando a natureza do fato ou a materialidade do mesmo se provar apenas por perícia; *facultativa*, quando não se faz necessária perícia técnica para se provar, e existindo outros meios, opta-se pela produção da prova pericial; *cautelar*, quando realizada antes do processo, ou seja, na fase preparatória da ação; *Diretas*, tendo presente objeto da perícia e *Indiretas*, feitas pelos indícios ou seqüelas deixadas.

Por derradeiro, a última espécie de prova, a prova presuntiva. É uma das faculdades atribuídas ao magistrado. Pode este em determinado caso concreto, com base em tudo que lhe foi apresentado tentar abranger todos os fatos do agente no caso concreto e assim presumir a verdade. Observa-se que a presunção feita pelo magistrado não constitui provas legais, absolutas. O juiz deverá sempre fazê-la de forma fundamentada e com base na legislação vigente.

Corroborando com o aqui exposto, exponho as lições de Candido Rangel Dinamarco<sup>4</sup>:

Nenhuma presunção é meio de prova, quer as absolutas ou as relativas, as legais ou as judiciais. Nenhuma delas se resolve em técnica de exames das fontes probatórias, a ser realizado segundo as regras do procedimento e com participação dos litigantes em contraditório. Todas elas constituem processos de raciocínio dedutivo que levam a concluir que um fato aconteceu, quando se sabe que outro haja acontecido.

## 4 ÔNUS DA PROVA

### 4.1 Ônus e obrigação, diferença conceitual

Antes mesmo de entrarmos no mérito do ônus da prova propriamente, cabe neste momento uma distinção entre o ônus e a obrigação. A ideia do ônus está fincada na defesa dos próprios interesses de quem pratica a ato, pois a consequência de sua inércia somente implica em prejuízo próprio em razão de sua inércia. Difere-se da obrigação, pois esta está fincada no processo como um todo e não no interesse individual de uma das partes, ocasionando no caso de seu não cumprimento, sanções e medidas coercitivas à parte responsável por realizar o ato ao qual a obrigação está ligada. Desta forma podemos concluir que a diferença entre ônus e obrigação está diretamente ligada nas consequências cominadas a quem não realiza determinado ato.

Neste sentido trago os pensamentos de Carnelutti<sup>5</sup> que diz que:

A distinção entre ônus e obrigação se fundamenta nela em ‘a diversa sanção cominada a quem não realiza um ato: existe somente obrigação quando a inércia dá lugar à sanção jurídica (execução ou pena): entretanto, se a abstenção do ato faz perder somente os efeitos úteis do próprio ato, temos a figura do ônus. No fundo, a distinção entre ônus e obrigação se corresponde com a antítese kantiana entre imperativo hipotético e imperativo categórico. Por isso, se a consequência da falta de um requisito dado em um ato é somente sua nulidade, há ônus e não obrigação de efetuar o ato de cujo requisito se trata.

Há que se observar também outro critério balizador desta diferença, o *interesse*: enquanto a obrigação está diretamente ligada ao interesse alheio, e por isso há sanção e

---

<sup>4</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. Volume 1. 3ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.

<sup>5</sup> CARNELLUTI, Francesco. **A prova civil**. Tradução de Lisa Pary Scarpa. 2ª ed. Campinas. Bookseller, 2002.

medidas coercitivas, o ônus está ligado ao interesse próprio, e por isso só acarreta prejuízo a própria parte.

Ovídio Batista<sup>6</sup> ensina que “a parte gravada com o ônus não está obrigada a desincumbir-se do encargo, como se adversário tivesse sobre isso um direito correspectivo, pois não faz sentido dizer que alguém tenha direito a que outrem faça prova no seu próprio interesse”.

#### 4.2 Conceituação do ônus da prova

O ônus da prova parte do princípio que toda proposição precisa de sustentação, de provas para ser levada em consideração. Se tais provas e argumentos não são oferecidos, essa proposição não tem valor argumentativo e deve ser desconsiderada em um raciocínio lógico. O problema surge no momento em que se tenta definir a quem cabe o ônus da prova, e é nessa hora que muitas pessoas se confundem. O risco aqui é atribuir esse ônus para a pessoa errada, invertendo assim a lógica do raciocínio e destruindo a sua sustentação. Não só isso, há também o risco de se presumir que certas proposições não necessitam de provas para serem consideradas válidas.

Fabiana Del Padre Tome<sup>7</sup>, diz que o pensamento lógico se dá por etapas, como se fosse a construção de um prédio. Quando um andar está bem sustentado, partimos então para o próximo. Cada andar que é construído é também a base para o próximo andar. Sendo assim, cada etapa de um raciocínio é também base de outro. Quando um desses andares está sem sustentação, todos os outros acima dele também estão. E o prédio desaba, assim como o raciocínio.

Sabemos então que o ônus da prova recai sempre sobre a proposição primordial, a base de todo o raciocínio lógico. Enquanto essa proposição primordial não for provada, todo o raciocínio deve ser desconsiderado. Porém mais uma vez, o funcionamento dessa ferramenta se assemelha a construção de um prédio. Quando uma proposição é comprovada, o ônus é transferido então para a próxima proposição. Ou seja, quando o primeiro andar já está

---

<sup>6</sup> SILVA, Ovídio A. Baptista da. **Curso de processo civil**. 5ª ed. São Paulo: RT, 2001, v.1.

<sup>7</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 3ª edição, São Paulo: Noeses, 2011.

construído, a questão agora é a construção do segundo. E assim por diante, em um processo aonde o ônus da prova sempre é transferido quando suas condições são satisfeitas.

Arruda Alvim<sup>8</sup> distingue o *ônus perfeito* do *onus imperfeito*. Na primeira modalidade o ônus implica uma tarefa que o titular do direito subjetivo disponível tem de exercer caso pretenda obter efeito favorável. Em tal hipótese, o descumprimento da atividade exigida acarreta, necessariamente, consequência jurídica danosa. Quanto ao ônus imperfeito, o resultado prejudicial em razão da ausência de efetivação do ato envolvido na relação de onus é possível, mas não necessário. Nessa segunda espécie é que se enquadra a figura do *ônus da prova*.

Nos ensinamentos de Chiovenda (1965, apud TOME, Fabiana Del Padre 2011<sup>9</sup>), o ônus da prova é imperfeito tendo em vista que aquele que não produzir a prova assumirá os riscos pela sua falta, vale dizer, não há o perdimento de um direito, visto que no decorrer do processo outros elementos serão apresentados ao processo e que podem subsidiar o ganho de causa mesmo para aquele que deixou de trazer a prova. Desta forma, traçando um paralelo com outro instituto jurídico, como não se pode dizer que existe um dever de contestar, também não existe um dever de provar. Por isso, denomina-se *ônus da prova* a relação jurídica que estabelece a atividade de carrear as provas aos autos, já que, nas suas palavras, “é uma condição para se obter a vitória, não um dever jurídico”.

Outra reflexão interessante é trazida por Eduardo Cambi<sup>10</sup>, se em determinada demanda ajuizada os pedidos do demandante são tidos como impossíveis, mesmo o réu não contestando a ação ou sequer ter apresentado provas, o juiz pode rejeitar o pedido do autor, julgando a ação improcedente. No mesmo raciocínio, mas agora na visão inversa, sendo a demanda proposta com pedidos possíveis, ainda que a parte tenha realizado ativamente a produção das provas, isso não é suficiente para que se tenha certeza que obterá ganho de causa, isto porque ao julgador é dado o dever de motivar suas decisões depois da análise completa de todos os atos praticados durante a lide. E assim, após verificar os fatos e valorar

---

<sup>8</sup> ARRUDA ALVIM. **Manual de direito processual civil**. 5ª edição. São Paulo: RT, 1996. V. 2.

<sup>9</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 3ª edição, São Paulo: Noeses, 2011.

<sup>10</sup> CAMBI, Eduardo. **Direito constitucional à prova no processo civil**. São Paulo: RT, 2001.

as provas, o juiz poderá entender mais convincentes os argumentos e elementos probatórios trazidos por uma parte do que por outra.

Desta forma vemos que não basta produzir prova, desincumbindo-se do ônus para assim se obter êxito na demanda. É necessário que a prova resultante cumpra a função para a qual foi produzida, isto é, sendo convincente o bastante para conferir convicção ao seu destinatário.

#### 4.3 Distribuição do ônus da prova

O processo judicial também é um processo de convencimento. Apesar de o demandante muitas vezes ter consigo a certeza de seu direito, esta certeza não se transmite automaticamente para o julgador da lide. Neste momento é que entra em cena a figura do ônus da prova, ou seja, a liberdade que tem a parte de argumentar e demonstrar a veracidade de suas alegações, objetivando convencer o julgador.

Como já visto antes, o ônus da prova não é um dever, e sim um direito que cabe a parte. Desta forma, ainda que não esteja compelida a produção probatória todos os elementos que possam convencer o julgador devem ser levados aos autos por serem de suma importância na análise de julgamento. Sob outro prisma podemos até afirmar que existe um ônus diante do direito à prova, isso se firma na ideia de que a parte que postula, independente do polo que ocupa no processo, detém a incumbência de comprovar os fatos alegados, sob pena de, não o fazendo, ver frustrada a pretendida aplicação do direito material.

Mesmo em se tratando de um direito, a distribuição do ônus da prova é regrada de acordo com preceitos estabelecidos. Diante de tais preceitos, a doutrina adota três principais teorias, são elas: (i) do fato afirmativo, em que o ônus da prova cabe a quem alega; (ii) da iniciativa, segundo a qual é sempre do autor o encargo de provar os fatos por ele afirmados; e (iii) dos fatos constitutivos, impeditivos e extintivos, nos termos dos quais àquele que demanda compete provar os fatos constitutivos do seu direito, enquanto ao demandado cabe provar fatos impeditivos ou extintivos de sua obrigação.

Não só a doutrina, mas como também o legislador se preocupou em regulamentar a distribuição do ônus da prova. Isto se expressa através do artigo 333 do Código de Processo Civil de 1973, que assim expressa:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Contudo penso que essa proposição não deva ser rígida ou imutável, ou seja, afirmar que como regra geral absoluta, que ao autor caiba provar os fatos constitutivos e, ao réu, os fatos extintivos, modificativos ou impeditivos discutidos. Parece-me mais sensato e mais isonômico inclusive que independente da posição processual que as partes ocupem nos polos da demanda, que a prova dos fatos constitutivos caiba a quem pretenda o nascimento da relação jurídica, e a dos extintivos, impeditivos ou modificativos, a quem os alegue, permitindo assim uma defesa e um contraditório mais equânime.

## **5 ÔNUS DA PROVA EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

### 5.1 Aplicação do ônus da prova em direito tributário

Já estabelecemos a premissa de que o “ônus” não se constitui em obrigação e sim em um mero encargo das partes. Desta forma diz-se ser um ato discricionário, podendo a parte fazer uso ou não deste direito posto a sua disposição. Assim chegamos a uma permissão bilateral, isto é, de que o agir é necessário para alcançar certa finalidade, contudo, valendo-se de sua faculdade, caso não o faça não acarreta punição, mas apenas o não-atingimento do objetivo pretendido.

Todavia, quando trouxemos este instituto para dentro do direito tributário, percebemos que o ônus da prova perde um pouco suas vestes de direito facultativo, apresentando-se muitas vezes de forma vinculada. É o caso, por exemplo, dos atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias ou de deveres instrumentais que competem ao Fisco, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Percebemos que, não tem o Fisco mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte a seus atos, mas sim *obrigação*.

Corroborando com o supra exposto, leciona o professor José Souto Maior Borges<sup>11</sup>:

O Fisco, entretanto, tem o dever – não o ônus – de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. (...) Se o procedimento administrativo tributário é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste.

Feito o lançamento ou a aplicação de penalidade pelo Fisco segundo os moldes prescritos pelo ordenamento jurídico, alicerçado sempre no conjunto fático-probatório, passa a ser do contribuinte o ônus da contraprova. A partir de então se dá início, na esfera administrativa, ao processo de convencimento, onde cada uma das partes assume o seu papel na defesa de seus interesses.

Há situações em que o lançamento, por assim dizer, é feito pelo próprio contribuinte, ou seja, cabe a este trazer as informações referentes a relação jurídico-tributária que se está estabelecendo, cabendo agora ao Fisco a contraprova do direito do contribuinte. Há quem defenda a ideia de que quando a relação jurídico-tributária é instaurada pelo contribuinte, não há “lançamento” por não haver participação do poder público, no caso o Fisco.

Nestas relações onde a relação jurídico-tributária é instaurada pelo contribuinte, comumente se denomina *lançamento por homologação*, como explica Alberto Xavier<sup>12</sup>:

Entre nós generalizou-se uma classificação, pretensamente baseada no Código Tributário Nacional, que atende ao grau de colaboração do contribuinte no procedimento administrativo do lançamento. Em alguns casos, o Fisco toma ele próprio a iniciativa da prática do lançamento, quer por razões atinentes à natureza do tributo, quer por incumprimento, pelo contribuinte, dos seus deveres de cooperação: é o lançamento *direto* ou *ex officio* previsto no artigo 149.

Noutros casos – situados no pólo oposto – é o contribuinte que toma a iniciativa do procedimento, apresentando a sua declaração tributária e colaborando ativamente, como parte, no seu desenrolar: é o lançamento *misto* ou *por declaração*, previsto no artigo 147. Enfim, em certas hipóteses, o Fisco só atua eventualmente, a título de controle *a posteriori*, cabendo ao contribuinte a principal tarefa de calcular o tributo devido, realizar o seu pagamento, sujeito, como se disse, a eventual homologação das autoridades: é o *lançamento por homologação* previsto no artigo 150. (XAVIER, 1997, p. 70).

<sup>11</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2a ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

<sup>12</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 70

As três modalidades de lançamento se distinguem exatamente no grau de participação do contribuinte no processo de lançamento e constituição do crédito tributário. Formalmente, se entendermos o lançamento como ato, este só poderá ser descrito em uma modalidade, qual seja, a de lançamento direto onde há efetiva participação do Fisco, conforme preconiza o artigo 142 do Código Tributário Nacional de 1966, e não sua mera chancela nos atos praticados pelo contribuinte.

Da mesma forma como no lançamento de ofício, no *lançamento por declaração*, a constituição do crédito também decorre de norma individual e concreta produzida pelo Fisco. O contribuinte apenas deve cumprir deveres instrumentais, como escriturar livros, emitir notas fiscais, existentes, também, nos denominados *lançamento de ofício*.

E é exatamente através destes deveres instrumentais que o Fisco constitui o crédito tributário, introduzido no ordenamento pelo ato de lançamento. Da mesma forma, quando o crédito é constituído pela modalidade *lançamento por homologação*, onde a participação do Fisco é quase inexistente, é o próprio contribuinte quem, cumprindo deveres instrumentais, constitui o crédito tributário.

O entendimento destas várias modalidades de lançamento é de suma importância para o entendimento a quem incumbem os deveres instrumentais e, por conseguinte o ônus da prova na constituição do crédito tributário. Desta forma, saberemos que quando o lançamento é realizado pelo Fisco, cabe a este motivar seu ato alicerçado no rol de provas. Quando o lançamento é realizado pelo contribuinte, a ele incumbe expor a verdade dos fatos alegados, trazendo as provas necessárias para tanto.

Partindo sempre da premissa de que para constituição do crédito tributário é necessário que o agente de lançamento, seja o Fisco ou o contribuinte, traga as provas de seu ato, o ato de lançamento que não esteja fundamentado em provas, estará eivado de vício, devendo ser retirado do ordenamento. Como é de natureza obrigatória e não um direito disponível, quando do lançamento feito pelo contribuinte e este deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, o ato de lançamento passa a ser realizado pelo Fisco, acompanhado da aplicação das penalidades cabíveis.

Neste sentido adverte Geraldo Ataliba<sup>13</sup>: “o sistema de legislação vigente, quanto ao assunto, é claro: omissão do contribuinte, a sua falta de colaboração ou a colaboração maliciosa ou danosa, além de serem criminalmente reprimidos, não inibem o fisco no lançamento”. De outro lado, respeitando o princípio da equidade, caso o contribuinte forneça os documentos que se referem ao objeto fiscalizado, as informações nele contidas farão prova a seu favor.

Se o fato trazido pelo Fisco foi devidamente comprovado, livre de vícios e assim não podendo ser anulado e retirado do ordenamento jurídico de plano, cabe ao contribuinte como adverso da relação jurídico-tributária existente, através de contraprova trazer os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do fato trazido pelo Fisco. Como já visto, a toda prova, estará uma contraprova não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição.

## 5.2 O ônus da prova em direito tributário frente às presunções de validade dos atos administrativos

Uma característica peculiar que se percebe dentro do instituto do direito tributário, são as presunções de validade dos atos praticados pelo Fisco. Essa presunção, no entanto não é absoluta, mas sim relativa, se diz da presunção *juris tantum*, isto é se presume a validade do ato praticado pelo fisco até que o contribuinte faça prova em contrário.

Apesar de existir esta presunção sobre os atos do Fisco, esta não dispensa a apresentação do conteúdo fático probatório quando do lançamento do crédito tributário, pois como já visto, no momento de lançamento, independente da modalidade, o ônus da prova é obrigatório. Isto se deve também pelo fato de tanto os atos de lançamento como as penalidades aplicadas pelo Fisco, estarem sempre revestidas pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, que obrigam a demonstração probatória destes atos.

---

<sup>13</sup> ATALIBA, Geraldo. **Lançamento – procedimento regrado. Estudos e pareceres de direito tributário**, São Paulo: RT, 1978.

Neste sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup>:

Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.

Portanto, podemos concluir que não subsiste no mundo jurídico o ato de lançamento ou de aplicação de penalidade que não esteja acompanhado do rol de provas que o dê suporte. Se admitíssemos esta possibilidade, sob o aspecto da presunção *juris tantum* que reveste os atos administrativos, passando ao contribuinte o ônus de sempre elidir com contraprovas os atos de lançamento efetuados pelo Fisco, estaríamos inclusive ferindo o princípio da isonomia, um dos pilares para um processo igualitário.

### 5.3 Relação entre a presunção de validade e o dever do ônus da prova

Não raras vezes essa presunção de validade/verdade dos atos do Fisco causa certa confusão na seara do direito tributário. Diferente do procedimento civilista, onde a aplicação do princípio de igualdade de partes buscando o nivelamento da parte hipossuficiente, o *ônus da prova* se inverte, desincumbindo-se a parte que alega o direito invocado, cabendo a parte adversa carrear o conteúdo probatório para afastar ou mesmo modificar a pretensão da primeira, no procedimento administrativo tributário os princípios norteadores são outros, posto que adota a teoria da tipicidade, assemelhando-se um pouco com o direito penal, onde quem alega e pretende ver tutelado seu direito deve demonstrar o ocorrido descrito na norma.

Desta forma se torna indispensável a apresentação do rol de provas, mesmo quando quem esteja incumbido com o ônus seja o Fisco, pois a presunção de validade não afasta a tipicidade, não importando qual modalidade de presunção se aplica, sempre competirá ao Fisco apresentar provas do fato a partir do qual se estabelece o raciocínio presuntivo. A diferença reside na circunstância de que, tratando-se da chamada *presunção legal*, a relação causal entre fato presuntivo e fato presumido dá-se no âmbito pré-legislativo.

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **A prova no procedimento administrativo tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 34. p. 107-108.

No caso concreto, o julgador terá que identificar a situação prevista na hipótese da regra de presunção, e em caso positivo se conclui que houve a ocorrência do fato previsto na norma, diz-se do fato presumido. E para perfeita constituição é condição que seja demonstrado através do rol das provas o fato presuntivo, ou seja, aquele que se presumia na apresentação do fato.

Um exemplo prático disto percebe-se na legislação do imposto de renda, que relaciona uma série de situações que autorizam presumir a ocorrência de um fato jurídico tributário, desencadeando o respectivo vínculo obrigacional. É o que se verifica, nas hipóteses de configuração de saldo credor de caixa e de passivo fictício.

Há também a previsão contida nos parágrafos 1º e 2º do artigo 9 do Decreto-lei nº 1.598/77 prescrevendo que a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo então ao Fisco realizar a prova da irregularidade dos fatos apresentados pelo contribuinte. Portanto, eventual penalidade como uma autuação fiscal, lastreada na alegação de omissão de receitas só é admissível se comprovadamente demonstrado o fato presuntivo legalmente previsto na norma. Assim reza o § 2º do artigo 12, Decreto-lei acima indicado: “o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

Como visto resta evidenciado pela norma acima transcrita evidencia ser contundente a produção de rol de provas por parte do Fisco. Constatada a existência de saldo credor de caixa ou de passivo fictício, o mesmo tem de comprovar habilmente, a fim de que seja caracterizada a omissão de receitas por parte do contribuinte.

A mesma sistemática se aplica no caso de distribuição disfarçada de lucros. Só restar evidenciado a realização do negócio jurídico, entre pessoas ligadas, por valor indubitavelmente diverso daquele praticado no mercado, é que se pode afirmar a existência do fato presuntivo. Igualmente no caso de falta de emissão de documento fiscal ou sua expedição em valor inferior ao do negócio jurídico praticado, previstos no artigo 2 da Lei nº 8.846/94, se é exigido a comprovação, não bastando meras alegações por parte do Fisco com base em indícios.

Diante de todo o exposto, concluímos que não há aplicação do instituto da inversão do ônus da prova, no procedimento administrativo tributário, qualquer que seja a figura presuntiva. Visto que em casos da chamada presunção legal, sobrepõe-se a comprovação por parte do Fisco, da situação descrita na normativa respectiva. E sendo caso de presunção simples, além da prova do acontecimento tomado como fato presuntivo, é preciso demonstrar o vínculo lógico entre este e o fato presumido.

## 6 CONCLUSÕES

Como visto, para que o processo de positivação se realize necessário se faz o perfeito enquadramento do fato à previsão normativa. É exatamente por meio do rol de provas que se identifica a ocorrência do fato e sua adequação a tipificação prevista na norma geral e abstrata, permitindo assim que se subsista o fato à norma e haja a implicação entre antecedente e conseqüente, operações lógicas que caracterizam o fenômeno da incidência normativa. Assim sendo, as provas não tem o mero papel de corroborar na afirmação de que o evento aconteceu de fato, mais do que isso atua na própria constituição do fato jurídico tributário.

As partes fazendo uso das provas que lhe são disponíveis esclarecem a veracidade dos fatos por elas alegados, convencendo o julgador de que o ato descrito é verdadeiro. Logo o rol de provas deixa de ser mero direito posto a disposição, mas exerce função positiva na persuasão do julgador, dirigindo-se a formar a convicção do destinatário. Seu objetivo, contudo é a construção ou desconstrução do fato jurídico, pois para se *provar* algo, não basta simplesmente juntar um documento qualquer, sendo preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar.

Qualquer um, contribuinte ou Fisco, que pretende ver constituído determinado fato jurídico tributário deve não só apresentar um fato, mas sim prová-lo. Depois de alegado um fato, apresentar-se-á o rol de provas relacionado com o fato apresentado, indispensável para compor o fato jurídico tributário.

No processo de convencimento do juiz é que se alcança à parte o direito de provar, permitindo assim demonstrar a veracidade de suas alegações na formação do fato jurídico. Sob outro prisma, esse direito à prova posto a disposição acaba se revestindo de um ônus para as partes do processo, visto a incumbência de ter que comprovar os fatos alegados. Em não o fazendo percebe-se a frustração da expectativa de ter seu direito tutelado com a aplicação da normativa competente. Desta formal, diz-se que cabe a quem pretenda o nascimento da relação jurídica a prova dos fatos constitutivos, enquanto a dos extintivos, impeditivos ou modificativos compete a quem os alega.

Quando falamos em ônus da prova, devemos sempre ter em mente que a sua existência A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, desta forma é incorreto afirmar que o Fisco tenha o ônus da prova., quando na verdade ele exerce atividade vinculada. Neste sentido, os atos praticados pelo Fisco sejam eles de lançamento ou de aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ou de dever instrumental, competem ao Poder Público de modo privativo e obrigatório, devem ser feitos com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Portanto, diferente do contribuinte, que possui o *direito disponível*, tem o Fisco o *dever* de provar.

Ainda que revestidos de presunção de legitimidade, não se desonera a produção de provas que fundamente atos administrativos tributários, pois estes, como já estudado, são regidos pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, e assim em hipótese alguma se dispensa a cabal demonstração da ocorrência dos motivos que os ensejaram. As presunções legais não têm o condão de afastar do Fisco a responsabilidade e o dever de apresentar o rol de provas que fundamente seus atos e estabeleça o raciocínio presuntivo. Sem o exame do conteúdo probatório não existe a possibilidade de se demonstrar a existência de causalidade com o fato que se pretende dar por ocorrido. A aplicação do direito somente se dá por meio da linguagem das provas, desencadeando os correspondentes efeitos jurídicos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARRUDA ALVIM. **Manual de direito processual civil**. 5ª edição. São Paulo: RT, 1996. V. 2.

ATALIBA, Geraldo. **Lançamento – procedimento regrado. Estudos e pareceres de direito tributário**, São Paulo: RT, 1978.

BONAVIDES, Paulo, **Curso de Direito Constitucional**. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2a ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm) Acessado pela última vez em 24/03/2015.

BRASIL. **Código Civil**. 1916. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/13071.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/13071.htm) Acessado pela última vez em 24/03/2015.

BRASIL. **Código Civil**. 2002. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm) Acessado pela última vez em 24/03/2015.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. 1973. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15869compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm) Acessado pela última vez em 24/03/2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 1966. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm) Acessado pela última vez em 24/03/2015.

BRASIL. **Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994.** Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e o arbitramento da receita mínima para efeitos tributários, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8846.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8846.htm) Acessado pela última vez em 24/03/2015.

BRASIL. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.** Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm) Acessado pela última vez em 24/03/2015.

CAMBI, Eduardo. **Direito constitucional à prova no processo civil.** São Paulo: RT, 2001.

CARNELLUTI, Francesco. **A prova civil.** Tradução de Lisa Pary Scarpa. 2ª ed. Campinas. Bookseller, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A prova no procedimento administrativo tributário.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 34

DIAS, Jean Carlos. **O problema dos limites da prova e sua valoração no moderno estudo do Processo Civil.** Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/3418>>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2015

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil.** Volume 1. 3ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.

FILGUEIRAS, Isaura Meira Cartaxo. **Teoria Da Árvore Dos Frutos Envenenados.** Disponível em <[http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art\\_id=&categoria=Penal](http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=&categoria=Penal)>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2015

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado.** 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2002.

NEVES, Getúlio Marcos Pereira. **Valoração da prova e livre convicção do juiz.** Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 401,12 ago. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/5583>>. Acesso em: 20 de fevereiro de 2015

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 3ª edição, São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Ovídio A. Baptista da. **Curso de Processo Civil.** 5ª edição, São Paulo: RT, 2001. V.1

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário.** 3ª edição, São Paulo: Noeses, 2011.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Comentários ao Novo Código Civil.** Rio de Janeiro: Forense, 2003, v. III, t. II,

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil Parte Geral. Volume 1.** 7ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2007

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário.** 2a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.