

## A PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO<sup>1</sup>

\* **Fabiana Del Padre Tomé**

*Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP;*

*Professora dos Cursos de Pós-graduação “stricto sensu” e “lato sensu” da PUC/SP;*

*Professora do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET;*

*Advogada*

### **1. Algumas palavras sobre o constructivismo lógico-semântico de Paulo de Barros Carvalho**

Muito se tem enaltecido a presença do método na composição do trabalho científico. Isso ocorre porque não existe conhecimento sem sistema de referência: este é condição sem a qual aquele não subsiste. É por se colocarem em um tipo de sistema de referência que os objetos adquirem significado, pois algo só é inteligível na medida em que conhecida sua posição em relação a outros elementos, tornando-se clara sua postura relativamente a um ou mais sistemas de referência.

Até mesmo uma compreensão rudimentar do mundo depende de um ponto referencial, pois se orienta por coordenadas de tempo e de espaço. Assim é que uma criança nascida na cidade grande consegue distinguir ruídos de caminhões e automóveis, reconhece o cheiro do monóxido de carbono etc., ao passo que a criança de uma fazenda localizada no interior identifica o som do rastejar da cobra, bem como o piar das diversas espécies de pássaros. O “saber de” de ambas é diferente, em função do sistema de referência de cada uma. Cada pessoa, conforme seus sistemas de referência, ou seja, suas vivências, dispõe de um particular e específico saber de. É em consequência disso que um mesmo evento ou um único fato podem ser interpretados diferentemente pelos indivíduos.

O “saber como” também se sujeita a condições de tempo e espaço em relação às quais se consolida. Nas matas, um jovem sabe como evitar um escorpião ou caçar um tatu, enquanto o jovem da cidade sabe como tomar um ônibus ou abrir uma lata de conservas. Como bem esclarece Leonidas Hegenberg<sup>2</sup>, “as ações que somos compelidos a executar no ambiente em que vivemos ditarão, em boa medida, o que se tornará um apropriado saber como”.

Pelas mesmas razões, o “saber que” (conhecimento), andando junto com o “saber de” e “saber como”, e sendo dependente do raciocínio e inferência humanos, também exige um sistema de referência. Não havendo sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento, pois, sem a indicação do modelo dentro do qual determinada proposição se aloja, não há como examinar sua veracidade.

O método seria, em princípio, o meio escolhido pelo sujeito do conhecimento para aproximar-se do objeto por ele mesmo delimitado e, portanto, constituído no próprio processo de cognição. A eleição e aplicação de um específico método, entretanto, encerra imensa gama de dificuldades, que se acentuam, incisivamente, quando se pretende o estudo de um objeto cultural, como é o caso do direito positivo.

---

<sup>1</sup> Artigo publicado em *Derecho Tributário – Tópicos Contemporâneos*. Tradución de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010.

<sup>2</sup> *Saber de e saber que: alicerces da racionalidade*, p. 27.

O direito positivo, como genuína construção cultural que é, comporta muitas posições cognoscentes, podendo ser observado por ângulos diferentes, como se dá com a História do Direito, com a Sociologia do Direito, com a Dogmática Jurídica ou Ciência do Direito em sentido estrito, com a Antropologia Jurídica, com a Filosofia do Direito, apenas para salientar alguns saberes igualmente dotados da mesma dignidade científica. Diante de tanta variedade, eventual descaso pelo método, decorrente da ânsia de oferecer farta cópia de informações, acaba por impedir o conhecimento. Não se pode dissociar a prática da teoria, pois tal pretensão acarreta notícias desordenadamente justapostas ou sobrepostas, bem como dados da experiência jogados ao léu. Para que isso não ocorra, faz-se necessária uma organização do campo empírico, realizada por três vieses: (i) no âmbito filosófico, mediante análise epistemológica; (ii) no âmbito conceitual, tendo como ponto de partida a Teoria Geral do Direito; e (iii) no âmbito factual, por cortes metodológicos das multiplicidades dos fenômenos concretos. Somente por meio desse aperfeiçoamento teórico que se alcançará o aprofundamento do conhecimento do direito positivo.

Essas breves anotações sobre a importância do método e do sistema de referência, bem como das dificuldades inerentes ao estudo dos objetos culturais, como é caso do direito, já permitem entrever a relevância do constructivismo lógico-semântico. O estudo da teoria da linguagem tem finalidade específica de identificar instrumentos teóricos que permitam melhor compreensão e operacionalização da experiência jurídica. Dessa forma, busca atender-se à sempre recomendável intersecção entre teoria e prática, entre ciência e experiência, ampliando, assim, o universo das formas jurídicas.

As obras do Prof. Paulo de Barros Carvalho vêm cumprindo importante função de difundir o constructivismo lógico-semântico aplicado ao Direito. Seu trabalho mais recente, intitulado *Direito tributário, linguagem e método*, deixa isso bem evidente, demonstrando a importância e utilidade desse método. Segundo o autor<sup>3</sup>, trata-se de expediente que potencializa a investigação: “de primeiro, por sair amarrando e costurando os conceitos fundamentais, estipulando o conteúdo semântico dos termos e expressões de que se servem os especialistas; de segundo, porque projeta os elementos especulativos, preparando-os para outra sorte de indagações, agora de cunho culturalista; e, por fim, munidos desse poderoso instrumental, aplicá-lo ao direito tributário dos nossos dias”.

O constructivismo lógico-semântico configura método de trabalho hermenêutico orientado a cercar os termos do discurso do direito positivo e da Ciência do Direito para outorgar-lhes firmeza, reduzindo as ambigüidades e vaguidades, tendo em vista a coerência e o rigor da mensagem comunicativa. Foi por meio do constructivismo lógico-semântico que o direito retomou suas discussões filosóficas, permitindo, inclusive, o reencontro de diversos ramos do direito com suas origens na Teoria Geral do Direito. Fazendo uso do instrumental fornecido pelo constructivismo lógico-semântico, o exegeta está em condições de proceder ao exame da estrutura interna normativa, bem como das relações lógicas existentes na integração das normas com outras unidades do sistema, podendo fazê-lo tanto da perspectiva estática, isolando as proposições normativas, como da perspectiva dinâmica, abrangendo o processo de positivação do direito.

De posse dessa plataforma filosófica, o estudioso do direito adquire nova postura analítica, tomando como ponto de partida do conhecimento as formas lógicas, mas sem esquecer que se trata de um objeto cultural e, portanto, impregnado de valores. Por meio deste, desenvolve-se estudo hermenêutico-analítico, em que se dirige a atenção aos dados lingüísticos, fazendo uso das categorias lógico-semânticas do texto prescritivo e analisando a norma jurídica

---

<sup>3</sup> *Direito tributário, linguagem e método*, p. XXV.

na sua inteireza conceptual. Tudo isso, objetivando que o discurso teórico propicie a compreensão da concretude empírica do direito positivo.

O constructivismo lógico-semântico, tomado como concepção filosófica que prima pela rigorosa elaboração da metodologia sintática e semântica do direito, possibilita edificar uma teoria das normas bem estruturada em termos lógicos, discutida e esquematizada no nível semântico e com boas indicações para um desdobramento pragmático.

Ainda, ao inserir-se no movimento do “giro-lingüístico”, afirmando-se na linha de frente da Filosofia da Linguagem, Paulo de Barros Carvalho opera com a relativização do valor “verdade”, trazendo valiosas contribuições à teoria das provas. Seus escritos, sempre profundos e atentos ao modelo filosófico adotado, estimulam a investigação e a reflexão, exercendo, também, forte influência na produção científica nacional e repercutindo nas decisões proferidas por nossos Tribunais.

Não bastassem esses relevantes traços distintivos de suas obras, Paulo de Barros Carvalho é exemplo de ser humano e de humildade, extremamente dedicado à atividade acadêmica, doando-se inteiramente e proporcionando aprendizado a todos que com ele tenham algum tipo de contato.

Eis aqui, portanto, uma singela homenagem ao mestre de todos nós, Professor Paulo de Barros Carvalho, homenagem esta representada por um texto inteiramente desenvolvido com suporte em seus ensinamentos, inscrito no quadro do constructivismo lógico-semântico.

## **2. Fenomenologia da incidência tributária**

Quando pensamos no fenômeno da percussão jurídico-tributária, vem-nos à mente a figura de um fato que, subsumindo-se à hipótese normativa tributária, implica o surgimento de vínculo obrigacional. É a fenomenologia da incidência. Referida operação, todavia, não se realiza sozinha: é preciso que um ser humano promova a subsunção e a implicação que o preceito da norma geral e abstrata determina. Na qualidade de operações lógicas, subsunção e implicação exigem a presença humana. Daí a visão antropocêntrica, requerendo o homem como elemento intercalar, construindo, a partir de normas gerais e abstratas, outras normas, gerais ou individuais, abstratas ou concretas.

É pelo ato de aplicação do direito que se tem o processo de positivação, pois, como pontua Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup>, “a aplicação do direito é justamente seu aspecto dinâmico, onde as normas sucedem, gradativamente, tendo sempre no homem, como expressão da comunidade social, seu elemento intercalar, sua fonte de energia, o responsável pela movimentação das estruturas”.

Convém esclarecer que a aplicação do direito não dista da própria produção normativa. A aplicação do Direito é, simultaneamente, produção do Direito. Trata-se de ato mediante o qual se extrai de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras, cada vez mais individualizadas. E é somente por meio dessa ação humana que se opera o fenômeno da incidência normativa em geral, assim como da incidência tributária, em particular. Sem que um sujeito realize a subsunção e promova a implicação, expedindo novos comandos normativos, não há que falar em incidência jurídica.

Essa movimentação das estruturas do direito em direção à maior proximidade das condutas intersubjetivas exige a certificação da ocorrência do fato conotativamente previsto na hipótese da norma que se pretende aplicar. Mas, para que o relato ingresse no universo do direito, constituindo fato jurídico, é preciso que seja enunciado em linguagem competente, quer dizer, que seja descrito consoante as provas em direito admitidas. Observa-se, aí, importante função da

---

<sup>4</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 88.

linguagem das provas no sistema do direito tributário. É por meio delas que se compõe o fato jurídico, em todos os seus aspectos (conduta nuclear, tempo e espaço), bem como o sujeito que o praticou e sua medida. Como leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup>, “o discurso prescritivo do direito posto indica, fato por fato, os instrumentos credenciados para constituí-los, de tal sorte que os acontecimentos do mundo social que não puderem ser relatados com tais ferramentas de linguagem não ingressam nos domínios do jurídico, por mais evidentes que sejam”. Por essas razões, consideramos a *teoria da prova* um dos pontos centrais do direito, e, dentre eles, do direito tributário.

### 3. Importâncias das provas no processo de positivação do direito tributário

Quando examinamos o sistema do direito positivo, identificamos variadas espécies de normas jurídicas. Conforme o universo de destinatários a que a norma se refere, esta pode ser classificada em *geral* ou *individual*: a primeira dirige-se a um conjunto indeterminado de destinatários, enquanto a segunda individualiza os sujeitos de direito para os quais se volta. Ainda, considerando a descrição contida na hipótese normativa, há normas *abstratas*, que oferecem critérios para identificar fatos de possível ocorrência, e *concretas*, remetendo a acontecimentos passados, indicados de forma denotativa. Esses caracteres podem ser combinados de modo que constituam normas (i) gerais e abstratas, (ii) gerais e concretas, (iii) individuais e abstratas, e (iv) individuais e concretas<sup>6</sup>.

As normas gerais e abstratas, cujo típico exemplo são aquelas veiculadas no corpo da lei, não atuam diretamente sobre as condutas intersubjetivas, exatamente em decorrência de sua generalidade e abstração. É necessário que sejam emitidas outras regras, mais diretamente voltadas aos comportamentos das pessoas, mediante aquilo que se chama *processo de positivação do direito*, para obter maior aproximação dos fatos e ações reguladas. Com fundamento nas normas gerais e abstratas constroem-se normas individuais e concretas, determinando que em virtude da ocorrência de determinado fato jurídico nasceu a relação em que um sujeito de direito S' tem determinada obrigação, proibição ou permissão perante outro sujeito S".

Obviamente, para que essa positivação seja realizada de modo apropriado, é imprescindível o perfeito quadramento do fato à previsão normativa. Esse fato, por sua vez, deve ser constituído segundo a linguagem das provas, com vistas a certificar a veracidade dos fatos subsumidos. Observa-se a importância capital que apresenta a *prova* no ordenamento jurídico, inclusive no âmbito da tributação: ao constituir a obrigação tributária e aplicar sanções nessa esfera do direito, não basta a observância às regras formais que disciplinam a emissão de tais atos; a materialidade deve estar demonstrada, mediante a produção de prova da existência do fato sobre o qual se fundam as normas constituidoras das relações jurídicas tributárias.

A fundamentação das normas individuais e concretas na linguagem das provas decorre da necessária observância aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade tributária, limites objetivos que buscam implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, garantindo que os indivíduos estarão sujeitos à tributação somente se for praticado o fato conotativamente descrito na hipótese normativa tributária. Como bem ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>7</sup>, o princípio da tipicidade tributária se define em duas dimensões, quais sejam, o plano legislativo e o da facticidade. No primeiro está a necessidade de que a norma geral e abstrata traga todos os

<sup>5</sup> *Direito tributário, linguagem e método*, p. 826.

<sup>6</sup> As regras-matrizes de incidência tributária são exemplos de normas gerais e abstratas, assim como o lançamento tributário e sentenças são de normas individuais e concretas. Os veículos introdutórios são típicas normas gerais e concretas, enquanto as normas individuais e abstratas podem ser identificadas nos contratos firmados entre pessoas determinadas, objetivando ao cumprimento de prestações se e quando se concretizar uma situação futura.

<sup>7</sup> A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 34, p. 105.

elementos descritores do fato jurídico tributário e os dados prescritores da relação obrigacional, ao passo que no segundo tem-se a exigência da estrita subsunção do fato à previsão genérica da norma geral e abstrata, vinculando-se à correspondente obrigação. Por esse motivo, a norma individual e concreta que constitui o fato jurídico tributário e a correspondente obrigação deve trazer, no antecedente, o fato tipificado pela norma geral e abstrata, com as respectivas coordenadas temporais e espaciais, indicando, no conseqüente, o fato da base de cálculo, juntamente da alíquota, especificando o *quantum* devido, bem como os sujeitos integrantes do vínculo obrigacional. E, para que a identificação desses fatos seja efetuada em conformidade com as prescrições do sistema jurídico, deve pautar-se na linguagem das provas. É por meio das provas que se certifica a ocorrência do fato e seu perfeito quadramento aos traços tipificadores veiculados pela norma geral e abstrata, permitindo falar em subsunção do fato à norma e em implicação entre antecedente e conseqüente, operações lógicas que caracterizam o fenômeno da incidência normativa.

#### 4. Distinção entre evento e fato

Para movimentar as estruturas do direito, aplicando normas gerais e abstratas e delas sacando novas normas, é preciso conhecer o fato. Para relatar algo, é preciso ter acesso a ele. Mas, acontecido o evento, não há como entrar em contado direto com ele, pois se esvaiu no tempo e no espaço. Sobram, apenas, vestígios, marcas deixadas por aquele evento, as quais servem como base para construção do fato jurídico e adequado desenvolvimento do processo de positivação.

Nota-se, desde logo, que chamamos de *evento* o acontecimento do mundo fenomênico, despido de qualquer relato lingüístico. O *fato*, por sua vez, é tomado como enunciado denotativo de uma situação, delimitada no tempo e no espaço. Registra Tercio Sampaio Ferraz Jr.<sup>8</sup> que “*fato* não é pois algo concreto, sensível, mas um elemento lingüístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”. O fato refere-se sempre ao passado, a algo já sucedido. O presente, segundo Enrique M. Falcón<sup>9</sup>, serve apenas como ponto demarcatório entre o passado e o futuro, não apresentando precisa dimensão temporal: nem bem apreendemos o presente e este já é passado.

O evento, pertencente ao mundo da experiência, não integra o sistema jurídico ou sequer o social, pois as coisas só existem para o homem quando constituídas pela linguagem. Assim, qualquer que seja o sistema que se examine, nele ingressam apenas os enunciados compostos pela forma lingüística própria àquele sistema. Relatado o acontecimento em linguagem social, teremos fato social; este, vertido em linguagem jurídica, dará nascimento ao fato jurídico. Os fatos da chamada realidade social, enquanto não constituídos mediante linguagem jurídica própria, qualificam-se como eventos em relação ao mundo do direito.

O mesmo se dá com o fato político, econômico, biológico, psicológico, histórico etc.: quaisquer destes, enquanto não traduzidos em linguagem jurídica, permanecem fora do campo de abrangência do sistema do direito posto, na qualidade de meros eventos. Fato jurídico, segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>10</sup>, “é aquele que, e somente aquele, que puder expressar-se em linguagem competente, isto é, segundo as qualificações estipuladas pelas normas do direito positivo”. Assim, conclui o ilustre Mestre: “ou a mutação ocorrida na vida real é contada, fielmente, de acordo com os meios de prova admitidos pelo sistema positivo, consubstanciando a categoria dos fatos jurídicos (lícitos ou ilícitos, pouco importa) e da eficácia que deles se irradia; ou nada terá acontecido de relevante para o direito, em termos de propagação de efeitos

<sup>8</sup> *Introdução ao estudo do direito*, p. 253.

<sup>9</sup> *Tratado de la prueba*, v. 1, p. 90

<sup>10</sup> *Direito tributário, linguagem e método*, p. 824.

disciplinadores da conduta. Transmitido de maneira mais direta: fato jurídico requer linguagem competente, isto é, linguagem das provas, sem o que será mero evento, a despeito do interesse que possa suscitar no contexto da instável e turbulenta vida social”.

## 5. Verdade e teoria das provas no direito tributário

O direito tributário rege-se, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária, de modo que a obrigação tributária tem nascimento tão-somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regra-matriz de incidência. A figura da *prova* é de extrema relevância nesse contexto, pois sem ela não existe fundamento para a aplicação normativa e conseqüente constituição do fato jurídico tributário e do respectivo laço obrigacional.

Vimos que a realidade, tal qual se apresenta aos seres humanos, nada mais é que um sistema articulado de símbolos num contexto existencial. Cada sistema delimita sua própria realidade, elegendo o modo pelo qual seus enunciados lingüísticos serão constituídos. É o que se verifica no sistema do direito posto: “o que o ordenamento faz é delimitar sua *própria realidade*, que é a realidade do direito. Essa delimitação artificial consiste em constituir tal realidade *jurídica* e, simultaneamente, em *regulá-la*”<sup>11</sup>. É o sistema do direito que determina o que nele existe ou não. Para tanto, elege uma forma lingüística específica, que denominamos *linguagem competente*. Somente por meio dela é que a realidade jurídica se constitui, o que, por si só, revela a importância das provas no ordenamento como um todo, inclusive na esfera tributária.

Como os acontecimentos físicos exaurem-se no tempo e no espaço, estes são de impossível acesso, sendo necessário, ao homem, utilizar enunciados lingüísticos para constituir os fatos com que pretenda entrar em contato. Um evento não prova nada. Somos nós quem, valendo-nos de relatos e de sua interpretação, provamos. Daí por que os eventos não integram o universo jurídico. Os eventos não ingressam nos autos processuais. O que integra o processo são sempre fatos: enunciados que declaram ter ocorrido uma alteração no plano físico-social, constituindo a facticidade jurídica. Francesco Carnelutti<sup>12</sup>, embora sem empregar essa terminologia, também vislumbra a prova como suporte necessário à constituição do fato jurídico: “Isso significa que o confessor declara não para que o juiz *conheça* o fato declarado e aplique a norma *tão somente se o fato é certo*, senão para que *determine* o fato *tal como foi declarado* e aplique a norma *prescindindo da verdade*”. Para esse jurista, a declaração feita nos processos “não se limita a *trazer ao conhecimento* o fato declarado, senão que vem a constituir por si mesmo um fato diferente, do qual depende a realização da norma, ou seja, fato jurídico processual. (...) Provar, de fato, não quer dizer demonstrar a verdade dos fatos discutidos, e sim *determinar ou fixar formalmente os mesmos fatos mediante procedimentos determinados*”. Eis o motivo pelo qual, para Jeremías Bentham<sup>13</sup>, a arte do processo não é senão a arte de administrar as provas.

Não é qualquer linguagem, porém, habilitada a produzir efeitos jurídicos ao relatar os acontecimentos do mundo social. Há necessidade de emprego da linguagem prescrita pelo ordenamento, pois a constituição dos fatos jurídicos, na lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup>, “é modo de usar-se a linguagem jurídico-prescritiva. Nós usamos a linguagem do direito para constituir os fatos jurídicos, modificá-los ou desconstituí-los – o que significa dizer trabalhar, ou operar, na faixa de criação da realidade jurídica”. A linguagem escolhida pelo direito vai não apenas dizer que um evento ocorreu, mas atuar na própria construção do fato jurídico (fato que

<sup>11</sup> Gregorio Robles, *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*, p. 13.

<sup>12</sup> *A prova civil*, p. 61-72.

<sup>13</sup> *Tratado de las pruebas judiciales*, p. 4.

<sup>14</sup> *Direito tributário, linguagem e método*, p. 823.

ingressou no ordenamento jurídico mediante o processo seletivo de filtragem desse subsistema) e, mais especificamente, do fato jurídico tributário, tomado como enunciado protocolar que preenche os critérios constantes da hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Apenas se presentes as provas em direito admitidas, ter-se-á por ocorrido o fato jurídico tributário. Na precisa manifestação de Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>15</sup>, “o direito não incide sobre fatos, incide sobre a prova dos fatos, ou dizendo de outra forma: fato jurídico é fato juridicamente provado”.

Provado o *fato*, tem-se o reconhecimento de sua veracidade. Apenas se, questionado ou não, o enunciado pautar-se nas provas em direito admitidas, o fato é juridicamente verdadeiro. O mero relato do fato no antecedente de norma individual e concreta não se mostra suficiente, portanto, para dar seguimento ao regular processo de positivação do direito tributário: é imprescindível que esteja pautado na linguagem das provas.

## 6. Função e finalidade da prova

Sendo a prova um fato jurídico, produto de atos de fala, podemos decompô-la em elementos, como abstração visando a facilitar seu estudo aprofundado.

No âmbito da lingüística, o vocábulo *morfologia* designa o estudo da constituição das palavras e dos processos pelos quais são elas construídas, a partir de suas partes. Considerando que a prova é um enunciado lingüístico, é possível, utilizando linguagem de sobrenível, separar seus componentes, com vistas a estudar as peculiaridades de cada um. Esse desdobramento da prova em unidades lingüísticas menores, para fins de identificar seus atributos e funções, possibilitando, desse modo, a compreensão dos elementos de linguagem necessários à produção probatória, é o que denominamos *morfologia da prova*.

Observada a composição do fato jurídico denominado prova, identificamos cinco elementos: (i) objeto; (ii) conteúdo; (iii) forma; (iv) função; e (v) finalidade. O objeto da prova consiste no fato que se pretende provar, representado pela alegação da parte. O conteúdo nada mais é que o fato provado, entendido como enunciado lingüístico veiculado, independentemente da apreciação do julgador: é o fato jurídico em sentido amplo. A forma, modo pelo qual se exterioriza a prova, há de apresentar-se sempre escrita ou susceptível de ser vertida em linguagem escrita. Sua função é persuasiva, voltada ao convencimento do julgador, enquanto a finalidade, objetivo último da prova, direciona-se à constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito.

Convém registrar que a atividade probatória das partes tende à constituição dos fatos, mediante convencimento do julgador. Em razão dessa dualidade, bifurcam-se duas correntes acerca da função da prova: (i) *corrente cognoscitiva*, segundo a qual a prova é essencialmente um instrumento de conhecimento, adotada por Michele Taruffo<sup>16</sup>, para quem a função da prova é oferecer ao julgador elementos para estabelecer se um determinado enunciado é verdadeiro ou falso, mediante conhecimento da realidade; e (ii) *concepção persuasiva*, entendendo servir a prova como meio de persuasão, nada tendo que ver com o conhecimento dos fatos, não se prestando para reconhecer sua verdade ou falsidade. Essa bipartição decorre da adoção da verdade por correspondência. Partindo, entretanto, da premissa de que não há ligação entre a verdade e os eventos, sendo a realidade constituída pela linguagem, essa contraposição de posicionamentos não tem sentido. Daí por que, ao entender ser persuasiva a função da prova, isso não significa desprezo pela verdade ou falsidade dos fatos: a prova objetiva convencer o destinatário sobre a verdade ou falsidade de um fato, o que se dá com o conhecimento dos elementos trazidos ao processo. Não se tem, por conseguinte, uma persuasão pura e simples,

<sup>15</sup> *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 43.

<sup>16</sup> Algumas consideraciones sobre la relación entre prueba y verdad. *Discusiones*, n. 3, p. 31.

desconectada de qualquer relação com o conhecimento, pois quem fala o faz em nome de uma verdade.

Persuadir consiste em contrapor opções, tratando de criar a convicção da verdade de uma opção perante outra. Nisso consiste criar a certeza do julgador, não servindo a prova, como pontua Francesco Carnelutti<sup>17</sup>, para conhecer os acontecimentos, mas para conseguir uma determinação formal dos fatos. A teoria das provas não se volta ao objeto em si (essência) ou à sua manifestação (fenômeno), mas ao seu relato em linguagem competente (constructivismo), ou seja, ao fato jurídico.

Ao discorrer sobre a função da prova, Francesco Carnelutti<sup>18</sup> refere-se expressamente ao caráter inventivo do julgamento, consistente em “encontrar, através do presente, o futuro de um passado ou o passado de um futuro. (...) Encontrar o futuro de um passado ou o passado de um futuro é sempre um salto nas trevas. (...) o juiz está em meio a um minúsculo cerco de luzes, fora do qual tudo são trevas: atrás dele o enigma do passado e diante, o enigma do futuro. Esse minúsculo cerco é a prova. (...) A prova é o coração do problema do julgamento”. É por meio das provas levadas aos autos que o julgador se convence acerca da ocorrência ou não dos fatos alegados pelas partes. Nas palavras de Malatesta<sup>19</sup>, “sendo a prova o meio objetivo pelo qual o espírito humano se apodera da verdade, sua eficácia será tanto maior, quanto mais clara, mais plena e mais seguramente ela induzir no espírito a *crença* de estarmos de posse da verdade”. Daí sua relevância no convencimento do julgador, seu destinatário.

Por outro lado, há de ter-se em conta que a prova não pode ser considerada um fim em si mesma. É um instrumento para construir a verdade no processo: a prova é sempre prova *de algo*. Por isso, não obstante sua função seja persuasiva, essa tarefa de convencer o julgador objetiva atingir uma determinada finalidade, orientada à constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito.

Provar um fato é estabelecer sua existência (ou inexistência, na hipótese de pretender-se desconstituir o fato). Nessa medida, a tarefa daquele que produz a prova jurídica é semelhante à do historiador: ambos se propõem a estabelecer fatos representativos de acontecimentos pretéritos, por meio dos rastros, vestígios ou sinais deixados por referidos eventos e utilizando-se de processos lógico-presuntivos que permitam a constituição ou desconstituição de determinado fato. Esse é o fim da prova: a fixação dos fatos no mundo jurídico.

Conclui-se, com Eduardo Cambi<sup>20</sup>, que “os fatos não são um *dado*, mas, ao contrário, *algo* a ser investigado, *construído*, no processo, a partir do resultado da atividade probatória desenvolvida pelas partes, em colaboração com o juiz, e da valoração a ser atribuída a essas provas”. Exige-se, portanto, o convencimento do julgador para que este, ao decidir, constitua nos autos o fato jurídico acerca do qual se convenceu. É por meio do caráter instrumental da função persuasiva da prova que esta atinge seu objetivo de fixar determinados fatos no universo do direito. Mediante a atividade probatória compõe-se a prova, entendida como fato jurídico em sentido amplo, que é o relato em linguagem competente de evento supostamente acontecido no passado, para que, mediante a decisão do julgador, constitua-se o fato jurídico em sentido estrito, desencadeando os correspondentes efeitos.

## 7. Dinâmica da prova: o ato de provar

---

<sup>17</sup> *A prova civil*, p. 80.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 16.

<sup>19</sup> *A lógica das provas em matéria criminal*, p. 23.

<sup>20</sup> *Direito constitucional à prova no processo civil*, p. 52.

A prova, como relato lingüístico que é, decorre de atos de fala, caracterizadores de seu processo de enunciação, realizado segundo as normas que disciplinam a produção probatória. Produzido o enunciado protocolar correspondente à prova, este só ingressa no ordenamento por meio de uma norma jurídica geral e concreta, que em seu antecedente traz as marcas da enunciação (enunciação-enunciada), prescrevendo, no conseqüente, a introdução no mundo jurídico dos enunciados que veicula. Esse instrumento utilizado para transportar os fatos ao processo, construindo fatos jurídicos, é o que denominamos *meio de prova*.

Isso não significa, contudo, que para *provar* algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. Conquanto consistam em enunciados lingüísticos, os fatos só apresentarão o caráter de *provas* se houver um ser humano utilizando-os para deduzir a veracidade de outro fato. É que, como pondera Dardo Scavino<sup>21</sup>, “um fato não prova nada, simplesmente porque os fatos não falam, se obstinam em um silêncio absoluto do qual uma interpretação sempre deve resgatá-los. Somos nós quem provamos, que nos valem da interpretação de um fato para demonstrar uma teoria”.

Para concretizar tal desiderato, produzindo enunciados probatórios, exige-se observância a uma série de regras estruturais, que se prestam à organização dos diversos elementos lingüísticos, cujo relacionamento se mostra imprescindível à formação da prova. Trata-se da sintaxe interna da prova.

Entende-se por *sintaxe* a parte da gramática que examina as possíveis opções relativas à combinação das palavras na frase, em suas relações de concordância, de subordinação e de ordem. Consiste no componente do sistema lingüístico que determina os liames de interligação entre os elementos constituintes da sentença, atribuindo-lhes uma estrutura. Efetuados tais esclarecimentos, não é difícil concluir que a prova, na qualidade de enunciado de linguagem, apresenta uma sintaxe interna e outra externa: (i) a forma como os signos se combinam para constituir o enunciado probatório corresponde à sintaxe interna; (ii) o modo pelo qual a prova se articula com outros enunciados diz respeito à sintaxe externa. Neste momento, dedicaremos nossa atenção à primeira modalidade sintática, procurando elucidar seu procedimento organizacional, conferindo especial ênfase ao sujeito incumbido de produzir enunciados probatórios no âmbito do direito tributário, em virtude de ser-lhe atribuído o chamado “ônus da prova”.

### **7.1. Sintaxe interna do procedimento probatório**

Para provar algo, é preciso observar as respectivas regras de ordenação, segundo as quais aquele que pretende ver constituído determinado fato jurídico em sentido estrito precisa, primeiramente, afirmar um fato F, para, em seguida, prová-lo. Na dinâmica das provas temos, assim, duas etapas: (i) da afirmação dos fatos; e (ii) da correspondente produção probatória.

A afirmação de um fato, segundo Francesco Carnelutti<sup>22</sup>, é a posição deste como motivo da petição dirigida ao julgador. “Quando o ato cuja realização seja pedida ao juiz pressuponha a existência de determinado fato, a petição do próprio ato implica necessariamente a afirmação do mesmo: afirmação, que se entende, de sua existência material. Se peço ao juiz que condene Tício a restituir-me a quantia mutuada, afirmo com isso a conclusão do contrato de mútuo e a entrega da quantia ao mutuário”. A dinâmica probatória exige que, primeiramente, afirme-se o fato, para, depois, demonstrá-lo com o emprego de provas. Tal afirmação é veiculada

---

<sup>21</sup> *La filosofía actual: pensar sin certezas*, p. 39 (tradução nossa).

<sup>22</sup> *A prova civil*, p. 34.

na petição inicial e na contestação, no lançamento tributário e na respectiva impugnação, que constituem a base para a produção probatória, realidade jurídica sobre a qual o julgador se orientará para expedir norma individual e concreta resolutive do conflito de interesses.

Ao discorrermos sobre o objeto da prova, evidenciamos tratar-se, sempre, de um fato. Até mesmo na linguagem ordinária o vocábulo *prova* é empregado como demonstração da veracidade de alguma proposição. Daí a inarredável conclusão de que “somente se fala de prova a propósito de alguma coisa que foi afirmada e cuja exatidão se trata de comprovar; não pertence à prova o procedimento mediante o qual se descobre uma verdade não afirmada senão, pelo contrário, aquele mediante o qual se demonstra ou se encontra uma verdade afirmada”<sup>23</sup>.

Considerando que a prova de um enunciado se faz por meio de outro enunciado que lhe é posterior, a sintaxe externa do procedimento probatório pode assim ser formalizada:

$$[F_{al}. (E_1 . E_2 . E_3 . \dots . E_n)] \rightarrow F_j$$

Interpretando a fórmula apresentada, temos: (i) O fato alegado ( $F_{al}$ ) é um *prius* em relação à prova. Primeiro alega-se o fato; depois procura-se prová-lo; (ii)  $E_1$ ,  $E_2$ ,  $E_3$  e  $E_n$  são, cada qual, enunciados probatórios (fatos jurídicos em sentido amplo), ligados pelo conectivo conjuntor aditivo “.”; e (iii)  $F_j$  representa o fato jurídico constituído a partir da combinação articulada dos diversos enunciados probatórios (fato jurídico em sentido estrito).

$E_1$ ,  $E_2$ ,  $E_3$  e  $E_n$  consistem nas diversas provas introduzidas nos autos processuais. Em cada uma delas tem-se, internamente, sintaxe do procedimento probatório. Por exemplo, supondo-se que  $E_1$  seja enunciado constituído por meio de exame pericial, para obtê-lo é preciso seguir um procedimento determinado, em que se alega um fato  $F_{al}'$ , tal como a existência de sinais que precisam ser interpretados por quem tenha conhecimento técnico específico, realizando-se, em seguida, o procedimento de produção do exame pericial, em decorrência do qual surgirá o produto, consistente no laudo pericial.

É claro que a referência sintática ora efetuada apresenta-se simplificada, com o objetivo de facilitar a visualização das relações entre os diversos componentes da prova, no seu processo produtivo. A cadeia que se inicia com a alegação e finda-se com o resultado da enunciação probatória ostenta, internamente, pelo menos quatro etapas: (i) pedido de produção da prova; (ii) especificação da prova que se pretende produzir; (iii) justificação, indicando-se os motivos em razão dos quais a produção probatória é relevante; e (iv) deferimento pelo julgador. Tudo isso ocorre naquele ínterim entre a alegação do fato e realização de sua prova, tornando sua dinâmica bastante complexa.

## 8. Ônus da prova

O primeiro passo para definir o termo *ônus* consiste em diferenciá-lo do vocábulo *obrigação* no marco do processo em geral e da prova em particular, para, com base nessas distinções, fixarmos, ainda que de modo preliminar, a idéia do que seja o ônus.

O ponto diferencial entre *ônus* e *obrigação* está nas conseqüências cominadas a quem não realiza um determinado ato. Tratando-se de vínculo obrigacional, havendo omissão do sujeito que figura no pólo passivo, este pode ser coercitivamente obrigado pelo sujeito ativo. No ônus, diversamente, o indivíduo que não cumpre suas atribuições apenas sofre as implicações inerentes ao próprio descumprimento. Anota Francesco Carnelutti<sup>24</sup> que “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. (...)”

<sup>23</sup> Francesco Carnelutti, *A prova civil*, p. 67.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 255.

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”.

A esse critério distintivo acrescenta-se outro, fundado no *interesse*: enquanto o vínculo obrigacional se impõe para a tutela de um interesse alheio, no ônus o liame volta-se à tutela de interesse próprio. Como explica Ovídio A. Baptista da Silva<sup>25</sup>, “a parte gravada com o ônus não está obrigada a desincumbir-se do encargo, como se o 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”.

O ônus consiste na necessidade de desenvolver certa atividade para obter um determinado resultado pretendido. Sua existência pressupõe um direito subjetivo de agir, que pode ou não ser exercido, isto é, um direito subjetivo disponível. O ônus configura uma relação *meio-fim*, estabelecida numa regra técnica e estruturada na forma *ter-que*, enquanto a obrigação funda-se no operador deôntico *obrigatório*.

Arruda Alvim<sup>26</sup> distingue o *ônus perfeito* do *ônus imperfeito*. Na primeira modalidade o ônus implica uma tarefa que o titular do direito subjetivo disponível tem de exercitar 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 ônus é possível, mas não necessário. Nessa segunda espécie é que se enquadra a figura do *ônus da prova*.

Na lição de Giuseppe Chiovenda<sup>27</sup>, assim como não existe um dever de contestar, igualmente não há que falar em *dever de provar*. Por isso, denomina-se *ônus da prova* a relação jurídica que estabelece a atividade de carrear provas aos autos, já que, nas suas palavras, “é uma condição para se obter a vitória, não um dever jurídico”. Esse ônus, todavia, é *imperfeito*, no sentido de que, conquanto quem não produza a prova assuma o risco pela sua falta, tal omissão não implica, por si só, a perda do direito que se pretende ver tutelado, pois ainda que a parte não tenha se desincumbido do ônus da prova, o julgador pode dar-lhe ganho de causa em virtude de motivos outros. Eduardo Cambi<sup>28</sup> formula exemplo no qual os fatos alegados pelo autor são impossíveis, situação em que, mesmo o réu não tendo contestado a ação, apresentando provas em contrário, o juiz pode rejeitar o pedido do autor, julgando-o improcedente. Por outro lado, esclarece o processualista, ainda que a parte tenha realizado o ato exigido em decorrência do seu ônus probatório, isso não é suficiente para que lhe seja atribuído efeito favorável, visto que, ao apreciar os fatos alegados e valorar as provas em seu conjunto, o julgador pode entender mais convincentes os argumentos e elementos probatórios trazidos por uma parte que por outra. Não basta produzir prova, desincumbindo-se do respectivo ônus para obter êxito na demanda: é preciso que a prova resultante cumpra a função em razão da qual foi realizada, sendo persuasiva o bastante para conferir convicção ao seu destinatário.

### 8.1. Distribuição do ônus da prova

O direito à produção probatória decorre da liberdade que tem a parte de argumentar e demonstrar a veracidade de suas alegações, objetivando convencer o julgador. Por isso, ainda que não lhe tenha sido atribuído o ônus da prova, todos os elementos de convicção que levar aos autos serão importantes, interferindo no ato decisório. Visto por outro ângulo, o direito à prova implica a existência de ônus, segundo o qual determinado sujeito do processo tem

<sup>25</sup> *Curso de processo civil*, v. 1, p. 345.

<sup>26</sup> *Manual de direito processual civil*, v. 2, p. 430-431.

<sup>27</sup> *Principii di diritto processuale civile*, p. 48.

<sup>28</sup> *Direito constitucional à prova no processo civil*, p. 35.

a incumbência de comprovar os fatos por ele alegados, sob pena de, não o fazendo, ver frustrada a pretendida aplicação do direito material.

Existem, assim, preceitos que determinam a quem incumbe o ônus de provar, denominados *regras de distribuição do ônus da prova*. A respeito delas, três são as principais teorias elaboradas pela doutrina: (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.

Além dessas três concepções, que, a nosso ver, estão intimamente relacionadas entre si, podendo ser compiladas em uma só, autores há, como Jeremías Bentham<sup>29</sup>, que entendem que o ônus da prova deve ser imposto à parte que puder satisfazê-lo com menores inconvenientes, isto é, menor perda de tempo, menos incômodos e despesas inferiores. A dificuldade da adoção dessa sistemática é que, na realidade, não haveria, propriamente, regra norteadora da distribuição do ônus, considerando que ao julgador caberia, caso a caso, deliberar livremente sobre a que parte incumbiria constituir prova dos fatos.

Modernamente, Leo Rosenberg<sup>30</sup> e Gian Antonio Micheli<sup>31</sup> se encarregaram de desenvolver teorias sobre o ônus da prova, sempre considerando sua função auxiliar à atividade julgadora. Para Rosenberg, as regras inerentes ao ônus da prova ajudam o aplicador do direito a formar um juízo afirmativo ou negativo sobre a pretensão, ainda que remanesçam incertezas com respeito às circunstâncias do fato, porque referidas regras lhe indicam o modo de chegar a uma decisão em tais situações. A essência e o valor das normas sobre o encargo da prova consistem nessa instrução dada ao julgador acerca do conteúdo da decisão que deve pronunciar num caso em que não se têm elementos de convicção sobre um fato importante. No mesmo sentido, Micheli assevera que a regra do ônus da prova manifesta natureza de norma dirigida exclusivamente ao julgador para regular o exercício concreto da jurisdição. O ônus da prova adquire sua maior relevância no momento em que o julgador deve exarar sua decisão, motivo pelo qual não se apresenta como um dever jurídico, mas apenas como uma necessidade prática de provar, a fim que o julgador possa considerar determinado fato como existente.

Excluída a posição de Bentham, que, como anotamos, é demasiadamente ampla, atribuindo ao julgador a função de estabelecer, em cada caso concreto, a parte que tem o ônus da prova, as demais correntes doutrinárias relacionam-se e completam-se. Ao mesmo tempo em que estabelecem encargos às partes, as regras de distribuição do ônus da prova conferem um norte ao julgador, nas hipóteses em que as provas não sejam suficientes para convencê-lo deste ou daquele fato. As teorias do fato afirmativo, da iniciativa e dos fatos constitutivos, impeditivos e extintivos, por sua vez, não se excluem mutuamente, podendo as duas últimas ser identificadas na primeira: quem toma a iniciativa, afirma um ou mais fatos; e os fatos constitutivos, impeditivos e extintivos nada mais são que fatos afirmados.

O Código Processual Civil brasileiro prescreve, no art. 333, que 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”. Concordamos com Devis Echandía<sup>32</sup> quando este afirma que tal teoria não pode ser admitida como regra geral absoluta, de modo que ao autor caiba provar os fatos constitutivos e, ao demandado, os fatos extintivos, modificativos ou impeditivos. Mais apropriado seria adaptar a assertiva de forma que esta seja

---

<sup>29</sup> *Tratado de las pruebas judiciales*, p. 36.

<sup>30</sup> *La carga de la prueba*, p. 27.

<sup>31</sup> *La carga de la prueba*, p. 59 e ss.

<sup>32</sup> *Teoría general de la prueba judicial*, p. 216.

independente da posição processual das partes. Entendemos, portanto, que a prova dos fatos constitutivos cabe a quem pretenda o nascimento da relação jurídica, e a dos extintivos, impeditivos ou modificativos, a quem os alegue, independentemente de ser autor ou réu. Segundo Pontes de Miranda<sup>33</sup>, o ônus da prova incumbe ao sujeito que alega a existência ou a inexistência de um fato, do qual deva resultar uma mutação no estado jurídico atual das coisas. Em vista disso, Emílio Betti<sup>34</sup> conclui serem dois os ônus assumidos por quem pede qualquer coisa em juízo: (i) o ônus da afirmação, isto é, deve afirmar a existência de um fato jurídico no qual se funda o pedido; e (ii) o ônus da prova, quer dizer, precisa provar aquela alegação. A repartição do ônus da prova acompanha o ônus da afirmação, tanto em relação ao autor como ao demandado.

Tal conclusão aplica-se ainda que a assertiva seja referente a fatos negativos. A negação de um fato jurídico exige determinação no tempo e no espaço, caracterizando aquilo que Devis Echandía<sup>35</sup> denominou *negativas formais*, por seu conteúdo implicar afirmação de fato positivo contrário ao alegado pela parte adversa. Semelhante é o posicionamento de Nicola Framarino dei Malatesta<sup>36</sup>, para quem “a negação de uma determinada *qualidade* e a de um *direito* determinado são sempre formais”. Esclarece o autor: “Não se nega a qualidade de branco a um objeto, senão para asseverar que sua cor é vermelha, verde, amarela, ou qualquer outra, contrária ao branco. A negação de uma qualidade é sempre, portanto, formal, tendo por conteúdo imediato, a afirmação de uma outra qualidade. (...) A existência real de todo direito concreto está sempre ligada à existência de condições positivas. Por isso, de um lado, o sujeito exclusivo do direito é a pessoa humana e não se pode conceber um direito, direi assim, suspenso fora do sujeito; do outro, a existência de todo direito concreto está ligada à existência de determinadas condições positivas e não é por isso admissível pela existência de condições positivas contrárias. Quando, pois, nega-se um direito a uma pessoa, se o afirma a outra ou ao menos afirma-se uma condição positiva, incompatível com a existência do direito em questão”. A prova compete a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado. Por outro lado, se o autor apresenta provas do fato que alega, incumbe ao demandado fazer a contraprova, demonstrando fato oposto. Em processo tributário, por exemplo, se o Fisco afirma que houve determinado fato jurídico, apresentando documento comprobatório, ao contribuinte cabe provar a inocorrência do alegado fato, apresentando outro documento, pois a negativa se resolve em uma ou mais afirmativas.

## 9. “Ônus” da prova no direito tributário

Vimos que o *onus* consiste no encargo ou responsabilidade por determinado comportamento, não se confundindo com o conceito de *obrigação*. Reveste os caracteres de uma *faculdade*, consistindo em permissão bilateral: o agir é necessário para alcançar certa finalidade; se inobservado, contudo, não acarreta punição, mas apenas o não-atingimento do objetivo pretendido. A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias ou de deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Eis o motivo pelo qual não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte a seus atos, mas verdadeiro *dever*, como manifestado por José

---

<sup>33</sup> Anotações à obra de Francisco Augusto das Neves e Castro, *Teoria das provas e suas aplicações aos atos civis*, p. 63.

<sup>34</sup> *Diritto processuale civile*, p. 91.

<sup>35</sup> *Teoría general de la prueba judicial*, p. 210.

<sup>36</sup> *A lógica das provas em matéria criminal*, p. 134.

Souto Maior Borges<sup>37</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”. A construção do fato no antecedente da norma administrativo-tributária individual e concreta, por meio das provas admitidas, constitui-se na própria motivação do ato administrativo, elemento sem o qual este não subsiste.

Efetuada o lançamento ou o ato de aplicação de penalidade segundo os moldes prescritos pelo ordenamento – incluindo sua fundamentação na linguagem das provas –, passa a ser do contribuinte o ônus da contraprova. Instalado o contencioso administrativo, o discurso jurídico assume o caráter de uma *discussão*, enriquecida por ações lingüísticas endereçadas à persuasão e ao convencimento, em que a cada parte incumbe justificar suas afirmações.

Situação diversa é aquela em que a norma individual e concreta, constituidora do fato jurídico tributário e do correspondente liame obrigacional, é expedida pelo particular. Nesse caso, o ato de formalização não se enquadra na definição do conceito de lançamento tributário por falta-lhe, na composição, a participação de agente público competente. A despeito disso, é comumente denominado *lançamento por homologação*, como explica Alberto Xavier<sup>38</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. Nuns 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”. O critério classificatório que leva à identificação dessas três modalidades de “lançamento” reside no grau de participação do contribuinte no procedimento que culminará no ato constitutivo do crédito tributário. Entendido o lançamento como ato, porém, chegamos à conclusão de que lançamento é um só: o chamado lançamento de ofício, pois se trata de ato exarado por autoridade administrativa, nos exatos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional. No chamado *lançamento por declaração*, a constituição do crédito também decorre de norma individual e concreta produzida pela Administração, não diferindo do lançamento de ofício. A participação do administrado restringe-se ao cumprimento de deveres instrumentais, existentes, também, nos denominados *lançamento de ofício*, em que o contribuinte tem de cumprir deveres dessa espécie, tais como escriturar livros, emitir notas fiscais etc. Os deveres instrumentais são imprescindíveis à operacionalidade da tributação, pois é com base neles que o Fisco constitui o crédito tributário, introduzido no ordenamento pelo ato de lançamento. O denominado *lançamento por homologação*, por sua vez, nada tem de lançamento. Não é exarado por autoridade administrativa, mas pelo próprio particular. É o contribuinte quem, cumprindo deveres instrumentais, constitui o crédito tributário.

Esses esclarecimentos são necessários para identificar o sujeito que constitui o fato jurídico tributário e, por conseguinte, a quem compete apresentar provas do referido fato.

---

<sup>37</sup> *Lançamento tributário*, p. 121.

<sup>38</sup> *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 70.

Tratando-se de lançamento, realizado pela autoridade administrativa, esta precisa motivar seu ato mediante emprego da linguagem das provas. Sendo a norma individual e concreta emitida pelo particular, a ele incumbe demonstrar a veracidade dos fatos alegados<sup>39</sup>.

Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento. Na hipótese de o contribuinte deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, sujeitar-se-á ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade administrativa e à aplicação das penalidades cabíveis, como adverte Geraldo Ataliba<sup>40</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”. Opostamente, se o contribuinte fornecer os documentos que se referem ao objeto fiscalizado, as informações nele contidas farão prova a seu favor.

Devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituí-lo devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios. Tudo, na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a quem alega, não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição.

### **9.1. Presunção de legitimidade dos atos administrativos e o “ônus” da prova em matéria tributária**

Os atos administrativos apresentam características que objetivam, simultaneamente, conferir garantia aos administrados e prerrogativas à Administração. Dentre elas, releva destacar a *presunção de legitimidade*, caracterizando presunção *juris tantum* de validade, da qual decorre que o ato seja considerado regularmente praticado, até que outra linguagem jurídico-prescritiva determine o contrário, invalidando-o.

Essa presunção, entretanto, não exige a Administração do *dever* de comprovar a ocorrência do fato jurídico, bem como das circunstâncias em que este se verificou. É que, sendo os atos de lançamento e de aplicação de penalidade vinculados e regidos, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, tais expedientes dependem, necessariamente, da cabal demonstração da ocorrência dos motivos que os ensejaram. A motivação deve ser, portanto, respaldada em provas. Seguindo semelhante linha de raciocínio, conclui Paulo de Barros Carvalho<sup>41</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”.

Ao discorrer sobre o tema, Susy Gomes Hoffmann<sup>42</sup> esclarece que a presunção de legitimidade não diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, mas à sua existência no mundo jurídico. Nesse sentido, aliás, a presunção de legitimidade é atributo de todo ato jurídico, quer seja ele praticado pela Administração ou pelo particular. Trata-se de pressuposto para a realização de negócios jurídicos, dado o caos que se instalaria caso todos os atos praticados tivessem sua validade colocada em dúvida. É exatamente em razão dessa presunção de legitimidade que os atos públicos e privados, enquanto não questionados, permanecem no sistema, produzindo os respectivos efeitos de direito.

---

<sup>39</sup> Essa comprovação pode consistir em deixar à disposição da fiscalização os documentos relativos ao fato relatado no antecedente da norma individual e concreta.

<sup>40</sup> Lançamento – procedimento regrado. *Estudos e pareceres de direito tributário*, p. 337.

<sup>41</sup> A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 34, p. 107-108.

<sup>42</sup> *Teoria da prova no direito tributário*, p. 127

Inconcebível, portanto, o posicionamento segundo o qual, diante da presunção de legitimidade dos atos administrativos, caberia ao contribuinte apresentar provas contrárias ao relatado nos atos de lançamento e de aplicação de penalidade, incumbindo-se a autoridade administrativa apenas de ilidir as provas que o contribuinte juntar aos autos do processo instaurado. É insustentável o lançamento ou o ato de aplicação de penalidade que não tenha suporte em provas suficientes da ocorrência do evento.

## 10. O ônus/dever da prova em face de presunções legais

É freqüente a afirmação da doutrina no sentido de que, configurando-se hipótese de presunção legal<sup>43</sup>, ocorreria *inversão do ônus da prova*, ficando a autoridade administrativa dispensada de maiores providências probatórias, passando a ser do contribuinte o ônus de descaracterizar o fato presumido. Tal assertiva tem suas origens nos ensinamentos de direito processual civil, em que se costuma afirmar existir inversão do ônus da prova sempre que houver o estabelecimento de certas presunções legais de existência de fatos em favor de uma das partes, cabendo à parte contrária a produção de prova que invalide tal presunção. Não podemos, simplesmente, transportar esse raciocínio para a esfera tributária, pois esta é regida por princípios próprios, que se aproximam, em muitos aspectos, das rígidas diretrizes do direito penal. A tipicidade é uma delas.

Por isso, mesmo quando existam presunções legais, compete à autoridade administrativa apresentar provas do fato a partir do qual se estabelece o raciocínio presuntivo. Qualquer que seja a modalidade de presunção, é imprescindível a prova dos indícios para, a partir deles, demonstrar a existência de causalidade com o fato que se pretende dar por ocorrido. 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. Identificando o aplicador do direito, no caso concreto, a situação prevista na hipótese da regra de presunção, há de concluir pela ocorrência do fato prescrito no conseqüente normativo: o fato presumido. A demonstração do fato presuntivo é condição inarredável para a constituição do fato presumido.

A legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza relaciona uma série de situações que autorizam presumir a ocorrência do fato jurídico tributário, desencadeando o correspectivo vínculo obrigacional. É o que se verifica, por exemplo, nas hipóteses de configuração de saldo credor de caixa e de passivo fictício.

O art. 9º do Decreto-lei nº 1.598/77 prescreve, em seus parágrafos 1º e 2º, que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, cabendo à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos assim registrados. Em razão disso, autuação fiscal fundada na alegação de omissão de receitas só é admissível se demonstrado o fato presuntivo legalmente previsto. Nos termos do art. 12, § 2º, do referido Decreto-lei, “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”<sup>44</sup>. Esse dispositivo evidencia ser imperativa a produção probatória pelo Fisco: este tem de comprovar a existência de saldo credor de caixa ou de passivo fictício, como pressuposto indeclinável da caracterização da omissão de receitas. É o que se depreende da decisão do 1º Conselho de Contribuintes, cujo trecho transcrevemos abaixo:

*“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – INDÍCIOS – A atividade administrativa de lançamento há de se submeter ao princípio da reserva legal, o que faz com que as*

<sup>43</sup> Sobre presunções e suas espécies, consulte-se a obra *Presunções no direito tributário*, de Maria Rita Ferragut.

<sup>44</sup> Semelhante é a disposição do art. 40 da Lei nº 9.430/96, bem como do art. 282 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

*exigências tributárias somente possam ser formalizadas com prova segura dos fatos que revelem o auferimento da receita passível de tributação ou mediante a demonstração de que ocorreram os fatos expressamente arrolados pela lei como presunção de omissão de receita”<sup>45</sup>.*

O mesmo se pode dizer da distribuição disfarçada de lucros: apenas se comprovada a realização de negócio jurídico, entre pessoas ligadas, por valor comprovadamente diverso do de mercado, é que se tem instalada a relação implicacional presuntiva<sup>46</sup>.

Também a hipótese de falta de emissão de documento fiscal ou sua expedição em valor inferior ao do negócio jurídico, referidos no art. 2º da Lei nº 8.846/94<sup>47</sup>, são circunstâncias que exigem comprovação, não bastando meras suposições fundadas em indícios fracos. Esse posicionamento é verificado no seguinte julgado:

*“IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – SUBFATURAMENTO: Incabível a exigência com base em omissão de receita pela prática de subfaturamento, quando o Fisco não consegue carrear aos autos provas da ocorrência de tal fato. Pedidos de mercadorias com códigos que sugerem indicações de tal prática são apenas indícios que não confirmam a prática da irregularidade”<sup>48</sup>.*

Essas são apenas algumas referências, de caráter exemplificativo, com vistas a demonstrar a inocorrência de inversão do ônus da prova, ainda que se esteja diante de hipóteses de presunção legal.

Com maior razão, tratando-se de presunção simples, a nosso ver perfeitamente admissíveis na esfera tributária, as provas hão de ser veementes, não deixando margem a dúvidas quanto à ocorrência do fato alegado:

*“RECURSO VOLUNTÁRIO – OMISSÃO DE RECEITA – PRESUNÇÃO SIMPLES – Incumbe à fiscalização apresentar um conjunto de indícios que permita ao julgador alcançar a certeza necessária para seu convencimento, afastando possibilidades contrárias, mesmo que improváveis. A certeza é obtida quando os elementos de prova confrontados pelo julgador estão em concordância com a alegação trazida aos autos. Se remanescer uma dúvida razoável de improcedência da exação, o julgador não poderá decidir contra o acusado. No estado de incerteza, o Direito preserva a liberdade em sua acepção mais ampla, protegendo o contribuinte da inferência do Estado sobre seu patrimônio”<sup>49</sup>.*

Por tudo o que se expôs, descabe falar em inversão do ônus da prova, qualquer que seja a figura presuntiva: (i) sendo caso da chamada presunção legal, impõe-se a comprovação, por parte do Fisco, da situação ensejadora da relação implicacional prescrita em lei; (ii) na presunção simples, além da prova do acontecimento tomado como fato presuntivo, é preciso demonstrar o vínculo lógico entre este e o fato presumido<sup>50</sup>.

<sup>45</sup> 3ª Câmara, 2ª Turma, Acórdão 103-21.652, Rel. Cons. Paulo Jacinto do Nascimento, j. 18.06.2004.

<sup>46</sup> Art. 60 do Decreto-lei nº 1.598/77.

<sup>47</sup> Regulamentado pelos arts. 283 e 848 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

<sup>48</sup> Trecho da ementa do Acórdão nº 108-05.454, do 1º Conselho de Contribuintes, 8ª Câmara, Rel. Cons. Nelson Lósso Filho, j. 11.11.1998.

<sup>49</sup> Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª T., Acórdão 01-05.095, Rel. Cons. Marcos Vinícius Neder de Lima, j. 17.10.2004.

<sup>50</sup> Presunção legal é aquela em que a lei prescreve que se considere ocorrido um fato (F1) sempre que outro fato (F2), indicador do primeiro, tenha sido suficientemente provado. Na presunção simples, também denominada presunção *hominis*, cabe ao aplicador do direito, apreciando o conjunto dos fatos provados, concluir pela ocorrência ou não de um terceiro fato, desencadeador de efeitos jurídicos (Fabiana Del Padre Tomé, *A prova no direito tributário*, p. 135-136).

## 11. Conclusões

Como visto, para que o processo de positivação se realize, necessário se faz o perfeito quadramento do fato à previsão normativa abstrata. É exatamente por meio das provas que se certificam a ocorrência fática e sua adequação aos traços tipificadores veiculados pela norma geral e abstrata, permitindo falar em subsunção do fato à norma e em implicação entre antecedente e conseqüente, operações lógicas que caracterizam o fenômeno da incidência normativa. Desse modo, a linguagem das provas, prescrita pelo direito, não apenas diz que um evento ocorreu, mas atua na própria constituição do fato jurídico tributário.

A atividade probatória das partes tende à demonstração da veracidade dos fatos por elas alegados, mediante convencimento do julgador. Apresenta a prova, portanto, função persuasiva, dirigindo-se a formar a convicção do destinatário. Sua finalidade, porém, é a constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito, motivo pelo qual, para *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.

Quem pretende ver constituído determinado fato jurídico tributário deve, primeiramente, afirmar um fato F, para, em seguida, prová-lo. Depois de alegado um fato (F<sub>al</sub>), produzem-se enunciados probatórios relacionados entre si, imprescindíveis para compor o fato jurídico tributário (F<sub>jt</sub>).

O direito à produção probatória decorre da liberdade que tem a parte de argumentar e demonstrar a veracidade de suas alegações, objetivando convencer o julgador. Visto por outro ângulo, o direito à prova implica a existência de ônus, segundo o qual determinado sujeito do processo tem a incumbência de comprovar os fatos por ele alegados, sob pena de, não o fazendo, ver frustrada a pretendida aplicação do direito material. Por conseguinte, a prova dos fatos constitutivos cabe a quem pretenda o nascimento da relação jurídica, enquanto a dos extintivos, impeditivos ou modificativos compete a quem os alega.

A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, razão pela qual não se pode falar que a autoridade administrativa tributária tenha o ônus da prova. Os atos de lançamento e de aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ou de dever instrumental competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Tem a Administração, portanto, *dever* de provar. A circunstância de os atos administrativos tributários desfrutarem de presunção de legitimidade não dispensa a produção probatória que o fundamenta, pois, sendo esses atos regidos pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, tais expedientes dependem da cabal demonstração da ocorrência dos motivos que os ensejaram.

Mesmo quando existam presunções legais, compete à autoridade administrativa apresentar provas do fato a partir do qual se estabelece o raciocínio presuntivo. É imprescindível a prova dos indícios para, a partir deles, demonstrar a existência de causalidade com o fato que se pretende dar por ocorrido. Somente por meio da linguagem das provas admite-se a aplicação do direito, desencadeando os correspondentes efeitos jurídicos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARRUDA ALVIM. *Manual de direito processual civil*. 5ª ed. São Paulo: RT, 1996. v. 2.  
ATALIBA, Geraldo. Lançamento – procedimento regrado. *Estudos e pareceres de direito tributário*, São Paulo: RT, 1978.  
BENTHAM, Jeremías. *Tratado de las pruebas judiciales*. Tradução de Manuel Osorio Florit. Granada: Editorial Comares, 2001.

- BETTI, Emílio. *Diritto processuale civile*. 2ª ed. Roma: Società Editrice del Foro Italiano, 1936.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- 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. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- \_\_\_\_\_. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 34, p. 104-116, 1998.
- CHIOVENDA, Giuseppe. *Principii di diritto processuale civile*. 4ª ed. Nápoles: Jovena, 1928.
- ECHANDÍA, Devis. *Teoría general de la prueba judicial*. Buenos Aires: Victor P. De Zavalía, 1970.
- FALCÓN, Enrique M. *Tratado de la prueba*. Buenos Aires: Astrea, 2003, v.1.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FERRAZ JR. Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1993.
- HEGENBERG, Leônidas. *Saber de e saber que: alicerces da racionalidade*. Petrópolis: Vozes, 2001.
- HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*, Campinas: Copola, 1999.
- MALATESTA, Nicola Framarino dei. *A lógica das provas em matéria criminal*. 2ª ed. Tradução de Paolo Capitanio. Campinas: Bookseller, 2001.
- MICHELI, Gian Antonio. *La carga de la prueba*, tradução de Sentís Melendo, Buenos Aires: Ejea, 1961.
- NEVES E CASTRO, Francisco Augusto. *Teoria das provas e suas aplicações aos atos civis*. Campinas: Servanda, 2000.
- ROBLES MORCHON, Gregório. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manoel, 2005.
- ROSENBERG, Leo. *La carga de la prueba*, tradução de Krotoschin, Buenos Aires: Ejea, 1956.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999.
- SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de processo civil*. 5ª ed. São Paulo: RT, 2001, v.1.
- TARUFFO, Michele. Algunas consideraciones sobre la relación entre prueba y verdad. Tradução de Mauricio Betti e Rodrigo Coloma. *Discusiones*. Córdoba: Universidad Nacional del Sur, n. 3, p. 15-41, 2003.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.