

# IMPORTÂNCIA DA PROVA NA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA

Patrícia Melo Messias<sup>1</sup>

## 1. INTRODUÇÃO

No presente trabalho pretende-se discorrer acerca da importância da linguagem das provas, especialmente no procedimento administrativo tributário. Apenas em virtude da linguagem competente, ou seja, de enunciados probatórios é que se constitui o fato jurídico tributário e o ilícito tributário, desencadeando a relação jurídica tributária ou sancionatória. Tomando como ponto de partida o fato de ser o direito uma espécie de sistema comunicacional, no capítulo 1, discorre-se acerca de algumas considerações preliminares relevantes ao desenvolvimento da monografia, concernentes ao problema semântico do signo “prova”. Em seguida, entendido o direito como linguagem constitutiva da realidade, examinam-se as distinções entre evento, fato e fato jurídico, objetivando compreender como um fato social ingressa no sistema jurídico e qual a sua relação com a teoria das provas. Feito isso, aborda-se o emprego das provas como elementos de convicção e sua influência na constituição do ato decisório. Firmados esses pressupostos, o capítulo 2 é dedicado à fenomenologia da incidência da norma jurídica, para demonstrar a necessidade de presença humana na interpretação do texto normativo e na constituição do fato jurídico, mediante relato linguístico e em face das provas admitidas pelo ordenamento jurídico. E nesse sentido alude-se ao sujeito habilitado a produzir a prova e ao modo de fazê-lo, bem como aos limites temporais e espaciais.

A partir dessas considerações adentra-se no capítulo 3 no tema específico da importância da prova no procedimento administrativo tributário. Em face dos variados conceitos trabalhados, e aplicando a teoria dos atos administrativos em geral, analisam-se os pressupostos e elementos estruturantes do ato administrativo para, ao final, demonstrar o prejuízo que tem a Fazenda Pública quando realiza o procedimento preparatório dos atos de lançamento e de aplicação de penalidade desprovido das provas admitidas pelo direito.

Assim, o presente trabalho tem como finalidade realçar a importância de estudo de tão relevante tema para o procedimento administrativo tributário.

## 2. A PROVA NO SISTEMA COMUNICACIONAL DO DIREITO

---

<sup>1</sup> Procuradora de Estado de Alagoas, em exercício na Procuradoria da Fazenda Estadual, Mestra em Direito pela Universidade Federal de Alagoas.

## 2.1 Direito como processo comunicacional e linguagem

Direito é linguagem, e por ela se expressa, constituindo as normas jurídicas<sup>2</sup> com a finalidade precípua de organizar a conduta das pessoas, em suas relações intersubjetivas. Nesse sentido se manifesta Lourival Vilanova<sup>3</sup>:

"Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito".

A concepção da teoria comunicacional do direito tem como pressuposto o fato de que o direito positivo, como conjunto de normas jurídicas válidas num dado país, apresenta-se na forma de um sistema de comunicação, dotado de códigos peculiares, que se trava entre um agente emissor e um receptor, tendo por finalidade a transmissão de uma determinada mensagem, para modificar o comportamento do receptor desta.

Assim, não há como se constatar uma relação comunicativa quando inexistente um receptor de uma dada informação, ou quando inexistente a própria informação a ser enviada.

Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup> em recente artigo define o processo de interação comunicacional segundo a ciência da linguística, da seguinte forma:

"O (1) *remetente* envia uma (2) *mensagem* ao (3) *destinatário*. Para ser eficaz, a mensagem requer um (4) *contexto* a que se refere, apreensível pelo destinatário, e que seja verbal ou susceptível de verbalização; um (5) *código* total ou parcialmente comum ao remetente e ao destinatário; e, finalmente, um (6) *contacto*, um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário, que os capacite a entrar e a permanecer em comunicação".(...) O significado de cada um desses elementos deve ser

---

<sup>2</sup>Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões sgnicas: suporte físico (o conjunto de enunciados prescritivos explícitos e implícitos esparramados nos textos de direito positivo), significado (diz respeito àquilo que o texto de direito positivo ou o enunciado prescritivo se refere. No caso, a conduta) e significação (sentido que colhemos da leitura do texto de direito positivo, a moldura lógica que irá organizar como a conduta será modalizada sob a forma: permitida, obrigada e vedada (ou proibida).VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**, Revista dos Tribunais, 1977, p. 3-4.

<sup>3</sup>VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**, Revista dos Tribunais, 1977, p. 3-4.

<sup>4</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet**, Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 73, p. 99-101.

delimitado: (1) *emissor*: é a fonte da mensagem, aquele que comporta as informações a serem transmitidas; (2) *canal*: é o suporte físico necessário à transmissão da mensagem, sendo o meio pelo qual os sinais são transmitidos (é o ar para o caso da comunicação verbal, mas pode apresentar-se em formas diversas, como faixas de frequência de rádio, luzes, sistemas mecânicos ou eletrônicos etc.); (3) *mensagem*: é a informação transmitida; (4) *código ou repertório*: é o conjunto de signos e regras de combinações próprias a um sistema de sinais, conhecido e utilizado por um grupo de indivíduos ou, em outras palavras, é o quadro das regras de formação (morfologia) e de transformação (sintaxe) dos signos; (5) *receptor*: a pessoa que recebe a mensagem, o destinatário da informação.”

Assim sendo, o direito como processo comunicacional requer uma linguagem, entendida esta não só como código, mas também como a própria comunicação, o que, por outro lado, corrobora a assertiva de que inexistiria sociedade sem linguagem e que o fato social é constituído por relato linguístico, que, por sua vez, para adquirir faticidade jurídica precisa ser provado segundo as regras impostas pelo ordenamento jurídico.

## 2.2 Prova como signo

Como tantas outras, o signo “prova” é palavra ambígua, significando não só a enunciação, como o enunciado, haja vista que seu campo de referência é indefinido<sup>5</sup>.

Concebido o direito como um fenômeno de comunicação que se manifesta pela linguagem, a semiótica aparece como uma das perspectivas pela qual o direito positivo pode ser analisado, onde as normas são tidas como unidades mínimas ou signos. Os signos são veículos que atribuem à mente do intérprete significados a objetos. Nesse particular, interessa-nos a figura da prova, signo representativo de um fato alegado que se quer provar para um intérprete. Eis a tríade signíca: (a) fato, (b) prova do fato e (c) intérprete da prova. O fato consome-se no tempo e no espaço, resultando na prova; a prova representa parcialmente o fato alegado; e o intérprete da prova é o ser cognoscente que, em face da prova produzida, forma o seu juízo.

---

<sup>5</sup> Consoante lição de Fabiana Del Padre Tomé, podem-se destacar pelos menos seus seis sentidos principais, considerados em face da sua referência (i) ao fato que se pretende reconstruir; (ii) à atividade probatória; (iii) ao meio de prova; (iv) ao procedimento organizacional; (v) ao resultado do procedimento; ou (vi) ao efeito do procedimento probatório na convicção do destinatário (TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**, São Paulo: Noeses, 2008, p. 67).

Como signo que é, a prova se exterioriza em face de um documento (suporte físico) para representar um fato alegado (significado), irrompendo no juízo do intérprete a ideia daquele fato (significação). A prova, pois, é apenas uma mera representação do fato alegado. Essa característica deve-se ao caráter ativo do signo destinado à autogeração: um novo signo dá origem a outro e assim sucessivamente. Nesse sentido se manifesta Clarice Von Oertzen de Araújo<sup>6</sup>:

“Toda codificação é representação parcial do universo, preservando sempre, no âmbito da expectativa, o desejo de esgotá-lo.”

Nas palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>7</sup>:

“Prova é a representação, na linguagem do direito, dos eventos ocorridos no mundo real (isto considerando que há um ‘mundo real’). A prova não é a realidade, é a articulação jurídica desta realidade. Sem a construção de fatos jurídicos, o direito rompe sua dinâmica funcional, torna-se estático, não se reproduz, não é aplicável. “

Ante o seu caráter sígnico, a prova pode se apresentar de modo icônico, simbólico ou indiciário<sup>8</sup>. A primeira modalidade de prova, a exemplo da fotografia, dos diagramas e dos desenhos, tem a finalidade de reproduzir o objeto (ainda que tal objeto nem exista) a que se refere mediante a exteriorização de características daquilo que se pretende representar. A prova simbólica, por outro lado, é formada por signo arbitrariamente constituído, que não tem correspondência com o objeto da experiência a que se refere, reduzidos a enunciados linguísticos, a exemplo dos depoimentos testemunhais reduzidos a termo e dos laudos periciais. A prova indiciária, finalmente, quer ensejar que o signo mantém correspondência com o objeto a que alude. Para ser admitida como prova da verdade de seu objeto impõe-se comprovar a existência de uma relação de causalidade ligando um signo ao outro.

---

<sup>6</sup>ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. Fato e evento tributário – uma análise semiótica, in **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 339.

<sup>7</sup>SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito, in **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 15.

<sup>8</sup>O signo é aquilo que, sob certo aspecto ou modo, representa algo para alguém, ou seja, o signo é um fenômeno que nossa mente relaciona com outro fenômeno (constituindo uma mediação entre o sujeito e o objeto), podendo ser: ícone (quando o signo retrata o objeto a que se refere, como a fotografia, estátua); índice (quando o signo apresenta uma relação física com o objeto que designa, como a fumaça, que indica que há fogo; chão molhado denotando chuva, fumo como sintoma do fogo); e símbolo (signo constituído de forma arbitrária, sem relação com o objeto que representa, como a palavra, frase).

### 2.3 Evento, fato, fato jurídico: distinções necessárias

Como já ressaltado, a linguagem exerce um relevante papel na comunicação, haja vista que em face dela é possível reconstruir a realidade e disciplinar os comportamentos intersubjetivos, tornando assim possível a convivência social. Para realçar a importância da linguagem, assim se pronuncia Émile Benveniste<sup>9</sup>:

“A linguagem reproduz a realidade. Isso deve entender-se da maneira mais literal: a realidade é produzida novamente por intermédio da linguagem. Aquele que fala faz renascer pelo seu discurso o acontecimento e a sua experiência do acontecimento.(...) Assim a situação inerente ao exercício da linguagem, que é a da troca e do diálogo, confere ao ato de discurso dupla função: para o locutor, representa a realidade; para o ouvinte, recria a realidade. Isso faz da linguagem o próprio instrumento da comunicação intersubjetiva.”

Entendido o direito como linguagem constitutiva da realidade jurídica e com a finalidade de disciplinar comportamentos humanos, a distinção entre evento, fato e fato jurídico é de extrema relevância. Isso porque o direito não se contenta com a linguagem comum da qual fazemos uso em nossas habituais comunicações, impondo uma forma especial<sup>10</sup>.

Assim sendo, na concepção do direito, os fatos da chamada realidade social são simplesmente “eventos” até que sejam constituídos em linguagem jurídica competente. O evento tributário corresponde àquele acontecimento que, embora ocorrido no plano da experiência, ainda não foi alvo de um relato linguístico que o erigisse à categoria de fato jurídico tributário.

---

<sup>9</sup>BENVENISTE, Émile. **Problemas de Linguística Geral I**. Tradução de Maria da Glória Novak e Maria Luisa Néri; revisão do Prof. Isaac Nicolau Salum, 4ª Ed., Campinas, São Paulo, Pontes, 1995. Editora da Universidade Estadual de Campinas, p. 26.

<sup>10</sup> Paulo de Barros Carvalho apresenta três espécies de linguagem no processo de positivação do direito: (i) a “Linguagem Social”: manifesta-se de forma fluida, em apego às precisões. O nascimento de uma criança, por exemplo, é um evento que no tempo se dissipa. O relato dos pais, dos médicos, dos parentes, dos vizinhos introduz o infante na realidade social; (ii) a “Linguagem do Direito Positivo”: discurso prescritivo de condutas, constitutivo da realidade jurídica, que toma como lastro de sustentação a linguagem social. Do suporte fático, categoria da “realidade pura”, ao fato jurídico, categoria da “realidade jurídica” que é mediada pela intersecção da linguagem do direito positivo. Dessa forma, a realidade jurídica assume, com referência à realidade social, a feição de uma linguagem de segundo grau. Neste ponto, há uma nova redução de complexidade, que se dá mediante o filtro competente da prova; (iii) a “Linguagem da Facticidade Jurídica”: faixa de intersecção entre as linguagens Social e Jurídica, competente para constituir, pela subsunção, o evento em fato jurídico. Ou seja, com a subsunção surge a linguagem da facticidade jurídica. Somente se pode falar em fato jurídico e atribuir-lhe os efeitos peculiares mediante a teoria das provas (in CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 16ª Ed, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 359).

Por sua vez, fato é o relato linguístico de um evento. O nascimento de uma criança é um evento. Quando os pais da criança comunicam o nascimento aos vizinhos, o evento assume a condição de fato; ou melhor, fato social. Não será, ainda, fato jurídico. Para adquirir facticidade jurídica, o evento deve ser relatado em linguagem competente e provado pelos permitidos em direito. E, nesse particular, a teoria das provas assume especial importância, haja vista que somente há de se cogitar em fato jurídico quando este puder se expressar em linguagem competente, ou melhor, em conformidade com as qualificações prescritas pelas normas do direito positivo.

Na definição de Paulo de Barros Carvalho, fatos jurídicos “são os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas”<sup>11</sup>. No exemplo dado, somente poder-se-á cogitar de constituição do fato jurídico quando os pais da criança forem ao Cartório de registro civil e, em decorrência das declarações acerca do nascimento da criança, for expedida a Certidão de nascimento (norma individual e concreta em que o antecedente é o fato jurídico do nascimento e o conseqüente uma relação jurídica entre o recém-nascido como titular de direitos fundamentais oponíveis e todos os demais da sociedade) da respectiva criança.

#### **2.4 Relação entre teoria da prova, fato jurídico e aplicação do direito**

A teoria da prova está intimamente ligada com o fato jurídico e com a aplicação do direito. Através da linguagem das provas constitui-se o fato jurídico, com todos os seus caracteres (conduta nuclear, tempo e espaço), e ainda o agente que o praticou. Assim sendo, a prova, em sua relação com o fato jurídico, representa o seu meio de sustentação como enunciado. É o mecanismo fundamental para o reconhecimento dos fatos da vida social juridicizados pelo direito (fatos jurídicos), bem como um dado imprescindível para o funcionamento do sistema de normas. Ela decorre de regras estruturais do sistema para organizar como fatos jurídicos as situações existenciais relevantes. É instrumento através do qual os fatos serão apresentados no processo.

Aplicar o direito, por sua vez, é dar curso ao processo de positivação, extraindo de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras, o que exige a presença do homem, ou melhor, de um agente competente credenciado pelo sistema a constituir em linguagem a incidência e em face dela produzir normas individuais e concretas aptas a produzir efeitos.

---

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 16ª Ed, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 358.

A relação de prova e aplicação é interessante, pois sob o prisma da administração que está arraigada ao princípio da legalidade, o agente tem o dever de saber se ocorreu ou não o fato jurídico tributário capaz de imputar pelo ato administrativo de lançamento um vínculo jurídico abstrato, envolvendo dois polos subjetivos e tendo por objeto uma prestação pecuniária, sob pena de nulidade do ato administrativo. Sob a ótica do Juiz é essa relação importante, porque este poderia vislumbrar um crime pessoalmente, e, quando da instrução do processo, não confirmar aquela situação que presenciou, por ausência de provas em linguagem competente, podendo resultar a nulidade de sua decisão se julgasse apenas por sua convicção. O processo de formação de seu convencimento no âmbito probatório não é livre, mas vinculado a determinados aspectos formais.

No processo de aplicação podem ocorrer erros de fato e erros de direito.

Os erros de fato derivam da utilização inadequada dos termos linguísticos na certificação de eventos; são desajustes da linguagem interna, na formação do enunciado protocolar. Os recursos de linguagem utilizados para a sua tipificação são inadequados.

Os erros de direito decorrem de problemas na subsunção da norma. São distorções entre o enunciado protocolar e a norma individual e concreta, entre a universalidade enunciativa e a norma geral e abstrata. Trata-se de um desajuste de linguagem interna, intranormativo.

## **2.5 A verdade lógica e a linguagem competente exigida pelo legislador**

A doutrina, valendo-se da distinção entre verdade material e verdade formal, tende a identificar como núcleo do processo administrativo tributário a busca pela verdade material, em que são consideradas todas as provas e fatos novos, ainda que não tenham sido alegadas pelas partes na inicial, desde que constituídas lícitamente. Nessa linha de raciocínio, para garantir a legalidade da apuração do crédito tributário e não ter mitigado a aplicação do princípio da verdade material, o julgador deve perquirir exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese prevista na norma, e em caso de impugnação do lançamento pelo contribuinte, constatar aquilo que de fato ocorreu, independentemente do alegado e provado.

Nessa trilha, a doutrina defende que diferentemente do que ocorre no processo judicial, em que prevalece o princípio da verdade formal, no processo administrativo fiscal, a qualquer momento é possível a apresentação pelas partes de novas provas, mesmo após a inicial, sendo dever da autoridade administrativa levar em conta todas as provas e fatos de que tenha

conhecimento e até mesmo determinar a produção de novas provas, trazendo-as aos autos quando elas forem capazes de influenciar na decisão.

No entanto, Fabiana Del Padre Tomé<sup>12</sup> refuta a verdade material, assim como o faz com a verdade formal, informadora esta última do processo civil, onde as provas a serem consideradas cingem-se apenas àquelas trazidas aos autos pelas partes. Segundo ela, o que se requer no processo administrativo e no processo judicial é a verdade lógica, que, na sua opinião, é a verdade aferida pelas provas apresentadas pelas partes, em conformidade com as regras do sistema, a despeito da dispensa de certas formalidades. Nas palavras de Maria Rita Ferragut<sup>13</sup>, a verdade lógica será atingida mediante a linguagem das provas, sob o fundamento de que para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro para o direito, não se requer a certeza de que o relato corresponda fielmente ao evento, mas a certeza de que o enunciado descritivo da norma individual e concreta foi elaborado de acordo com as regras do sistema.

Entretanto, não obstante a informalidade do processo administrativo, e ainda como corolário da verdade lógica, é necessário que as prescrições determinadas pelo ordenamento sejam devidamente cumpridas, o que implica dizer a impossibilidade de se apresentar provas ou argumentos a qualquer tempo.

A adoção da verdade lógica, isto é, alcançada pela produção de provas e de alegações segundo as regras do sistema, corrobora a assertiva de que o sistema jurídico brasileiro não admite a consideração pela autoridade julgadora de provas ilícitas. Em que pese o dever do controle de legalidade exercido pela Administração em face de específico processo administrativo, a verdade que nele se busca é a verdade lógica, aquela alcançada em face da constituição de fatos jurídicos, na forma prescrita pelas regras insertas no ordenamento jurídico.

O ordenamento jurídico não admite que sejam oferecidas provas pelas partes a destempo, sob pena de se instalar a balbúrdia no processo fiscal. O direito à prova, pois, subordina-se a limites temporais que implicam a respectiva preclusão, se não respeitado.

### **3. INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA**

#### **3.1 Considerações preliminares**

---

<sup>12</sup>TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*, São Paulo: Noeses, 2008, p. 24-25.

<sup>13</sup>FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*, 2ª edição, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 79.

O mundo do ser não interessa ao direito. Eventos que não foram eleitos pelo legislador como integrantes de hipóteses de normas válidas<sup>14</sup> são apenas meros fatos que não produzem efeitos jurídicos. O direito regula sua autoreprodução introduzindo no sistema jurídico os fatos sociais que elegeram como importantes. Os fatos somente serão fatos jurídicos se integrantes de hipóteses previstas no segmento descritivo de norma válida. Assim se pronunciam, respectivamente, Tárek Moussallem<sup>15</sup> e Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>16</sup>:

“...(1) sem linguagem não há realidade social (nem natural); (2) sem linguagem não há direito (objeto) e (3) sem linguagem não há conhecimento; logo, sem linguagem não há Ciência do Direito.”

“A realidade é algo que não existe para o Direito, que constrói sua verdade sobre os fatos para efeito de realizar seu processo de auto-reprodução...”

A propriedade de que o direito, no seu aspecto dinâmico, autorregula sua reprodução corrobora a assertiva de que uma norma tem seu fundamento de validade em uma outra norma superior da mesma ordem jurídica, que determina o seu modo de produção e conteúdo.

Ainda em face do sistema autorreferente do direito, são produzidas no sistema jurídico normas gerais e abstratas, as regras matrizes de incidência tributária, que descrevem, conotativamente, em sua hipótese um fato lícito de possível ocorrência no tempo e no espaço e cujo conseqüente discrimina os critérios de identificação dos elementos do vínculo obrigacional a ser estabelecido entre dois sujeitos, quando da concretude do evento. Essas normas gerais e abstratas, entretanto, não têm o condão de atuar diretamente nas condutas intersubjetivas, especialmente em decorrência de sua generalidade e abstração, razão pela qual o próprio sistema jurídico faz supor que, pela incidência, outras sejam criadas, desta feita, individuais e concretas, para atuar em casos específicos e produzir seus peculiares efeitos.

### 3.2 Generalidades acerca da incidência

---

<sup>14</sup> Em conformidade com Paulo de Barros Carvalho (**Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 2004, p. 52), a validade de uma norma se confunde com a sua existência, de maneira que dizer que uma norma existe implica admitir sua validade em face de específico sistema jurídico. A validade, assim, não seria uma qualidade da norma, mas a sua própria essência.

<sup>15</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. São Paulo, Noeses, 2006, p. 26.

<sup>16</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 44.

Compulsando o dicionário, infere-se que o vocábulo “incidir” significa “cair sobre”, “recair”, “refletir-se”. Fazendo um paralelo com tal significação, quando se refere à incidência normativa vem à mente a ideia da norma jurídica caindo sobre o âmbito das condutas intersubjetivas para nelas interferir, produzindo os efeitos peculiares.

A ideia de incidência é de suma importância para a Ciência do Direito. O efeito das normas jurídicas válidas é a incidência que, por sua vez, tem o efeito de juridicizar o fato, tornando-o jurídico e, por conseguinte, propiciar o surgimento de efeitos<sup>17</sup>. Em conformidade com Marcos Bernardes de Mello<sup>18</sup>:

“A incidência é, assim, o efeito da norma jurídica de transformar em fato jurídico a parte do suporte fático que o Direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico. Somente depois de gerado o fato jurídico, por força da incidência, é que se poderá falar de situações jurídicas e todas as demais categorias de efeitos jurídicos (eficácia jurídica).”

Trata-se de processo de subsunção, operação lógica entre os conceitos conotativos (de norma geral e abstrata) e conceitos denotativos (de norma individual e concreta)<sup>19</sup>. Após a incidência da norma jurídica, o fato se juridiciza, podendo ou não produzir efeitos jurídicos. A eficácia do fato jurídico, em outros termos, não deixa de representar também a eficácia da norma jurídica, só que uma norma distinta da que incidiu compondo o suporte fático.

A descrição de como se dá o fenômeno da incidência normativa, entretanto, não é tão singela quanto possa parecer. Isso porque, da mesma forma que não existe direito sem uma linguagem que o traduza, também não há que se cogitar de incidência da norma jurídica se não houver um relato linguístico pelo homem. Compõe a incidência a observação humana que, ao dar sentido à norma que incidiu, reconstrói este fenômeno em sua mente e constitui em linguagem o fato. Assim adverte Gabriel Ivo<sup>20</sup>:

“(…) Não seria exagerado dizer que o homem constitui em linguagem a incidência. A incidência pressupõe linguagem competente em dois

---

<sup>17</sup> Porém, para incidir a norma necessariamente tem de estar vigente em específico ordenamento jurídico.

<sup>18</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**, 12<sup>a</sup> ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p.71.

<sup>19</sup> A eficácia legal, da qual surge o fato jurídico, não se confunde com a eficácia jurídica, que é a propriedade do fato jurídico de provocar efeitos que lhe são próprios. A eficácia jurídica é qualidade dos fatos jurídicos, não de normas.

<sup>20</sup> IVO, Gabriel. **A incidência da norma jurídica**. Revista de Direito Tributário, 79, Malheiros, 2000, p. 191.

momentos: (i) na construção da norma jurídica e (ii) no sentido do evento(melhor, na construção do fato).”

### 3.2.1 A construção de sentido da norma jurídica e a presença humana

Em face da subjetividade de como os fatos do mundo podem ser interpretados, para se saber qual a regra jurídica que incidiu, que incide ou que incidirá, é indispensável que o homem, através da interpretação, construa o sentido da norma.

Norma não é o texto nem o conjunto deles. Os dispositivos consistem no objeto da interpretação; as normas, no seu resultado. Norma é o conteúdo de sentido construído a partir da interpretação sistemática de textos normativos<sup>21</sup>. É mediante a interpretação que se constrói o sentido da norma; que se confere sentido aos enunciados prescritivos. Nesse sentido, o que incide, por conseguinte, é o produto da interpretação.

Por outro lado, o construtor de sentido da norma é o homem que promove a aplicação. Somente a aplicação humana é capaz de operar a incidência da regra jurídica. Em que pese a incidência ter se dado no passado, o intérprete-aplicador constrói no presente o sentido do texto normativo que incidiu em face do ato da aplicação.

Aplicar o direito, pois, é dar curso ao processo de positivação, extraindo de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras. A aplicação do direito pressupõe interpretação, a atividade intelectual que se desenvolve com base em princípios hermenêuticos, cuja finalidade é construir o conteúdo, sentido e alcance de regras jurídicas. É um produzir, um elaborar sentido.

Posto isso, em que pese a diferenciação de ambos os institutos (incidência e aplicação), haja vista que um se dá no plano lógico (incidência) e o outro (aplicação) se dá no plano “real”, infere-se que os conceitos de incidência e de aplicação se confundem, de modo que aplicar uma norma é fazê-la incidir na situação por ela juridicizada, através de um relato, mediante o emprego de linguagem competente, aquela exigida pelo direito posto.

Neste diapasão, a incidência não é automática e tampouco infalível à ocorrência do evento; ela é produto humano. Entre a lei e o evento, está o ser humano apto a constituir em linguagem o sentido da norma jurídica válida. Qualquer transformação no ordenamento jurídico impõe a produção de nova

---

<sup>21</sup> GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmática delle fonti**. Milano:Giuffrè, 1998, p. 16.

linguagem e esta, por sua vez, exige um agente competente credenciado pelo sistema para a constituição de efeitos jurídicos.

### 3.2.2 A constituição do fato jurídico mediante as provas admitidas em Direito

A percussão da norma pressupõe relato em linguagem própria na constituição do fato. O evento, acontecimento do mundo que se exaure no tempo e no espaço, só se torna fato quando vertido em linguagem. E, tratando-se de fato jurídico, a linguagem competente é a linguagem das provas. O direito apenas atesta o fato jurídico cujo enunciado puder se pautar nas provas admitidas pelo sistema. Inexistente a prova do fato, não há que se cogitar em incidência.

Assim, para que se concretize o fenômeno da incidência é indispensável a presença humana que, pela aplicação, promove a interpretação do texto normativo, para, identificado o fato descrito no antecedente da norma geral e abstrata, proceder ao seu relato linguístico, mediante as provas admitidas pelo ordenamento jurídico, imputando-lhe os efeitos jurídicos, inclusive o estabelecimento do vínculo relacional previsto no consequente daquela norma geral e abstrata. Nas palavras de Gabriel Ivo:

“Construída a norma jurídica (=significação) pela interpretação dos enunciados (=suporte físico) do direito positivo, e provado o suporte fático por meio da linguagem competente das provas jurídicas, dá-se a incidência. Antes não. O que ingressou no mundo dos pensamentos de forma meramente empírica, sem a intermediação normativa, não se constitui em incidência. A incidência, portanto, é uma construção humana. Só o homem pode atestar a incidência.”<sup>22</sup>

Por conseguinte, é necessário um homem credenciado pelo sistema para que, em face da ocorrência de um acontecimento descrito na hipótese de uma norma geral e abstrata, faça o relato do evento em linguagem jurídica competente e lhe impute os efeitos jurídicos que lhe são inerentes. Isso porque a norma jurídica não tem por si só força para modificar relações intersubjetivas, ficando na dependência do homem que, através do ato de aplicação, relate o evento em linguagem competente e, mediante a linguagem das provas, lhe atribua os efeitos jurídicos prescritos no consequente daquela norma. Ante esta necessidade de linguagem, Paulo de Barros Carvalho<sup>23</sup>, referindo-se a Alfredo

---

<sup>22</sup>IVO, Gabriel. **A incidência da norma jurídica**. Revista de Direito Tributário, 79, Malheiros, 2000, p. 195-196.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário-Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**, São Paulo, Saraiva, 2007, 5ª ed., p. 12.

Augusto Becker, refuta veementemente a tese de que a norma jurídica incidiria de forma automática e infalível. Veja-se:

“Firmados nessas meditações podemos notar, com hialina clareza, que a incidência não se dá ‘automática e infalivelmente’ com o acontecimento do fato jurídico tributário, como afirmou Alfredo Augusto Becker. Com o mero evento, sem que adquira expressão em linguagem competente, transformando-se em fato, não há que se falar em fenômeno da incidência jurídica. A percussão da norma pressupõe relato em linguagem própria: é a linguagem do direito construindo realidade jurídica.”

Cogitar de incidência é, pois, referir-se a dois jogos de linguagem, a linguagem normativa (por meio da qual o intérprete-aplicador extrai o sentido da norma jurídica a partir dos enunciados prescritivos) recaindo sobre a constituição do fato mediante a linguagem das provas que permitem a construção da realidade, resultando daí os efeitos previstos no consequente da norma; e tais linguagens dependem do aplicador, no momento da construção da norma individual e concreta (que, por sua vez, tira seu fundamento de validade da norma geral e abstrata).

#### **4 - A PROVA NO LANÇAMENTO E NO ATO DE APLICAÇÃO DE PENALIDADE**

##### **4.1 Do processo de positivação do direito**

Positivação do direito<sup>24</sup> é o processo por meio do qual o intérprete-aplicador, em face de normas jurídicas de superior hierarquia, produz novas normas, caracterizando-as pela sua concretude e individualidade. O ponto de partida para o ciclo de positivação está na Constituição Federal e faculta (ou obriga) a instituição de tributos aos entes políticos. São normas de estrutura constitucionais que instituem as competências tributárias. Os entes federados, por sua vez, em face desse fundamento de validade, no exercício de sua competência constitucional, produzem normas gerais e abstratas, que instituem os tributos. São as regras-matrizes de incidência tributária, normas de conduta em cuja hipótese está descrito um fato lícito de possível ocorrência no tempo e no espaço e cujo consequente prescreve a instalação de uma relação jurídica obrigacional, a ser estabelecida entre dois sujeitos, além de discriminar os componentes indicadores do valor pecuniário da prestação – base de cálculo e alíquota.

---

<sup>24</sup> Para Camila Gomes de Mattos Campos Vergueiro, em sua dissertação de Mestrado *O processo de Positivação da Obrigação Tributária e as Causas Suspensivas da sua Exigibilidade*, p.108, o processo de positivação é o percurso através do qual as normas aumentam o seu grau de concretude, a fim de alcançar a satisfação do crédito tributário do sujeito ativo. .

A regra-matriz de incidência tributária, muito embora contenha as indicações do fato jurídico tributário, não se basta para regular as condutas intersubjetivas. Avançando cada vez mais em direção à disciplina dos comportamentos intersubjetivos, pelo processo de positivação do direito, o intérprete-aplicador do direito edita uma norma jurídica individual e concreta, cujo antecedente constitui o fato jurídico tributário como enunciado denotativo, e cujo consequente prescreve a relação jurídica tributária como decorrência inexorável daquele fato jurídico. Como assinala Paulo de Barros Carvalho<sup>25</sup>, sem essa norma constituindo em linguagem o evento descrito na hipótese da regra-matriz e constituindo em linguagem o fato relacional posto no consequente, não há que se falar em tributo.

A aplicação da norma geral e abstrata pode ser empreendida pela autoridade administrativa, através do lançamento, ou pelo particular-contribuinte, naquelas hipóteses chamadas indevidamente pelo CTN de “lançamento por homologação” em que a ordem jurídica atribui competência ao próprio sujeito passivo para constituir o fato jurídico tributário e a relação tributária dele decorrente.

O estudo do ciclo de positivação no âmbito administrativo tributário denuncia a dualidade terminológica: procedimento/processo. Em que pese processo e procedimento terem a finalidade de, aplicando as normas gerais e abstratas, seguir em direção à individualidade e concretude normativa, são figuras que não se confundem. O processo administrativo tributário está intimamente relacionado com um litígio, somente se instaura após a formalização do ato de lançamento. Somente há de se cogitar em processo depois do nascimento do crédito tributário, em face da impugnação administrativa pelo contribuinte à pretensão do fisco. O procedimento administrativo, por sua vez, é o encadeamento ordenado de atos que propiciam a formação do ato final constituidor da obrigação tributária ou da penalidade pelo descumprimento desta ou de deveres instrumentais pela Administração. Para Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>26</sup>, procedimento administrativo é uma sucessão de atos administrativos, itinerária e encadeada, tendendo todos a um resultado final e conclusivo.

Firmadas essas premissas, convém ressaltar que a pretensão do presente trabalho é tão somente explorar, ainda que de forma singela, a importância das provas no preparo do ato de lançamento e do ato de aplicação de penalidade, razão pela qual o foco é o procedimento administrativo.

---

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 224.

<sup>26</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de direito brasileiro**, 25ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., p. 477.

## 4.2 Lançamento tributário: Ato ou procedimento administrativo

A acepção “lançamento tributário” é palavra ambígua, do tipo “processo/produto”, na medida em que seu campo de referência é indefinido<sup>27</sup>. Consoante lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>28</sup> podem-se destacar pelos menos seus dois sentidos principais, ao enfatizar que não só é lançamento o processo que determina o sujeito passivo e apura a dívida tributária, como também é lançamento a norma individual e concreta, posta no sistema com a expedição do “ato de lançamento”. Para o mencionado autor, lançamento tributário é ato jurídico e não procedimento. Veja-se:

“Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u’ a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido”<sup>29</sup>.

Segundo Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>30</sup>, a tarefa de definir o vocábulo “lançamento” implica levar em consideração sua significação no contexto frásico e textual, em cada uma de suas aparições. Veja-se:

“Lançamento tributário é ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência) que tem por termo o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota”<sup>31</sup>.

---

<sup>27</sup> Em que pese as diversas impropriedades do art. 142 do CTN, que na oportunidade não convém esmiuçar, depreende-se da leitura do mencionado dispositivo legal que o legislador empregou o signo lançamento para concebê-lo como procedimento administrativo e, nos termos do parágrafo único qualificar essa atividade administrativa como vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 377.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 386.

<sup>30</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. **Lançamento Tributário**, Capítulo VII, p. 144.

<sup>31</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. **Lançamento Tributário**, 2ª ed., São Paulo:Max Limonad, 1999, Capítulo VII, p.155-156.

<sup>31</sup> FERRAGUT, Maria Rita, **Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento**, Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro: Forense, 2005, Livro II, p. 318-319.

Com efeito, para Eurico Marcos Diniz de Santi, a norma advinda do art. 142 do CTN é norma de estrutura que informa o modo de produção do ato-norma administrativo de lançamento válido. Lançamento também é procedimento. Antes da completa configuração do ato-norma, uma ordenação de atos e fatos jurídicos que formam o suporte fático (motivo do ato) para a edição da regra individual e concreta. Constitui-se assim num conjunto de atos tendentes a identificar a ocorrência de fatos jurídicos descritivos de eventos típicos, causa de obrigação de pagar tributos.

Acredita-se que para o direito tributário os dois conceitos revelam-se importantes. Como norma individual e concreta, é importante por revelar todos os elementos do fato e da relação, indicando os termos da obrigação tributária que há de ser satisfeita pelo sujeito passivo. Já como procedimento, o lançamento é importante por permitir que se verifique se durante a realização da sucessão de atos algum vício foi cometido, de forma a culminar com a nulidade ou anulabilidade do ato administrativo do lançamento<sup>32</sup>.

Não obstante isso, opta-se por empregar o signo lançamento como ato administrativo, como conteúdo de uma norma individual e concreta (seria mais correto dizer-se o enunciado prescritivo a partir do qual se constrói essa norma) que, dentro do processo de positivação do direito, relata, segundo a linguagem das provas em direito admitidas, o acontecimento dos eventos tributários cujas notas caracterizadoras se encontram prescritas no antecedente da regra-matriz de incidência tributária (norma geral e abstrata), especificando as coordenadas de tempo e lugar, para a partir daí – o fato jurídico tributário – imputar um vínculo jurídico abstrato (relação jurídica), envolvendo dois polos subjetivos (sujeito ativo e sujeito passivo) e tendo por objeto a prestação tributária (conduta humana pela qual o sujeito passivo tem de satisfazer o direito subjetivo do sujeito ativo), sendo de se ressaltar que esses elementos do conseqüente também têm suas notas gerais alocadas no conseqüente da mesma regra-matriz (norma geral e abstrata). Pode-se concluir pela sua natureza constitutiva do fato jurídico tributário.

### **4.3 Lançamento e auto de infração**

Por comodidade administrativa, sob a denominação de “auto de infração”, estão dois atos administrativos totalmente distintos: (i) um que diz respeito à

---

<sup>32</sup> FERRAGUT, Maria Rita, **Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento**, Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi, Rio de Janeiro: Forense, 2005, Livro II, Capítulos, p. 318-319.

constituição de obrigação tributária (lançamento); (ii) outro concernente à aplicação de penalidade.

A diferença entre ambos se confirma pelo acurado exame de seus respectivos antecedentes normativos, haja vista que no conseqüente tudo se opera da mesma forma, valendo-se o autor da regra de alíquota e de base de cálculo para apurar o valor do *quantum* devido aos cofres públicos. O antecedente da norma individual e concreta do ato administrativo de lançamento é um fato lícito, e o conseqüente uma relação jurídica que exige o tributo devido. Por sua vez, o ato de aplicação de penalidade tributária introduz no sistema norma individual e concreta que tem no antecedente a descrição de um delito e, no conseqüente, a instituição de um liame jurídico sancionatório, cujo conteúdo da prestação tanto pode ser um valor pecuniário (multa pelo descumprimento de um dever instrumental), como uma conduta de fazer ou não fazer<sup>33</sup>.

Com efeito, o auto de infração é o suporte físico que deve ser manuseado pela autoridade administrativa para formalizar a aplicação de uma providência de cunho sancionatório àquele que infringiu preceito legal descrito como ilícito tributário.

#### 4.4 Lançamento e a teoria dos atos administrativos

Sendo o lançamento um ato produzido pela Administração para produzir efeitos jurídicos, é considerado um ato jurídico administrativo. Essa assertiva, por sua vez, exige uma análise, ainda que superficial, da teoria dos atos administrativos.

O ato administrativo é um dos principais canais de comunicação entre as autoridades (e órgãos administrativos) e o administrado, que tem a aptidão de produzir efeitos jurídicos, especialmente no sentido de reconhecer, modificar, extinguir direitos ou declarar relações jurídicas entre este (o Estado) e o administrado, com observância da legalidade. Nas lições de Hely Lopes Meirelles:<sup>34</sup>

“o conceito de ato administrativo é fundamentalmente o mesmo do ato jurídico, do qual se diferencia como uma categoria informada pela finalidade pública. Segundo a lei civil, é ato jurídico todo aquele que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir

---

<sup>33</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 2004, p.411-413.

<sup>34</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 34ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2008, p.152.

direitos (Código Civil, artigo 81). Partindo desta definição legal, podemos conceituar o ato administrativo com os mesmos elementos fornecidos pela Teoria Geral do Direito, acrescentando-se, apenas, a finalidade pública que é própria da espécie e distinta do gênero ato jurídico, como acentuam os administrativistas mais autorizados.”

Em conformidade com Celso Antônio<sup>35</sup>, o ato administrativo confere garantias aos administrados e determinadas prerrogativas à Administração. Entre as garantias dos administrados estão os seguintes atributos: (i) ausência de autonomia de vontade: a prática do ato administrativo deve visar o fim colimado em lei e não os interesses isolados da Administração; (ii) atingir o interesse público: o ato administrativo procura alcançar o bem de toda a sociedade e não do Estado; (iii) tipicidade: o objetivo do ato administrativo é aquele previsto expressamente em lei; e (iv) formalismo: o ato administrativo deve estar em conformidade com o modo específico estabelecido em lei para sua exteriorização, bem como deve se revestir de singularidades que possibilitem ao administrado o conhecimento de seu conteúdo e o motivo que justifica a celebração do ato.

Por sua vez, entre os qualificativos dos atos administrativos que atribuem privilégios à Administração ressalta Celso Antônio<sup>36</sup>:

“a) Presunção de legitimidade – presumem-se verdadeiros e conformes ao Direito até prova em contrário. É uma presunção *iuris tantum*, relativa, enquanto não houver prova em contrário. Tal presunção cabe aos atos administrativos em geral.

b) Imperatividade – é o atributo do ato administrativo que impõe a coercibilidade para seu cumprimento ou execução. Os atos administrativos se impõem a terceiros, independentemente de sua concordância.

c) Exigibilidade – o Estado, no exercício da função administrativa, pode exigir de terceiros o cumprimento, a observância, das obrigações que impôs. A exigibilidade é o atributo do ato pelo qual se impele à obediência, ao atendimento da obrigação já imposta, sem necessidade de recorrer ao Poder Judiciário para induzir o administrado a observá-la.

d) Executoriedade – o Poder público pode compelir materialmente o administrado, sem precisar buscar previamente a tutela jurisdicional, ao cumprimento da obrigação que impôs e exigiu.”

---

<sup>35</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de direito administrativo**, 25ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2008, p. 378.

<sup>36</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de direito administrativo**, 25ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2008, p.411.

Convém esclarecer, por oportuno, que o ato administrativo de lançamento, embora goze das prerrogativas de legitimidade e de exigibilidade, o mesmo não se pode afirmar das outras duas características, quais sejam: imperatividade e excoutoriedade. A Administração, que está vinculada à lei, não pode, para atender a deliberações de sua vontade, agravar a conduta do administrado quando bem quiser. Da mesma forma, não pode a autoridade administrativa impor materialmente o cumprimento do comando veiculado na norma individual e concreta do ato de lançamento expropriando o particular de seus bens para satisfazer a prestação pecuniária. Não satisfeita a obrigação em tempo hábil para pagamento do tributo devido acrescido de multa, deve a Administração recorrer ao Judiciário para proceder à execução e ter satisfeito o crédito tributário.

#### 4.4.1 Elementos e pressupostos do ato administrativo

O ato administrativo ostenta aspectos internos relacionados a sua estrutura denominados *elementos* e outros externos que precedem a sua constituição<sup>37</sup>a que se chamam *pressupostos*.

São elementos do ato administrativo:

(i) forma: pode ser entendida sob dois ângulos: a forma em relação ao ato, isoladamente, e, neste particular, ela é entendida como o modo pelo qual se revela o ato: ele pode apresentar a forma escrita ou verbal, ter a forma de decreto, de resolução, de portaria. Considerada sob outro aspecto, a forma pode ser subentendida como formalidades essenciais à validade do ato, a exemplo da publicação. A rigor, a forma para o direito administrativo é importante meio de controle da Administração Pública, haja vista que se o ato não for documentado, não se revelar de forma escrita, não há como ser exercido o controle, quer seja pela Administração, quer seja pelo Judiciário;

(ii) motivação: são as razões emitidas pela Administração Pública para a produção do ato; é a justificativa do ato;

---

<sup>37</sup> Não há um consenso entre os doutrinadores acerca da terminologia utilizada para se referir aos pressupostos e elementos do ato administrativo. Há autores que preferem falar em elementos do ato administrativo, outros se reportam a requisitos. Celso Antônio Bandeira de Mello em um aprofundado estudo conferido à temática prefere dizer pressupostos. Maria Sylvia Zanella Di Pietro se refere a elementos (condições de existência do ato) e requisitos (são as condições de validade: agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei). A justificativa dada por Maria Sylvia Zanella para o uso dessa terminologia é que ela está consagrada no direito positivo brasileiro, especialmente na Lei de Ação Popular – Lei nº 4.717/1965. No artigo 2º, ela define os vícios dos atos administrativos e trata dos cinco elementos do ato: competência, objeto, forma, motivo e finalidade. Nos parágrafos do mesmo dispositivo, a lei define os vícios de cada um dos elementos.

(iii) conteúdo: nas palavras de Fabiana Del Padre<sup>38</sup>, é a prescrição normativa constante do ato (consequente da norma individual e concreta). É o efeito jurídico que o ato produz.

Por sua vez, os pressupostos do ato administrativo<sup>39</sup> são:

(i) competência: a autoridade que pratica o ato deve ter competência legal para tanto.

(ii) motivo: em verdade, é o evento. É o pressuposto de fato do ato administrativo.

(iii) finalidade: é o resultado pretendido em face da prática do ato administrativo. Nesse particular, Helly Lopes Meirelles<sup>40</sup> manifesta-se no sentido de que a finalidade de todo ato administrativo é o interesse público, razão pela qual qualquer ato que seja contrário ao interesse público tem-se por ilegal.

(iv) requisitos procedimentais: formalidades legais a serem observadas pela autoridade competente quando da prática do ato.

#### **4.4.2 A importância dos elementos, dos pressupostos do ato administrativo e da linguagem das provas na constituição do lançamento e do ato de aplicação de penalidade**

Para que o ato jurídico administrativo de lançamento e o de aplicação de penalidade pela prática de ilícito tributário sejam válidos e produzam seus regulares efeitos é indispensável que sejam produzidos em conformidade com todos os elementos e pressupostos referidos.

O motivo e a motivação, por exemplo, estão intimamente relacionados com a linguagem das provas, conceitos de extrema relevância para a constituição válida do fato jurídico e do ilícito tributário.

---

<sup>38</sup>TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**, São Paulo: Noeses, 2008, p. 291.

<sup>39</sup>Há quem inclua como pressuposto do ato, a causa (relação entre o motivo do ato, motivação e conteúdo do ato), sob o fundamento de se tratar de requisito externo necessário à constituição do ato), a exemplo de Fabiana Del Padre Tomé in **A prova no Direito Tributário**, São Paulo: Noeses, 2008, p. 291.

<sup>40</sup>MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 34ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2008, p.154-155.

Não obstante isso, o motivo não se confunde com a motivação. Enquanto o motivo está relacionado com o evento, acontecimento no tempo e no espaço perceptível pelos sentidos humanos e, por conseguinte, precede à prática do ato administrativo, a motivação é apenas uma formalidade essencial ao ato, ensejando a descrição do motivo do ato<sup>41</sup>.

Como o direito não se satisfaz com a linguagem ordinária, exigindo a linguagem normativa e a linguagem das provas, para que se possa cogitar de motivação é necessário não só o relato do motivo como também o fundamento de outra linguagem: a linguagem das provas. Se os eventos não estiverem relatados na forma adequada, por agente competente, não se inserem no mundo jurídico e, por conseguinte, não produzem os efeitos que lhes são próprios.

Assim, não é suficiente que ocorra no mundo concreto o evento tributário, o motivo do ato administrativo. É imperioso, para a produção de seus efeitos jurídicos, que esse acontecimento seja descrito pela motivação e comprovado mediante a utilização das provas admitidas pelo sistema.

O fato reporta-se à data e às condições do evento, porém somente pode dar-se o fato por existente e suficiente para transformá-lo em fato jurídico, apto a ser considerado como pressuposto (motivo) do ato administrativo de lançamento ou de aplicação de penalidade, depois de ofertadas as provas exigidas pelo ordenamento jurídico, pouco importando se o evento de fato ocorreu ou não. Assim, enfatiza Paulo de Barros Carvalho<sup>42</sup> que havendo construção de linguagem própria, como o direito prescreve, considera-se como juridicamente ocorrido. Por outro norte, não sendo possível relatá-lo (motivação), seja por não se ter realizado concretamente, seja por inexistirem provas que a ordem positiva admite como válidas, nada aconteceu.

#### **4.5 Sobre o dever da prova por parte da Administração**

Considerando-se o caráter vinculado e obrigatório dos atos administrativos de lançamento e de aplicação de penalidade, tem o agente administrativo o dever de produzir a prova dos fatos correspondentes com suas afirmações. É dever da Administração certificar-se da ocorrência ou não do fato

---

<sup>41</sup> Por exemplo, o servidor público comete uma infração: a infração é o evento, o ato é a punição, o motivo é a infração e o fato da conduta ilícita do agente é introduzido no ordenamento jurídico pela motivação. Fazendo um paralelo com o ato administrativo de lançamento, tem-se o evento tributário como motivo e o fato jurídico correspondente como motivação. No que diz respeito ao ato jurídico administrativo de aplicação de penalidade, o evento tributário ilícito é o motivo e o fato da ilicitude inserida no ordenamento jurídico é a motivação.

<sup>42</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva, 2004, p.360.

jurídico e do ilícito tributário desencadeadores do vínculo obrigacional mediante a produção de provas<sup>43</sup>.

Durante muito tempo defendeu-se a tese de que, na esfera tributária, em decorrência da presunção de legitimidade dos atos administrativos<sup>44</sup>, o ônus<sup>45</sup> da prova competia sempre aos contribuintes. Ao fisco era conferida a prerrogativa de alegar o fato sem a necessidade da apresentação das provas correspondentes a esse acontecimento, cabendo ao sujeito passivo o ônus de provar a inexistência do fato que lhe estava sendo imputado.

Não obstante isso, com a evolução doutrinária, inclusive atualmente, sustenta-se que a inversão do ônus da prova, em decorrência da presunção de legitimidade dos atos administrativos, não exonera a Administração do dever de comprovar o fato jurídico e as ocorrências que afirma terem existido, haja vista que a singela alegação não significa, por si só, a verdade do conteúdo do enunciado. Acerca da temática, Susy Gomes em perfeito posicionamento adverte que a presunção de legitimidade não corresponde ao conteúdo do ato administrativo, mas à sua existência no mundo jurídico. Nesse particular, a presunção de legitimidade é atributo de todo e qualquer ato jurídico administrativo, seja ele constituído pela Administração, seja pelo contribuinte<sup>46</sup>.

Portanto, o ato jurídico administrativo de lançamento tem de ser fundamentado, devendo o agente fiscal provar concludentemente que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa<sup>47</sup>.

Nesse sentido são os entendimentos, entre outros, de Paulo de Barros Carvalho<sup>48</sup> e Paulo Ayres Barreto<sup>49</sup>, respectivamente:

---

<sup>43</sup>Não é demais frisar que a motivação é um elemento do próprio ato administrativo, não se sustentando este último sem aquela.

<sup>44</sup> A presunção de legitimidade é uma característica do ato administrativo que, como prerrogativa da Administração, quer ensejar que o ato administrativo seja considerado regular até que outra linguagem normativo-prescritiva comprove o contrário, invalidando-o.

<sup>45</sup> Convém ressaltar que o ônus, diferentemente de dever, é uma faculdade que pressupõe um titular e serve de suporte para auxiliar o julgador na formação de seu convencimento, especialmente quando insuficiente a prova.

<sup>46</sup> HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da prova no direito tributário**. Campinas:Copola, 1999, p. 127.

<sup>47</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **A prova no procedimento administrativo tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 34, p. 107.

<sup>48</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **A prova no procedimento administrativo tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 34, p.108.

<sup>49</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **O imposto sobre a renda e os preços de transferência**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 1999, p.172.

“No âmbito do procedimento administrativo tributário, a prova há de ser feita em toda a sua extensão, consoante esquemas rígidos de aplicação das regras atinentes, de tal modo que se assegure, com todas as garantias possíveis, as prerrogativas constitucionais de que desfruta o contribuinte brasileiro, de ser gravado apenas nos exatos termos em que a lei tributária especificar.”

“Cabe à administração provar, de forma inequívoca, fazendo uso dos meios de prova em direito admitidos, os fatos que alega. Não logrando êxito nessa comprovação, o fato por ela alegado não subsiste como fato jurídico. É mero evento ou fato social, irrelevante para o direito.”

Os contribuintes, por sua vez, têm o dever geral de colaborar com a Administração Tributária, suportando as diligências que se fizerem necessárias e as atividades de fiscalização, em conformidade com os arts. 194, 195 e 197 do CTN.

Assim sendo, em decorrência dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, inconcebíveis os atos administrativos de lançamento e de aplicação de penalidade que não possam ser sustentados em provas suficientes da comprovação do evento e de suas respectivas circunstâncias.

#### **4.6 Prejuízo do fisco pela ausência de provas no ato de lançamento e de aplicação de penalidade**

O agente administrativo precisa motivar o ato administrativo de lançamento e de aplicação de penalidade mediante o emprego da linguagem das provas que lhes confira sustentação jurídica. Isso porque, se o lançamento e ato administrativo de aplicação de penalidade não estiverem pautados em provas, estarão suscetíveis de ser invalidados e, por conseguinte, retirados do ordenamento jurídico. A ausência de prova é um vício que contamina o ato administrativo, especialmente no tocante ao motivo, um de seus elementos estruturantes.

A temática acerca da validade dos atos administrativos é bastante controvertida e objeto de acirradas disputas doutrinárias<sup>50</sup>. A rigor, a divergência doutrinária tem como pedra de toque a teoria das nulidades do Direito Civil, segundo a qual os vícios dos atos e negócios jurídicos obedecem a um sistema dicotômico, podendo gerar nulidade absoluta (art. 166 do CC) ou relativa (art. 171 do CC). A aplicação e a adaptabilidade dessa teoria das nulidades no âmbito do Direito Administrativo ocasionaram uma profunda

---

<sup>50</sup>O fator determinante para a divergência de opiniões é a ausência de previsão legal específica na sistematização das invalidades dos atos e seus respectivos efeitos.

fragmentação na doutrina, logrando separá-la em polos totalmente distintos. Para a teoria monista, totalmente inaplicável a dicotomia civilista na classificação das invalidades dos atos jurídicos administrativos. Desta forma, o ato é válido ou inválido, de modo que a existência de um vício acarreta necessariamente sua nulidade<sup>51</sup>.

Por outro lado, os adeptos da teoria dualista, a exemplo de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello<sup>52</sup>, consideram que os atos administrativos podem ser tanto nulos quanto anuláveis, de acordo com a maior ou menor gravidade do defeito<sup>53</sup>.

Acredita-se que na esfera do Direito Administrativo não se vislumbra nenhuma dificuldade de aplicação da teoria das nulidades do Direito Civil, cujas raízes estão fincadas na Teoria Geral do Direito, desde que, sempre com cautela, reconheçam-se as peculiaridades específicas de cada um desses ramos jurídicos. Nesse diapasão surge a temática acerca da convalidação<sup>54</sup>, que segundo Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>55</sup> é o “suprimento da invalidade de um ato com efeitos retroativos”.

Doutrinariamente também não há consenso acerca do critério determinante da possibilidade ou não de convalidação do ato jurídico administrativo viciado<sup>56</sup>.

---

<sup>51</sup> Hely Lopes Meirelles é um dos defensores da teoria monista para quem a noção de nulidade relativa não condiz com a específica natureza do Direito Público, sob a justificativa de que se relaciona a interesses privados disponíveis pelas partes. Na sua concepção, a invalidade infringe um interesse indisponível, razão pela qual diz respeito a uma nulidade absoluta (**Direito administrativo brasileiro**. 34ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., p.202).

<sup>52</sup> No seu entender, a distinção entre nulidade e anulabilidade, ainda que sistematizada pelo Direito Civil, é, em verdade, temática de Teoria Geral do Direito, sob o fundamento que diz respeito à ilegitimidade dos atos jurídicos em geral. Nesta esteira, partindo da premissa de que o ato administrativo é uma espécie daquele gênero, a teoria dicotômica das invalidades pode ser aplicável sem maiores problemas em sede de Direito Público (**Princípios gerais de direito administrativo**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 657).

<sup>53</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 20.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 147.

<sup>54</sup> Na esfera do direito privado, a terminologia utilizada é *confirmação* ou *ratificação*, nos termos dos artigos 170 e seguintes do Código Civil.

<sup>55</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**, 25ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., p. 463.

<sup>56</sup> Em conformidade com Maria Sylvia Zanella Di Pietro, as hipóteses de nulidade e anulabilidade do direito civil não podem ser inteiramente transferidas para o direito administrativo, tendo em mira as peculiaridades deste ramo. Por exemplo, a necessidade de manifestação do interessado, exigida pela esfera civil, não pode ser ampliada à disciplina dos atos jurídicos administrativos anuláveis, em face do poder de autotutela administrativa. Na sua perspectiva o ato pode ser convalidável, conforme o vício atinja o sujeito, o objeto, a forma, o motivo ou a finalidade (**Direito administrativo**, 10ª ed., São Paulo:Atlas, 1999, p. 203-204). Para

O primado da legalidade concretiza-se pela senda da invalidação, em casos em que não haja possibilidade de sanar a invalidade que macula de vício o ato jurídico administrativo. Por isso, em que pesem as diversas teses doutrinárias, em prestígio à legalidade, bem como à preservação das relações constituídas e à segurança jurídica dos administrados, acolhe-se aquela corrente que prima pela convalidação do ato mediante a análise da espécie de defeito que o atinja. Esse critério tem íntima relação com os pressupostos e elementos do ato administrativo. Com suporte nessa perspectiva, em caso de vício de ordem formal que atinja um dos pressupostos do ato, possível será a convalidação. Porém, se o defeito se der em um dos elementos do ato administrativo, assinalando vício de ordem material, impossível será sua convalidação<sup>57</sup>.

Destarte, são convalidáveis os atos administrativos que apresentem vício de competência, de formalidades procedimentais, e os atos com vício na finalidade.

Por outro turno, inadmissível é a convalidação de atos jurídicos administrativos com vícios na motivação. Em casos que tais, ainda que se trate de atos de conteúdo discricionário, a convalidação é impossível, haja vista que o defeito jamais será purgado. A convalidação é impossível porque, em face da teoria dos motivos determinantes, o administrador está vinculado à motivação por ele prescrita na norma individual e concreta, em decorrência de suposto fato que ensejou a produção daquela, sendo, assim, condição indispensável à validade do ato.

Nesse sentido é o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi:<sup>58</sup>

“Não se pode convalidar ato-norma administrativo em que se verifique falta de qualquer dos elementos de sua estrutura. De outro lado, não é obstáculo à convalidação a existência de vícios nos pressupostos de sua formação. A estes vícios, o legislador pode estabelecer ou não o dever de invalidar; àqueles, a invalidação é juridicamente necessária.”

Assim sendo, a ausência de provas nos atos de lançamento e de aplicação de penalidade ocasiona um enorme prejuízo ao fisco, e devido ao vício que

---

Celso Antônio Bandeira de Mello, nulos são os atos cuja convalidação é materialmente impossível; anuláveis, ao revés, são aqueles que podem ser re praticados sem vício (**Curso de direito administrativo**, 25ª ed., São Paulo: Malheiros Editores Ltda., p. 433).

<sup>57</sup>TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**, São Paulo: Noeses, 2008, p. 297.

<sup>58</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. **Lançamento Tributário**, 2ª Ed., São Paulo: Max Limonad, 1999, p.115-116.

atinge um dos elementos intrínsecos da norma individual e concreta, qual seja a motivação, o ato é nulo e insuscetível de convalidação, devendo ser retirado do ordenamento jurídico. Em face da nulidade do ato administrativo, não se tem por constituída a obrigação tributária, tornando-se, por outro viés, ineficaz a cobrança judicial do crédito tributário. Ainda que em face do processo administrativo sejam colacionadas aos autos, pela própria Administração ou pelo contribuinte, provas com a intenção de constituir o fato jurídico ou o ilícito tributário, não têm o condão de suprir a deficiência interna que afeta o ato, haja vista que se trata de vício de ordem interna insanável.

Destarte, para evitar o insucesso da cobrança judicial do crédito tributário e, por conseguinte, o prejuízo ao fisco, dada a nulidade do ato de lançamento ou de aplicação de penalidade, devem as atividades dos agentes fazendários, notadamente no procedimento administrativo de constituição do fato tributário ou do ilícito tributário, ser pautadas a partir da linguagem das provas admitidas pelo ordenamento jurídico, capazes de aperfeiçoar o lançamento na preservação do crédito tributário, em prol da legalidade, do interesse público e da justiça fiscal.

## 5. CONCLUSÃO

Para o direito, que é linguagem comunicativa, a única possibilidade de certificação de um enunciado dá-se por meio das provas. Apresentadas as provas prescritas pelo ordenamento jurídico, o fato jurídico está apto a irradiar os direitos e deveres correspectivos.

Por intermédio das provas apresentadas no procedimento e processo administrativo busca-se a verdaelógica, construída pelas provas apresentadas pelas partes, em conformidade com as regras existentes no sistema, que, por sua vez, exercem um papel fundamental sobre a convicção do destinatário.

A fenomenologia da incidência normativa exige um relato linguístico pelo homem. Integra esse fenômeno a observação humana que, ao dar sentido à norma que incidiu, reconstrói tal fenômeno em sua mente e constitui em linguagem o fato.

Pelo processo de positivação do direito, o aplicador, tendo como parâmetro as normas jurídicas gerais e abstratas, constrói as normas individuais e concretas para disciplinar as condutas intersubjetivas.

Considera-se lançamento tributário o ato administrativo responsável pela constituição do fato jurídico tributário e a correspondente relação obrigacional. O lançamento tributário diferencia-se do ato de aplicação de penalidade em

virtude do fato componente do seu suposto normativo: enquanto o antecedente da norma individual e concreta do ato administrativo de lançamento é um fato lícito e o conseqüente uma relação jurídica que exige o tributo devido, a aplicação de penalidade insere no sistema norma individual e concreta, que tem no antecedente a descrição de um fato ilícito e, no conseqüente, a instituição de um liame jurídico sancionatório.

Os atos administrativos de lançamento e de aplicação de penalidade devem pautar-se em provas, sob pena de serem considerados viciados em sua motivação, e, por conseguinte, declarados inválidos, insuscetíveis de convalidação.

A administração não se exime, pois, do dever de provar as ocorrências que afirma terem ocorrido e que serviram de motivo para o ato de lançamento ou de aplicação de penalidade.

