

MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES SIMONE DA SILVA

A PROVA DO FATO
JURÍDICO NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Tese de Doutorado em Direito

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

São Paulo – 2005

MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES SIMONE DA SILVA

A PROVA DO FATO
JURÍDICO NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito do Estado, sob a orientação do Prof. Doutor Paulo de Barros Carvalho.

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

São Paulo – 2005

SILVA, Maria do Rosário Esteves Simone da

A prova do fato jurídico no processo administrativo tributário/ Maria do Rosário Esteves Simone da Silva. – São Paulo, 2005.

241p.

Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Programa de Pós-Graduação em Direito do Estado.

Evidence Theory In Administrative Tax Procedure.

1. Prova no Direito Tributário; 2. Prova; 3. Processo administrativo; 4. Direito Tributário.

BANCA EXAMINADORA

DEDICATÓRIA

Ao Professor Paulo de Barros
Carvalho, exemplo de mestre, por sua
dedicação ao Grupo de Estudos, que
foi meu maior incentivo.

AGRADECIMENTOS

À minha família:
Minhas filhas Bárbara e Ana Paula
e meu marido Ney,
pelas horas de convívio subtraídas,
porém, por uma ‘justa causa’.

Aos amigos: Renata Guerra, sempre
disponível para a troca de idéias, Eurico
de Santi, pelos ‘toques sinceros’ e Luiz
Sérgio Fernandes de Souza, pelas
interlocuções para uma visão pragmática
do direito.

À turma de Direito Tributário III de
2003/1ºs, especialmente, Roberta Rangel,
Vladimir, Paulo Campilongo, Ricardo
Saliba, Eduardo Pugliese, Aline
Zucchetto, David Torres, pelo convívio

A todos os Colegas do Grupo de Estudos.

O meu MUITO OBRIGADA!

RESUMO

SILVA, Maria do Rosário Esteves Simone da. “A prova do fato jurídico no processo administrativo tributário”. São Paulo, 2005. 220p. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-graduação em Direito, PUC, São Paulo.

A proposta do presente trabalho é analisar a prova do fato jurídico no processo administrativo tributário, construindo uma teoria da prova aplicável ao processo administrativo fiscal.

Tomamos como base a Filosofia do Direito, especificamente a Filosofia Analítica, e buscamos o significado da Verdade no Direito, à luz da Teoria Comunicacional, desmistificando a dicotomia verdade formal *versus* verdade material, elaborada pela doutrina tradicional.

Analisamos o conceito de fato jurídico tributário e a fenomenologia da incidência da norma-padrão tributária, atingindo o estudo do ato administrativo de lançamento tributário, para reconhecermos o direito do administrado de impugnar tal ato e dar início ao processo administrativo tributário. Assim, elaboramos uma teoria da prova no processo administrativo tributário fazendo um estudo lingüístico das normas jurídicas válidas no sistema tributário brasileiro que tratam da prova: identificamos as diversas acepções do termo, estabelecendo um conceito de prova; analisamos o objeto da prova e a dicotomia processo/produto presente no termo “prova” e nos detivemos nas classificações da prova encontradas na doutrina a fim de elaborarmos uma nova classificação de prova jurídica.

Investigamos os principais meios de prova admitidos no processo administrativo tributário pelo sistema jurídico pátrio, tais como: a prova documental; a prova testemunhal; a prova pericial; a prova por documento eletrônico e a apreensão de documentos e livros fiscais. Fizemos um estudo a respeito do ônus da prova e do momento da prova no processo administrativo tributário e, por fim, enfocamos a função persuasiva da prova, explorando a influência dos valores na apreciação das provas e no ato decisório do aplicador da norma jurídica tributária geral e abstrata.

Palavras-chave: 1. Prova no direito tributário; 2. Prova; 3. Processo administrativo tributário; 4. Direito tributário.

ABSTRACT

ESTEVEES, Maria do Rosário. “Evidence theory in administrative tax procedure”. São Paulo, 2005. 220p. Thesis (Doctorate in Law) - Program Postgraduate in Law, PUC, São Paulo.

The proposition of the work, herewith presented, is to analyze the evidence of the triggering event in the administrative tax procedure, building a theory of the proof applicable to this procedure.

Our studies are based on the Analytical Philosophy, in order to find the exact meaning of Truth, in the light of the Communication Theory of Law. Therefore, it was possible to demystify the dicotomic formal truth *versus* material truth of the traditional doctrine.

We emphasized the triggering event and the incidence phenomenon, in order to achieve the study of the administrative tax act that reports the tax assessment. Consequently, we analyzed the administrative defense of the tax payer, that triggers the tax administrative process.

Furthermore, we build up an evidence theory applied to the administrative tax process, analyzing, through a linguistic point of view, the valid tax rules that discipline the proof in the administrative process, observing the main evidence tools admitted by the Brazilian law system, such as: instrumentals duties, documentaries evidence, testimonies evidence, the confession etc.

We studied the onus of proof and the moment of the production of the evidence in the tax administrative process.

Finally, we studied the proof persuasive function and the influence of the value evidence when it is being analyzed and applied in the judge decision.

Key-words: 1. Evidence theory; 2. Tax law; 3. Administrative tax procedure.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO OBJETO	15
--	----

PARTE I

CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES PARA O ESTUDO DA PROVA

Capítulo I

A FILOSOFIA COMO A BASE DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO	21
1.1. A concepção tradicional de filosofia – reflexão filosófica	21
1.2. A Filosofia Analítica e o “giro lingüístico”	23
1.3. Conhecimento e linguagem	24
1.4. Direito e linguagem	27
1.5. Os atos de fala	28
1.6. O direito como um sistema autopoietico	32

Capítulo II

A VERDADE NO DIREITO	37
2.1. A Verdade	37
2.2. As concepções de verdade e as diferentes teorias	39
2.3. A Verdade no direito	44
2.3.1. A dimensão semântica de verdade na Ciência do Direito	44

2.3.2. A verdade no direito positivo	46
2.3.3. Verdade material <i>versus</i> verdade formal.....	49

Capítulo III

A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	54
3.1. Evento, fato jurídico e suporte fático	54
3.2. O fenômeno da incidência tributária	58
3.3. A teoria das provas – sua imprescindibilidade para a constituição do fato jurídico tributário.....	60

Capítulo IV

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	62
4.1. A plurivocidade do vocábulo "lançamento" – seu aspecto semântico	62
4.2. Definição de lançamento tributário	64
4.3. O ato de fala que constitui o lançamento tributário.....	66
4.4. Lançamento como ato administrativo – a teoria dos atos administrativos ..	69
4.4.1. Elementos do ato-fato administrativo	71
4.4.2. Elementos do ato-norma administrativo.....	72
4.5. O motivo e o fato-evento do lançamento tributário.....	73
4.6. A importância da prova para a expedição do lançamento tributário	76
4.6.1. A prova do motivo do ato-fato administrativo	76
4.6.2. A necessidade da prova do ato emanado pela autoridade fiscal.....	77
4.7. Estado de Direito e lançamento tributário	80
4.7.1. A legalidade dos atos administrativos e a tipicidade da tributação	83
4.8. Da impugnação ao lançamento tributário	86

Capítulo V

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	89
5.1. O processo administrativo tributário	89
5.2. Processo ou procedimento?	90

5.3. O contraditório e a ampla defesa no processo administrativo tributário	92
5.4. A busca da verdade ‘material’ no processo administrativo tributário – críticas.....	95
5.4.1. Processo inquisitivo e processo acusatório	97
5.4.2. O princípio dispositivo e a livre investigação das provas	98
5.4.3. Retomando a questão da verdade formal <i>versus</i> verdade material .	99
5.4.3.1. Análise da legislação que dispõe sobre o processo administrativo fiscal e nossa interpretação sobre a busca da verdade	103

PARTE II

TEORIA DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Capítulo VI

A LINGUAGEM JURÍDICA DAS PROVAS – CONSIDERAÇÕES GERAIS

6.1. Os três planos da linguagem.....	108
6.2. A prova sob o aspecto semântico: análise do vocábulo – suas diversas acepções.....	108
6.3. Conceitos jurídicos de prova	110
6.4. A análise do discurso – a prova enquanto enunciação-enunciada e enquanto enunciado-enunciado.....	115
6.4.1. Enunciação e enunciado	115
6.4.2. A prova enquanto enunciação-enunciada.....	117
6.4.3. A prova enquanto produto, o enunciado-enunciado, resultado do processo	118
6.5. A interpretação da norma jurídica e a prova.....	119
6.5.1. A prova e o problema da subsunção.....	119
6.5.1.1. A subsunção	119
6.5.1.2. As dificuldades da subsunção	121

6.5.2.	O percurso na construção do sentido da norma jurídica	123
6.5.3.	Os conceitos jurídicos para a construção da premissa maior	124
6.6.	A prova como indício	126
6.7.	A prova como fato e também veículo para a constituição de um fato.....	128

Capítulo VII

OBJETO E CLASSIFICAÇÃO DA PROVA	130
7.1. O objeto da prova: um fato jurídico tributário.....	130
7.2. Classificação das provas	132
7.2.1. Quanto ao seu objeto – provas diretas e provas indiretas.....	133
7.2.2. Quanto à sua preparação – prova por escritos casuais e prova por escritos pré-constituídos.....	137
7.2.3. Quanto ao sujeito – prova pessoal ou prova real.....	138
7.2.4. Quanto à forma – prova testemunhal, prova documental ou material	139
7.3. Nossa proposta classificatória	140
7.3.1. Classificação da prova quanto ao procedimento para sua produção	141
7.3.2. Classificação da prova quanto a sua função persuasiva	142

Capítulo VIII

OS MEIOS DE PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO .	143
8.1. Os meios de prova	143
8.2. Os deveres instrumentais como meio de constituição de prova de fatos jurídicos tributários	146
8.3. As provas documentais	149
8.3.1. Documento – uma definição	149
8.3.2. A contabilidade como o principal meio de prova documental no direito tributário.....	151

8.3.2.1. Conceito de contabilidade	151
8.3.2.2. A escrituração contábil como espécie de provas documentais	151
8.4. A prova por documentos eletrônicos	153
8.5. A prova por 'demonstrativos' em substituição a documentos – a prova por amostragem	157
8.6. A apreensão de documentos e livros fiscais	160
8.7. A prova testemunhal	162
8.7.1. A confissão	163
8.7.2. O depoimento pessoal	164
8.8. A prova pericial	165
8.8.1. Conceito de perícia	166
8.8.2. A perícia no processo administrativo fiscal	166
8.9. A prova obtida por meios ilícitos	169
8.10. A prova emprestada e o sistema integrado de provas – sistema LINCE-Fisco	171
8.11. As diligências e a prova	173
8.12. As presunções	174

Capítulo IX

O ÔNUS DA PROVA	181
9.1. Conceito de ônus da prova – o sentido subjetivo e o sentido objetivo	181
9.2. A repartição do ônus da prova	185
9.2.1. No processo civil	185
9.2.2. No processo administrativo tributário	187
9.2.3. Desmistificando a presunção de legitimidade dos atos administrativos quanto à prova do fato jurídico tributário	188
9.3. A inversão do ônus da prova e as presunções	191
9.4. A dispensa ou liberação do ônus da prova – os fatos notórios	193
9.5. O entendimento dos tribunais administrativos quanto ao ônus da prova ..	196

Capítulo X

MOMENTO DA PROVA	198
10.1. A prova e o tempo	198
10.2. Os momentos da prova: proposição, admissão e produção	200
10.3. O momento da prova no processo administrativo fiscal	201
10.3.1. A preclusão e o direito de prova	201

Capítulo XI

A FUNÇÃO PERSUASIVA DA PROVA E A INFLUÊNCIA DOS VALORES PARA SUA APRECIÇÃO

11.1. Os valores no direito	208
11.2. O ato decisório do juiz e as provas	209
11.2.1. As provas enquanto atos de fala e sua função persuasiva	209
11.2.2. O ato decisório do juiz	213
11.2.3. A argumentação e o ato decisório do aplicador do direito	214
11.3. Sistemas de valoração das provas – o livre convencimento e a persuasão racional	216
11.4. As regras de experiência e a valoração das provas	218
 CONCLUSÃO	 219
 BIBLIOGRAFIA	 234

“El arte del proceso no es esencialmente otra cosa que el arte de administrar las pruebas.” (Jeremías Bentham, Tratado de las pruebas judiciales)

INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO OBJETO

A construção de uma teoria jurídica com pretensão científica tem sempre, como pressuposto inafastável, um corte lógico no objeto que se pretende conhecer. Isto porque a realidade é intimamente complexa, podendo ser vista sob vários ângulos: o político, o financeiro, o histórico, o psicológico, etc. Daí a necessidade do fracionamento da realidade. Conseqüentemente, toda investigação científica tem como característica decisiva a construção de seu próprio objeto.

Assim, a ciência constrói o seu objeto de investigação, quando lógica e metodologicamente delimita essa investigação a um setor específico da realidade objetiva. Não recebe o seu objeto como algo *a priori*, mas como algo construído por uma decisão metodológica. Decisão esta que consiste em delimitar o seu âmbito de investigação teórica, envolvendo-o em limites bem demarcados conceitualmente tanto quanto possível. É, pois, a teoria que decide o que se deve observar da realidade, de qual campo se vai tratar.¹

Aqui neste trabalho, escolhemos como objeto de nosso estudo, a prova do fato jurídico tributário no processo administrativo fiscal, tema este

¹ José Souto Maior Borges, *Ciência feliz: sobre o mundo jurídico e outros mundos*, p. 105.

que será analisado sob o prisma estritamente dogmático. Por uma simples opção metodológica, a nossa investigação será focalizada nas normas do ordenamento jurídico-positivo brasileiro que versem sobre a prova do fato jurídico tributário no processo administrativo fiscal. Quer dizer, nosso objeto de estudo centra-se no plexo de normas jurídicas positivas (proposições prescritivas) que tratam da prova do fato jurídico tributário no processo administrativo tributário. É este o campo do conhecimento a ser observado. Fizemos aqui o nosso corte metodológico.

Ressaltamos, contudo, que o processo de conhecimento deste nosso objeto de estudo, passará pela subjetividade do sujeito cognoscente, que o faz presente à sua consciência por uma das suas formas próprias (sensações, percepções, lembranças, emoções, idéias, juízos, inferências).²

Partiremos da Epistemologia, como estudo do conhecimento científico, e da Filosofia Analítica, percorrendo a teoria dos atos de fala aplicável, inclusive ao direito, a fim de buscarmos o que é a Verdade, e mais especificamente, a Verdade no direito. Alertamos, desde já, que observamos o sistema jurídico como um sistema autopoietico, ou seja, um sistema autodeterminado pelos elementos que ele próprio constrói.

Assim, com base nestas premissas, analisaremos o fato jurídico tributário e percorreremos o estudo da fenomenologia da incidência da norma jurídica tributária.

Examinaremos o ato administrativo de lançamento tributário, salientando a importância da prova para sua expedição, e a possibilidade de sua impugnação pelo particular atingido pelo ato. Uma vez que nos encontramos em um Estado de Direito, que preza, principalmente, pela

² Paulo de Barros Cavalho se refere a um objeto do conhecimento em um sentido amplo, como a coisa-em-si, existente em si mesma, percebida; e a um objeto em sentido estrito, em sentido epistêmico, como o conteúdo de uma forma de consciência, portanto, sempre interior pois, passará, neste sentido, pela subjetividade do sujeito cognoscente. Anotações das aulas do grupo de estudos.

legalidade, teceremos considerações a respeito da necessidade do respeito à legalidade na realização dos atos administrativos e da observância ao princípio da tipicidade em matéria tributária.

No Capítulo V, faremos uma breve incursão no processo administrativo tributário, dando ênfase aos princípios do contraditório e da ampla defesa, desmistificando a questão da busca da verdade material para este processo.

Desse modo, adentraremos no estudo da prova, identificando suas diversas acepções. Analisaremos a ambiguidade do termo “prova”, enquanto enunciação/processo e enunciado/produto, a fim de estabelecermos um conceito de prova. Identificaremos o objeto da prova e sua classificação e, interpretaremos os meios de prova admitidos pelo sistema jurídico brasileiro relevantes para o processo administrativo tributário. Trataremos também do ônus da prova e do momento para sua produção.

Faremos, pois, um estudo lingüístico das normas jurídicas válidas no direito positivo brasileiro que tratam da prova, analisando este signo sob os três planos da linguagem: o sintático, o semântico e o pragmático. Neste sentido, considerando a dimensão pragmática, no último Capítulo trataremos da função persuasiva da prova e da influência dos valores no ato decisório do aplicador do direito.

Enfim, com o escopo de trazer à cientificidade uma teoria da prova aplicável ao direito tributário, colocamo-nos abertos às críticas doutrinárias e, portanto, à verificabilidade ou refutação da teoria nos seus pontos fundamentais e decisivos, não nos seus aspectos secundários, tais como impropriedades técnicas parciais ou simples questões terminológicas.

“Se conseqüente a metodologia jurídica, a crítica doutrinária não deve tender ingenuamente para a definitiva confirmação

(verificabilidade) ou mesmo à corroboração provisória da teoria, senão à sua refutação conclusiva. Se esta última não se consegue, é porque a teoria resistiu ao experimento crítico e sobreviverá, até que, dentro do inexorável processo de seleção darwiniana das teorias jurídicas, outra melhor e de mais abrangente conteúdo-de-explicação a sobrepuje.

...

É esta uma opção metodológica decisiva, porque só devem sobreviver as teorias que revelem elevado grau de imunização à crítica dos seus aspectos mais cruciais. Por outro lado, na medida em que a teoria jurídica desconsidera esses aspectos relacionados com a possibilidade de investigação científica, isto é, com a demarcação metodológica da sua própria cientificidade, tende a encastelar-se nas posições conquistadas e assumidas”.³

Porém, devemos considerar que a Ciência do Direito não é uma Ciência empírica, como a Física ou a Biologia, por exemplo. Não há uma corroboração da norma pelo fato da conduta normada, senão de normas. As próprias normas jurídicas é que dão a base de sustentação das proposições doutrinárias que as descrevem. Desse modo, o teste de uma teoria jurídica (experimento de sua verificabilidade ou refutação) inclina-se para o conjunto de proposições prescritivas (as próprias normas) que integram a ordem jurídica. Somente o ordenamento jurídico e não a conduta normada poderá corroborar a proposição descritiva, embora provisoriamente. Isto porque a experiência jurídica é uma experiência do normativo.⁴

³ José Souto Maior Borges, *op. cit.*, p. 104.

⁴ José Souto Maior Borges, se referindo à cientificidade e objeto da Ciência do direito, esclarece que: “Se a hipótese doutrinária (proposição descritiva) for confrontada com as normas interpretadas, estas lhe darão a base empírica de que necessita a ciência jurídica para afirmar-se na sua cientificidade.” (*Op. cit.*, p. 136).

Portanto, nossa proposta será formular hipóteses explicativas e conjecturas doutrinárias acerca do direito positivo, das quais nos possibilitará inferir ilações dedutivas internamente consistentes, utilizando, assim, o método hipotético-dedutivo. O ordenamento jurídico-positivo brasileiro vigente será a base empírica necessária e suficiente para a testabilidade de nossas hipóteses. Nesse sentido, a conduta normada, abstratamente considerada, constitui a base experimental de testabilidade das hipóteses que apresentaremos.

Em síntese, nosso objetivo neste trabalho é fazendo Ciência jurídica, focalizar, com alicerce na Filosofia do Direito, mais especificamente, na teoria comunicacional do direito, e na Teoria Geral do Direito, o instituto da prova do fato jurídico tributário no processo administrativo tributário.

É o que faremos no curso deste trabalho.

PARTE I

CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES PARA O ESTUDO DA PROVA

CAPÍTULO I

A FILOSOFIA COMO A BASE DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO

O ponto de partida de todo conhecimento científico é a Filosofia. Entre elas, Ciência e Filosofia, existe uma interação recíproca, pois são as questões filosóficas que esclarecem o conhecimento científico e, por sua vez, o avanço científico ajuda a esclarecer o fundamento filosófico. Essa íntima ligação entre ambas é ainda mais forte quando se trata de uma Ciência Social, como é o caso do Direito.

1.1. A concepção tradicional de filosofia – reflexão filosófica

Se deixarmos de lado os objetos com os quais a filosofia se ocupa, veremos que a atitude filosófica possui algumas características comuns, independentemente do conteúdo investigado.

Dentro de uma concepção tradicional da filosofia, são comuns as perguntas sobre o que é, como é e por que é a coisa, a idéia ou o valor. Essas indagações colocam no centro a pergunta: o que é o ser?

“A atitude filosófica inicia-se dirigindo essas indagações ao mundo que nos rodeia e às relações que mantemos com ele.

Pouco a pouco, porém, descobre que essas questões se referem, afinal, à nossa capacidade de conhecer, à nossa capacidade de pensar.”¹

Nesse sentido, as perguntas da filosofia vão se dirigindo ao próprio pensamento, que interroga a si mesmo, realizando-se, desse modo, uma atividade de reflexão.

A reflexão filosófica é dita radical, uma vez que, nesse movimento, o pensamento volta-se para si próprio, conhecendo-se a si mesmo. Também volta-se para as relações que mantemos com a realidade que nos rodeia, relações com outros seres humanos, com as plantas, com os animais, com as coisas.²

As indagações filosóficas se realizam de modo sistemático, buscando o encadeamento lógico dos enunciados, trabalhando com enunciados precisos e rigorosos, operando com conceitos ou idéias obtidos por procedimentos de demonstração e prova, isto é, exigindo fundamentação racional dos enunciados construídos.

Assim, a atividade filosófica é análise, reflexão e crítica, na busca do fundamento e do sentido da realidade em suas múltiplas formas, indagando o que são, qual a sua permanência e qual a necessidade interna que as transforma em outras.

Porém, essa concepção filosófica tradicional foi repensada, e a Filosofia tornou-se uma Teoria do Conhecimento ou Gnoseologia, deixando de se preocupar com o conhecimento do mundo em si (do ser) para direcionar-se para o conhecimento do homem enquanto ser racional e moral (conhecimento que nosso pensamento alcança). Mais tarde, a Filosofia, enquanto Teoria do

¹ Marilena Chauí, *Convite à Filosofia*, p. 14.

² *Id.*, *ibid.*, p. 14.

Conhecimento, reduziu-se à Epistemologia³ ou Teoria do Conhecimento Científico, passando a ter como foco de suas reflexões o trabalho científico, uma análise e interpretação dos procedimentos ou das metodologias usadas pelas ciências e uma avaliação dos resultados científicos. A partir daí, os filósofos passaram a ter um interesse maior pelo modo de expressão de nossa consciência, suas estruturas e formas, ou seja, pela análise da linguagem.

Com as obras de MARTIN HEIDEGGER e de LUDWIG WITTGENSTEIN, e seus discípulos, deu-se origem a um movimento filosófico denominado “giro lingüístico”. O interesse pela linguagem, suas formas e modos de funcionamento correspondeu a uma corrente filosófica hoje conhecida como Filosofia Analítica. Esta consiste na análise da linguagem.

1.2. A Filosofia Analítica e o “giro lingüístico”

LUDWIG WITTGENSTEIN, em sua obra *Tractatus Logico – Philosophicus*, assinalou que a linguagem e o mundo são coextensivos, pois os limites de um são os limites do outro. Nesse mesmo sentido, MARTIN HEIDEGGER estabeleceu a premissa de que o homem não fala a linguagem senão que a linguagem fala ao homem; assim, longe de dominar uma língua, deve-se dizer que uma língua domina o pensamento e as práticas do homem. Portanto, o homem está totalmente imerso na linguagem e seu mundo existe devido a ela, uma vez que habita um mundo cultural e não apenas um mundo físico.

Como consequência, diz-se que as proposições são verdadeiras ou falsas, pois caso se queira refutar uma teoria, não se pode remeter a fatos “tal como são”, senão emitir outros enunciados. Em outros termos: a realidade

³ *Episteme*, em grego, significa ciência.

nunca refutou um discurso ou uma interpretação dos fatos, sempre o fizeram outros discursos e outras interpretações.

Reproduzimos as brilhantes palavras de DARDO SCAVINO⁴, que retratam bem as idéias do movimento denominado “giro lingüístico”:

“El ‘giro lingüístico’ se convierte entonces en una suerte de constructivismo radical, doctrina según la cual las teorías científicas o los discursos no descubren la realidad sino que la crean. ‘No existe una realidad como la que los metafísicos han tenido la esperanza de descubrir’, dirá el francés Jacques Derrida, ni una esencia de las cosas, ni siquiera leyes universales que gobiernen los movimientos de los cuerpos o los comportamientos de los hombres: nada de esto existe fuera de las teorías, es decir, de un uso particular de los lenguajes humanos.” (grifos nossos)

Neste sentido, a linguagem não espelha exatamente a realidade, uma vez que esta será construída a partir da interpretação do sujeito cognoscente.

Assim, as grandes questões em torno das quais os debates filosóficos giraram com mais ênfase foram a respeito da Verdade e do conhecimento científico, temas que abordaremos mais adiante.

1.3. Conhecimento e linguagem

De acordo com as premissas aqui firmadas, o mundo é uma construção em linguagem, ou seja, a realidade é a expressão, em linguagem, dos acontecimentos. Assim, ela é essencial para o conhecimento.

⁴ *La Filosofía actual: pensar sin certezas*, p. 13.

Conhecer, segundo o mestre da USP, ALAOR CAFÉ ALVES⁵, é a operação imanente pela qual um sujeito pensante representa um objeto. Ou, em outras palavras, é o ato de tornar um *objeto* presente à *percepção*, à *imaginação* ou à *inteligência de alguém*. É o ato de perceber, imaginar ou pensar um objeto. Nesse sentido, o processo cognitivo está fundado, portanto, em três elementos: a *representação*, o *objeto representado* e o *sujeito* que representa o referido objeto. Este, o objeto, não pode ser colocado como algo físico ou material que está “fora” do nosso pensamento. Não pode ser confundido com a “coisa em si”, esta sim, entendida como algo que está além da consciência e, portanto, fora do sujeito.

Para MARILENA CHAUI⁶, “Conhecer é passar da aparência à essência, da opinião ao conceito, do ponto de vista individual à idéia universal de cada um dos seres e de cada um dos valores da vida moral e política”.

Além disso, a palavra “conhecer” pode ter outros significados, tais como: ter um contato direto, ter uma habilidade ou ser capaz de enunciar proposições verdadeiras sobre algo.⁷

Ora, o saber aqui tratado é o saber proposicional, enquanto forma de conhecimento que não se dá através do contato direto, mas que se refere à verdade de certas proposições. Assim sendo, conhecer uma pessoa ou uma coisa pode significar ser capaz de enunciar algumas proposições verdadeiras acerca dela. Trata-se, pois, de um saber em que, através de proposições descritivas, nos referimos às coisas ou aos eventos, e permitindo-nos distinguir as descrições verdadeiras das falsas.

São significativas as lições do mestre pernambucano LOURIVAL VILANOVA⁸:

⁵ *Lógica – pensamento formal e argumentação*, p 27.

⁶ *Convite à filosofia*, p. 112.

⁷ Vide a obra de Guiboug, *Introduccion al conocimiento científico*, pp. 82-83.

⁸ *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, pp. 1-2.

“O conhecimento é um fato complexo. Simplificadamente diz-se que é a relação do sujeito com o objeto.

.....

Inseparáveis, mas discerníveis, são os seguintes componentes do conhecimento: a) o sujeito cognoscente; b) os atos de percepção e de julgar; c) o objeto do conhecimento (coisa, propriedade, situação objetiva); d) a proposição (onde diversas relações de conceitos formam estruturas).

Esse tecido, assim contínuo e diferenciado em aspectos, oferta margem a diversas investigações. Há investigação *psicológica* do que ocorre no sujeito cognoscente, quer no momento do conhecimento empírico-sensível, quer na fase do conhecimento conceptual. Esse conhecimento através de conceitos requer a linguagem. Mediante a linguagem fixam-se as significações conceptuais e se comunica o conhecimento. O conhecimento ocorre num universo-de-linguagem e dentro de uma comunidade-do-discurso.”

Portanto, o conhecimento ocorre dentro de um processo comunicacional, só existindo no plano do enunciado, e é, por natureza, lingüístico. O sujeito do conhecimento não vive isolado, mas sim está inserido em uma comunidade que interage e se comunica pela linguagem.

Assim, é do saber proposicional que estão compostas as ciências e é à esse saber que nos restringiremos neste trabalho.

Portanto, o conhecimento científico é uma especialização do conhecimento que agrega uma maior precisão na linguagem produzida e maior rigor na escolha do método de aproximação do objeto por parte do sujeito cognoscente. As proposições especificadas pelo objeto são parte de um sistema científico específico. Haverá uma ciência (qualquer) sempre que um ângulo da realidade possa ser observado.

A norma jurídica, nosso objeto de investigação neste estudo, é o produto de formulações lingüísticas a respeito da prova do fato jurídico tributário.

As proposições a respeito das normas jurídicas que formam a Ciência do Direito possuem função descritiva e esta se distingue radicalmente da função prescritiva das normas jurídicas. A Ciência do Direito não tem a função de regular em concreto os comportamentos humanos, senão a de explicar as relações sintáticas, semânticas e pragmáticas entre as normas que integram o ordenamento jurídico-positivo.⁹

1.4. Direito e linguagem

O Direito é e expressa-se em linguagem. Assim sendo, é o sistema de comunicação social mais relevante, uma vez que sem ele (direito) seria impossível a vida em sociedade. O direito usa as palavras para expressar-se, por exemplo, o legislador promulga uma nova lei, e o faz com palavras; o juiz dita uma sentença e o faz com palavras; os contratantes celebram um contrato e o fazem com palavras; o agente administrativo realiza o lançamento tributário e para isso utiliza-se de palavras. Assim, a teoria do direito deve ser concebida como a análise da linguagem dos juristas ou Teoria Comunicacional do Direito. Esta teoria reconhece o direito como um sistema de comunicação, cujo objetivo é organizar a convivência humana mediante a regulação das ações. Desse modo, todos os elementos que compõem o direito são verbalizados e a linguagem é a forma de expressão do direito. O direito é linguagem e, dessa perspectiva, o direito é texto. Porém, todo texto está inserido em um contexto. Não há texto sem contexto, por isso, o direito é texto e contexto.

⁹ José Souto Maior Borges, *Ciência Feliz*, p. 125.

GREGORIO ROBLES¹⁰ afirma que cada ordenamento jurídico é texto criado por atos de fala, por ele reconhecidos como decisões jurídicas. Essas decisões, por sua vez, geram texto verbalizado, cujas unidades elementares são as normas jurídicas. Entretanto, as normas jurídicas não são dadas diretamente pelas decisões jurídicas, mas sim pelo resultado de uma reconstrução hermenêutica que opera sobre o ordenamento jurídico. É fulgurante a lição do mestre de Madrid¹¹: “*El derecho no es una realidad describable, sino interpretable*”.

Dentro dessa concepção, vejamos alguns aspectos da teoria dos atos de fala, por ele reconhecidos como ferramental útil para o entendimento do nosso estudo, o campo da realidade denominado texto jurídico.

1.5. Os atos de fala¹²

A segunda fase da filosofia de WITTGENSTEIN, superando a semântica tradicional, salientou que o uso das palavras é o que determina seu sentido nos diferentes jogos de linguagem, sendo estes as expressões de diferentes formas de vida. Assim, um novo critério foi introduzido na determinação do sentido das palavras: seu uso.

DANILO MARCONDES DE SOUZA FILHO¹³, referindo-se a esta segunda fase de Wittgenstein, se pronunciou:

“É através de jogos de linguagem que os indivíduos aprendem na infância a usar certas palavras e expressões. Na realidade, o

¹⁰ *Teoria del derecho (fundamentos de teoria comunicacional del derecho)*, pp. 65 e ss.

¹¹ *Id.*, *ibid.*, p. 130.

¹² Conforme Ricardo Guibourg, Fernand Saussure já dividia o conceito de linguagem em duas partes: a) a língua, considerada como um sistema de signos que serve à comunidade e b) a fala, ato individual que põe a língua em ação (grifos nossos). *Introducción al conocimiento científico*, p. 24.

¹³ *Apud*, Manfredo de Oliveira, *Reviravolta lingüístico-pragmática da filosofia contemporânea*, p. 158.

que o indivíduo aprende não é pura e simplesmente uma palavra ou expressão, mas um jogo de linguagem completo, vale dizer, como usar determinada expressão lingüística em um contexto determinado para obter certos fins... Um jogo de linguagem é, assim, uma forma de atividade social, parte de uma ‘forma de vida’. Ao usar a linguagem, estamos agindo em um contexto social, e nossos atos são significativos e eficazes apenas na medida em que correspondem às determinações dessas ‘formas de vida’, dessas práticas e instituições sociais. Em seu uso da linguagem, os falantes seguem regras, não apenas lingüísticas *stricto sensu* (isto é, gramaticais, fonéticas, semânticas), mas sobretudo pragmáticas”.

O filósofo JOHN LANGSHAW AUSTIN sistematizou a teoria dos atos de fala a fim de esclarecê-la e se propôs a responder à seguinte questão: Que se pode fazer com uma expressão lingüística, ou seja, o que é um ato de fala?

Para ele, qualquer ato de fala, mesmo o mais simples, é uma realidade complexa, pois contém muitas dimensões. Percebendo a necessidade da análise das diferentes dimensões dos atos de fala, deu ensejo à teoria da pluridimensionalidade dos atos de fala. A totalidade da ação lingüística, em todas as suas dimensões, foi por ele denominada ‘ato locucionário’. Porém, separando estas dimensões, temos: a) que a linguagem humana é a do agir, usando a linguagem, agimos; b) o denominado ato ilocucionário significa a expressão de determinada função, por exemplo, uma advertência; c) o ato perlocucionário provoca, por meio de expressões lingüísticas, certos efeitos nos sentimentos, pensamentos ou ações de outras pessoas. São três os aspectos, dimensões ou momentos do uso de um único ato de fala: o ato locucionário, o ato ilocucionário e o ato perlocucionário. AUSTIN pretendeu dar relevância ao ato ilocucionário, que foi desprezado pela Filosofia tradicional, mostrando que ele não é uma conseqüência do ato locucionário e

que o ato perlocucionário provoca efeitos nos sentimentos do receptor. Toda vez que se diz algo, são realizados atos locucionários e ilocucionários. AUSTIN pretende pôr no centro de suas atenções a totalidade dos atos de fala em todos os seus momentos. Foi com isso que a teoria dos atos de fala pretendeu contribuir.¹⁴

Em resumo, na teoria dos atos de fala, formulada por AUSTIN, é enfocada a determinação do papel exercido pela expressão da linguagem (sua força ilocucionária – a função), não do seu significado (ato locucionário – aquilo sobre o que se fala ou o que se diz, o conteúdo). São divididos em cinco classes os verbos que explicitam a força ilocucionária das expressões lingüísticas: expressões veridictivas, exercitivas, comissivas, conductivas e expositivas. Com as primeiras demonstra-se o uso da força de julgar; com as segundas impõe-se a influência; com as comissivas assume-se uma obrigação ou se manifesta uma intenção; com as conductivas assume-se uma atitude e, com as expositivas, explicam-se argumentos, fundamentações, comunicações.¹⁵

A tese de AUSTIN é essencialmente a de WITTGENSTEIN, em que a linguagem é essencialmente uma ação social, pois compõe o universo a partir do qual os indivíduos exprimem a realidade. É, desse modo, condição de possibilidade para melhor conhecer a realidade, porquanto, quando se examina a linguagem e o uso de determinadas expressões, não se está examinando meramente palavras ou frases e seus significados, mas a realidade sobre a qual se fala e se age. AUSTIN propõe o que ele chama de “caminho lingüístico-fenomenológico”, que significa a rejeição de qualquer postura teórica prévia, seja filosófica ou científica, para se dedicar à descrição das coisas mesmas, quando o sentido se constitui num contexto situacional. Nessa esteira, investigar a linguagem significa tematizar o contexto sociocultural onde ela se insere. O sentido se constitui num contexto de regras e convenções de um

¹⁴ *Quando dizer é fazer*, pp. 85-94.

¹⁵ *Id., ibid.*, pp.123-124.

contexto social determinado. Nesse caso, os atos de fala não são verdadeiros nem falsos, mas felizes ou infelizes, no sentido de terem ou não sido adequados à força ilocucionária pretendida e de provocação das consequências desejadas. Interessa, portanto, o poder de influência que é exercido sobre o destinatário da mensagem, mediante o que foi dito. Se o destinatário comportar-se conforme a intenção do emissor, diz-se que houve felicidade no processo de comunicação.

JOHN R. SEARLE¹⁶, filósofo que deu prosseguimento à tese de AUSTIN a respeito dos atos de fala, assim se pronunciou: “a linguagem se constitui de unidades básicas, os atos de fala, de tal modo que a consideração do problema central implica a consideração temática dos atos de fala”.

Desse modo, entendeu que é impossível atingir a própria língua, como sistema, sem a consideração dos atos de fala. E, indo mais além, justificou sua posição a partir do “princípio da expressividade”, “tudo o que se pode pensar, pode-se dizer”. Como resultado de suas considerações, concluiu que uma mesma frase (mesmo ato de fala), ao ser pronunciada com funções diferentes, realiza ações distintas.

As palavras são proferidas em determinados contextos, sob determinadas condições e com intenções determinadas.

Ora, já assinalamos que cada ordenamento jurídico é texto criado por atos de fala (decisões jurídicas).

Desse modo, esses atos de fala geram o Texto Jurídico, verbalizado, portanto, cujas unidades elementares são as normas jurídicas. Entretanto, as normas jurídicas não são dadas diretamente pelos atos de fala, mas sim pelo resultado de uma (re)construção hermenêutica que opera sobre os enunciados prescritivos do ordenamento jurídico. Assim, reafirmamos, direito é linguagem, mais especificamente, a linguagem dos juristas.

¹⁶ *Apud*, Manfredo de Oliveira, *op. cit.*, p. 175.

Segundo SEARLE¹⁷, a linguagem, em si, é um comportamento regrado, que pode ter suas regras denominadas constitutivas quando elas próprias entram na constituição do próprio comportamento. É assim que ocorre com a linguagem do direito. Analogamente à linguagem dos jogos.

Ambas as linguagens, a dos juristas e a dos jogos, dizem respeito a atividades (ou comportamentos) que dependem logicamente das suas regras constitutivas. O direito existe a partir das próprias regras que o constituem. Por sua vez, tais regras se fundamentam em convenções. Esclarecendo, SEARLE¹⁸ dá o seguinte exemplo: “Do contrário, não se pode especificar o comportamento ‘jogo de futebol’ independentemente de suas regras: as regras constitutivas são o fundamento para as especificações de comportamentos, que sem tais regras não seriam possíveis”.

Pois bem, à luz da teoria dos atos de fala, adiante, vamos examinar o lançamento tributário (Capítulo IV), a função persuasiva da linguagem das provas e a influência dos valores na sua apreciação (Capítulo IX).

1.6. O direito como um sistema autopoietico

A teoria dos sistemas considera os sistemas¹⁹ como realidades abertas e adaptáveis ao meio ambiente, sendo diretamente influenciados,

¹⁷ *Apud*, Manfredo de Oliveira, *op. cit.*, p. 180.

¹⁸ *Id.*, *ibid.*, p. 181.

¹⁹ Podemos definir sistema como “um conjunto de elementos (partes) que entram em relação formando um todo unitário” (cf. Marcelo Neves, *Teoria da inconstitucionalidade das leis*, p. 2). Nesses termos, todo sistema implica: i) elementos (reais ou proposicionais); ii) relações e iii) unidade. Quando essa unidade decorrer de uma fundamentação unitária, teremos um sistema proposicional. Porém, se a unidade derivar da forma como se relacionam os seus elementos e se apresentam ao sujeito cognoscente, estaremos diante de um sistema real ou empírico. Os sistemas proposicionais, da qual faz parte o jurídico, subdividem-se em nomológicos e nomoempíricos. Os primeiros são compostos de proposições analíticas, cujo desenvolvimento dá-se mediante processo dedutivo a partir de um axioma situado no interior do sistema, como na lógica e na matemática. Já os sistemas nomoempíricos são constituídos de proposições que se referem, direta ou indiretamente, a objetos reais, em linguagem aberta e condicionada, fundamentalmente, pela experiência. Esses sistemas

regulados e até determinados por esse meio. Nesse sentido, o direito é visto como instrumento de intervenção social direta, comparável à concepção análoga de outros instrumentos de intervenção (como poder, dinheiro, tecnologia).

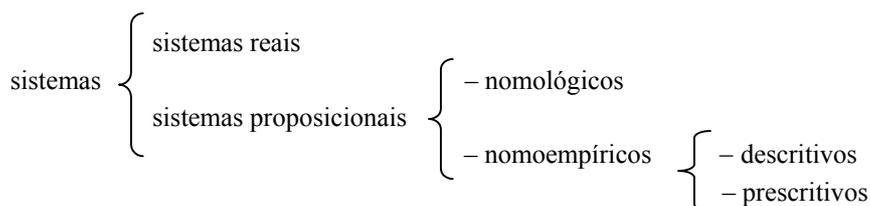
Porém, a teoria dos sistemas autopoieticos veio modificar essa visão e deu fundamental contribuição para a compreensão do sistema jurídico.

A concepção da autopoiese teve sua origem na teoria biológica de Maturana e Varela. Porém, foi NIKLAS LUHMAN²⁰ que a adaptou aos sistemas sociais.

Etimologicamente, a palavra *autós* deriva do grego, significando “por si próprio”, e *poiesis*, “criação, produção”. Assim, a idéia de autopoiese pressupõe que as bases de funcionamento dos sistemas residem no próprio seio sistemático. A perspectiva da auto-referencialidade de um sistema, mediante sua circularidade (que o remete continuamente para si próprio) e seu fechamento organizacional, é que estabelece uma nova visão na teoria dos sistemas. Um sistema é independente do seu meio envolvente e está, assim, imune à sua influência direta.

GUNTHER TEUBNER²¹, ao tratar dos sistemas autopoieticos, afirma:

possuem dois subsistemas: os teóricos (descritivos) e os normativos (prescritivos). Estes últimos possuem a função de regular a conduta humana, direcionando-a. Aí encontra-se o sistema jurídico, que diferencia-se de outros sistemas normativos pelo seu caráter sancionatório. Em síntese, temos o seguinte gráfico:



²⁰ Vide a obra do mencionado autor intitulada *Sociologia do direito I*.

²¹ *O direito como sistema autopoietico*, p. 33.

“A questão torna-se então evidentemente a de saber o que a perspectiva sistêmica autopoietica traz de novo em confronto com a perspectiva dos sistemas abertos. A resposta é basicamente a seguinte: sem auto-referência, sem ‘circularidade básica’ e clausura organizacional, a estabilização de sistemas auto-subsistentes torna-se impossível. Apenas a autonomia discursiva de um processo auto-referencial que remete continuamente para si próprio (o qual, por isso mesmo que deve abranger todos os seus subciclos ou subcircuitos de reacção, é necessariamente um processo fechado) torna possível a reconstrução de todo esse mesmo processo de acordo com *regras imanentes de funcionamento*”.

O carácter fechado, circular e recursivo da organização dos processos auto-reprodutivos de um sistema são as regras que o distinguem de seu meio envolvente. Caso contrário, o sistema se desenvolveria inteiramente por contingências exógenas, ao invés de constituir-se produto da lógica necessitante de operações próprias, endógena e recursivamente organizadas.²²

No campo jurídico, MARCELO NEVES²³, adotando o modelo luhmaniano de autopoiese nos sistemas sociais, nos ensina que o direito, enquanto conjunto de normas jurídicas positivas, é um sistema autopoietico, pois é auto-determinado pelos elementos que ele próprio constrói (nesse sentido, fala-se em auto-referência dos elementos sistêmicos). Uma comunicação política só tem relevância jurídica após uma filtragem pela constitucionalização.

Por sua vez, GUNTHER TEUBNER²⁴, referindo-se especificamente à autopoiese jurídica, aduz:

²² Gunther Teubner, *op.cit.*, p. 33.

²³ *A constitucionalização simbólica*, pp. 119 e ss.

²⁴ *Op. cit.*, p. 66.

“Transposto para o caso do direito, isto significa que a clausura autopoietica apenas poderá ocorrer quando um sistema jurídico constituir os seus próprios elementos – actos jurídicos –, os quais operam como agentes de mudança, colocando em movimento o ciclo autopoietico ‘acto jurídico – mudança jurídica – acto jurídico’: forçando um pouco a nota, diríamos que apenas com a ‘invenção’ do acto jurídico ganha o sistema jurídico a sua autonomia.

Todavia, isto não é ainda suficiente para obter a plena compreensão da natureza auto reprodutiva do sistema jurídico. De facto, não apenas os actos jurídicos, mas verdadeiramente *todos os componentes do sistema jurídico* – estruturas, processos, limitas, meio envolvente – devem simultaneamente ser auto-constitutivos e articular-se entre si de forma auto reprodutiva (hiperciclo)”.

Porém, a auto-referencialidade e a autonomia presentes nesses sistemas não constituem, necessariamente, situações rígidas e inflexíveis, podendo apresentar-se em graus de intensidade diversos. É o aumento cumulativo das relações circulares que estabelece a graduação da autonomia e auto-referência dos sistemas: a relação tripartida entre auto-observação, autoconstituição e auto-reprodução. A primeira consiste na observação do subsistema em seus próprios elementos por uma comunicação reflexiva; a segunda trata de o próprio sistema definir e colocar em operação, por si só, o seu próprio conjunto de componentes; e a terceira é a capacidade do sistema de reproduzir-se a si mesmo.²⁵

Na sociedade moderna, a positivação do direito estabeleceu a distinção da comunicação jurídica das outras comunicações sociais pela utilização do código-diferença “lícito/ilícito”²⁶. Código sistêmico este *exclusivo* do sistema jurídico, que, desse modo realiza o seu fechamento

²⁵ Gunther Teubner, *op. cit.*, p. 68.

²⁶ Por exemplo, o sistema econômico possui o código-diferença “ter/não-ter; o sistema político, o código binário “poder/não-poder”.

operativo. A distinção entre o normativo e o cognitivo do Direito, fundamento da autodeterminação do Direito, só se tornou clara a partir dessa codificação binária. Com base nela, o fechamento operativo é simultaneamente compatibilizado com a abertura ao meio ambiente.

Assim, a noção de autopoiese do direito implica um fechamento operacional e uma abertura cognitiva. O fechamento operacional está ligado ao código binário lícito/ilícito, porquanto é ele que vai diferenciar o sistema jurídico do seu meio ambiente e de outros sistemas. O sistema jurídico não se confunde com o seu meio ambiente, nem é diretamente influenciado por ele. Entretanto, o sistema jurídico positivo possui uma capacidade de reciclagem que adapta o direito positivo às mudanças do meio ambiente. A vigência das prescrições não é determinada imediatamente por interesses econômicos, políticos, éticos ou científicos, pois dependem de processos de filtragem conceitual no interior do sistema jurídico. O sistema é fechado no plano operacional, mas aberto no plano cognitivo²⁷.

Reconhecemos que a hipótese é a “porta aberta” do sistema jurídico uma vez que fatores externos ao direito penetram nele pela hipótese; por exemplo: o ato de escolha do legislador ao criar a norma pode ser influenciado por pressões políticas, econômicas ou sociais; o ato de decisão do juiz pode ser influenciado por circunstâncias do meio ambiente. O ato de escolha entre o lícito/ilícito consiste na abertura do sistema jurídico ao meio envolvente. Nesse sentido, tomando por base a Semiótica, podemos dizer que o sistema jurídico é semântica e pragmaticamente aberto e sintaticamente fechado. O descritor da norma implica abertura do sistema e o prescritor, seu fechamento.

Admitindo o direito como um sistema autopoietico é que vamos passar à análise da verdade no direito e, assim, construir a teoria da prova no direito tributário.

²⁷ Vide as obras de Marcelo Neves: *A constitucionalização simbólica*, pp. 124-129; *Da autopoiese à alopoiese do direito*, pp. 280-285.

CAPÍTULO II

A VERDADE NO DIREITO

2.1. A Verdade

A verdade é um dos principais temas da filosofia, principalmente na Teoria do Conhecimento, uma vez que o conhecimento é considerado o valor de verdade (verdade ou falsidade) das proposições e estas são descritivas de estados de coisas.

Assim, não é possível uma reflexão filosófica com fins científicos sem que pensemos neste tema, e com muito mais ênfase quando o tema tratado é a prova jurídica, pois é esta que irá demonstrar a “verdade” da ocorrência do fato jurídico.

Um exemplo da busca da verdade na atitude filosófica é a obra de Descartes, que a começa fazendo um balanço de tudo o que sabia: o que lhe fora ensinado pelos seus preceptores e professores, o que aprendera em livros, viagens e no convívio social. Com base nesse balanço, decide não aceitar nenhum desses conhecimentos, a menos que pudesse provar racionalmente que eram certos e dignos de confiança. Na seqüência, submete-os a um exame crítico conhecido como dúvida metódica e declara que só aceitará um conhecimento, uma idéia, um fato ou uma opinião se, passados pelo crivo da

dúvida, revelarem-se indubitáveis para o pensamento puro. Desse modo, conclui ele que a única verdade indubitável, que poderá ser aceita e que deverá ser o ponto de partida para a reconstrução do saber, é a de que se pensa, logo existe. Se alguém duvidar de que está pensando, mesmo assim, estará pensando, pois duvidar é uma maneira de pensar.¹

A consciência do pensamento aparece, assim, como a única verdade indubitável que será o alicerce para todos os conhecimentos futuros.

Ora, mas o que é a verdade? Como podemos ver o que é, tal como é?

Os escritos do poema “Lira Paulistana” de Mário de Andrade nos aponta os problemas que são explorados pela Filosofia, como ilusão e verdade.

“Garoa do meu São Paulo,
Um negro vem vindo, é branco!
Só bem perto fica negro,
Passa e torna a ficar branco.
Meu São Paulo da garoa,
– Londres das neblinas frias –
Um pobre vem vindo, é rico!
Só bem perto fica pobre,
Passa e torna a ficar rico.”

Muitas vezes nos enganamos com as nossas percepções e sentidos. Pensamos que estamos diante de algo que parece ser, mas não é. São ilusões que constantemente ocorrem em nosso dia-a-dia e que se interpõem entre o nosso pensamento e a realidade. Será que a verdade realmente existe ou é o que percebemos de algo?

¹ Marilena Chauí, *Convite à Filosofia*, p. 93.

2.2. As concepções de verdade e as diferentes teorias

De acordo com CÂNDIDO DE FIGUEIREDO², verdade é a "qualidade pela qual as coisas se apresentam tais quais são". Nesse sentido, conhecer a verdade é conhecer a realidade sobre algo exatamente como ele é.

Em grego, verdade é denominada *aletheia*, significando: não-oculto ou não-dissimulado. Assim, o verdadeiro é o que se opõe ao *pseudos* (falso), sendo, portanto, verdadeiro aquilo que é evidente ou plenamente visível para a razão. A verdade, na concepção grega, é uma qualidade das próprias coisas ou da realidade e depende de que esta se manifeste.³

Para a concepção latina, verdade se diz *veritas* e se refere à precisão, ao rigor e à exatidão de um relato. Nesse sentido, o verdadeiro se refere, não mais à coisa (como na *aletheia*), mas aos *enunciados* sobre a coisa, que relatam fielmente as coisas tais como são ou aconteceram. A verdade se refere à linguagem e seu oposto é a mentira ou a falsificação.

Para os hebraicos, verdade se diz *emunah* e significa confiança. Nessa concepção, são as pessoas e Deus que são verdadeiros. A verdade é uma crença fundada na esperança e na confiança do futuro. Portanto, para eles, a verdade é consenso e confiança entre os membros de uma comunidade.⁴

Desse modo, a partir dessas concepções de verdade, foram construídas diversas teorias. Aqui, vamos nos ater àquelas que consideramos de maior relevância.

1) *A Teoria da Verdade por evidência ou por correspondência:*

Com base na concepção grega, com o predomínio da *aletheia*, foi construída a teoria da verdade por evidência ou por correspondência, que

² *Dicionário da Língua Portuguesa*, vol. II.

³ Marilena Chauí, *Convite à Filosofia*, p. 99.

⁴ *Id.*, *ibid.*, p. 99.

afirma que o critério da verdade é a adequação do nosso intelecto à coisa ou da coisa ao nosso intelecto. O conhecimento verdadeiro é a evidência como percepção intelectual e racional da realidade. Uma idéia será verdadeira quando corresponder à própria coisa que é seu conteúdo e que existe fora de nosso pensamento⁵.

Os filósofos que adotaram essa teoria justificam que a idéia conhece a estrutura da coisa, sendo um ato intelectual; já o ideado é uma realidade externa conhecida pelo intelecto.

Essa teoria coincide com o chamado conceito de verdade semântica, que TARSKI estabeleceu segundo o seguinte exemplo⁶: "A neve é branca se e somente se a neve é branca"; ou, mais rigorosamente, "X é verdadeiro se e somente se p", onde X é o nome da proposição p.

Portanto, nesse sentido, a verdade de uma proposição será a efetiva correspondência entre a proposição e ao estado de coisas a que se refere.

As palavras se combinam em orações que expressam proposições. Essas proposições pretendem descrever estado de coisas. A correspondência exigida consiste em que haja um estado de coisas suscetível de ser descrito pela proposição cuja verdade é averiguada. Por outro lado, uma proposição negativa verdadeira não corresponde a um fato real, mas sua verdade depende do estado de coisas consistentes em que, entre todos os fatos ocorridos no tempo a que se refere a proposição, não há nenhum que se encaixe na descrição. Em outras palavras, o fato descrito pela proposição que se nega não existe.⁷

Vejamos outra concepção.

⁵ *Id., ibid.*, p. 100.

⁶ *Apud* Ricardo A. Guibourg, *Introducción al conocimiento científico*, p. 88.

⁷ Ricardo A. Guibourg, *Introducción al conocimiento científico*, p. 88.

2) *Teoria da Verdade por coerência*

De acordo com a concepção de verdade latina (*veritas*) foi construída a *teoria da coerência*, que considera que a verdade depende do rigor e da precisão na criação e no uso de regras de linguagem. Nessa linha de raciocínio, o critério de verdade é dado pela coerência interna ou lógica (não-contradição) das proposições. Aqui, as proposições entre si é que são julgadas verdadeiras ou falsas e não mais a adequação entre a proposição e a realidade (correspondência).

Portanto, o problema da verdade deslocou-se para o campo da linguagem, pois, neste sentido, é uma relação entre enunciados, e não relação entre a linguagem e realidade, sendo, desse modo, construída dentro do discurso, em vez de descoberta.

A Filosofia Analítica, parte da filosofia que dedicou-se aos estudos da linguagem e da lógica, na mesma linha adotada pela teoria da verdade por coerência, colocou a verdade como um acontecimento lingüístico e lógico, como um fato da linguagem. Portanto, entendeu também que a verdade é a coerência interna de uma linguagem que oferece axiomas, postulados e regras para os enunciados e que é verdadeira ou falsa conforme respeite ou desrespeite as normas de seu próprio funcionamento.

Nessa linha de pensamento, cada campo do conhecimento, ao criar sua própria linguagem, seus axiomas, suas regras de demonstração e de verificação de seus resultados, definirá o verdadeiro ou falso para o seu campo determinado. O que estiver de acordo com suas regras e fundamentado por seus axiomas será verdadeiro para aquela delimitação do conhecimento.

A verdade e a falsidade não estão nas coisas nem nas idéias, mas são valores dos enunciados, segundo o critério de coerência lógica.⁸

⁸ Marilena Chauí, *Convite à filosofia*, p. 105.

3) *Teoria do consenso ou convenção*

Com base na *emunah*, o conhecimento científico verdadeiro existe devido a um pacto de confiança entre os membros da comunidade científica, ou seja, quando há um acordo entre os pesquisadores que estabelecem um consenso de leis universais.

4) *Teoria da Pragmática*

A Teoria Pragmática entende que um conhecimento é verdadeiro pelos seus resultados e suas aplicações práticas, verificados pela experiência. Aqui, dá-se ênfase à verificabilidade dos resultados. Assim, um conhecimento é verdadeiro não só quando explica alguma coisa ou algum fato, mas quando permite retirar conseqüências práticas e aplicáveis. Um enunciado é verdadeiro se e somente se tem efeitos práticos para quem o sustenta.

Nessa linha de pensamento, a verdade de uma proposição (ou um sistema de proposições, como uma ciência, por exemplo) dependerá da utilidade que relate; e, tal utilidade, quando é reconhecida, tende a incrementar o âmbito de crença na proposição de que se trate, de modo que, quando a crença é estável e generalizada se pode dizer que uma proposição é verdadeira. Em outras palavras, entendem os pragmáticos que uma proposição é verdadeira quando expressa uma opinião sustentada por todos os investigadores⁹.

Essa teoria possui proximidade com a teoria do consenso, anteriormente mencionada, pois a verdade como utilidade da proposição será dada por um consenso entre aquelas pessoas da comunidade.

⁹ Ricardo Guibourg, *Introducción al conocimiento científico*, pp. 91-92.

Nossa conclusão:

Após esta breve análise das diversas teorias a respeito da verdade, verificamos que as mudanças filosóficas modificaram e modificam a concepção de verdade. A cada época histórica e acompanhando o desenvolvimento da teoria do conhecimento, reformulou-se a concepção da verdade para a realização do saber. Por exemplo, a teoria da verdade por correspondência entre coisa e idéia liga-se à concepção realista da razão e do conhecimento, o objeto do conhecimento ou realidade prevalecem sobre o sujeito do conhecimento. Já a concepção da verdade como coerência interna e lógica das idéias ou dos conceitos liga-se à concepção idealista da razão e do conhecimento, em que privilegia-se o sujeito do conhecimento em detrimento do objeto a ser conhecido.

Porém, concordando com GUIBOURG¹⁰, entendemos que o conceito de verdade e os critérios para distinguir a verdade da falsidade são questões de decisão metodológica.

Ora, a verdade é uma característica das proposições. Sendo a proposição o conteúdo dos enunciados, um enunciado será verdadeiro se a proposição que ele expressa é verdadeira.

Assim, a verdade está no plano lingüístico e as proposições são classificadas em verdadeiras ou falsas mediante um critério de adequação entre ela proposição e uma pré-interpretação do fato, entendida esta como o conjunto de pressupostos sobre os quais se apóia a vida e a comunicação em uma sociedade.¹¹

No direito, como veremos adiante, a verdade no processo desenvolve-se no campo do debate que encontra limites nas regras jurídicas. Estas são postas por convenção. Daí, a verdade será sempre construída,

¹⁰ *Introducción al conocimiento científico*, p. 93.

¹¹ *Vide* Dardo Scavino, *La Filosofía actual*, p. 43.

parcial, relativa e limitada à perspectiva da realidade apresentada por aqueles que participam do processo comunicacional.¹²

Assim, podemos dizer que, sendo a verdade uma criação da realidade pela linguagem, não há uma verdade universal e objetiva.

2.3. A verdade no direito

A verdade não é algo objetivo dentro das ciências, muito menos na Ciência do Direito, uma vez que esta já é uma metalinguagem (uma linguagem que fala de outra linguagem – o direito positivo). No campo científico, a verdade será construída de acordo com as regras impostas pelo próprio sistema científico e, assim, haverá uma aproximação, verossimilhança, mais ou menos próxima da realidade do evento. Em nosso caso, o sistema abordado é o jurídico.

2.3.1. A dimensão semântica de verdade na Ciência do Direito

Sendo a verdade uma questão lingüística, podemos analisá-la sob os três planos de linguagem: o semântico, o sintático e o pragmático. Se enfocarmos apenas a dimensão semântica, a verdade jurídica da Ciência do direito pode ser vista como a correlação da proposição descritiva da Ciência do Direito com a proposição prescritiva do ordenamento jurídico-positivo. Assim, não decorre da correspondência com os fatos, pois estes não fornecem a base empírica para a corroboração da teoria jurídica. Uma teoria é verdadeira se e somente se corresponde à linguagem prescritiva das normas que pretende descrever.

¹² Vide excelente estudo sobre a verdade na obra de Luiz Sérgio Fernandes de Souza, *Contribuição para uma teoria pragmática do abuso do direito no processo judicial*, capítulo II.

Por outro lado, a consistência interna, isto é, a compatibilidade intra-sistemática que as normas guardam entre si é uma questão do plano sintático, no caso, de sintaxe jurídica e indagar sobre como os destinatários das normas irão recebê-las é uma questão pragmática.

“A descoberta mais importante da teoria semântica da verdade, ou mais explicitamente, da verdade como correspondência com os fatos, é que, para falar da verdade, se torna imprescindível dispor de uma linguagem capaz de falar tanto da teoria descritivo-explicativa, quanto dos fatos por ela descritos ou explicados. Numa palavra, torna-se necessária u’ a metateoria. A sentença: ‘a grama é verde’ será semanticamente verdadeira se a grama for verde, ou seja, quando corresponda ao fato que ela pretende descrever. Mas, para afirmar a veracidade desta assertiva, requer-se uma linguagem de nível superior que possa descrever tanto a linguagem cuja veracidade se questiona (‘A grama é verde’), quando o fato concreto de ser-verde-da-grama. Nisso consiste precisamente a correspondência semântica da teoria como o seu objeto de conhecimento, ou seja, a sua verdade.

...

A linguagem que analisa criticamente teoria e fato é u’ a metalinguagem (L1), vertida não só sobre a linguagem-do-objeto (Lo), mas também sobre o próprio fato. ”(sic)¹³

Adotando esta linha de raciocínio, entendemos que, para falarmos da verdade semântica de uma teoria jurídica, ou seja, a proposição descritiva da Ciência do Direito, é necessária uma metalinguagem (L2) que fale dessa

¹³ José Souto Maior Borges, *Ciência Feliz*, p. 176.

linguagem-objeto (L1), que, por sua vez, fala de outra linguagem-objeto (Lo), a linguagem da norma jurídica. Portanto, a verdade semântica da teoria jurídica será a sua adequação com o próprio ordenamento jurídico-positivo. Exemplificando, a afirmação de que tributo é uma prestação pecuniária compulsória será semanticamente verdadeira se e somente se houver uma norma no ordenamento jurídico que assim prescreva.¹⁴

Porém, o que é a verdade para o direito positivo, ou seja, o que o sistema jurídico positivo admite que seja reconhecido como a ‘verdade’ da constituição de um fato jurídico tributário? É o que trataremos a seguir.

2.3.2. A verdade no direito positivo

O Direito, enquanto conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado país, constrói a sua própria realidade. Ele próprio, sistema jurídico positivo, estabelece normas jurídicas que disciplinam, inclusive, como elas próprias, normas jurídicas, devem ser introduzidas no sistema. Assim, determina regras acerca da sua formação e alteração.

Já ressaltamos (vide item 1.5), que o sistema jurídico é um sistema autopoietico. Fatores externos ao sistema só podem nele penetrar pela porta aberta da hipótese, antecedente da norma jurídica, como, por exemplo, o ato de escolha do legislador. Após isto, o sistema é dito fechado, ou seja, o sistema jurídico é semântica e pragmaticamente aberto e sintaticamente fechado. Só se admite os três modais deônticos: obrigatório, proibido e permitido.

Ora, a verdade de uma proposição, como já vimos anteriormente (item 2.2), não está relacionada à coisa em si, mas sim está no plano lingüístico, ligada à idéia de sistema. A verdade é construída de acordo com os

¹⁴ *Id., ibid.*, pp. 176-177.

axiomas e regras impostas pelo próprio sistema, como campo delimitado da realidade. No caso, o sistema jurídico positivo. Nesse sentido, não desconsideramos a teoria do consenso sobre a verdade na medida em que aceitamos que ocorre consenso no direito no momento em que o legislador decide pelas regras do sistema jurídico.¹⁵

O aplicador do direito conhecerá um fato ou um mero evento sempre por meio de um relato elaborado na linguagem jurídica (aquela aceita pelo próprio sistema jurídico para tal). Esse relato, em linguagem competente, deve ser produzido e documentado tendo em vista as regras admitidas pelo consenso, aquilo que denominamos prova jurídica (mais adiante, exploraremos o conteúdo semântico deste termo).

Desse modo, reconhecemos que, se o direito estabelece o que deve ser provado e como pode ser provado um fato, isto é, de que forma é possível a produção e apresentação das provas, o próprio direito estabelece os limites do que será por ele conhecido.

O fato social ou evento será 'conhecido' pelo aplicador do direito na extensão delimitada pelo conjunto de normas jurídicas válidas do país. Nesse sentido, é o próprio direito que estabelece a verdade do fato jurídico.

Segundo EURICO DE SANTI¹⁶,

¹⁵ Suzy Gomes Hoffman destaca que “Ao impor a norma jurídica que traz em si um princípio jurídico, há um consenso, uma convenção, acerca da escolha do valor que irá estar revestido naquela norma que traz em si um princípio jurídico. Ao invocar a justiça, a igualdade, o bem comum, se está realizando uma convenção necessária, um consenso retórico sobre tal objeto que não é possível descrever ou conceituar. Esses valores não têm correspondência com a realidade e com o fato, porque são dados pela convenção. Assim, teremos no direito, quando fruto do Estado Democrático, a opção pelo consenso retórico na escolha dos valores que vão caracterizar e fundamentar o sistema normativo. O consenso retórico, em nosso modo de ver, é um ato de decisão e de força do legislador que irá apresentar uma opção valorativa que caracterizará todo o sistema.” (*Teoria da prova no direito tributário*, p. 54).

¹⁶ *Prescrição e Decadência*, pp. 42-43.

“Toda verdade no direito é uma ficção jurídica. O Direito reconstrói a verdade através de sua forma de conhecimento que é a prova. O Direito não incide sobre fatos, incide sobre a prova dos fatos, ou dizendo de outra forma: fato jurídico é fato juridicamente provado.”

No processo judicial está presente muito mais um juízo de aparência de verdade, de verossimilhança, que se exaure na obediência à forma e ao rito, sendo, desse modo, a verdade relativa e não absoluta. LUIZ SÉRGIO FERNANDES DE SOUZA,¹⁷ referindo-se a Michel Foucault, registra que:

“um erro de gramática, uma troca de palavras invalidava a fórmula e não a verdade do que se pretendia provar. A confirmação de que a prova, sob esta perspectiva, era uma espécie de jogo verbal, vem com o fato de que, no caso de um menor, de um padre ou de uma mulher, o acusado poderia ser substituído por outra pessoa que, mais tarde, como mostra a História do Direito, tomou-se *o advogado, vale dizer, aquele que deveria pronunciar as fórmulas no lugar do acusado. Se o terceiro errasse, o advogado perdia o processo.*” (grifos nossos)

Ora, o direito está situado dentro de um discurso, o discurso jurídico. Somente existe enquanto discurso e comunicação, portanto, linguagem. A verdade no direito será, pois, a constituição do fato jurídico conforme relato na linguagem jurídica. O fato social ou evento provado em linguagem competente será reconhecido pelo ordenamento jurídico, dentro dos limites aceitos pelo próprio sistema.

Portanto, a constituição do fato jurídico encontra limites nas normas jurídicas postas por convenção. Há que ser buscado o consenso baseado em enunciados formulados a partir de regras antecipadamente postas

¹⁷ *Contribuição para uma teoria pragmática do abuso do direito no processo judicial*, p. 84.

e aceitas pelos membros da sociedade, ou seja, além do mero consenso (social) é necessária uma coerência lógica da linguagem que traduzirá as manifestações do evento de acordo com as regras do sistema¹⁸.

Frisamos: no direito não será buscada a identidade total entre o evento e seu enunciado elaborado na linguagem da normas jurídicas, mas, contudo, deverá haver uma mínima identidade entre eles.

2.3.3. Verdade material *versus* verdade formal

A doutrina jurídica processual costuma tratar o tema verdade fazendo uma distinção entre *verdade formal* e *verdade real* ou *material*.

A verdade formal, admitida no processo civil, é aquela que possui limites artificiais, uma vez que são criados efeitos devido à inércia da parte, tais como omissão de atos (revelia), ficções e presunções.¹⁹ Ela vale no

¹⁸ Suzy Gomes Hoffman, *op. cit.*, p. 56.

¹⁹ O Código de Processo Civil faz menção à verdade e, conseqüentemente à prova, em diversos dispositivos: “Art. 282 – A petição inicial indicará:...VI – as provas com que o autor pretende demonstrar a verdade dos fatos alegados;”; “Art. 302 – Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo: I – se não for admissível, a seu respeito a confissão; II – se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato; III – se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto. Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.”; “Art. 319 – Se o réu não contestar a ação, reputar-se-ão verdadeiros os fatos afirmados pelo autor.”; “Art. 332 – Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.” “Art. 334 – Não dependem de prova os fatos: I – notórios; II – afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária; III – admitidos no processo, como incontroversos; IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.” LUIZ SÉRGIO FERNANDES DE SOUZA citando KAETHE GROSSMANN, reconhece que os códigos, via de regra, não incluem, dentre as finalidades do processo, a persecução da verdade. Todavia, admite que em vários dispositivos processuais, a preocupação com a verdade surge na própria letra da regra jurídica. (*op. cit.*, p. 92)

processo como um retrato mais ou menos perfeito da verdade material, esta, pois, correspondente ao que efetivamente ocorre.²⁰

Além disso, fala-se em verdade real ou material, admitida no processo penal²¹, quando a realização de provas pode ser determinada *ex officio* pelo juiz, a fim de ser verificado o que efetivamente ocorreu no mundo fenomênico.²²

Ressaltamos, a respeito do tema verdade material e verdade formal, as esclarecedoras palavras dos professores da USP, de Teoria Geral do Processo²³:

“No processo penal sempre predominou o sistema da livre investigação de provas. Mesmo quando, no processo civil, se confiava exclusivamente no interesse das partes para o descobrimento da verdade, tal critério não poderia ser seguido nos casos em que o interesse público limitasse ou excluísse a autonomia privada. Isso porque, enquanto no processo civil em princípio o juiz pode satisfazer-se com a *verdade formal* (ou

²⁰ Arruda Alvim, *apud*, Luiz Sérgio Fernandes de Souza, *op. cit.*, p. 95.

²¹ O Código de Processo Penal se refere à verdade e à prova em alguns dispositivos, por exemplo: “Art. 155 – No juízo penal, somente quanto ao estado das pessoas, serão observadas as restrições à prova estabelecidas na lei civil;”; “Art. 156 – A prova da alegação incumbirá a quem a fizer; mas o juiz poderá, no curso da instrução ou antes de proferir sentença, determinar, de ofício, diligências para dirimir dúvida sobre ponto relevante.” “Art. 203 – A testemunha fará, sob palavra de honra, a promessa de dizer a verdade do que for perguntado, devendo declarar seu nome, sua idade, seu estado, e sua residência, sua profissão, lugar onde exerce sua atividade, se é parente, e em que grau, de alguma das partes, ou quais suas relações com qualquer delas, e relatar o que souber, explicando sempre as razões de sua ciência ou as circunstâncias pelas quais possa avaliar-se de sua credibilidade.” “Art. 211 – Se o juiz, ao pronunciar sentença final, reconhecer que alguma testemunha fez afirmação falsa, calou ou negou a verdade, remeterá cópia do depoimento à autoridade policial para a instauração de inquérito”. “Art. 621 – A revisão dos processos findos será admitida: I – quando a sentença condenatória for contrária ao texto expresso da lei penal ou à evidência dos autos; II – quando a sentença condenatória se fundar em depoimentos, exames ou documentos comprovadamente falsos; III – quando, após a sentença, se descobrirem novas provas de inocência do condenado ou de circunstância que determine ou autorize diminuição especial da pena.”

²² Júlio Fabbrini Mirabete, *Processo penal*, p. 45.

²³ Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, *Teoria Geral do Processo*, p. 65.

seja, aquilo que resulta ser verdadeiro em face das provas carreadas aos autos), no processo penal o juiz deve atender à averiguação e ao descobrimento da *verdade real* (ou verdade material), como fundamento da sentença.”

Mais adiante, continuam:

“No campo do processo civil, embora o juiz hoje não mais se limite a assistir inerte a produção de provas, pois em princípio pode e deve assumir a iniciativa destas (CPC, arts. 130, 342 etc.), na maioria dos casos (direitos disponíveis) pode satisfazer-se com a *verdade formal*, limitando-se a acolher o que as partes levam ao processo e eventualmente rejeitando a demanda ou a defesa por falta de elementos probatórios.

No processo penal, porém, o fenômeno é inverso: *só excepcionalmente o juiz penal se satisfaz com a verdade formal, quando não disponha de meios para assegurar a verdade real.*”²⁴

Porém, a nosso ver, tal distinção não procede. A verdade no direito não se biparte em material ou formal, uma vez que é única. Nesse sentido, pronuncia-se ECHANDÍA²⁵ “*pero es ilógico e injurídico hablar de verdade formal o real*”.

É o direito que elege o que será por ele reconhecido. Já vimos, no item 1.6 do Capítulo I, que o sistema do direito positivo é autopoietico. Os acontecimentos do mundo social nele penetram pela porta aberta da hipótese. A partir daí, o sistema é dito fechado, reconhecido pelo código-diferença lícito/ilícito. Desse modo, as ocorrências do mundo fenomênico, em concreto, para serem conhecidas juridicamente, devem ser provadas e, por sua vez, realizada a subsunção do fato jurídico à norma. O aplicador do direito realiza a

²⁴ *Ibidem.*

²⁵ *Teoria general de la prueba judicial*, Tomo I, p. 9.

incidência da norma levando em consideração se o fato está juridicamente provado, de acordo com a forma específica exigida pelo ordenamento.

Nessa linha de raciocínio, a verdade do fato para o direito é *única*, ou seja, é aquela que for constituída segundo o ordenamento jurídico e conhecida pelos meios por ele estatuídos. A verdade dos fatos será reconhecida pelo direito *somente* se demonstrada *mediante a prova* realizada de acordo com as normas jurídicas postas pelo sistema²⁶.

Já dissemos: *o direito constrói a sua própria realidade*, ou seja, o Direito constrói a sua própria verdade por meio das *provas* dos fatos jurídicos elaboradas conforme as estipulações do sistema jurídico.

Não cabe a distinção entre verdade formal ou material, mas sim entendemos que a verdade jurídica é aquela que o sistema adotou como tal.

Concluimos com TAREK MOUSSALLEM²⁷, “a tradicional classificação da verdade em material e formal passa a ser irrelevante, uma vez que, no sistema adotado, toda verdade passa a ser formal, ou seja, verdade dentro de um sistema de linguagem”.

Todavia, vale assinalar os ensinamentos de LUIZ SÉRGIO FERNANDES DE SOUZA,²⁸ para quem a dificuldade da dogmática processual a respeito da questão da verdade é a confusão que se estabelece entre os quatro planos diferentes de conhecimento.

²⁶ Neste sentido, leciona ARRUDA ALVIM que, no processo civil, o problema da prova não se apresenta sob o prisma teórico de indagação exaustiva da verdade, colocando-se como problema prático, conducente que, dentro da teoria da prova seja definido e havido juridicamente como verdade (*Curso de direito processual civil*, v. II, p. 205).

²⁷ *Fontes do direito tributário*, pp. 39-40.

²⁸ *Op. cit.*, p. 99.

“A *verdade material* (processual) não se confunde com a *verdade ontológica* (filosofia), tampouco com a *verdade lógica* (ciências ideais) ou com a *verdade empírica* (ciências naturais e históricas). Grande parte dos processualistas modernos, conquanto sensível à primeira e segunda distinções, apartando a prova judicial da verdade metafísica e da verdade racional, não demonstra a mesma facilidade em extremá-la da verdade empírica.”

E, continua o mencionado autor citando PIERO CALAMANDREI: “a prova está voltada à demonstração da semelhança e não da verdade, o que neste ponto também se aplica à verdade histórica”.

CAPÍTULO III

A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1. Evento, fato jurídico e suporte fático

O conceito de fato jurídico é conceito jurídico básico e fundamental. Não é conceito específico de um ramo do direito, por isso o seu estudo pertence à Teoria Geral do Direito. É conceito básico do Direito Civil, Comercial, Penal e Tributário. O universo jurídico é composto, também, por fatos jurídicos, uma vez que estes ocupam a posição de antecedente da norma jurídica concreta¹.

Porém, antes de adentrarmos no estudo dos fatos jurídicos, na esteira de PAULO DE BARROS CARVALHO² e TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR³, faz-se necessário distinguirmos fato de evento.

O fato não é algo concreto, mas um elemento lingüístico que organiza uma situação existencial como realidade. É elucidador o exemplo dado pelo ilustre jusfilósofo:⁴

¹ A norma jurídica abstrata não é composta, no seu antecedente, por um fato jurídico, porém apresenta na hipótese os critérios para o seu reconhecimento, como veremos adiante.

² *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, pp. 85-86.

³ *Introdução ao estudo do direito*, p. 253.

⁴ Tércio Sampaio Ferraz Júnior, *op. cit.*, p. 253.

“A travessia de Rubicão por César é um *evento*. Mas ‘César atravessou o Rubicão’ é um fato. Quando, pois, dizemos que ‘é um fato que César atravessou o Rubicão’, conferimos *realidade ao evento*”.

O fato constitui em realidade o evento que ele afirma ter ocorrido e, pois, assume o *status* de um enunciado verdadeiro. Isso em função do uso competente da língua. Fato, é, portanto, um enunciado lingüístico de uma dada realidade, seja ela no campo social, histórico, político e, até mesmo, jurídico. Já o evento é a própria realidade sem revestimento lingüístico⁵.

A norma jurídica, significação constituída pela bimembridade: antecedente/conseqüente, no seu primeiro membro, descreve um fato de possível ocorrência no mundo (fato esse da classe dos sociais). Se esse fato ocorrer no mundo físico, concreto e após um ato humano de aplicação, dará ensejo ao fato jurídico. Da norma geral e abstrata, pelo ato de aplicação humano, se chega à norma individual e concreta, realizando-se o denominado processo de positivação do direito. O fato social é o suporte do fato jurídico estatuído pela norma. Enquanto não houver uma norma que regule o fato social, manterá ele a sua qualidade de social, nunca vindo a penetrar o universo jurídico. Porém, uma vez previsto na norma, e ocorrido no mundo fenomênico, após sua constituição em linguagem jurídica, torna-se relevante para o campo jurídico, vindo a compor o antecedente da norma individual e concreta. O fato jurídico constitui, pois, o elemento fundamental de toda a juridicidade.

Nesse sentido, afirma LOURIVAL VILANOVA⁶, “O conceito de fato jurídico é conceito-limite. Fora do conjunto de fatos jurídicos, ali onde

⁵ No campo jurídico, o termo evento será utilizado referindo-se aos fatos da realidade social sem revestimento de linguagem jurídica, ou seja, enquanto não forem constituídos na linguagem admitida pelo direito.

⁶ *Causalidade e relação no direito*, p. 144.

nenhuma norma alcance o fato para relacioná-lo com efeitos jurídicos, há fato juridicamente neutro, juridicamente irrelevante”.

MARCOS BERNARDES DE MELLO, percebendo a abrangência e a importância do assunto, escreveu a obra *Teoria do fato jurídico*, sob o enfoque de diversos planos: da existência, da validade e da eficácia.⁷ Nas palavras do mestre:

“O mundo é uma sucessão permanente de fatos. Sempre que fatos, sejam eventos, condutas, interferem de modo relevante nas relações inter-humanas, gerando a possibilidade de entrelaçamentos de interesses, a comunidade jurídica, através de normas jurídicas, os erige à categoria de fatos jurídicos, regulando-os e atribuindo-lhes consequências jurídicas que dizem respeito a essas relações.

...

No mundo jurídico, por essa razão, somente são admitidos os fatos que as normas jurídicas qualificam como jurídicos. A juridicização do fato cria *fato novo* no mundo (o fato jurídico), distinto do fato que constituiu seu suporte fático.”

Porém, o enunciado lingüístico de uma dada realidade só se torna relevante juridicamente se, uma vez previsto em norma jurídica geral e abstrata, for produto de um ato de aplicação. Em outras palavras, o enunciado não será reconhecido no campo jurídico enquanto não for relatado em linguagem própria do direito. É o relato em linguagem própria do direito que dá ao fato o *status* de jurídico. Fato jurídico será, portanto, o enunciado lingüístico produto de um ato de aplicação do processo de positivação do direito.

⁷ Cada um destes planos: existência, validade e eficácia deu ensejo a uma obra. *Teoria do fato jurídico – plano da eficácia*, pp. 5-7.

No campo tributário, MARCOS BERNARDES DE MELLO⁸ ressalta que o impropriamente denominado *fato gerador* da obrigação tributária é o *fato jurídico*, portanto, o suporte fático depois da incidência, já juridicizado, e não o suporte fático apenas.

Daí, fato jurídico tributário será, neste trabalho, tomado no sentido ressaltado por PAULO DE BARROS CARVALHO⁹, como um enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito. É evento, como os fatos da realidade social, enquanto não forem constituídos em linguagem jurídica própria.

Por sua vez, o suporte fático é um conceito do mundo dos fatos e não do mundo jurídico, porquanto somente depois de se concretizarem no mundo os seus elementos é que pelo ato de aplicação a norma incidirá e fará nascer o fato jurídico; daí sim, este pertencente ao campo do direito. É, pois, suporte fático a referência que fazemos a um evento, fato ou conduta que poderão ocorrer no mundo (dados esses, pois, da realidade) e que, por terem sido considerados relevantes, tornaram-se objetos da normatividade jurídica. “O fato jamais entra em suporte fático em sua simplicidade de fato puro. A norma jurídica o toma sempre em certo sentido que, no mínimo, consiste na sua referência utilitária à vida humanana em interferência intersubjetiva”. Suporte fático=fato + valoração.¹⁰

Com base nestes conceitos, vamos analisar o fenômeno da incidência da norma jurídica tributária.

⁸ *Teoria do fato jurídico*, p. 34. O autor, ao tratar do suporte fático, faz alusão a duas conotações, a saber: a) suporte fático hipotético e b) suporte fático concreto; o primeiro refere-se à hipótese prevista pela norma sobre a qual, se ocorrer, dará a sua incidência e, o segundo, aquele fato previsto na hipótese já concretizado no mundo.

⁹ *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, p. 105.

¹⁰ Marcos Bernardes de Mello, *Teoria do fato jurídico*- plano da eficácia, p. 7.

3.2. O fenômeno da incidência tributária

As normas jurídicas, proposições prescritivas que são, por atos de escolha dos legisladores, colhem ocorrências do meio social e a elas atrelam uma consequência, que instaura uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito. Sua estrutura é hipotético-condicional. Se ocorrer aquele acontecimento previsto na norma, teremos uma consequência que produzirá efeitos jurídicos.

LOURIVAL VILANOVA¹¹ reconhece a qualificação do fato social como jurídico pela mediação das proposições jurídicas qualificadoras dos fatos:

“Sem as proposições normativas do Direito positivo, nenhum fato do mundo pertence ao universo jurídico. Normas e fatos são *Form und Stoff* no ser integral do Direito”.

São as normas jurídicas que imputam aos fatos (jurídicos) uma determinada consequência jurídica. Ora, pois, as normas jurídicas incidem¹², transformando em fato jurídico o suporte fático que foi recortado pelo direito, por ter sido por ele considerado relevante.

Porém, as normas jurídicas não possuem força própria para produzir efeitos jurídicos. Elas necessitam de atos humanos que, realizados pelos aplicadores do direito, farão o *link* entre a realidade e a norma. É o ato humano que faz a subsunção do fato à norma e estabelece a relação jurídica. Assim se dá o processo de positivação do direito. O ato do homem extrai de normas gerais e abstratas outras normas gerais e abstratas ou individuais e concretas, até atingir a conduta humana, interferindo nela. Desse modo, o

¹¹ *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p.118.

¹² Na verdade, a norma é incidida no fato, pelo ato de aplicação, transformando-o em fato jurídico. A respeito, vide Eurico de Santi, *Decadência e prescrição*, p. 58.

direito cumpre o seu papel de regular o comportamento humano nas suas relações sociais.

Sob essa perspectiva, a incidência é dita como a subsunção de um acontecimento concreto (do mundo social num dado momento) a uma previsão hipotética da norma geral e abstrata, fazendo, desse modo, surgir o vínculo entre dois ou mais sujeitos.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹³, ao tratar da incidência tributária, aduz:

“Percebe-se que a chamada ‘incidência tributária’ se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou de inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito”.

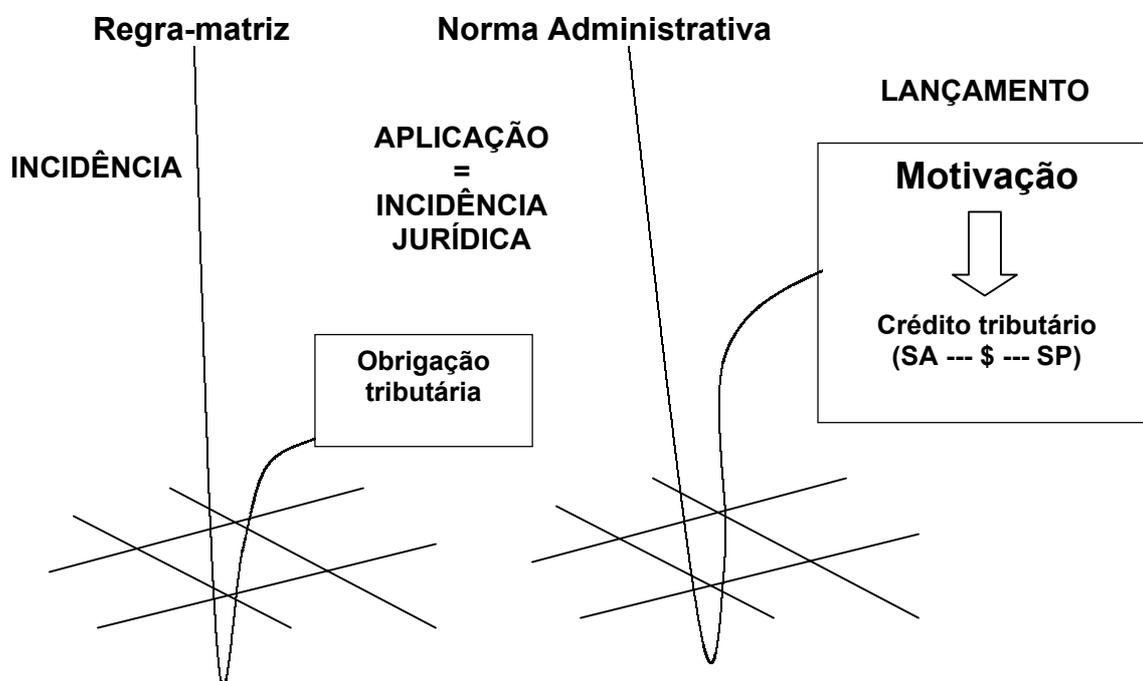
Portanto, conclui o mestre paulista, que a incidência não se dá automática e infalivelmente com o acontecimento do evento ou fato social. Faz-se necessário que o mero evento adquira expressão em linguagem competente, transformando-o em fato jurídico tributário.

“A percussão da norma pressupõe relato em linguagem própria: é a linguagem do direito constituindo a realidade jurídica.”¹⁴

¹³ *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, p. 9.

¹⁴ *Id.*, *Ibid.*, p. 10.

Assim dá-se a fenomenologia da incidência jurídica¹⁵:



3.3. A teoria das provas – sua imprescindibilidade para a constituição do fato jurídico tributário

A teoria das provas é imprescindível para o reconhecimento dos fatos jurídicos, mais especificamente, dos fatos jurídicos tributários. Não basta que ocorra, no mundo em concreto, o fato descrito hipoteticamente no antecedente da regra-matriz de incidência tributária. Para o desencadeamento do conseqüente normativo, e a correspondente instauração da relação jurídica tributária, a ocorrência do evento descrito no fato deve ser demonstrada por meio dos recursos estabelecidos pelo próprio sistema, ou seja, mediante a utilização das provas. Em outros termos: o fato jurídico tributário tem que ser constituído pela linguagem jurídica das provas.

¹⁵ Conforme gráfico apresentado por Eurico de Santi em palestra proferida no XVII Congresso Brasileiro de Direito Tributário IGA-IDEPE, outubro de 2003.

Além disso, caso o evento não tenha efetivamente acontecido, se tivermos uma linguagem jurídica que o descreva como se o mesmo tivesse ocorrido, para o mundo jurídico ele estará constituído, a não ser que, outra linguagem, também jurídica, venha a desconstituí-lo. Fatos jurídicos são, portanto, os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas.

Vejamos a imprescindibilidade da teoria das provas para a constituição do lançamento tributário. Tomando este como o ato administrativo que veicula a norma individual e concreta expedida pela Administração Pública e que constitui o crédito tributário, podemos dizer que: no seu antecedente fica relatada, em linguagem admitida pelo direito *por meio da teoria das provas* (que estudaremos nos próximos capítulos e que é objeto deste trabalho), a ocorrência do evento transformando-o em fato jurídico tributário; e, por sua vez, no seu conseqüente é desencadeada a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo, a fim de o primeiro exigir o cumprimento de uma prestação de determinada quantia do segundo.

Realmente, é a teoria das provas que dá a garantia necessária ao relato da ocorrência do fato jurídico tributário. Demonstração esta realizada de acordo com os meios e as formas admitidas pelo próprio direito para tal. Só assim a segurança e a certeza jurídica se fazem presentes na composição do crédito tributário, constituído pelo lançamento. Só assim dá-se o desencadeamento da causalidade jurídica (imputação) e o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir o cumprimento da prestação de pagar o tributo.

Nesta linha de raciocínio, faz-se mister analisarmos, ainda que brevemente, o ato administrativo de constituição do crédito tributário, o lançamento tributário.

CAPÍTULO IV

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1. A plurivocidade do vocábulo lançamento – seu aspecto semântico

Na linguagem ordinária, o termo lançamento pode significar: ato de lançar; rebento vegetal; conjunto de operações na organização dos mapas dos contribuintes; assentamento; escrituração de uma verba em livro comercial.¹

Entretanto, o significado do termo não se restringe a uma definição lexicográfica. Pode, ainda, ser utilizado em diversas outras acepções². Anota

¹ Cândido de Figueiredo, *Dicionário da língua portuguesa*, V. II.

² Eurico de Santi², *Lançamento tributário*, p. 125, enumera algumas delas: “No uso técnico-comercial-contábil temos o emprego da expressão ‘lançamento’ como: (I) ação ou (ii) efeito de escriturar uma verba em livros de escrituração comercial; (iii) a própria verba que se escritura; e (iv) efetuar o cálculo, conferir liquidez a crédito ou débito.” Mais adiante, continua o mestre referindo-se, agora, aos textos legais e à doutrina: “(v) como procedimento administrativo da autoridade competente (art. 142 CTN), processo, com o fim de constituir o crédito tributário mediante a postura de (vi) um ato-norma administrativo, norma individual e concreta (art. 145 CTN, caput), produto daquele processo; (vii) como procedimento administrativo que se integra com o ato-norma administrativo de inscrição da dívida ativa; (viii) lançamento tributário como o ato-fato administrativo derradeiro da série em que se desenvolve um procedimento com o escopo de formalizar o crédito tributário; (ix) como atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma (x) norma individual e concreta expedida pelo particular que constitui o crédito tributário no caso dos chamados ‘lançamentos por homologação’ (art. 150 do CTN e §§)”.

LUIS ALBERTO WARAT que, no discurso científico, é necessário o processo de elucidação ou de estipulação, em que o termo deve ter o seu significado especificado de forma precisa. A *ambigüidade* ocorre em raciocínios cujas formulações contenham termos ou frases cujos significados mudam de maneira mais ou menos sutil durante a argumentação e, por conseguinte, induzem a concordar com certas afirmações que, sem a mudança de significação, não seriam aceitas³.

Nessa mesma linha, ALF ROSS⁴ preleciona que o contexto mostrará a referência da palavra usada em cada caso específico. E, ao analisar como exemplo o significado da palavra ‘mesa’, assim se expressa:

“Si se anota así cada referencia individual, surgirá un campo de referencia correspondiente a la palabra, que puede ser comparado con un blanco. En torno al centro habrá una densidad de puntos, cada uno de los cuales marca un impacto en la referencia. Hacia la periferia la densidad decrecerá gradualmente. La referencia semántica de la palabra tiene, como quien dice, una zona central sólida donde su aplicación es predominante y certa, y un nebuloso círculo exterior de incertidumbre, donde su aplicación es menos usual, y donde gradualmente se hace más dudoso saber si la palabra puede ser aplicada o no.”

No âmbito do direito tributário, a polissemia⁵ do termo lançamento também tem gerado algumas dificuldades. O Código Tributário Nacional ao disciplinar o crédito tributário, no artigo 142, estabeleceu que:

³ *Introdução geral ao direito*, p. 159.

⁴ *Sobre el derecho y la justicia*, pp. 148-149.

⁵ A polissemia, de acordo com Stephen Ullmann, ocorre quando uma palavra pode ter sentidos diversos (*Semântica – uma introdução à ciência do significado*, p. 317).

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

e, no parágrafo único, acrescentou:

“Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Assim, apesar da literalidade desse enunciado prescritivo, a doutrina diverge quanto à sua natureza jurídica, indagando se é realmente um procedimento ou mero ato administrativo.

Assim, retornemos ao ponto inicial. É a ambigüidade dos termos interferindo no processo comunicacional, da qual cabe a elucidação. Vejamos.

4.2. Definição de lançamento tributário

EURICO DE SANTI,⁶ fazendo um estudo profundo e analítico de lançamento tributário, se refere ao ato-fato e ao ato-norma, entendendo que o primeiro diz respeito ao processo, os fatos jurídicos que, organizados, constituem o suporte fáctico suficiente para a edição do ato-norma de lançamento, portanto, pressupostos fácticos da norma; e, o segundo, o ato-norma, como o produto, a norma jurídica resultado daquele processo. E conclui que a prescrição do mencionado art. 142 é norma de estrutura que informa o modo de produção do ato-norma administrativo. Por sua vez, define, em acepção restrita, lançamento “como o ato-norma administrativo que

⁶ *Lançamento tributário*, p. 135.

apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (conseqüência) que tem por termos 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”.⁷

ALBERTO XAVIER⁸, define lançamento tributário como “o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência”.

Para PAULO DE BARROS CARVALHO,⁹ 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.”

Por sua vez, LUCIANO DA SILVA AMARO,¹⁰ conceitua lançamento de tributos afirmando que este é sempre um ato administrativo, de modo que o sujeito passivo não executa propriamente um lançamento.

Ora, aqueles que buscam um aprofundamento do tema, não aceitam a mera interpretação gramatical, vão mais além, e reconhecem na dualidade processo/produto a elucidação para a construção da prescrição normativa.

⁷ *Lançamento tributário*, p. 133.

⁸ *Do lançamento – teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 66.

⁹ *Curso de direito tributário*, p. 386.

¹⁰ *Direito tributário brasileiro*, pp. 334-335.

Nesse sentido, é fulgurante a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO¹¹ ao afirmar que: “É lançamento o processo de determinação do sujeito passivo e apuração da dívida tributária, como é lançamento, também, a norma individual e concreta, posta no sistema com a expedição do ‘ato de lançamento’”. Cabendo, portanto, ser indicado em qual sentido está sendo usado o vocábulo.

Nossa definição de lançamento tributário:

Em homenagem ao rigor da linguagem científica, utilizaremos a expressão lançamento tributário num sentido restrito, ou seja, como o ato administrativo que veicula a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, relatando em linguagem competente a ocorrência do fato jurídico tributário e instaurando a relação jurídica tributária.

Consideramos, portanto, o procedimento como a série de atos de verificação da ocorrência do fato jurídico, no qual visa demonstrar (provar) o fato jurídico suficiente.

Ressaltamos, contudo, que o crédito tributário não é constituído apenas pelo ato da Administração Pública. A norma individual e concreta expedida pelo contribuinte ou responsável tributário também pode constituir o crédito tributário. É o que, a propósito, denominamos de Autolancamento.¹²

4.3. O ato de fala que constitui o lançamento tributário

Já consideramos no capítulo I, item 1.5, a teoria dos atos de fala formulada por J.L. AUSTIN e seguida por J. SEARLE, na qual o proferimento de uma frase, um ato de fala, constitui a realização de uma ação. Pois bem. Retomemos aqui alguns pontos. Nos proferimentos performativos,

¹¹ *Curso de direito tributário*, p. 377.

¹² Aqui neste trabalho não trataremos da norma individual e concreta expedida pelo sujeito passivo.

diferentemente dos atos constataivos¹³, o locutor realiza uma determinada ação tão-só com o proferimento do ato de fala, como, por exemplo, o casamento, o juramento, a promessa, a nomeação. A totalidade da ação lingüística, a dimensão locucionária de uma frase, vem dentro de um contexto e este é que estabelece seu significado específico. Assim, a força ilocucionária corresponde a um *plus* em relação a sua estrutura locucionária (meramente lingüística). Para se entender o sentido específico de uma frase, numa determinada situação comunicacional deve-se adentrar no contexto que dá a força da compreensão da frase. O nível ilocucionário da linguagem é o mais importante, do ponto de vista lingüístico, pois é onde se encontra o conjunto de atos que se realizam, específica e imediatamente, pelo só exercício da fala.¹⁴

Quando um agente da Administração Pública pronuncia para alguém a expressão: “Esteje preso”, está realizando um ato de fala, que é a própria ação de prisão e dá ensejo ao ato concreto de prisão. O direito, enquanto linguagem, é constituído por atos de fala.

Quando um agente administrativo da Receita Estadual pronuncia a expressão: “Dado que ocorreu a operação de circulação de mercadoria, a empresa X deve pagar o valor de R\$ 5.000,00 ao Estado de São Paulo, a título de ICMS”, está realizando um ato de fala denominado lançamento tributário, que já é a própria ação de constituição do crédito, prevista na regra-matriz de incidência tributária que institui o tributo e dá ensejo ao ato-norma individual e concreto que individualiza o crédito tributário.

¹³ São constataivos os proferimentos que constata, relatam ou descrevem alguma coisa do mundo e, portanto, são objetos dos valores de verdade/falsidade. Porém, na Conferência 12, Austin abandona definitivamente a distinção entre atos performativos e constativos, concluindo que a mesma é artificial, dando ênfase ao uso das palavras, ou seja, a determinação de seu sentido dentro do contexto. Vide sua obra *Quando dizer é fazer – Palavras e ações*.

¹⁴ A respeito dos atos de fala no direito, Luiz Sérgio Fernandes de Souza assim se pronuncia: “Ao dizer ‘advirto’, além de anunciar a advertência, o juiz está realizando a ação prevista na norma geral e abstrata, como por exemplo na regra prevista no artigo 599, II do CPC.” (*op. cit.*, p. 182.)

Quando a prova é produzida pelo agente público, mediante procedimento administrativo, a fim de demonstrar a constituição do fato jurídico tributário, deve ser considerada a dimensão pragmática do uso da linguagem (enfocaremos adiante a dimensão pragmática da prova enquanto ato de fala). Assim, é o ato de fala cumprindo sua função dentro de um contexto, a fim de ser exigida a exação tributária

O lançamento é, portanto, um ato de fala reconhecido pela linguagem do direito positivo a fim de constituir o crédito tributário.

Reafirmamos com AUSTIN que não importa tanto a realização do ato de dizer algo (nível locucionário), mas sim o ato que se realiza ao dizer algo (nível ilocucionário).¹⁵ Como vimos, a norma jurídica tributária que cria um tributo, ou seja, a regra-matriz de incidência tributária, necessita ser incidida por um ato de aplicação do ser humano a fim de ser instaurada a consequência, relação jurídica entre sujeitos-de-direito. O lançamento tributário cumpre esse papel no processo de positivação. O fato jurídico tributário se subsume à regra-matriz de incidência tributária pela expedição do ato-norma (norma individual e concreta) veiculado pelo lançamento tributário. Nessa perspectiva, lançamento tributário é o veículo introdutor da norma individual e concreta da autoridade administrativa de constituição do crédito tributário. É, pois, como dito, produzido por um ato de fala que dá concretude (aplica) à norma geral e abstrata e antecede ao ato concreto de cobrança do tributo. Se o contribuinte realiza o pagamento do tributo, cumprindo a ordem estipulada no comando normativo de lançamento, está-se no nível perlocucionário, que consiste na obtenção de certos efeitos pelo fato de se dizer algo, o que pode gerar a felicidade ou infelicidade do ato, no dizer de AUSTIN.¹⁶

¹⁵ *Quando dizer é fazer*, p. 89.

¹⁶ Vide Capítulo I deste trabalho, item 1.5.

Concluimos que os enunciados jurídicos devem ser interpretados no nível ilocucionário. Partindo-se desse novo paradigma dos atos de fala, a lingüística adentra com mais ênfase na análise pragmática do discurso jurídico, colocando entre parênteses suas dimensões sintática e semântica.

Nessa linha de raciocínio, uma coisa é o significado semântico e sintático do ato do lançamento – que todos os membros da comunidade devem entender, outra coisa é a sua compreensão no plano do contexto pragmático – a dimensão ilocucionária, dentro do contexto da comunicação. Se não se der a compreensão da frase no contexto empregado, não se entenderá o seu sentido, embora ele exista. É com base nessas premissas que mais adiante iremos estudar a prova no direito tributário.

Desse modo, entendemos importante investigar os elementos do ato administrativo, para, posteriormente, analisarmos a prova da constituição do fato jurídico tributário enunciada no ato-norma de lançamento realizado pelo agente público, levando em consideração, também, a ótica pragmática.

4.4. Lançamento como ato administrativo – a teoria dos atos administrativos

Adotamos anteriormente (item 4.2) a posição de que lançamento tributário é um ato administrativo. Cabe-nos, agora, analisar a teoria dos atos administrativos a fim de dissecarmos seus elementos.

Releva destacar que no uso técnico-jurídico da locução ‘ato administrativo’ são utilizadas duas acepções: uma, o ato-fato da autoridade que configura o fato do exercício da competência administrativa; outra, o produto desse processo, o ato-norma administrativo, norma individual e concreta produzida por esse ato-fato.¹⁷ Daí, no mesmo sentido da dualidade do

¹⁷ Vide Eurico de Santi, *Lançamento tributário*, pp. 78-79.

termo lançamento tributário, encontra-se também a ambigüidade processo/produto presente no vocábulo ato administrativo. Até porque o lançamento tributário, como já visto (item 4.1) é um ato administrativo.

CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO¹⁸ conceitua ato administrativo em sentido estrito como:

“declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como por exemplo um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional”.

Assim, o mestre da PUC/SP indica como elementos do ato administrativo – aqueles que propriamente o compõem e se não existirem não há ato jurídico algum – o conteúdo (objeto) e a forma; e como pressupostos do ato (exteriores ao ato e que dizem respeito a sua formação válida): a) pressupostos de existência: o objeto e a pertinência do ato ao exercício da função administrativa; e b) pressupostos de validade: o sujeito, o motivo, os requisitos procedimentais, a finalidade, a causa e a formalização.¹⁹

Porém, adotando aqui a linha processo/produto do ato administrativo, já ressaltada, entendemos adequada a distinção feita por EURICO DE SANTI²⁰, quanto aos elementos do ato-fato administrativo e elementos do ato-norma.

¹⁸ *Curso de direito administrativo*, p. 352.

¹⁹ Celso Antonio Bandeira de Mello, *op. cit.*, pp. 358-359.

²⁰ Eurico de Santi utiliza elementos no sentido enunciado por Barros Carvalho “para quem elementos são as proposições jurídicas que compõem o fato (proposição lingüística), e não entidades da ordem dos acontecimentos (eventos).” *Decadência e prescrição no direito tributário*, pp. 104-107.

Nesse diapasão, são elementos do ato-fato administrativo: o motivo, o agente competente, o procedimento previsto normativamente e a publicidade; e, por outro lado, constituem elementos que estão no plano do ato-norma administrativo: o fato-evento e o fato-conduta, ou seja, a motivação do ato e a relação jurídica (conteúdo do ato).

4.4.1. Elementos do ato-fato administrativo

Diz-se que o agente público é competente quando é ele a pessoa autorizada para verificar a ocorrência do motivo do ato, realizar o procedimento e a publicidade exigidas normativamente.

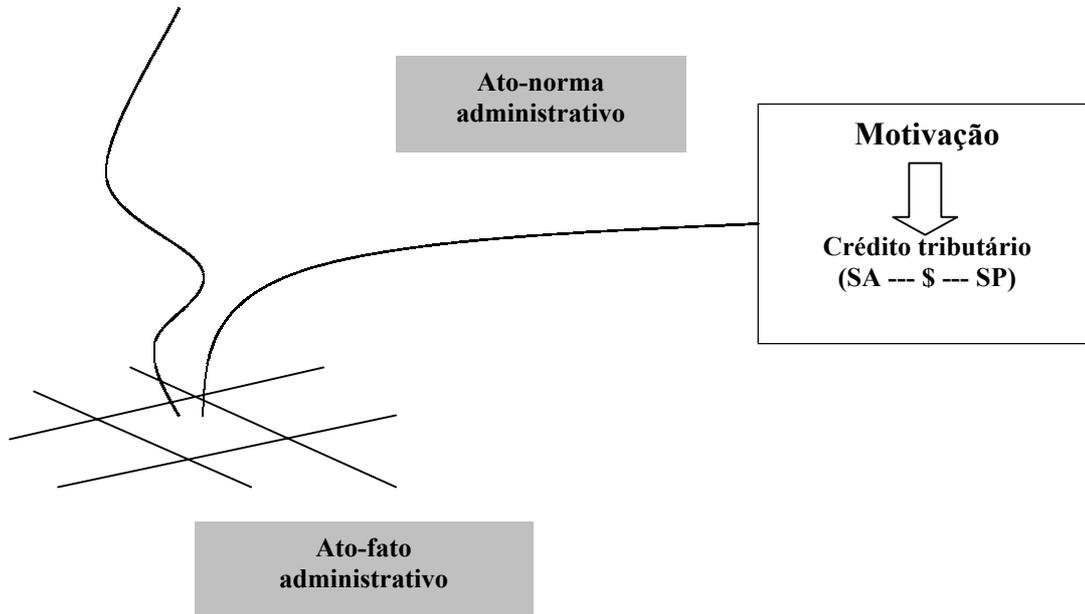
O motivo é o evento que diz respeito aos fundamentos que autorizam, se tratar-se de ato discricionário, ou exigem, se for ato vinculado, a realização do ato administrativo. O procedimento, por sua vez, é o fato que se constitui pela ordenação de uma série de atos e fatos jurídicos, dizem respeito somente à estrutura e não aos fatos em si.

A publicidade está atrelada à comunicação, ao destinatário, de que a norma individual e concreta foi produzida em conformidade com as normas jurídicas. A inexistência de qualquer um desses elementos tornam o ato-norma inválido.

É elucidador o gráfico apresentado por EURICO DE SANTI no XVII Congresso Brasileiro de Direito Tributário do IGA–IDEPE, quanto ao lançamento tributário:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Norma Administrativa



Assim, pode-se concluir que o ato-fato = processo, possui os seguintes elementos:

- Agente competente = prática do ato-fato;
- Procedimento = forma do ato-fato;
- Motivo do ato = prova do fato jurídico
- Publicidade = comunicação jurídica do ato

4.4.2. Elementos do ato-norma administrativo

Já no plano do ato-norma administrativo, encontramos como elementos: o fato-evento e o fato-conduta. O primeiro também denominado motivação, proposição descritiva do motivo do ato e que constitui o antecedente do próprio ato-norma – norma individual e concreta. E o segundo, o fato-conduta, a relação jurídica instaurada, denominada pelos administrativistas conteúdo ou objeto do ato.

A notificação do lançamento tributário é imprescindível para a validade do ato administrativo. Após a emissão do ato administrativo que constitui o crédito tributário veiculado em auto de infração ou lançamento, o direito à defesa ao particular só é dado após sua notificação. Em outros termos, o lançamento tributário somente se perfaz com a notificação ou aviso de lançamento ao sujeito passivo. Após esta é que é dado o prazo para o particular defender-se.

Fizemos essa breve referência aos elementos do ato-fato e do ato-norma administrativos. Agora, vamos nos deter no motivo e na motivação, ou seja, no evento que fundamenta o ato e no fato-evento tributário, pois são eles que nos interessam neste trabalho.

4.5. O motivo e o fato-evento do lançamento tributário

Motivo não é o mesmo que motivação, embora exista um entrelaçamento lógico entre ambos.

A motivação é, como visto no item anterior, a descrição dos motivos, que está localizada no antecedente da norma individual e concreta; enquanto que o motivo é o evento que fundamenta a celebração do ato. É, portanto, uma situação objetiva, pressuposto material, que serve de suporte para a prática do ato.

A doutrina do direito administrativo se refere a uma teoria dos motivos determinantes reconhecendo a vinculação do administrador ao motivo que ele houver alegado para a expedição do ato²¹. Por isto, a propósito, afirma CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO²² que, para a análise da

²¹ Eurico de Santi, privilegiando o rigor da linguagem científica, nos alerta que o mais correto é falar em teoria da motivação determinante e não teoria dos motivos determinantes, uma vez que é a *enunciação* dos motivos pelo agente que vincula o administrador à expedição do ato.

²² *Op. cit.*, pp. 364-365.

legalidade do ato, é necessário, quanto ao exame dos motivos, verificar: a) a materialidade do ato, isto é, verificar se realmente ocorreu o motivo em função do qual o ato foi praticado; b) a correspondência do motivo que embasou o ato com o motivo previsto na lei.

No direito tributário, o motivo do ato-fato administrativo de lançamento tributário é o evento correspondente à descrição hipotética de norma jurídica tributária, que deve ser provado de acordo com as regras estabelecidas pelo sistema jurídico. Já a motivação é o fato-evento, a própria descrição (em linguagem jurídica) do evento provado, de acordo com os instrumentos determinados pelo sistema para essas finalidades e que constitui o fato jurídico tributário. Portanto, podemos dizer que o motivo do ato-fato é o evento e a motivação, fato-evento, é a descrição do fato jurídico tributário provado. São precisas as lições de EURICO DE SANTI²³ ao afirmar que o fato-evento “no processo de positivação do direito, é o elo jurídico que liga a norma individual e concreta à regra-matriz de incidência tributária, estabelecendo, nessa interação, os referenciais de espaço e tempo imprescindíveis ao controle da legalidade do ato-norma administrativo”.

Ambos, a motivação, descrição do evento tributário e o motivo, o próprio fato jurídico tributário provado, por correlação lógica, devem estar em plena consonância um com o outro. Se a motivação estiver divergente do motivo, então será possível a desconstituição do ato-norma de lançamento. E, se o motivo que provocou a expedição do ato-norma não for provado, o ato será inválidável.

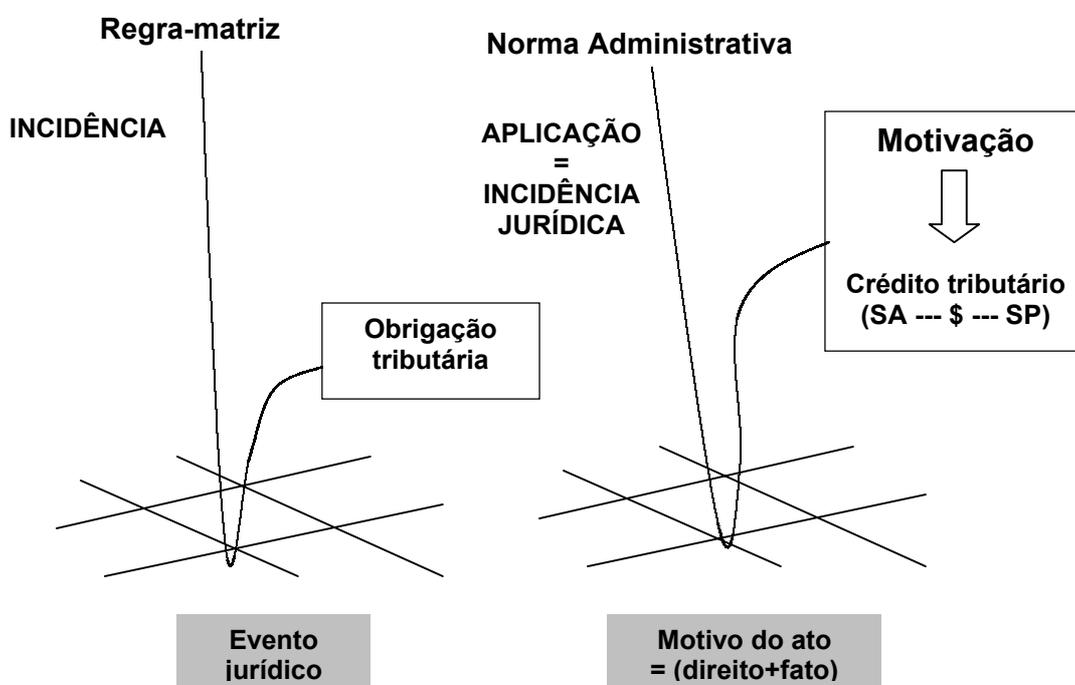
Sabemos que o lançamento tributário, no sentido de ato-norma, é o ato administrativo que veicula a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, estabelecendo a relação jurídica entre a Administração e o contribuinte, em virtude da ocorrência do fato jurídico tributário provado. Por sua vez, o ato-

²³ *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 107.

norma administrativo, para ser válido, necessita estar vinculado ao elemento de fato do ato-fato, o motivo. A enunciação do fato jurídico tributário provada, o fato-evento, integra a estrutura da norma no lugar de antecedente normativo, e imputa (causalidade jurídica) o conseqüente, a relação jurídica²⁴.

Assim, podemos dizer que, no lançamento tributário, o motivo é o evento ou fato social, ocorrência do mundo em concreto, que deve preencher integralmente os critérios previstos no antecedente da regra-matriz de incidência tributária. Seu motivo vem expressamente previsto em lei. Uma vez constatada na linguagem jurídica a ocorrência do fato jurídico tributário na sua integralidade, a Administração Pública deve, necessariamente, expedir o lançamento tributário. Isto porque o lançamento é ato administrativo vinculado, sem qualquer margem à discricionariedade. A título ilustrativo, apresentamos abaixo o seguinte gráfico:²⁵

MOTIVO E MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO



²⁴ Eurico de Santi, *Lançamento tributário*, p. 95.

²⁵ Apresentado pelo Professor EURICO DE SANTI no XVII Congresso Brasileiro de Direito Tributário IGA –IDEPE.

4.6. A importância da prova para a expedição do lançamento tributário

4.6.1. A prova do motivo do ato-fato administrativo

Tendo em vista a distinção acima apresentada entre o motivo e a motivação e, ao mesmo tempo, a íntima relação entre ambos, podemos dizer que a prova visa demonstrar o motivo do ato de lançamento e também, por decorrência lógica, sua motivação.

O motivo do ato se verifica pela prova da ocorrência do evento. A motivação deve, necessariamente, por uma correlação lógica, estar em conformidade com o motivo. Se houver uma dissonância entre ambos – motivo e motivação – o lançamento tributário será passível de invalidação. “A motivação é o antecedente suficiente do conseqüente do ato-norma administrativo.”²⁶ Nesse sentido, terá que ser provado o motivo do ato administrativo de lançamento e, conseqüentemente, será provada a enunciação do motivo, denominada motivação, que se faz presente no antecedente da norma individual e concreta (ato-norma) de lançamento que instaura a relação jurídica tributária. É mediante o recurso técnico das provas que torna-se factível a decisão da autoridade administrativa de saber se está constituído ou não o fato jurídico tributário, obrigando, se a verificação for positiva, o agente a praticar o lançamento. “É a ocorrência do motivo do ato que obriga o agente a praticar o lançamento.”²⁷

Reafirmamos, tudo verificado pela prova da ocorrência do fato jurídico tributário. É ela que evidencia o fato jurídico tributário e, se demonstrado, autorizada estará a lavratura do lançamento. Por sua vez, o ato-norma administrativo, produto daquele processo, em decorrência da

²⁶ Santi, *Lançamento tributário*, p. 95.

²⁷ Eurico de Santi, *Decadência e prescrição*, p. 40.

enunciação de determinado fato estabelece a relação jurídica entre a Administração Pública e o particular.²⁸

4.6.2. A necessidade da prova do ato emanado pela autoridade fiscal

Os fatos jurídicos, acontecimentos do universo do direito, para irradiarem seus efeitos, devem ser relatados na linguagem competente, aquela eleita pelo sistema jurídico para traduzir os eventos do mundo em concreto. Assim, é segundo a teoria das provas jurídicas que se aferirá se o enunciado (E1) foi produzido em consonância com o ordenamento jurídico. Caso tenha sido produzido em desacordo com o sistema do direito positivo, poderá ser realizada a expulsão do enunciado (E1) com a expedição de outro enunciado (E2).²⁹

Na lei que rege o processo administrativo no Estado de São Paulo, nº 10.941/01, encontramos, no § 1º do 27 e artigo 20, a exigência da prova do motivo do ato-fato de lançamento para a expedição da norma individual e concreta que instaura a obrigação de pagar o tributo. Diz o art. 20 do mencionado diploma legal:

“Art. 20 – As provas devem ser apresentadas com o auto de infração e com a defesa, salvo...”.

E, no mesmo sentido, o § 1º do art. 27 da mencionada lei enuncia:

“Art. 27 – ...

§1º- O auto de infração deve ser instruído com documentos, demonstrativos e demais elementos materiais comprobatórios da infração.”

²⁸ Eurico de Santi, *Lançamento tributário*, p. 84.

²⁹ Tárek Moysés Moussalem, *op. cit.*, p. 81.

Já os incisos III e V do art. 27 da mesma lei estabelecem a necessidade da motivação do ato-norma de lançamento tributário. Vejamos:

“Art. 27. O AIIM conterá, obrigatoriamente:

....

III – a descrição do fato gerador da obrigação correspondente e das circunstâncias em que ocorreu;

IV – ...

V – a indicação dos dispositivos normativos infringidos e dos relativos às penalidades cabíveis”.

Assim, devem ser identificados os critérios material, espacial e temporal do fato jurídico tributário, para a lavratura do lançamento veiculado pelo auto de infração de imposição de multa.

Porém, apesar de todo o esforço probatório, realizado de acordo com a teoria das provas, sabemos que a verdade absoluta nunca será revelada. Já vimos, no capítulo II deste trabalho, que a verdade no direito é aquela construída pelos meios e recursos estabelecidos pelo próprio sistema jurídico. A verdade é aquela que é possível de ser conhecida pelo direito. “O direito não volta ao passado, reconstrói o passado no presente, enunciando-o e instalando seus efeitos para o ir e vir deste presente.”³⁰

No processo de positivação do direito, a prova tem função relevantíssima. Sem ela, o direito não pode atingir seu objetivo primeiro, o de regular as condutas intersubjetivas.

No campo do direito tributário, a prova é essencial, pois, de outro modo, não se pode dar por subsumido o fato previsto na norma geral e

³⁰ Eurico de Santi, *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 112.

abstrata, fazendo-o jurídico tributário e ser expedida a norma individual e concreta válida de lançamento tributário.

Nessa orientação, SUZY GOMES HOFFMANN³¹ dá o seguinte exemplo:

“No caso do ICMS, por exemplo, em que as normas individuais e concretas enunciadoras da ocorrência do fato e instituidoras da relação jurídica obrigacional são, em regra, expedidas pelo sujeito passivo de acordo com as prescrições legais, tem-se que, se o agente administrativo proceder a uma fiscalização e entender que o sujeito passivo deixou de apresentar e expedir todas as normas individuais e concretas concernentes aos fatos jurídicos tributários ocorridos e, em consequência, tenha deixado de pagar os tributos devidos, e, portanto, resolver expedir uma norma individual e concreta relativa a esses fatos que deixaram de ser relatados pelo contribuinte, não poderá tão-somente expedir essa norma individual e concreta, deverá apresentar as provas que o levaram a esta conclusão, indicar tais provas em seu relato e anexá-las ao mesmo.”

No campo tributário, a prova é o modo ou veículo que o direito estabelece para que os fatos ocorridos no mundo sejam constituídos como fatos jurídicos tributários. Para tanto, faz-se necessário um ato humano que produza a linguagem jurídica, a fim de que seja disparado o vínculo implicacional entre os fatos sociais e o fato jurídico tributário. Dado que ocorreram os FATOS: F1, F2 e F3 então (constitui-se o vínculo implicacional) dá-se por ocorrido F (o fato jurídico tributário)³². Formalizando: (F1.F2.F3)→F.

³¹ *Op. cit.*, pp. 158-159.

³² Diz-se ‘dá-se por ocorrido’ porque se realmente ocorreu ou não, não é essencial para o universo jurídico. O que importa é que está caracterizado o fato jurídico tributário. Para o direito não existe a verdade absoluta.

Aquela previsão hipoteticamente descrita na norma geral e abstrata de incidência tributária restou comprovada. Com o relato jurídico próprio, pelo lançamento tributário, deu-se ensejo ao fato jurídico tributário. Este, uma vez provado, constituiu-se como o antecedente da norma individual e concreta.

Cabe destacar a decisão do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, em que fica caracterizada a necessidade da prova do fato jurídico tributário para a expedição do ato-norma de lançamento tributário, veiculada no auto de infração, *in verbis*:³³

“PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

I. A via do Auto de Infração e Imposição de Multa que é entregue ao contribuinte *deve estar acompanhada de cópias dos documentos apreendidos pela Fiscalização e que serviram para embasar sua acusação*. A inobservância desse preceito dá origem a cerceamento de defesa.

II. Recurso provido. Recurso de contribuinte.

III. Processo DRT-12-3573/93 – Pedido de Revisão – Câmaras Reunidas – Rel.: Juíza Antonia Emília Pires Sacarrão – j. 24/4/2001 – Decisão unânime.” (grifos nossos)

4.7. Estado de Direito e lançamento tributário

O Estado de Direito surgiu no final do século XVIII, início do século XIX, fruto de movimentos burgueses revolucionários, opondo-se ao Estado Absolutista. Visou romper com as estruturas de centralização de poder, submetendo os governos à vontade legal, tendo como fundamento a Constituição. É também denominado Estado Constitucional. O poder do

³³ Cf. Ementário do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, 2003, p. 219.

Estado é legitimado pelo direito, ordem jurídica tutelante dos direitos fundamentais dos cidadãos.³⁴

A partir dessa concepção, as Constituições Democráticas atuais consagraram princípios e garantias de proteção aos cidadãos e, mais especificamente, aos contribuintes.

A Constituição Federal brasileira de 1988 consagrou no seu art. 1º que a República Federativa do Brasil constitui-se em *Estado Democrático de Direito*.

Com essa prescrição, nossa Carta Magna deu relevo ao Estado constitucionalista, visando conformar as estruturas do poder político e a organização da sociedade segundo a medida do direito.

J.J. GOMES CANOTILHO³⁵, entende que a adoção de um Estado de Direito chega a ser um verdadeiro princípio. “O princípio do Estado de direito significa, de forma global, a idéia de uma ordem de paz estadualmente garantida através do direito.”

KLAUS TIPKE³⁶, em sua pequena e grandiosa obra sobre a moral tributária do Estado e do contribuinte enfatiza a importância da valorização e respeito à ética tanto por parte do Fisco quanto do contribuinte para a observância de um verdadeiro Estado de Direito e uma justa tributação. São suas as palavras:

“El Estado, fundado en la propiedad privada de los medios de producción, está obligado a sostener principalmente mediante impuestos las cargas financieras exigidas para el cumplimiento de sus funciones. Sin impuestos y contribuyentes ‘no puede construirse ningún Estado’, ni el Estado de Derecho ni, desde

³⁴ Celso Ribeiro Bastos, *Curso de teoria do estado e ciência política*, pp. 54-55.

³⁵ *Direito constitucional*, p. 345.

³⁶ *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*, p. 25

luego, el Estado Social... En un Estado de Derecho debe actuarse con justicia en la medida de lo posible. Ésta es la máxima exigencia que debe plantearse a tal ente político. Esta exigencia no puede quedar anulada o desplazada en su contenido esencial por otras aspiraciones. Éste es también el punto de partida de las constituciones que invocan de modo expreso la Justicia o la Justicia tributaria”.

A noção de Estado de Direito, na sua concepção original, reveste um duplo sentido, material e formal: o conteúdo material do Estado de Direito está na idéia de que a finalidade essencial do Estado consiste na realização da justiça, prevenindo os cidadãos do arbítrio do poder e dando a maior expressão possível à segurança jurídica; além disso, o aspecto formal do Estado de Direito envolve a idéia de que, na realização de seus fins, o Estado tem que se utilizar da lei formal como instrumento de sua atuação, isto é, atuando segundo o direito.³⁷

Assim, do Estado de Direito decorrem princípios, como o princípio de constitucionalidade, princípio da legalidade da administração, princípio da segurança jurídica, princípio da proteção da confiança, princípio da divisão de poderes.³⁸

Ora, vivemos em um Estado de Direito. O ato administrativo de lançamento tributário, ao ser expedido, deve ser pautado na legalidade, devendo ser conformadas todas as exigências da lei para a tributação. Assim, julgamos apropriado analisar, ainda que sucintamente, o princípio da estrita legalidade, bem como conjugá-lo à tipicidade em matéria tributária.

³⁷ Alberto Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p. 8.

³⁸ J.J. Gomes Canotilho, *op. cit.*, pp. 345-346.

4.7.1. A legalidade dos atos administrativos e a tipicidade da tributação

A Constituição Federal brasileira de 1988, estabeleceu, no seu art. 5º, direitos e garantias fundamentais dos Cidadãos, dentre eles, o princípio da legalidade: “II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; ...”. Além disso, ao tratar-se de matéria tributária, reforçou-o ainda mais (art. 150, I da CF/88 princípio da estrita legalidade). Também no Capítulo VII – Da Administração Pública –, estabeleceu, no art. 37, *caput*, que, dentre outros princípios, a Administração Pública, direta ou indireta, deverá obedecer a legalidade.

A Administração Pública deve pautar-se na legalidade de seus atos, realizando-os em estrita consonância com as leis e a Constituição.

KARL ENGISCH³⁹, citando MAUNZ, explica da seguinte forma o princípio da legalidade:

“Todas as acusações do Estado, sejam elas actos jurisdicionais ou actos da Administração, devem poder ser conduzidas a uma lei formal ou, por outra, ser realizadas ‘com base’ numa lei formal (...). O princípio não consente que um acto do Poder executivo seja pura e simplesmente fundamentado no Direito não escrito ou em princípios ético-sociais gerais como a justiça, a moralidade, etc.”.

Ao agir, realizando os atos de fala administrativos, a Administração Pública tem que obedecer àquilo que foi previamente estipulado pelo poder político. Com relação ao ato administrativo de lançamento tributário, isto é ainda mais restrito. A atividade de lançar, de acordo com o próprio art. 142 do Código Tributário Nacional, é vinculada e obrigatória. Uma vez detectado o fato jurídico com todos os seus aspectos, tal como previsto abstratamente na

³⁹ *Introdução ao pensamento jurídico*, p. 78.

regra-matriz de incidência tributária, a autoridade administrativa tem o dever-poder de efetuar o lançamento tributário. Conseqüentemente, e de imediato, o sujeito passivo deve ser notificado a fim de resguardar seu direito à defesa. Em outros termos, o ato somente se perfaz com a notificação ou aviso de lançamento ao sujeito passivo. Após esta, é dado o prazo para o particular defender-se.

Contudo, não basta a exigência de lei formal que autorize a tributação. O princípio da legalidade em matéria tributária se exprime como princípio da tipicidade da tributação, exigindo uma “reserva absoluta de lei”. Isso significa que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração Pública, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto. Limita-se o órgão de aplicação a subsumir o fato à norma. O conteúdo da decisão é integralmente predeterminado pela lei.⁴⁰

Segundo ALBERTO XAVIER⁴¹, o princípio da tipicidade ou reserva absoluta de lei, desdobra-se em vários outros: princípio da seleção, princípio do *numerus clausus*, princípio do exclusivismo e princípio da determinação ou tipicidade fechada.

O princípio da seleção significa que o legislador não pode descrever o tributo mediante conceito ou cláusula geral abarcando todo o universo de situações tributáveis. Os tributos devem ser descritos em tipos ou modelos, que expressem uma escolha do legislador daquelas situações que pretende tributar, excluindo, portanto, outras atividades.

⁴⁰ Alberto Xavier, explica que: “A regra constitucional de reserva absoluta representa, pois, um duplo ditame: ao legislador e ao órgão de aplicação do direito. Ao primeiro, o obriga – sob pena de inconstitucionalidade – a formular os comandos legislativos em matéria tributária em termos de rigorosa reserva absoluta. Ao segundo, por excluir o subjetivismo na aplicação da lei, a criação judicial ou administrativa do Direito Tributário, o que envolve, de um lado, a *proibição da analogia* e, de outro, a *proibição da discricionariedade*.” *Legalidade e tipicidade da tributação*, pp. 37-38. Vide também, do mesmo autor, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, pp. 17-18.

⁴¹ *Legalidade e tipicidade da tributação*, p. 18.

O princípio do *numerus clausus* é uma especificação do princípio da seleção e exige a taxatividade da tipologia. Neste sentido, o fato jurídico tributário é um fato típico, o qual, para produzir seus efeitos, deve corresponder, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato previsto na lei.

O princípio do exclusivismo exige que o enquadramento das situações jurídicas aos tipos legais seja, não só, absolutamente necessário, mas, também, suficiente à tributação. E, por último o princípio da determinação ou tipicidade fechada exige que os elementos que compõem o tipo sejam precisos e determinados, de modo que o órgão aplicador do direito não esteja autorizado a introduzir elementos adicionais que não estejam contidos na hipótese normativa.

Assim, a tipicidade exige que a formulação da lei tributária seja pautada: a) na proibição de cláusulas gerais, sendo a imposição realizada seletivamente; b) na completude e exclusividade dos comandos, com a proibição de normas de reenvio; c) em expedição de comandos claros e determinados, sendo o mais exposto possível; d) na consequente proibição da analogia.

Disso tudo, podemos inferir que: 1) para a realização do ato administrativo de lançamento tributário o agente fiscal deve pautar-se na legalidade e na tipicidade; 2) o aplicador do direito, no caso, deve verificar o preenchimento de todos os critérios estatuidos na hipótese normativa; 3) sempre tomando por base a teoria da prova para a demonstração da ocorrência dos elementos componentes do fato jurídico tributário e, 4) se assim for confirmado, deve, necessariamente, realizar o lançamento tributário.⁴²

⁴² Alberto Xavier enumera um conjunto de proibições, que são o reflexo negativo da dupla exigência (de lei e de certa qualidade de lei) do princípio da legalidade e da tipicidade: a) a proibição da lei constitucional derivada (emenda constitucional), no que concerne à própria garantia em que os arts. 150, I e 146, III, a, se traduzem, como reflexo da 'reserva de Constituição originária' em matéria de direitos e garantias fundamentais; b) proibição de regulamento independente, como reflexo da

Assim, diante do cerco formado pelo Estado de Direito, a possibilidade de impugnação aos atos e procedimentos administrativos em geral, especialmente, a impugnação ao ato administrativo de lançamento tributário, seja administrativa, seja judicialmente, é uma verdadeira proteção ao contribuinte a fim de defender-se contra os atos da Administração indevidamente praticados.

4.8. Da impugnação ao lançamento tributário

Após a expedição do ato administrativo de lançamento tributário, devidamente notificado, deve, necessariamente, ser dada ao contribuinte a oportunidade para defender-se. Isto porque, em um Estado de Direito, a expedição de ato da Administração Pública requer sempre o direito de contraposição do administrado. Dito de outro modo, o particular tem direito à impugnação do lançamento tributário. É o controle da legalidade dos atos administrativos sendo exercido pelo administrado.

A Constituição Federal de 1988, no art. 5º, inciso XXXIV, “a”, assegurou o direito de petição aos Poderes Públicos, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

O Código Tributário Nacional, no art. 151, III, estabelece que a interposição de reclamações e recursos administrativos, nos termos da lei reguladora do processo administrativo tributário, suspende a exigibilidade do crédito tributário.

‘reserva de lei formal’, sendo apenas permitido o regulamento executivo; c) proibição de reenvios, remissões ou delegações para fontes infralegais, como reflexo do princípio do exclusivismo; d) proibição de uso de conceitos indeterminados na formulação das leis tributárias, como reflexo do princípio da determinação ou da tipicidade fechada; e) proibição do método da cláusula geral na formulação das leis tributárias, como reflexo do princípio da seleção; f) proibição da discricionariedade administrativa, como reflexo do princípio do exclusivismo; g) proibição da analogia, como reflexo do princípio do ‘numerus clausus’.

No âmbito federal, o Decreto nº 70.235/72, estabelece que o auto de infração⁴³, veículo introdutor do lançamento tributário, lavrado por servidor competente no local da verificação da falta, deve necessariamente conter, dentre outros requisitos:

“Art. 10 –

...

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la, ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;” (grifos nossos)

Aqui, novamente, é assegurada ao contribuinte a possibilidade de defender-se, por meio de impugnação ao auto, no prazo de trinta dias após a intimação do ato. Ora, a notificação de lançamento é importantíssima para a validade do ato. Outrora advertimos que a publicidade, como comunicação ao destinatário tributário, é um dos elementos do ato-norma de lançamento. Aliás, o direito se insere em um processo comunicacional.

Nesse mesmo sentido, a Lei Paulista nº 10.941/01, que regula os processos administrativos tributários, decorrentes de lançamentos expedidos por agentes fiscais de rendas do Estado de São Paulo, no seu artigo 28, prescreve que o particular tem a faculdade de apresentar defesa por escrito, no prazo de 30 dias a partir da notificação do lançamento, sendo o processo encaminhado imediatamente ao órgão de julgamento de primeira instância administrativa. A defesa, por sua vez, também deverá ser instruída com as provas que demonstrem as alegações feitas pelo administrado (laudos, pareceres técnicos, documentos e demais elementos materiais).

A Lei Complementar nº 939/03, do Estado de São Paulo, que criou o Código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São

⁴³ A respeito de auto de infração, vide trabalho de Renata Guerra, intitulado “Auto de infração tributário: produção e estrutura”, tese apresentada na PUC/SP, novembro de 2004. Neste trabalho, a autora analisa o auto de infração como norma jurídica e as normas que lhe servem de conteúdo.

Paulo, também estabeleceu mecanismos de defesa do contribuinte a atos administrativos praticados indevidamente.

Diz o art. 2º deste diploma legal que:

“Art. 2º – São objetivos do Código:

...

II – proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei;

...”

E, o art. 4º do mesmo diploma enuncia:

“São direitos do contribuinte:

...

XIX – o encaminhamento, sem qualquer ônus, de petição contra ilegalidade ou abuso de poder ou para defesa de seus direitos;

...”

Portanto, a impugnação ao lançamento tributário é direito do particular, assegurado tanto na Constituição Federal quanto na legislação ordinária, seja em âmbito federal quanto estadual. Essa contraposição do administrado ao ato administrativo dá início ao denominado processo administrativo tributário, por tratar-se de um “conflito” que tem como objeto uma obrigação de pagar o tributo.⁴⁴

⁴⁴ Neste sentido, entende Paulo César Conrado que: “Assentado, doutra parte, que processo administrativo é entidade que tem o seu nascimento atrelado à provocação do contribuinte...” (grifos nossos). Mais adiante, o autor continua: “...colhemos que tal tipo processual (o administrativo) demanda a prévia constituição da obrigação tributária, o que equivale a dizer que a linguagem a ser produzida pelo contribuinte com o intuito de deflagrá-lo toma a norma constitutiva do lançamento (ou do ‘autolancamento’) como verdadeira condição.” (*Op. cit.*, p. 196).

CAPÍTULO V

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

5.1. O processo administrativo tributário

A impugnação¹ ao auto de infração lavrado pelo agente fiscal instaura o contencioso administrativo e este dá início ao processo administrativo tributário. O denominado “conflito” da relação jurídica, no caso, tem como especificidade a relação jurídica tributária.²

Uma vez que, conforme nos ensina PAULO CESAR CONRADO³, “falar de *processo tributário* é falar, por isso, da linguagem constitutiva do ‘conflito tributário’ ”, aqui neste capítulo trataremos da linguagem constitutiva do conflito de uma relação jurídica tributária instaurada no âmbito administrativo, enfocando-se a linguagem produzida a fim de ser constituída a prova do fato jurídico tributário que, por sua vez, instaura a obrigação de pagar o tributo.

A prova do fato jurídico tributário, já enunciamos, no Capítulo IV, item 4.5, quando tratamos de fato-evento, deve ser apresentada juntamente

¹ Ressalta Paulo César Conrado que “impugnar” significa constituir, em linguagem juridicamente competente, conflito (*op. cit.*, p. 64)

² Assim, o processo administrativo tributário é uma espécie de processo administrativo.

³ Paulo Conrado, *Processo tributário*, p. 13.

com o auto de infração, veículo introdutor da norma individual e concreta de lançamento tributário, uma vez que ela fundamenta a expedição deste ato-norma, porém, pode ser retomada no contencioso administrativo, a fim de ser decidido o “conflito”.

5.2. Processo ou procedimento?

A doutrina insiste no debate acerca de haver no contencioso administrativo tributário um processo administrativo ou um mero procedimento administrativo tributário⁴.

De acordo com as lições de PAULO CONRADO⁵, o vocábulo procedimento é reservado para designar um tipo específico de relação jurídica em cujo pressuposto não se identifica a noção de conflito. Já, por outro lado, no processo, supõe-se o conflito.

É mister distinguirmos: a) a atividade da Administração Pública para a verificação e caracterização de um evento ou fato social, que, previsto no tipo tributário, subsumir-se-à à norma jurídica tributária segundo uma forma procedimental, e que tem como resultado final a expedição do lançamento tributário; da b) atividade da Administração Pública que, segundo uma série de atos processuais, tem a função atípica de julgar um conflito. Uma autônoma e individualizada em relação à outra. A primeira, a atividade realizada sob a forma de procedimento para a verificação da ocorrência do evento típico que permitirá a expedição do ato administrativo de lançamento

⁴ Aduz Paulo Bonilha que os processualistas costumam distinguir processo e procedimento. “Processo seria a soma dos atos que se realizam para a composição do litígio, enquanto procedimento seria apenas a ordem e a sucessão de sua realização, o modo e a forma por que se movem os atos no processo” (*Da prova no processo administrativo tributário*, p. 58). Assim, processo seria designado apenas para o judicial. Além disso, ressalta o mencionado autor que há vozes autorizadas que entendem que a fase litigiosa, que se inicia com a impugnação ao lançamento, inclui-se no procedimento de lançamento. Porém, para Bonilha, a impugnação ao lançamento inicia procedimento autônomo daquele que culmina com o ato de formalização do crédito (*op. cit.*, p. 57-58)

⁵ *Op. cit.*, p. 196.

tributário; a segunda, atividade processual, que contém um procedimento a fim de decidir o “conflito”.

ALBERTO XAVIER⁶, sobre o assunto, afirma: “É certo que desde sempre se reconheceu a existência de um procedimento tributário. Mas por discutíveis preconceitos doutrinários contrapôs-se esta noção à de *processo judicial tributário*, que designaria apenas o que decorre perante autoridades jurisdicionais e ainda à de *processo administrativo tributário*, de natureza materialmente administrativa, através do qual a Administração, sendo caso disso, reaprecia, sob impugnação do contribuinte, um lançamento já praticado, através de um procedimento regido pelo princípio do contraditório (e daí a alusão a um ‘processo contencioso’).”

Afirma PAULO CONRADO⁷ que no âmbito administrativo do contencioso tributário temos um *processo administrativo tributário*, entidade esta que hospedaria as seguintes peculiaridades:

“(i) como na generalidade dos processos, encontra no fato jurídico *conflito* seu antecedente lógico;

(i) seu nascimento está atrelado à provocação do contribuinte (é antiexacional, portanto);

(ii) o instrumento de linguagem que o deflagra, constituindo o suposto do *conflito*, compete àquele específico sujeito (impugnação ou silêncio);

(iii) demanda a prévia constituição da obrigação tributária, ostentando função repressiva”.

Desse modo, concluímos que há, no caso do contencioso tributário, a formação de um processo administrativo tributário e não de um procedimento, uma vez que a atividade julgadora da Administração Pública

⁶ *Op. cit.*, 118.

⁷ *Op. cit.*, p. 197.

visa à composição do “conflito”. Porém, o procedimento, como sucessão ordenada de atos, se faz presente no próprio processo administrativo tributário, bem como na sucessão de atos fiscalizatórios para a verificação do fato jurídico tributário.

5.3. O contraditório e a ampla defesa no processo administrativo tributário

Os princípios⁸ do contraditório e da ampla defesa, bem como do devido processo legal encontram-se consagrados na Constituição Federal de 1988. Estabelece seu artigo 5º, inciso LV, *in verbis*:

⁸ Cientificamente, princípio é o início, a base, a pedra angular de qualquer sistema. A doutrina utiliza o vocábulo para designar normas jurídicas que estabelecem importantes valores ou limites objetivos para o sistema; ora como o próprio valor injetado na norma; e outras vezes, ainda para se referir a limites objetivos.

Didaticamente, Roque Carraza, utilizando-se da esclarecedora comparação feita por Geraldo Ataliba e Celso Antonio Bandeira de Mello, nos ensina que “o sistema jurídico ergue-se como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem, na aparente complicação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes, os alicerces etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos profundos de engenharia para sabermos que muito mais importante que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruímos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo mais sério em sua estrutura, podendo ser reparado ou até embelezado. Já se dele subtrairmos os alicerces, fatalmente cairá por terra. De nada valerá que portas, janelas, luminárias, paredes etc. estejam intactas e em seus devidos lugares. Com o inevitável desabamento, não ficará pedra sobre pedra. Pois bem, estes alicerces e estas vigas mestras são os princípios jurídicos.” (Cf. Roque Antonio Carraza, *Curso de direito constitucional tributário*, pp. 26-27)

Ainda, na lição do saudoso Geraldo Ataliba, “princípios são linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm de ser prestigiados até as últimas conseqüências.” (*República e Constituição*, pp. 6-7)

Paulo de Barros Carvalho, referindo-se ao princípio que consagra o direito à ampla defesa e o devido processo legal, assim aduz: “O *devido processo legal* é instrumento básico para preservar direitos e assegurar garantias, tornando concreta a busca da tutela jurisdicional ou a manifestação derradeira do Poder Público, em problemas de cunho administrativo. É com estribo nessa orientação que não se concebe, nos dias atuais, alguém ser apenado sem que lhe seja dado oferecer as razões que justifiquem ou expliquem seu comportamento.”

“Art. 5º...

...

LV – aos litigantes, em processo judicial *ou administrativo*, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

...” (grifos nossos)

Desse modo, a Carta Magna garantiu também no processo administrativo e, portanto, no processo administrativo tributário, a obrigatoriedade de ser respeitado o contraditório, autonomamente do princípio da ampla defesa. Ambos os princípios (contraditório e ampla defesa) são decorrências do princípio mais amplo do devido processo legal.⁹

Por sua vez, o já mencionado Código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo (Lei Complementar do Estado de São Paulo nº 939, de 2003), prescreveu:

“Art. 2º – São objetivos do Código:

...

III – assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal em que tiver legítimo interesse;

...”

E a seguir:

“Artigo 5º – São garantias do contribuinte:

....

⁹ Vide Alberto Xavier, *op. cit.*, p. 161.

IV – a obediência aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da duplicidade de instância no contencioso administrativo-tributário, assegurada, ainda, a participação paritária dos contribuintes no julgamento do processo na instância colegiada;” (grifos nossos)

O devido processo legal, consagrado na Constituição do Estados Unidos da América, assegura que ninguém pode ser privado de sua vida, liberdade ou propriedade sem o processo justo ou disciplinado por lei. Tal comando reconhece ao particular atingido pelo ato o direito de conhecer os fatos, bem como o de conhecer o direito invocado pela autoridade, o direito de ser ouvido pessoalmente e de apresentar provas, confrontando as posições divergentes.¹⁰

O direito à ampla defesa, por sua vez, concede ao administrado, no processo administrativo tributário, a oportunidade de apresentar suas razões, relatando a sua versão do fato conjuntamente com a apresentação das provas que corroboram o direito defendido, do modo o mais extenso possível.

PAULO BONILHA¹¹, tratando do assunto, esclarece: “Como se vê, a garantia da defesa é a coluna-mestra do processo administrativo. A cientificação do processo ao administrado, a oportunidade para contestar e contraditar, a de produzir provas e acompanhar a respectiva instrução e a utilização dos recursos cabíveis, constituem requisitos mínimos para a regularidade processual”.

Já o princípio do contraditório “impõe a conduta dialética do processo”.¹² Assim, na dialética processual, a comunicação entre as partes deve ser preservada, dando-se a elas a oportunidade de constituírem atos de

¹⁰Alberto Xavier, *op. cit.*, pp. 161-162.

¹¹*Op. cit.*, p. 61.

¹²Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *apud* Paulo Bonilha, *op. cit.*, p. 62.

fala no processo. É assegurado às partes o direito de contraditar, podendo, ambos os pólo, participar, em igualdade de condições, em todos os atos processuais.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, salienta que, em direito, a dialética se instaura no campo normativo (no citado art. 5º, LV da CF) e se manifesta no processo. Já é uma determinação constitucional que sem contraditório não há processo, num movimento dialético. Nessa orientação, o processo governa o seu próprio movimento dialético pela audiência das partes (*audiatur et altera pars*), denominada princípio do contraditório ou da bilateralidade da audiência.¹³

O princípio do contraditório vem apontar o modo de exercício do “direito de audiência” estabelecido pelo princípio do devido processo legal – a paridade das posições jurídicas das partes no processo e o caráter dialético já referido – de forma que às partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra parte.¹⁴ Enquanto que o princípio à ampla defesa assegura o direito de a parte ser ouvida no processo, o contraditório estabelece o modo do exercício desse direito, pelo seu caráter dialético, num diálogo procedimental. Daí o vínculo e a autonomia de ambos os direitos reconhecidos constitucionalmente.

5.4. A busca da verdade ‘material’ no processo administrativo tributário – críticas

A doutrina, majoritariamente, insiste em afirmar que o processo administrativo tributário rege-se pela busca da verdade material.¹⁵

¹³ José Souto Maior Borges explica, ainda, que: o processo é um diálogo regrado, rege-se pois, pela dialética. *O contraditório no processo judicial - uma visão dialética*, p. 71.

¹⁴ Alberto Xavier, *op. cit.*, pp 162-163.

¹⁵ Sobre a verdade material, *vide* capítulo II, item 2.4.3. deste trabalho.

Vejamos o entendimento de PAULO BONILHA¹⁶:

“No processo administrativo, a decisão deve estar conforme com a verdade material dos fatos, sob pena de inquinar-se de vício insanável. Por essa razão, rege o princípio da verdade material, também conhecido como o da liberdade da prova. O julgador administrativo não está adstrito às provas e à verdade formal constante do processo e das provas coligidas pelo administrado. Outras provas e elementos de conhecimento público ou que estejam de posse da Administração podem ser levados em conta para a descoberta da verdade.”

Nesse mesmo sentido se pronunciam MARCUS VINÍCIUS NEDER e MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPES¹⁷, *in verbis*:

“A verdade material é princípio específico do processo administrativo e se contrapõe ao princípio do dispositivo, próprio do processo civil. O processo desenvolvido no Judiciário busca a verdade formal, que é obtida apenas do exame dos fatos e provas trazidas aos autos pelas partes (art. 128 do CPC). Como regra geral, o Juiz se mantém neutro na pesquisa da verdade, devendo cingir-se ao alegado pelas partes no devido tempo já que elas têm o ônus da prova.”

Porém, não concordamos com tais entendimentos.

Assim, com o intuito de refutarmos tais posicionamentos, teceremos algumas considerações a respeito dos processos inquisitivo e acusatório e sobre o princípio dispositivo e da livre investigação das provas

¹⁶ *Op. cit.*, pp. 62-63.

¹⁷ *Processo administrativo fiscal comentado*, p. 63.

aplicados ao processo civil e ao processo penal. E, depois, retomaremos a questão da verdade material no processo administrativo fiscal.

5.4.1. Processo inquisitivo e processo acusatório

O processo inquisitivo, regido pelo princípio inquisitório, indica que um único órgão exerce as funções de acusar, defender e julgar. É o juiz que inicia de ofício o processo, recolhe as provas e profere a decisão. Este processo tornou-se inconveniente pela possibilidade de imparcialidade do juiz, que mostrava-se psicologicamente vinculado à pretensão, dando lugar, assim, ao processo regido pelo princípio de ação (utilizado no processo civil) e que corresponde no processo penal ao processo acusatório.

O sistema acusatório, que prevaleceu em Roma e Atenas, é um processo em que as partes, acusador e acusado, se encontram em pé de igualdade, e é regido pelo princípio de ação, com as garantias de imparcialidade do juiz, do contraditório e da publicidade¹⁸.

Ambos, o ordenamento jurídico brasileiro processual civil e processual penal, adotaram o princípio da ação, denominado acusatório no processo penal. Assim, a iniciativa de movimentar o aparelho jurisdicional, instaurando o processo é da parte.¹⁹

No campo do direito tributário, ALBERTO XAVIER²⁰, levantando a questão sobre como se deve proceder à investigação dos fatos tributários, com vistas à prova destes e sua valoração, entende que o ‘procedimento’ de lançamento tributário está submetido ao princípio inquisitório e a valoração dos fatos, a um princípio da verdade material, assim se expressando: “A este

¹⁸ Antonio Carlos de Araújo Cintra, *Teoria geral do processo*, p. 58.

¹⁹ Vide artigos 2º, 128 e 262 do Código de Processo Civil e artigos 24, 28 e 30 do Código de Processo Penal.

²⁰ *Do lançamento*, p. 123.

questo a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio da legalidade, tendente à proteção da esfera privada contra os arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um *princípio inquisitório* e a valoração dos fatos a um *princípio da verdade material*". Assim, entende que a Administração não pode estar limitada aos meios de prova facultados pelo contribuinte, como não pode prescindir das diligências probatórias previstas na lei como necessárias ao pleno conhecimento do objeto do procedimento, salvo quando a lei expressamente autorize.

No que diz respeito ao processo administrativo tributário, entendemos que o assunto deve ser analisado com maior cautela. Para isto, faremos uma breve incursão nos denominados princípios dispositivo e da livre apreciação das provas nos processos civil e penal, abordando a questão da dicotomia verdade material ou real *versus* verdade formal.

5.4.2. O princípio dispositivo e a livre investigação das provas

O princípio dispositivo consiste na regra de que o juiz depende, na instrução da causa, da iniciativa das partes ou em outras palavras, quanto às provas e quanto às alegações em que se fundamentará a decisão, ao juiz não cabe tomar providências. O princípio dispositivo estabelece a regra da iniciativa probatória da parte. Desse modo, teria o fundamento de garantir a imparcialidade do juiz²¹

Contudo, ante a concepção publicista do processo, os poderes do juiz foram se modificando, passando da posição de mero espectador para uma

²¹ Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, *Teoria Geral do Processo*, pp. 59-60.

participação mais ativa no processo, podendo ele determinar a produção de provas e conhecer situações *ex officio*²².

No processo penal, sempre predominou o sistema de livre investigação das provas, a fim de se buscar a denominada verdade material (ou real), como se ela realmente pudesse ser encontrada.

Porém, de acordo com ANTONIO CARLOS DE ARAÚJO CINTRA²³, tanto no processo penal, quanto no processo civil, prevalece o princípio da livre investigação de provas, embora com uma certa dose de dispositividade no processo civil, assim se pronunciando:

“À vista disso, *quando a causa não-penal versa sobre relações jurídicas em que o interesse público prevalece sobre o privado, não há concessões à verdade formal*. Nas causas versando direito de família ou infortunistica, de longa data se faz presente o órgão do Ministério Público e o juiz não está vinculado ao impulso das partes. Eis o fundamento político-jurídico do princípio.” (grifos nossos)

5.4.3. Retomando a questão da verdade formal *versus* verdade material

Retomemos aqui a questão da verdade formal *versus* verdade material (ou real) no processo administrativo fiscal, já trazida neste trabalho

²² No ordenamento jurídico processual civil brasileiro, o juiz não se limita a assitir inerte à produção de provas, pode ele assumir a iniciativa destas, conforme Artigos 130 do Código de Processo Civil: “Art. 130. Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias à instrução do processo, indeferindo as diligências inúteis ou meramente protelatórias”. Neste sentido, também, o artigo 342 do mesmo diploma legal: “Art. 342. O juiz pode, de ofício, em qualquer estado do processo, determinar o comparecimento pessoal das partes, a fim de interrogá-las sobre os fatos da causa”. Desse modo, o sistema adotado revela-se uma conciliação do princípio dispositivo com o da livre investigação de provas.

²³ *Op. cit.*, p.66. Salienta o mencionado autor que o sistema da livre investigação de provas é uma tendência global.

no item 5.4. deste capítulo.²⁴ A doutrina entende que no processo fiscal busca-se a verdade material.

EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO²⁵, citando LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA registra que:

“Contrariamente ao que se dá, em regra, no processo judicial, em que prevalece o princípio da verdade formal, *no processo administrativo, não só é facultado ao reclamante, após a fase inaugural, levar aos autos novas provas..., como é dever da autoridade administrativa atentar para todas as provas e fatos de que tenha conhecimento, ou mesmo determinar a produção de provas, trazendo-as aos autos, quando sejam capazes de influenciar na decisão*”.

Reafirmamos que entendemos não ser adequada a classificação da verdade jurídica em verdade material e verdade formal. Essa distinção não procede. A verdade no direito é aquela relatada em linguagem jurídica, ou seja, relatada na forma e de acordo com as regras do sistema e, desse modo, reconhecida pelo próprio sistema jurídico.

A verdade da ocorrência do fato jurídico tributário deve ser buscada, a fim de ser provada, na forma e dentro dos limites impostos pelo sistema. Por exemplo, é inadmitida a prova obtida por meios ilícitos (art. 5º, inciso LVI da CF/88).

Portanto, afirmamos: o direito nunca atingirá a verdade dos fatos, apenas reconhece os fatos sociais “traduzidos” em linguagem jurídica, dentro de um discurso jurídico portanto. Relacionando esse raciocínio com a busca da verdade jurídica (sem distinção entre verdade material e verdade formal), entendemos que, apenas quando o evento for enunciado na linguagem jurídica,

²⁴ Vide também capítulo II, item 2.3.3, deste trabalho.

²⁵ “A prova no processo administrativo tributário federal”, in *Processo administrativo fiscal*, p. 12.

isto é, na forma reconhecida pelo direito como verdade para o universo jurídico, só assim será provado o fato jurídico tributário.

Sendo o direito linguagem, existe enquanto discurso e comunicação. Desse modo, a investigação dos fatos jurídicos tributários nunca atingirá a coisa em si, ou seja, o evento, mas sim, apenas aquilo que do mundo fenomênico é trazido para o campo jurídico, quando relatado na linguagem jurídica. Isto porque, já salientamos, no capítulo I, item 1.6., o direito é um sistema autopoietico, ou seja, nas palavras de BARROS CARVALHO, “ostentam a ‘clausura operacional’: são fechados no plano operacional, mas abertos em termos cognitivos. Isto quer significar que o direito se comunica com os outros sistemas sociais, mas de forma exclusivamente cognoscitiva.” E conclui o mestre da PUC/SP e da USP: “Seu *modus operandi* é totalmente alheio a qualquer influxo do meio exterior, seja do ‘mundo da vida’, seja de outras organizações sistêmicas de caráter autopoietico, como Economia, Política, Moral, Religião etc.”

Ora se o sistema jurídico é autoconstitutivo e articula-se entre si de forma auto-reprodutiva, como um hiperciclo, como pode receber diretamente interferência do mundo fenomênico buscando uma verdade tal qual ocorrida no mundo fenomênico? Como pode ser admitida a denominada verdade real (ou material) no processo administrativo tributário, ou melhor, no próprio sistema jurídico? Somente será reconhecida pelo sistema jurídico a verdade enunciada na forma estipulada pelas regras do direito positivo.

SUZY GOMES HOFFMANN²⁶ compartilha deste entendimento. São suas as palavras:

“Essa linguagem própria do direito é usada para regular as condutas dos homens em sociedade. E, *somente os fatos que adentrarem pela linguagem própria do direito farão parte de*

²⁶ *Op. cit.*, p. 32.

seu campo de conhecimento, de tal forma que tudo aquilo que não estiver relatado na linguagem admitida pelo direito não será por ele conhecido.” (grifos nossos)

Contudo, não poderíamos deixar de trazer a lume as esclarecedoras palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO²⁷ que, com a didática que lhe é peculiar, nos dá o seguinte exemplo:

“Não é suficiente que ocorra um homicídio. Mister se faz que possamos contá-lo em linguagem jurídica, isto é, venhamos a descrevê-lo consoante as provas em direito admitidas. Se não pudermos fazê-lo, por mais evidente que tenha sido o acontecimento, não desencadeará os efeitos a ele atribuídos. E, nessa linha de pensamento, sendo suficiente para o reconhecimento jurídico a linguagem que certifica o evento, pode dar-se, também, que não tenha acontecido o crime, isto é, em termos de verdade material, não tenha ocorrido. Todavia, se as provas o indicarem, para o direito estará constituído.” (grifos nossos)

A verdade jurídica, insistimos, é aquela relatada na linguagem do direito, na forma por ele mesmo reconhecida. No processo administrativo tributário, a linguagem jurídica será aquela produzida de acordo com os enunciados prescritivos da legislação disciplinadora do processo administrativo fiscal, seja federal ou estadual.

Nos próximos capítulos trataremos mais detalhadamente dessa linguagem jurídica produzida de acordo com as regras desse “jogo” denominado sistema jurídico (principalmente no capítulo VIII, quando tratarmos dos meios de prova).

²⁷ *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, p. 11.

5.4.3.1. Análise da legislação que dispõe sobre o processo administrativo fiscal e nossa interpretação sobre a busca da verdade

Diante de todo o exposto, a respeito da busca da verdade, vamos analisar a legislação pertinente ao processo administrativo tributário federal estadual e construir nossa interpretação.

No âmbito federal, eis a prescrição do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 – que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, alterado pela Lei nº 9.532/97:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

§ 1º. Deferido o pedido de perícia, ou *determinada de ofício, sua realização*, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

§ 2º. Os prazos para realização da diligência ou *perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade*”. (grifos nossos)

O artigo 29 da mesma lei, confirma esta prescrição:

“Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”. (grifos nossos)

Nesse mesmo sentido, dispõe a legislação do âmbito estadual, Lei do Estado de São Paulo nº 10.941/01, arts. 22 e 23:

“Art. 22 – O órgão de julgamento *poderá promover diligências necessárias à instrução do processo.*

Art. 23 – O órgão de *juízo apreciará livremente a prova, devendo, entretanto, indicar expressamente os motivos de seu convencimento.*”

Portanto, concluímos que: o julgador, no processo administrativo tributário, não deve assumir uma postura inerte, pode ele requerer diligências e determinar perícias. Vigora aqui, no processo administrativo tributário, a ‘livre’ investigação da prova, pois há a possibilidade de o aplicador do direito participar da produção das provas numa posição mais ativa do que aquela prevista no denominado princípio dispositivo, já mencionado no item 5.4.2 deste trabalho.

Porém, sempre de acordo com o direito posto.

Com base nisso, as provas e os elementos de conhecimento público ou que estejam de posse da Administração somente podem ser levados em conta para a descoberta da verdade jurídica enquanto relatados na linguagem jurídica e na forma prescrita pelo direito positivo, dentro dos limites da licitude da sua obtenção e do momento da sua apresentação.

É essa a interpretação que podemos empreender, com fulcro nas premissas adotadas neste trabalho, a respeito do sistema de provas estabelecido pelo ordenamento jurídico brasileiro no processo administrativo tributário.

PARTE II

**TEORIA DA PROVA NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Empreender o trabalho de construção de uma teoria significa apresentar um sistema de definições, leis, axiomas, a fim de se compreender determinado fenômeno, no nosso caso, a prova do fato jurídico tributário. Isso não é tarefa fácil. Ainda mais quando o objeto tratado está no campo dos objetos culturais, como o direito, que suscita diversas interpretações de sentidos.

Todavia, sem as teorias não há avanços científicos. Sem as teorias de Newton o homem não teria chegado à lua – assim o diz e demonstra Sagan.¹ Sem o húmus teórico, o direito tributário dificilmente passaria de vegetação rasteira, ao sabor dos “ventos” e do aprisionamento do praticismo.

Conforme adverte DELLEPIANE², uma teoria da prova aplicável ao campo jurídico está inserida em uma teoria mais ampla, rigorosamente lógica e exata, denominada método reconstrutivista ou metodologia das ciências reconstrutivistas. É um método geral para a reconstrução de coisas, fatos ou atos, pois se trata “*de ir de los rastros dejados por las cosas, hechos o*

¹ J.J. Gomes Canotilho, *op. cit.*, p. 3.

² *Apud*, Hernando Devis Echandía, *op.cit.*, p. 2.

seres, a estos mismos seres, hechos o cosas". Nesse sentido, estudar a prova sob a ótica da lógica é similar, tanto para o direito como para outras ciências. Tanto o juiz e aplicador do direito, quanto o historiador, o lingüista e o paleontólogo recorrem a investigações similares e realizam análogas operações mentais a fim de valorar e obter conclusões. Trata-se de atividades análogas, servindo-se de métodos similares, porém, com peculiaridades específicas. O direito reconstrói o passado para conhecer quem tem razão no presente e também regula as condutas do futuro.³ Porém, é o próprio direito que indica os meios e modos pelos quais os fatos do mundo fenomênico ingressarão no sistema jurídico.

³ Hernando Devis Echandía, *op. cit.*, pp. 2-3.

CAPÍTULO VI

A LINGUAGEM JURÍDICA DAS PROVAS – CONSIDERAÇÕES GERAIS

6.1. Os três planos da linguagem

Podemos estudar a prova, enquanto linguagem, sob as três dimensões semióticas: a sintática, a semântica e a pragmática. A primeira enfoca a estrutura formal do enunciado lingüístico mediante a análise lógico-formal das proposições lingüísticas sobre a prova e suas conexões recíprocas. Estuda os instrumentos de prova admitidos pelo direito positivo e as relações que mantêm entre si. A segunda, dimensão semântica, estuda o sentido das proposições jurídicas sobre a prova e seus conteúdos. E o terceiro plano da semântico da prova, a pragmática, se ocupa de investigar o ‘uso’ da linguagem utilizada pelas partes para o convencimento do aplicador do direito nas decisões jurídicas. Vejamos o estudo da prova sob uma ótica semântica.

6.2. A prova sob o aspecto semântico: análise do vocábulo – suas diversas acepções

O vocábulo “prova” apresenta diversos sentidos. É uma daquelas palavras “viajantes” a que se referiu J.J. GOMES CANOTILHO⁴. Por isso,

⁴ *Direito constitucional*, p. 12.

antes de iniciarmos seu estudo, vamos aclarar as diversas acepções semânticas desse vocábulo e precisar aquela que utilizaremos neste trabalho. O rigoroso cuidado na terminologia empregada não é apenas uma questão ‘de forma’, mas sim exigência ‘de fundo’.

O saudoso jurista gaúcho, ALFREDO AUGUSTO BECKER⁵, já nos advertira de que, no Direito tributário, o maior equívoco é a contaminação entre princípios e conceitos *jurídicos* e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais etc.). Nesse sentido, ressaltou que desse raciocínio pseudo-jurídico é necessário um trabalho de reeducação dos, por ele denominados, *reflexos condicionados na atitude mental jurídica tributária*. Assim se pronunciou:

“Esta reeducação só será possível, sujeitando-se ao incômodo de *dissecar e reexaminar*, sistematicamente, todos os conceitos e princípios de Direito Tributário, principalmente aqueles considerados ‘óbvios’ ”.

Por isso, “O jurista é o semântico da linguagem”. É ele que, ao fazer Ciência do Direito, vai aclarar os termos utilizados pelo legislador e retirar as ambigüidades que certamente existirão. Construir uma Ciência requer a utilização de uma linguagem rigorosa. Assim, a regra jurídica, considerada por BECKER⁶ como o estimulante condicionador *jurídico*, deve provocar, necessariamente, na atitude mental jurídica, um *diferente* reflexo condicionado e não o mesmo reflexo condicionado ao princípio ou conceito extrajurídico.

O vocábulo “prova” é uma dessas palavras que transcende o ramo jurídico, estendendo-se a diversas ciências, inclusive a vida prática cotidiana.

⁵ *Teoria geral do direito tributário*, p. 35.

⁶ *Id.*, *Ibid.*, p. 38.

O físico, o historiador, o sociólogo, o botânico, o arqueólogo, o biólogo, o fisiológico, o médico etc., todos precisam provar os fatos, os resultados, os efeitos e as causas, reconstruindo o passado, analisando o presente, deduzindo o futuro. Pode-se dizer que nada escapa da necessidade de provar, convencendo-se da realidade ou da verdade de algo.

Assim, existe uma noção vulgar ou ordinária de prova e uma noção técnico-científica. Numa visão vulgar de prova, SUZY GOMES HOFFMAN⁷ enumera diversos significados: a) prova como instrumento material de demonstração de ocorrência de algo; b) no sentido de algo ou alguém ser colocado em exame; c) prova com o significado de experimento; d) prova no sentido de sofrimento; e) com o significado de confrontação; f) como um convencimento de algo; g) como um enunciado sobre a ocorrência de um determinado acontecimento.

A noção técnico-científica de prova também pode variar conforme a ciência a que se aplique. No direito, a noção de prova adquire um sentido preciso e especial, é o que passaremos a examinar.

6.3. Conceitos jurídicos de prova

No âmbito jurídico, a prova assume um significado polifacético, pois é utilizada em sentido geral, tanto processual quanto extraprocessual. Daí uma ampla variedade de definições e conceitos que a respeito dela propõem os autores nacionais e estrangeiros.

Os conceitos não se referem diretamente à realidade, pois não reproduzem o objeto. “Reproduzir seria meramente duplicar o domínio da objetividade, o que envolveria a consequência de que o conceito ficaria no

⁷ *Teoria da prova no direito tributário*, p. 61.

mesmo plano ontológico do seu objeto.”⁸ É, portanto, necessário distinguir o conceito e o objeto. O conceito é um dos modos fundamentais do pensamento e refere-se, sim, às palavras. Por isso, o conceito é um simplificador das complexidades do real, selecionando aspectos da coisa, o objeto em si. Nos adverte LUIZ SÉRGIO FERNANDES DE SOUZA⁹ que, uma vez que as palavras são simples convenções, é necessário estar atento para as armadilhas semânticas, que mal escondem uma simples disputa verbal.

De acordo com ROCCO¹⁰, o conceito de prova, num sentido amplo, é o conjunto de normas jurídicas processuais que regulam a prova e os meios de prova. PAULO CELSO B. BONILHA¹¹, citando CHIOVENDA, enuncia que “provar significa formar o convencimento do juiz sobre a existência ou inexistência dos fatos relevantes do processo”. ECHANDÍA¹² entende por provas judiciárias “*el conjunto de reglas que regulam la admisión, producción, atención y valoración de los diversos medios que pueden emplearse para llevar al juez la convicción sobre los hechos que interesan al proceso*”. VISHINSKI¹³ define provas judiciárias como o conjunto de normas que regulam o modo de reunião, apresentação, utilização e qualificação das provas. Para MOACYR AMARAL SANTOS¹⁴, num sentido comum, “provar é convencer o espírito da verdade respeitante a alguma coisa”; e, num sentido mais estrito, refere-se à prova judiciária num sentido objetivo e num sentido subjetivo. Assim, conceitua prova, no sentido objetivo, como os meios destinados a fornecer ao juiz o conhecimento da verdade dos fatos deduzidos em juízo e, por outro lado, a prova num sentido subjetivo é aquela que se forma no espírito do juiz, seu principal destinatário, quanto à

⁸ Lourival Vilanova, *Escritos jurídicos e filosóficos*, v. 1, p. 5.

⁹ *Op. cit.*, p. 46.

¹⁰ *Apud*, Echandía, *op. cit.*, p. 7.

¹¹ *Op. cit.*, p. 68.

¹² *Op. cit.*, p. 7.

¹³ *Apud*, Echandía, *op. cit.*, p. 7.

¹⁴ *Primeiras linhas de direito processual civil*, v.1, p. 331.

verdade desses fatos. E conclui que a prova judiciária deve ser compreendida como um todo, reunindo os sentidos objetivo e subjetivo, portanto, apreciada como fato e como indução lógica. Nessa linha, define a prova como a soma dos fatos produtores da convicção, apurados no processo.

JEREMÍAS BENTHAM¹⁵, em um sentido amplo da palavra, entende por prova um fato supostamente verdadeiro que se presume deva servir de motivo de credibilidade sobre a existência ou inexistência de outro fato. Nesse sentido, a prova compreende, pelo menos, dois fatos distintos: um que se pode chamar de fato principal, ou seja, aquele cuja existência ou inexistência se trata de provar; outro, denominado fato probatório, que demonstra a afirmativa ou negativa do fato principal. *“Toda decisión fundada sobre una prueba, actúa, por tanto, por vía de conclusión: Dado tal hecho, llego a la conclusión de la existencia de tal otro.”*¹⁶

Em igual sentido se pronuncia FRAMARINO DEI MALATESTA¹⁷: *“Un hecho físico nos lleva al conocimiento de otro hecho físico o moral, y el que nos conduce al conocimiento de otro que no ha sido percibido directamente, constituye la prueba de este”*.

Sob um outro ponto-de-vista, a prova é o próprio meio que proporciona o conhecimento dos fatos. Esse conceito é encontrado, entre outros, em FLORIAN¹⁸, quando diz que uma das acepções de prova é a de meios que se empregam para a investigação da verdade dos fatos; em LESSONA, para quem a prova é *“todo medio que puede alcanzar el doble fin de hacer conocido del juez un hecho”*; em ALSINA¹⁹, que indica como um dos sentidos de prova o de *“designar los distintos medios o elementos de*

¹⁵ *Tratado de las pruebas judiciales*, p. 15.

¹⁶ Bentham, *op. cit.*, p. 15.

¹⁷ *Apud*, Echandía, *op. cit.*, p. 13.

¹⁸ *Id.*, *ibid.*, p.13.

¹⁹ *Id.*, *ibid.*, p.13.

juicio ofrecidos por las partes o recogidos por el juez en el curso de la instrucción”.

Portanto, são muitos os significados do termo “prova”²⁰.

Ainda, ECHANDÍA²¹, citando SILVA MELERO, adverte que:

“ ‘procesalmente equivale a justificar, manifestar, demostrar o hacer patente un hecho, corroborar, verificar, aclarar, establecer, averiguar o cerciorarse’ de tal hecho y, por tanto, significa ‘buscar la certeza en el proceso, para convencer de ella al juiz, que es el fin de la prueba procesal’ ”.

Em síntese, diante das diversas noções ou conceitos de prova aqui apresentados, ressaltamos que o vocábulo “prova” no âmbito jurídico pode significar: a) a norma jurídica, de direito material ou processual, que disciplina os instrumentos de prova admitidos no sistema; b) o próprio instrumento material (meio de prova) de demonstração de algo que se quer provar; c) o convencimento do aplicador do direito a respeito de um fato, ou seja, o resultado ou efeito causado na mente do julgador ou aplicador do direito; d) o fato, enunciado lingüístico, para a demonstração de outro fato; e) a atividade de produção de prova para a composição do fato jurídico e o seu procedimento.

Nosso posicionamento:

Conceito de prova jurídica num sentido estrito:

Entendemos por prova o enunciado lingüístico factual, relatado de acordo com as regras prescritas pelo sistema jurídico, instrumento para a

²⁰ Paulo de Barros Carvalho, em Conferência proferida no XVIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário do IGA-IDEPE, se referiu a mais de trinta acepções jurídicas do termo prova, e assim, analisou-as sob cinco perspectivas semânticas: (i) fonte; (ii) forma; (iii) conteúdo; (iv) função e (v) finalidade.

²¹ *Op. cit.*, p.15.

constituição do fato jurídico e que, por isso, visa a formar a convicção do julgador ou aplicador do direito, a fim de ser subsumido o fato à norma e ser expedida norma individual e concreta que realiza o processo de positivação.

Salientamos que, no direito, não se pode afirmar que a prova tenha função exclusivamente processual, embora seja essa sua função principal. Tem uso prático também relativo à atividades jurídicas extraprocessuais (vide item 4.6, sobre a importância da prova para o lançamento tributário). No campo civil, por exemplo, particulares pretendem realizar um negócio jurídico de compra e venda de um imóvel. Para tal, o vendedor deve apresentar a prova de sua propriedade ao interessado comprador.²²

Nesse passo, entendemos importante distinguir a atividade da produção da prova do(s) atos(s) resultado(s) desta atividade de prova. Nesse sentido se posicionou ECHANDÍA²³, assim se pronunciando: “*Por último, se habla de prueba también como la actividad de comprobación de los sujetos procesales o de terceros y el procedimiento en que se desenrolla la prueba, confundiéndose esta con la manera de producirla y apreciarla en el proceso;*” Por isso, faz-se necessário o esclarecimento da prova enquanto processo e, enquanto produto, resultado do processo.

²² Neste sentido, Maria Rita Ferragut diz que a prova apresenta dois aspectos: “o primeiro estático, relativo ao direito substancial, como certeza dos fatos fixada pela prova considerada como resultado (por exemplo, a escritura registrada na compra e venda de imóveis), e o segundo é dinâmico, relativo à efetiva verificação de um fato que é trazido para os autos do processo, em que atuam três partes (uma que alega o fato, outra que a admite como verdadeira ou que a imputa como sendo falsa e, finalmente, uma terceira, que conhece, esclarece e reconhece juridicamente o evento descrito no fato como ocorrido ou não). A certeza do alegado advirá da convicção que puder ser gerada a partir da representação que as duas primeiras partes farão do fato. (*Presunções no direito tributário*, p. 45).

²³ *Op. cit.*, p.19.

6.4. A análise do discurso – a prova enquanto enunciação-enunciada e enquanto enunciado-enunciado

6.4.1. Enunciação e enunciado

Enunciado é a palavra escrita ou falada. De acordo com a semiótica, teoria geral dos signos, o enunciado corresponde ao suporte físico, ou seja, são as marcas da tinta no papel (na palavra escrita) ou as ondas sonoras provocadas pela vibração das cordas vocais no aparelho fonético (se referir-se à palavra falada). De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO²⁴, enunciado é

*“o produto da atividade psicofísica de enunciação. Apresenta-se como o conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário no contexto da comunicação”*²⁵.
(os grifos são do autor)

De outro lado, a enunciação constitui-se na atividade para a produção do enunciado. Segundo JOSÉ LUIZ FIORIN²⁶, com a enunciação, temporalizando, espacializando e actorializando a linguagem, passa-se do sistema ao discurso. São suas as palavras:

“Estão nos mitos fundadores, pois, duas teses centrais para qualquer Teoria do Discurso: a) o discurso, embora obedeça às coerções da estrutura, é da ordem do acontecimento, isto é, da História; b) não há acontecimento fora dos quadros do tempo, do espaço e da pessoa. Isso conduz às seguintes consequências:

²⁴ *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, pp. 19-20.

²⁵ Enunciado não se confunde com a proposição. Esta é a significação do enunciado, ou seja, aquilo que vem à nossa mente quando lemos ou ouvimos um enunciado, portanto, uma construção mental do sentido do enunciado. Vários enunciados podem corresponder a uma única proposição.

²⁶ *As astúcias da enunciação – as categorias de pessoa, espaço e tempo*, p. 15.

a) o discurso é o lugar da instabilidade das estruturas, é onde se criam efeitos de sentido com a infrigência ordenada às leis do sistema; b) compreender os mecanismos de temporalização, de espacialização e de actorialização é fundamental para entender o processo de discursivização.”

Portanto, são três as categorias ou procedimentos básicos da enunciação: a temporalização; a espacialização e a actorialização.

A prova é um fato, portanto, é uma questão lingüística que pode ser estudada, enquanto análise do discurso, como enunciação e como enunciado. Assim, pode ser vista sob duas dimensões: como processo e produto desse processo. A prova processo produzirá a prova produto, do mesmo modo que o ato administrativo processo produz o ato administrativo produto, que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto).²⁷

Porém, a enunciação se apaga no tempo e o que fica são suas marcas, ou seja, as marcas da atividade de produção no seu produto. Ao cientista caberá construir as marcas da enunciação no enunciado. Daí a expressão enunciação-enunciada e enunciado-enunciado. A primeira refere-se ao conjunto de marcas, identificáveis no texto, que remetem à instância de enunciação; e o segundo, à sequência enunciada desprovida de marcas de enunciação.²⁸

²⁷ Neste sentido, vide Eurico de Santi, *Prescrição e decadência no direito tributário*, pp. 102-103. O mencionado autor dá o seguinte exemplo: “Assim, quando um guarda de trânsito lavra um auto de infração, ele está realizando um ato administrativo. Ao mesmo tempo, a norma individual e concreta, introduzida pelo guarda mediante o suporte físico do auto de infração, é também um ato administrativo. Note-se, o primeiro ato administrativo é fato: consiste em ato de aplicação do direito.” E daí, tira a seguinte conclusão: “O que entrevemos é a confusão entre (I) o ato de aplicação que cria a norma e a própria norma criada por esse ato; (ii) a fonte material e a norma produzida; (iii) o exercício da competência administrativa e seu resultado; (iv) a enunciação e o enunciado e (v) o processo de criação do direito e o produto”.

²⁸ José Luiz Fiorin, *op. cit.*, p. 36.

Assim, em um documento normativo, por exemplo, uma lei ordinária qualquer, o mestre TÁREK MOYSES MOUSSALEM²⁹ distingue os enunciados-enunciados, composto por dispositivos legais, tais como artigos, parágrafos, incisos e alíneas; e, a enunciação-enunciada, composta pelos fatos enunciativos que nos remetem à instância da enunciação normativa (produção normativa). E, prossegue MOUSSALEM dizendo que:

“As categorias da enunciação, do enunciado, da enunciação-enunciada e do enunciado-enunciado, como teremos a oportunidade de observar serão de ingente valia para o estudo das fontes do direito. Isto porque: *o cientista do direito, impossibilitado de estudar o ato de enunciação normativa (produção), buscará identificar seus traços (processo legislativo, judicial, executivo ou até mesmo particular) no ato produzido (lei em sentido amplo, sentença, lançamento tributário, contratos, etc.)*”

6.4.2. A prova enquanto enunciação-enunciada

Bem, já vimos que a enunciação se dilui no tempo e o que fica e podemos apreender são as marcas da enunciação, a enunciação-enunciada. A enunciação-enunciada da prova está relacionada à atividade de produção da prova, ou seja, refere-se ao procedimento a fim de ser demonstrada a verdade dos fatos. Por exemplo, temos os atos praticados no decorrer da elaboração de uma prova pericial, diferente de seu ato final, a perícia em si, denominada laudo pericial, este será o ato resultante do procedimento. A partir dessa distinção, pode-se perguntar: o procedimento foi realizado de acordo com as normas estatuídas pelo sistema vigentes para tal? Os meios de prova são legítimos e lícitos? Ou seja, a prova produzida é válida?

²⁹ *Fontes do direito tributário*, p. 79.

No caso do procedimento de verificação da ocorrência do motivo do fato jurídico tributário, ato-fato do ato administrativo do lançamento tributário, a Administração Pública deve buscar, por todos os meios lícitos, a prova da ocorrência do evento que dará ensejo ao fato jurídico tributário. Aqui vislumbramos a produção da prova durante o procedimento fiscalizatório para a realização do ato-norma de lançamento tributário, bem como a atividade de produção de prova no processo administrativo fiscal. É a atividade de produção ou apreciação e o procedimento de realização da prova a que se referiu ECHANDÍA³⁰ ao enunciar que a doutrina trata por prova aquilo que na realidade é a atividade de produção da prova.

6.4.3. A prova enquanto produto, o enunciado-enunciado, resultado do processo

Aqui neste momento vislumbramos a prova já produzida, ato de resultado, o enunciado-enunciado.

No campo tributário, temos a prova produzida a fim de fundamentar um ato de aplicação do agente fiscal, e temos a prova produzida no processo judicial ou administrativo para fundamentar as decisões dos órgãos julgadores.

O § 1º do art. 27 da lei que dispõe sobre o processo administrativo tributário paulista, nº 10.941/01, estabeleceu que o auto de infração deve ser instruído com documentos, demonstrativos e demais elementos materiais comprobatórios da infração e o § 2º do mesmo art. 27 determina que o agente administrativo autuante deverá entregar ao autuado uma via do auto de infração, mediante recibo, valendo como notificação, *juntamente com cópia dos demonstrativos e demais documentos que o instruem*, salvo daqueles cujos originais estejam em sua posse.

³⁰ Op. cit., p. 19.

Ora, a prova como produto, resultado da atividade de enunciação, deve, necessariamente, acompanhar o auto de infração e lançamento quando expedidos pelo agente fiscal. Isso porque deve demonstrar a constituição do fato jurídico e constituir a obrigação tributária.

Assim, a motivação do ato-norma de lançamento, que descreve o motivo, este, um elemento do ato-fato, deve ser comprovada. Respectivamente, o motivo correlato deve ser instruído com provas, obtidas licitamente.

Encontramos, aqui, a prova-produto que demonstrará a ocorrência do evento, motivo do ato de lançamento. Sem ela ou sem a sua não correspondência à motivação, poderá ser dado ensejo à invalidação do ato-norma de lançamento.

Daí a sua importância para a expedição do lançamento tributário.

6.5. A interpretação da norma jurídica e a prova

6.5.1. A prova e o problema da subsunção

6.5.1.1. A subsunção

Já vimos, no capítulo III, quando tratamos da fenomenologia da incidência tributária, que o aplicador do direito faz incidir a norma jurídica no fato social, juridicizando-o.

A partir da norma jurídica geral e abstrata, pela subsunção, são elaborados juízos jurídicos concretos, normas individuais e concretas. Subsumir é, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO³¹, uma inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta,

³¹ *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, p. 9.

localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata.

Bem, o Direito estatui o modo como *in concreto* as pessoas devem se conduzir. Indica, *hic et nunc*, como devemos ou não devemos agir. É efetivamente a norma jurídica geral e abstrata que, em primeira linha, nos informa sobre o concreto dever-ser jurídico. Em outros termos: é o princípio da legalidade (já salientado no capítulo IV, item 4.7.1), corolário do Estado de Direito, irradiando efeitos por todo o sistema jurídico.

Porém, ensina-nos KARL ENGISCH³², que a lei será apenas um dos elementos entre os vários que concorrem para fixar o conteúdo do dever-ser concreto, porquanto são as operações lógicas reveladas que farão parte dos processos de pensamento para a efetiva aplicação da lei. E se utiliza do direito penal para exemplificar como se dá a aplicação da norma jurídica geral e abstrata e a subsunção do fato à norma. São suas as palavras:

“Ninguém pode ser punido simplesmente por ser merecedor da pena de acordo com as nossas convicções morais ou mesmo a ‘sã consciência do povo’ porque praticou uma ‘ordinarice’ ou um ‘facto repugnante’, porque é um canalha, ou um ‘patife’ – mas só o pode ser quando tenha preenchido os requisitos daquela punição descritos no ‘tipo (hipótese) legal’ de uma lei penal,...”

E, a partir daí, narra o caso em que o Tribunal de Reich achou-se impedido de qualificar e punir como furto o desvio de energia elétrica porque não pode *subsumir* a energia elétrica ao conceito de ‘coisa’. Nessa linha de raciocínio, conclui que, com base numa premissa maior deve ser extraída a

³² *Introdução ao pensamento jurídico*, p. 79.

premissa menor. A partir das implicações gerais com conteúdo normativo, são obtidas, por via dedutiva, as proposições normativas concretas.³³

Na denominada premissa menor se acha, contudo, a mencionada subsunção, conexa com uma verificação dos fatos que são subsumidos. A esta verificação dos fatos está atrelada a produção das provas.

6.5.1.2. As dificuldades da subsunção

As dificuldades da subsunção se assentam nas imprecisões dos conceitos dos vocábulos trazidos pelas normas jurídicas. Por exemplo: a Lei Complementar nº 87/96 estatuiu, no art. 2º, I que o imposto (ICMS) incide sobre: “I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;”

Então, indaga o aplicador do direito, qual é o conceito de mercadoria? Estamos aí diante de um problema semântico da linguagem. Questiona-se o que deve ser subsumido ao conceito de ‘mercadorias’? Qual a abrangência da Lei Complementar nº 87/96 e Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/89, instituidora do ICMS nesse estado? Quais os objetos que devem ser incluídos na subclasse denominada mercadorias? Os *softwares* são mercadorias? A Jurisprudência se depara com a dificuldade da questão da subsunção.

A norma jurídica para a descrição do tipo legal se serve de conceitos. Já vimos e não podemos deixar de, mais uma vez, mencionar: o direito é texto e contexto. É linguagem e expressa-se em linguagem.³⁴

³³ Karl Engisch., *op. cit.*, pp. 83-84.

³⁴ Por isso, nesta linha de raciocínio, GREGORIO ROBLES entende o direito como um sistema de comunicação, e não apenas como uma ordem coativa da conduta humana, um meio de controle social ou um ideal de justiça. O texto jurídico é, assim, organizador-regulador. “Cada ordenamento jurídico é um texto gerado por *atos de fala*, que denominamos decisões jurídicas”. As unidades elementares do texto jurídico são as normas jurídicas. (*O direito como texto*, p. 1)

ENGISCH nos alerta para os seguintes aspectos a respeito da subsunção: “Havemos de ter em mente duas coisas. Na subsunção, tal como agora a encaramos, trata-se primariamente da sotoposição de um caso *individual* à hipótese ou tipo legal e não directamente da subordinação ou enquadramento de um *grupo* de casos ou de uma *espécie* de casos. Em segundo lugar, devemos ter presente que, como já acentuamos, nos representamos a subsunção como uma subsunção *nova*, uma subsunção a fazer pela primeira vez, e não, portanto, como simples repetição rotineira de subsunções que já muitas vezes foram feitas para casos do mesmo tipo.”(Sic)

Em síntese, a subsunção ocorre por um enquadramento de uma situação, fato (enunciado lingüístico) a uma classe³⁵ de conceitos jurídicos.

Será que o elemento (objeto) *software* pertence à classe do conceito jurídico geral denominado mercadoria designado pela hipótese abstrata, antecedente da regra jurídica que institui o ICMS?

Para ENGISCH³⁶, a interpretação do conceito jurídico é pressuposto lógico da subsunção, pertencendo o problema aos domínios da hermenêutica.

Na concepção de que interpretar é atribuir valores aos símbolos, adjudicando-lhes significações, PAULO DE BARROS CARVALHO³⁷ oferece um modelo de interpretação que pode ser aplicado em qualquer segmento do direito posto. A partir da análise do discurso, elaborou o percurso na construção do sentido, baseado na leitura, interpretação e compreensão do texto. É o que veremos a seguir.

³⁵ Classe aqui significa um grupo de objetos equivalentes entre si, devido a características essenciais como pontos de referência para a comparação.

³⁶ *Op. cit.*, p.96.

³⁷ *Curso de direito tributário*, pp. 108 e ss.

6.5.2. O percurso na construção do sentido da norma jurídica

Partindo-se da distinção entre enunciado prescritivo (texto de lei) e norma jurídica, para a compreensão dos textos prescritivos do direito positivo deve ser percorrido um caminho na construção do sentido da norma jurídica. São três planos dotados de juridicidade, subsistemas, portanto, do sistema jurídico: o subsistema da literalidade textual (ou plano da expressão); o subsistema dos conteúdos de significações dos enunciados prescritivos (ou plano do conteúdo) e o subsistema das significações normativas.

É a partir do contato com a literalidade textual, com o plano dos significantes, ou plano de expressão, ou seja, onde estão as estruturas gramaticais e morfológicas, que são construídos os conteúdos significativos dos enunciados prescritivos para sua ordenação na forma estrutural das normas jurídicas.

Já no segundo plano, o do conteúdo, atribuem-se significações aos enunciados prescritivos. Compõem-se segmentos portadores de sentido sem, no entanto, se alcançar a estrutura da norma jurídica, por isso, não há, ainda, regulamentação de conduta intersubjetiva.

Porém, o sentido da norma jurídica é encontrado no terceiro plano, no qual os conteúdos de significação extraídos serão organizados sob a forma de juízos hipotéticos-condicionais, aptos a atender às suas finalidades.

“Se retivermos a observação de que o direito se manifesta nesses três planos: o das formulações literais, o de suas significações enquanto enunciados prescritivos e o das normas jurídicas, como unidades de sentido obtidas mediante o grupamento de significações que obedecem a determinado esquema formal (implicação); e se pensarmos que todo nosso empenho se dirige para estruturar essas normas contidas num estrato de linguagem; não será difícil verificar a gama imensa de

obstáculos que se levantam no percurso gerativo de sentido ou, em termos mais simples, *na trajetória da interpretação*.³⁸

6.5.3. Os conceitos jurídicos para a construção da premissa maior

A construção de sentido da norma jurídica geral e abstrata tem por objeto a denominada ‘premissa maior’, a fim de ser deduzida a ‘premissa menor’. A premissa maior é o resultado de uma atividade hermenêutica, de interpretação, portanto, do texto de lei.

Ensina-nos ENGISCH³⁹ que a construção da premissa maior para a aplicação no caso concreto deve reunir vários enunciados prescritivos, formando um todo unitário com sentido. Nas palavras desse jurista, “através da interpretação, são intercaladas entre a premissa maior jurídica diretamente retirada da lei e a decisão do caso, não simplesmente uma premissa menor, mas várias, as quais reflitam a subsunção.” É, assim, construída, a partir da premissa maior geral, uma cadeia conclusiva que serve para aproximar esta premissa do caso concreto.⁴⁰ Entretanto, uma norma individual e concreta não pode ser reduzida a um silogismo. Isso implicaria admitir que as categorias jurídicas estão reduzidas a meros conceitos analíticos, o que não ocorre,

³⁸ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 111.

³⁹ *Op. cit.*, pp. 122 – 124.

⁴⁰ Karl Engisch se utiliza dos silogismos engatados ou polissilogismos para a determinação da premissa menor. Assim, apresenta da seguinte forma, uma seqüência conclusiva, globalmente considerada: “I – Se alguém (por meio de arrombamento) furta algo de dentro dum espaço fechado, deve ser punido por furto qualificado com prisão maior até dez anos. II – Se alguém de dentro dum espaço que se destina ao ingresso de pessoas e que, pelo menos em parte, se encontra cercado de dispositivos artificiais com vista a impedir a entrada a pessoas não autorizadas, furta de dentro dum espaço fechado. III – Se alguém furta algo de dentro dum espaço fechado que se destina ao ingresso de pessoas e..., deve ser punido por furto qualificado com prisão maior até dez anos. IV – Se alguém furta de dentro dum automóvel de passageiros, furta de dentro dum espaço que se destina ao ingresso de pessoas e... V – Se alguém furta algo de dentro dum automóvel de passageiros, deve ser punido por furto qualificado com prisão maior até dez anos. VI – A furtou de dentro de um automóvel de passageiros. VII – A deve ser punido com prisão maior até dez anos.” (*Op. cit.*, pp. 124-125)

devendo ser percorridos os caminhos da geração de sentido a que nos referimos no item anterior, os planos S1, S2 e S3.

A escolha da norma abstrata aplicável ao caso em concreto já é um ato decisório valorativo. Para a apreciação da prova e expedição da norma individual e concreta, o aplicador do direito deve ser convencido da ‘verdade’ jurídica. Nessa tarefa há uma grande influência dos valores. Mais adiante, no capítulo XI, iremos discorrer a respeito da função persuasiva da prova e da influência dos valores na apreciação da prova.

A prova pois, como instrumento para a constituição dos fatos jurídicos, deve estar associada ao juízo enunciado que constitui a premissa menor. De outro modo, os fatos não poderão ser subsumidos aos conceitos jurídicos contidos na premissa maior.

No campo do direito tributário, se pensarmos no ICMS, previsto no art. 155, II da CF/88, podemos exemplificar com o conceito jurídico de ‘operações’ e ‘mercadorias’ para a construção da premissa maior desse enunciado prescritivo. Assinala CLÉLIO CHIESA⁴¹ que o ICMS não é um imposto que incide sobre mercadorias ou sobre a circulação, mas sobre as operações a elas relativas. “A palavra ‘operações’ é utilizada no artigo 155, II, da Constituição Federal, no sentido de atos jurídicos, ou seja, como previstos, pelo direito, como produtores de efeitos jurídicos.” Assim, conclui o jurista que são, portanto, os negócios jurídicos em que haja uma transferência jurídica de titularidade que serão passíveis da incidência desse imposto. Ora, somente os negócios jurídicos, portanto, atos que produzem efeitos jurídicos mediante transferência de titularidade de mercadorias é que poderão ser subsumidos à norma geral e abstrata estatuída no art. 155, II da CF/88. O conceito de ‘mercadorias’, termo também enunciado neste mesmo artigo da Constituição, está diretamente ligado ao vocábulo operações. Continua CLÉLIO CHIESA

⁴¹ ICMS – sistema constitucional tributário, pp. 74-75.

que: “O conceito de mercadoria é de caráter legal e vinculado à finalidade de compra para a venda. Em outros termos: somente quando os bens móveis destinam-se à comercialização é que serão considerados mercadorias”⁴². Somente estão sujeitos à tributação do ICMS aqueles que praticarem atos de comércio com o caráter de habitualidade.

6.6. A prova como indício

Bem, considerando que os fatos são enunciados lingüísticos a respeito de acontecimentos, circunstâncias, relações, objetos e estados, são situados no passado, portanto, são espaço-temporalmente determinados e apreensíveis apenas por manifestações posteriores e suas conclusões lógicas. Nessa linha de pensamento, pode-se dizer que as provas são indícios, uma vez que o direito nunca atingirá o evento na sua total inteireza, apenas tangencia-o para a formação da convicção do seu aplicador, que terá contato somente com as marcas por ele deixadas.

Compartilha desse entendimento KARL ENGISCH⁴³, afirmando que:

“A prova judicial é, na maioria dos casos, aquilo que chamamos uma ‘prova por indícios’, quer dizer, uma prova feita através de conclusões dos ‘indícios’ para os fatos diretamente relevantes cuja verificação está em causa. Chamamos ‘indícios’ aqueles factos que têm na verdade a vantagem de serem acessíveis à nossa percepção e apreensão actuais, mas que em si mesmos seriam juridicamente insignificativos se nos não permitissem uma conclusão para aqueles factos de cuja subsunção às hipóteses legais se trata e a que nós chamamos ‘factos diretamente relevantes’.”

⁴² *Op. cit.*, pp. 80-81.

⁴³ *Op. cit.*, pp. 87-88.

Mais adiante ENGISCH⁴⁴ leciona que os depoimentos das testemunhas dos fatos, por exemplo, são indícios, uma vez que apenas são ‘fatos indiretamente relevantes’, os quais só permitem uma conclusão relativamente fundada para o fato que se situa no passado e sobre o qual são feitas as afirmações (depoimentos). Nesse passo, entende o autor que as conclusões são válidas com certo grau de probabilidade, maior ou menor, com base em regras de experiência ou naquelas fornecidas pelos indispensáveis peritos.

No campo tributário, por exemplo, uma confissão de dívida do contribuinte referente à incidência do IPI – imposto sobre produtos industrializados é, no sentido aqui tratado, um indício de que ocorreu o fato jurídico tributário. Isso porque, em si mesma, a confissão de dívida tributária é fato indiretamente relevante. Já o fato diretamente relevante nesse caso é a operação de industrializar produtos, que demonstra a ocorrência do próprio fato jurídico tributário, pois é ele que deve ser subsumido à regra-matriz de incidência tributária do IPI e que instaura a obrigação tributária de pagar determinada quantia ao Estado. O fato tributário juridicamente relevante dependerá pois, da hipótese (antecedente) da regra-padrão de incidência tributária. Entretanto, somente será apreensível por um relato que se refere ao passado, perceptível pelas marcas deixadas pelo evento.

Nesse diapasão, os documentos fiscais também são indícios, aqueles fatos materialmente apreensíveis que permitem concluir pela constituição do fato jurídico tributário. Direccionam-se para um evento que ocorreu no passado, portanto, apreensível somente por seus vestígios. Uma nota fiscal preenchida é, pois, em si mesma, um fato apreensível pelos nossos sentidos e relevante no que tange à hipótese de incidência da regra-matriz instituidora do ICMS. Esse documento permite uma conclusão, praticamente a única possível no que tange ao âmbito tributário: a ocorrência de uma

⁴⁴ *Op. cit.*, p. 89.

operação de circulação de mercadorias que se situa no passado, demarcada no tempo e no espaço. Constituído o fato jurídico tributário, instaurada estará a obrigação de pagar o imposto.

6.7. A prova como fato e também veículo para a constituição de um fato

Como vimos, a prova é um enunciado lingüístico factual e, por isso, também linguagem. Constrói um fato, outro enunciado lingüístico, com verbo no pretérito, situado no tempo e no espaço. A prova é um fato para provar outro fato, o fato jurídico tributário.

Vejamos o seguinte exemplo.

A lei instituidora do ICMS no Estado de São Paulo, Lei nº 6.374/89, exige no seu artigo 16, a inscrição dos contribuintes em um Cadastro antes do início de suas atividades. Por sua vez, o art. 17 da referida lei exige que, para sua inscrição, os contribuintes apresentem provas da identidade e da residência, além dos documentos submetidos ao Registro do Comércio e ao Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda, podendo ainda, ser exigidos outros documentos necessários para a comprovação das atividades econômicas.

Ora, como bem salienta ENGISCH⁴⁵, o direito fala a sua própria língua. Desse modo, a linguagem admitida como aquela competente para o ato de inscrição dos contribuintes nos cadastros do Estado de São Paulo é o documento de comprovação da residência e da identidade, bem como os documentos submetidos ao Registro do Comércio e CGC expedido pelo Ministério da Fazenda. Portanto, a linguagem admitida pela legislação paulista para ser provada a residência e a personalidade de um contribuinte são fatos-documentos.

⁴⁵ *Op. cit.*, p.139.

A comprovação de residência deve ser feita por um documento no qual se verifique o endereço de residência da pessoa (conta de luz, água, telefone); a comprovação da identidade pode ser feita mediante a apresentação da carteira de identidade. Esses documentos são fatos-provas, ou seja, são enunciados lingüísticos que devem provar outros enunciados lingüísticos: o fato de alguém residir em um determinado endereço; o fato de ser pessoa física, dotada de personalidade jurídica, com nome, data de nascimento; ou pessoa jurídica, devidamente constituída, com registro na Junta Comercial, nome dos sócios e etc.

No caso do imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA, a prova da ocorrência do fato jurídico tributário “Ser proprietário de veículo automotor” dá-se pelo próprio certificado de propriedade do veículo em nome do proprietário (o contribuinte, sujeito passivo de tal imposto). Esse certificado é um fato-documento.

Por isso, prova é um fato, portanto, uma articulação lingüística, para demonstrar a ocorrência de outro fato, o fato jurídico tributário.

CAPÍTULO VII

OBJETO E CLASSIFICAÇÃO DA PROVA

7.1. O objeto da prova: um fato jurídico tributário

O objeto da prova é o fato por provar-se, ou seja, *o fato probando*. No processo civil, de acordo com o artigo 332 do Código, são aqueles em que se funda a ação ou a defesa, isto é, aqueles fatos alegados por cada uma das partes. Assim, segundo MOACYR AMARAL SANTOS¹, dependem de prova os *fatos controvertidos, relevantes e determinados*.

Especificamente, no campo de interesse deste estudo, o objeto da prova é o fato jurídico tributário, ou seja, o enunciado protocolar que instaura a relação jurídica tributária. Desse modo, o Fisco deve provar a constituição do fato jurídico tributário e, por sua vez, o particular, ao impugnar o ato administrativo emitido pelo Fisco, deve provar que o fato tributário não se constituiu. O Agente administrativo deve provar suas alegações e, em contrapartida, o contribuinte deve, também, provar as suas próprias alegações.

Nesse sentido se expressa RENATA GUERRA,² ao enunciar que todas as alegações, em princípio, são suscetíveis de serem provadas quando alegadas. E aduz:

¹ *Op. cit.*, p. 337.

² Auto de Infração Tributário – produção e estrutura, p. 110.

“Por mais banal que possa parecer, não basta a simples alegação de que o Agente Fiscal de Rendas não é competente: necessita-se da prova dessa alegação; não basta a alegação de que foi ferido o procedimento fiscal: necessita-se da prova de quando e porquê foi ferido.”

O fato-prova (re-)constrói um fato (o fato social ou evento) em linguagem jurídica, utilizando verbo no pretérito, tempo e espaço, fazendo-o assim fato jurídico provado.

A prova é um fato – enunciado lingüístico – para constituir ou desconstituir outro fato, o fato jurídico tributário. A ocorrência ou não do fato jurídico será dada pelo intérprete da norma, por meio dos mecanismos de prova admitidos como resultado da atividade probatória do fato-enunciação. Isto porque o direito é uma realidade construída e não uma realidade dada. As normas jurídicas que tratam do enunciado lingüístico – prova – serão também, uma construção do intérprete do direito.

A prova tem como objeto fatos, que irão provar outros fatos, isto é, fatos implicam fatos. Se conhecemos os fatos F1 e F2 e F3 então, concluo, por uma operação lógica, que ocorreu o fato jurídico tributário F. Representando: $(F1.F2.F3) \rightarrow F$. *Onde houver prova haverá um vínculo de implicação entre um ou mais enunciados e outro enunciado. Esta implicação é o que se denomina presunções* (sobre as presunções trataremos mais adiante, no Capítulo VIII, item 8.12).

Nesse sentido, concordamos com MARIA RITA FERRAGUT³, ao se pronunciar que é para o antecedente das normas individuais e concretas que a prova deve direcionar-se, uma vez que nele (antecedente) encontra-se relatado o fato jurídico tributário que deve se enquadrar na classe de eventos prevista no antecedente das normas gerais e abstratas.

³ *Presunções no direito tributário*, p. 48.

E, afirmamos com EURICO de SANTI⁴ que: “O direito não volta ao passado, ‘re’-constrói o passado no presente, enunciando-o e instalando seus efeitos para o ir e vir deste presente”.

7.2. Classificação das provas

Antes de analisarmos a classificação das provas, faz-se mister entendermos em que consiste cientificamente uma classificação. Classificar os objetos significa agrupá-los em classes sob uma mesma denominação, de acordo com suas características comuns.

Ora, entretanto, por mais características que as coisas tenham em comum, nunca serão exatamente iguais em todos os seus aspectos. Em contrapartida, também não há duas coisas no universo que não tenham algumas características comuns, de maneira que constituam uma base para agrupá-las em uma mesma classe. Daí dizer-se que haverá sempre vantagens e desvantagens em cada uma das classificações.

Segundo GENARO CARRIÓ: “As classificações não são verdadeiras nem falsas, são úteis ou inúteis: suas vantagens e desvantagens estão submetidas ao interesse que guia quem as formula e a sua fecundidade para apresentar um campo de conhecimento de u’a maneira mais facilmente compreensível ou mais rica em consequências práticas desejáveis”.⁵

Portanto, há várias maneiras de se agruparem os objetos, podendo-se optar por uma ou mais classificações, de acordo com os critérios selecionados para tal. Esses critérios serão a conveniência e o interesse, científicos, didáticos ou práticos.

⁴ “Recurso administrativo julgado inexistente em razão da cassação da medida liminar com efeitos *ex tunc* – desmistificando o efeito *ex tunc* no direito – a medida liminar como a juridicização do direito à dúvida”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 91, p. 128.

⁵ *Apud* Augustin Gordillo, *Princípios gerais de direito público*, p. 11.

Na linha de raciocínio de EURICO DE SANTI, o critério de utilidade/inutilidade não se aplica às classificações jurídicas, pois seria um critério pertinente às ciências naturais. Para ele, as classificações jurídicas, quando elaboradas pelo legislador, são válidas/não válidas; e, quando elaboradas pelo cientista do direito, seriam verdadeiras ou falsas, em função da coerência com o direito positivo.⁶

Compartilha desse entendimento CLÉLIO CHIESA⁷, para quem as ponderações de SANTI “são contundentes e esclarecedoras, à medida que separa de modo preciso as classificações jurídicas das não jurídicas, trazendo assim, uma importante contribuição à Ciência.”

Realmente, tendo em vista que a Ciência do Direito se debruça sobre o direito positivo, as classificações elaboradas pelos juristas devem sujeitar-se aos valores falso/verdadeiro, em decorrência da coerência que possuem com o direito posto.

Aqui, apresentaremos as classificações da prova mais comuns na doutrina e faremos uma análise de cada uma delas, a partir das premissas construídas neste trabalho.

7.2.1. Quanto ao seu objeto – provas diretas e provas indiretas

Alguns autores costumam classificar as provas, relativamente ao seu objeto, em diretas e indiretas.

De acordo com MOACYR AMARAL SANTOS⁸, se a prova se refere ao próprio fato probando, é denominada direta. Ex. Quando uma

⁶ “As classificações no sistema jurídico brasileiro”, in *Justiça tributária*, p. 131.

⁷ *A competência tributária do Estado brasileiro*, p. 135.

⁸ *Primeiras linhas de direito processual civil*, v. 2, p. 331.

testemunha que assistiu ao próprio fato presta depoimento – prova testemunhal.

Se a prova se refere a outro fato que não diretamente o fato que se quer provar, diz-se que é indireta, por meio do qual, por raciocínio lógico, chega-se à conclusão do fato probando (que se objetiva provar). Por exemplo, um testemunho pode referir-se a algum fato que não seja um delito mesmo, mas que se encontre de tal forma ligado a ele, que estabeleça a existência desse delito⁹. São, portanto, nessa linha de raciocínio, provas indiretas as presunções e os indícios.

Anota MOACYR AMARAL SANTOS¹⁰ que

“enquanto na prova direta a conclusão objetiva é conseqüente da afirmação da testemunha ou da atestação da coisa ou documento, sem necessidade maior de raciocínio, na indireta o raciocínio reclama a formulação de hipóteses, sua apreciação, exclusão de umas, aceitação de outras, enfim trabalhos indutivos maiores ou menores, para se atingir a verdade relativa ao fato probando.”

MARIA RITA FERRAGUT¹¹, em função do objeto, também se refere às provas classificando-as em diretas e indiretas. “As diretas são as que representam, de forma imediata, a ocorrência do fato de implicações jurídicas, seu objeto. Não se constituem no próprio evento fenomênico, mas somente na sua versão”. E referindo-se às provas indiretas, assim se pronunciou: “Já a prova indireta representa a ocorrência de fatos secundários ou indiciários, dos quais advirá a implicação legal da existência ou da inexistência do fato principal. É um signo que se refere a *f*, que por sua vez é índice de *f*.” E conclui que a prova indireta ocorre quando refere-se a um fato indiciário,

⁹ Jeremias Bentham, *op. cit.*, p. 22.

¹⁰ *Primeiras linhas de direito processual civil*, vol. 2, p. 332. “Forma da prova é a modalidade ou a maneira pela qual se apresenta em juízo.”

¹¹ *Op. cit.*, pp. 47-48.

diverso do fato típico, que será considerado juridicamente existente por inferência lógica, constituindo-se as presunções meios indiretos de prova.

MICHELE TARUFFO¹² se refere às provas diretas e indiretas da seguinte forma:

“Dicha distinción expresa las dos modalidades fundamentales con las que puede darse la relación entre prueba y el hecho que debe ser probado. También en la doctrina italiana esta distinción está difundida de modo general, habiéndose introducido por derivación de la doctrina alemana.

El hecho de que esa distinción constituya un lugar común no implica, sin embargo, que su significado sea claro y uniforme; es más, precisamente en la doctrina italiana la definiciones de prueba directa y de prueba indirecta son particularmente inciertas y poco perspicuas.”

E, continuando, o mencionado autor diz que o problema consiste em um critério obscuro para traçar a distinção, porquanto, citando CARNELUTTI, assinala que a questão foi colocada em face da *percepção do juiz* em relação ao fato a provar. Portanto, sobre as bases desse critério refuta a distinção e define a prova em função da relação entre o fato a provar (objeto da prova) e o fato prova, ou melhor: na relação entre as enunciações – fato a provar e fato prova, daí as provas serem diretas ou indiretas.

Para TARUFFO a prova direta é aquela que versa diretamente sobre o fato a provar (fato principal) e a prova é indireta quando o objeto da prova está constituído por um fato distinto daquele que deve ser provado (fato secundário) por ser juridicamente relevante para os efeitos da decisão. Afirma, contudo, que as provas não são, *a priori*, diretas ou indiretas, podendo quase

¹² *Op. cit.*, pp.453-454.

todas assumir a forma direta ou indireta, dependendo do fato a provar, daí escapando poucos casos, por exemplo, as presunções, como típicas provas indiretas.¹³

Porém, já anotamos no item 6.6 deste trabalho que a prova é um indício, ou seja, na linha de raciocínio desenvolvida neste trabalho a verificação dos fatos pelo direito sempre se dará pelo tangenciamento da realidade, circunstanciando o evento. O direito nunca atingirá propriamente a realidade. Vislumbramos a composição do fato jurídico como um *puzzle* (quebra-cabeça), onde os fatos diversos (F1.F2.F3.F4....) são suas peças, e o aplicador do direito deverá juntar as peças a fim de ‘montar’ o fato jurídico tributário. Como no quebra-cabeça, devem existir no mínimo duas peças, pois senão, teremos um outro objeto. Do mesmo modo, a constituição do fato jurídico sempre se dará por relato de outros fatos, desses, por raciocínios, se concluirá o fato que se quer provar. Se assim não fosse, estaríamos diante do próprio evento (realidade), o que já vimos, não acontece.¹⁴

Portanto, concluímos que a prova será sempre indiciária, entretanto, reconhecemos que há diversos graus de aceitabilidade da prova acerca das hipóteses sobre a constituição do fato. Há fatos mais relevantes do que outros. Há fatos que demonstram com mais exatidão e certeza do que outros a ocorrência do fato jurídico.

¹³ *Op. cit.*, p. 455.

¹⁴ Maria Rita Ferragut, ao tratar das presunções no direito tributário, também reconhece que “tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais etc.) apenas ‘presumem’”. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não há como ser alcançado de forma objetiva: *independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável.*” (*Op. cit.*, p. 63).

7.2.2. Quanto à sua preparação – prova por escritos casuais e prova por escritos pré-constituídos

Segundo JEREMÍAS BENTHAM¹⁵, as provas também podem ser classificadas em provas por escritos casuais e provas por escritos pré-constituídos. As primeiras são também denominadas simples, porquanto realizadas durante a demanda, já com a finalidade de ser empregada como prova jurídica, por exemplo, as provas testemunhais, cartas, declarações ou, nas palavras de BENTHAM¹⁶, “*El testimonio que se aporta en un juicio y que no fue hecho para el mismo, es dicer, con intención directa por parte de su autor de que fuese empleado como prueba jurídica, puede denominarse prueba por escrito causal: tales serán las cartas, las notas, un diario privad, etc*”.

Quanto às provas por escritos pré-constituídos, diz-se aquelas preparadas antecipadamente à demanda, preventivamente, e que eventualmente poderia ser utilizada como prova jurídica, v.g., os instrumentos públicos ou particulares (contratos, declarações) representativos de atos jurídicos.

Entretanto, não concordamos com tal classificação. A prova não subsiste por si mesma, não é bastante em si como uma sentença¹⁷. Requer um outro fato, o *fato probando*. Enfim, a prova se coloca no momento da realização do ato. Por isto, não podemos considerar uma prova como pré-constituída à demanda. Uma prova não requer, necessariamente, uma demanda, entretanto, requer o fato a ser provado. Ocorre no momento da

¹⁵ Bentham na sua obra em versão na língua espanhola utiliza a expressão “*pruebas por escritos causales*” y “*pruebas por escritos preconstituídos*” (*Op. cit.* p. 23). Moacyr Amaral Santos utiliza a denominação “provas casuais e préconstituídas” (*Op. cit.*, p. 333)

¹⁶ *Op. cit.*, p. 23.

¹⁷ Neste sentido se pronunciou Paulo de Barros Carvalho em conferência proferida no XVIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário – IGA – IDEPE.

aplicação da norma geral e abstrata ao caso em concreto para a constituição do fato jurídico e se dá em um contexto comunicacional.

7.2.3. Quanto ao sujeito – prova pessoal ou prova real

A doutrina também se refere a uma classificação da prova quanto ao seu sujeito, distinguindo, assim, a prova pessoal da prova real.

Diz-se que prova pessoal, quando decorrente de uma atividade humana: o testemunho de uma pessoa que narra fatos que viu, o documento de confissão de dívida, a escritura de testamento. Além disso, a prova real é aquela decorrência da coisa, produzida independentemente da vontade do homem. Ex. Rachaduras na parede da casa; deterioração da coisa, erosão do solo etc.

BENTHAM trata do assunto referindo-se às espécies de provas quanto à fonte da qual a prova provenha: das pessoas ou das coisas. *“La prueba personal es aquella que está suministrada por un ser humano y comúnmente se le llama testimonio. La prueba real es aquella que se deduce del estado de las cosas”*.

Não concordamos com a classificação apresentada. A prova é um enunciado lingüístico factual, possui verbo no passado, demarcado no tempo e espaço. É produzida por um ou mais ato(s) de fala que implica(m) a realização do fato jurídico. Por isto, já vimos que a prova não atinge propriamente a realidade. Não há prova real, uma vez que não há prova que não advenha de um sujeito de direito. Terá, pois, sempre como fonte uma pessoa.

Dado que ocorreram os fatos $F1.F2.F3.F4 \rightarrow F$, ou seja, se estão provados os fatos F1 e F2 e F3 e F4, então (vínculo, implicação) está caracterizado o fato F (ocorreu o fato jurídico tributário).

7.2.4. Quanto à forma – prova testemunhal, prova documental ou material

A forma é o modo como a prova se apresenta. Costuma-se tratar das provas, quanto à forma, como testemunhal, documental ou material.

A prova testemunhal é aquela produzida por testemunha, depoimento pessoal de parte ou confissão. A doutrina trata dessas provas como provas orais, em contraposição às provas documentais (afirmações escritas, tais como escrituras públicas ou particulares, cartas, desenhos e etc.). Com relação às provas materiais, diz-se aquelas que se referem materialmente ao *fato probando*, v. g., os exames periciais, o exame de corpo de delito, a arma do crime etc.

Porém, entendemos que todas as provas são documentais, uma vez que se reduzem a termos e registros em documentos escritos, aceitos pelo direito. Mesmo as provas testemunhais são reduzidas a termo e por isto registradas sob a forma escrita. O direito depende dos registros dos acontecimentos. Uma narrativa oral sem registro algum se perderia no tempo. As marcas, os registros serão importantes até mesmo para a ampla defesa dos litigantes no processo.

O que fica são as marcas deixadas no suporte físico, seja ele papel ou outro meio de registro, arquivos magnéticos. O direito exige uma forma específica do relato, isto é, na linguagem jurídica. Com base nos alicerces aqui fincados, também não concordamos com essa classificação.

Em síntese, com base nas premissas firmadas neste trabalho, concluímos que as classificações apresentadas não se revelam coerentes com a prova jurídica, pois esta será sempre: (i) documental (ii) indiciária (indireta), pois, relatado o fato em linguagem jurídica, tangencia a realidade do evento e nunca o atinge diretamente; (iii) pessoal, uma vez que são emanadas por um

sujeito de direito e (iv) na função persuasiva, visando o convencimento, a crença na verdade do acontecimento.

7.3. Nossa proposta classificatória

Vizualizamos uma diversidade de procedimentos para a produção da prova. Daí a possibilidade de uma classificação jurídica da prova quanto aos procedimentos para a sua produção, denominados pela doutrina e pelo direito positivo meios de prova (assunto objeto do capítulo seguinte).

Na produção probatória, deverá ser observado um procedimento. É certo que as ações da vida cotidiana são constituídas por procedimentos. O mesmo ocorre com as ações no direito.¹⁸ GREGORIO ROBLES MORCHÓN,¹⁹ ao analisar a ação no direito, observa que esta constitui um elemento central, aplicável a todos os ramos do direito. Destaca que um conjunto de movimentos é uma ação, porém, em um sentido genérico; sob um ponto de vista mais apurado, a ação é uma unidade de significado, cujo referente é o conjunto de movimentos de caráter físico-psíquico, complexo de elementos de caráter interno ou externo. Um mesmo conjunto de movimentos pode constituir ações distintas. E toda ação é constituída por um procedimento.

¹⁸ Com base nas lições de Paulo de Barros Carvalho, podemos dar o seguinte exemplo: para ser feito um bolo de café, temos que seguir uma receita, esta é um procedimento para se fazer o bolo: i) São necessários os seguintes ingredientes: 3 xícaras de farinha, 2 xícaras de açúcar, 1 copo de café e 2 ovos; ii) Modo de fazer: coloque o café e os ovos em uma vasilha, depois acrescente os outros ingredientes devagar; iii) Bata tudo no batedeira; iv) Unte a assadeira e coloque esta mistura no forno médio por 30 minutos. Assim, seguindo-se este procedimento teremos o bolo de café. No universo jurídico ocorre do mesmo modo: para a adoção de uma criança, deve ser seguido todo um procedimento estatuído na lei civil e processual (Anotações de aulas dos grupos de estudos). Assim também para a produção da prova jurídica. Para obtermos uma prova testemunhal, deve ser seguido um procedimento. Este prescrito por regras jurídicas artigos 407 a 419 do Código de processo civil.

¹⁹ *Teoria del derecho*, pp. 231-232.

“Sabemos que el juramento se presta ante determinadas personas, que constituyen un tribunal, en un lugar determinado, en un momento determinado del proceso y con palabras concretas. Todos esos elementos constituyen requisitos del procedimiento de jurar. El mismo acto de levantar la mano, pero sin cumplir los requisitos señalados, significará otra cosa. Si voy por la calle, y me cruzo con un conocido y levanto la mano sonriéndole, es evidente que estoy saludándole, y no prestando un juramento. Ya que esa acción no cumple los requisitos que requiere la acción denominada ‘prestar juramento’. Dicho con la máxima brevedad: la acción es el procedimiento.”²⁰

Do mesmo modo para a realização da ação de produção da prova. Para obtermos um depoimento de uma pessoa alheia à causa, que resultará em uma prova testemunhal, deve ser seguido um procedimento. Este é prescrito por regras jurídicas.

A seguir, apresentamos proposta classificatória com base no critério do procedimento para a produção da prova e quanto ao critério da função persuasiva da prova.

7.3.1. Classificação da prova quanto ao procedimento para sua produção

Apresentamos a seguir uma classificação da prova com base no critério do procedimento para sua produção: i) procedimento para a constituição do fato jurídico denominado prova ‘documental’, suporte físico material; ii) procedimento para a produção de uma opinião de um técnico especializado (‘perícia’); iii) procedimento para a produção de prova

²⁰ Morchón, *op. cit.*, pp. 231-232.

‘testemunhal’ (manifestação das partes – confissão ou depoimento pessoal, ou de terceiros).²¹

Isso porque reconhecemos que o direito está inserido em um processo de comunicação denominado teoria comunicacional do direito. É e expressa-se em linguagem. A prova está também inserida nesse processo. Reconhecemos que a ação no direito constitui-se de um procedimento, e todo procedimento é estabelecido por norma. É jurídico o procedimento previsto em norma jurídica. Portanto, a produção da prova requer um procedimento específico para tal. Seguido este procedimento, a prova será válida.

7.3.2. Classificação da prova quanto a sua função persuasiva

No que diz respeito à função persuasiva da prova, podemos classificá-la em: i) grau de convencimento ou aceitabilidade total ou direta, aquela que não deixa margem à dúvida, sendo contundente e pouco complexa a constituição do fato jurídico; ii) grau de convencimento ou aceitabilidade relativo ou indireto, aquela em que é relativo o convencimento do aplicador, devendo ele fazer diversas e complexas inferências a fim de concluir pelo vínculo implicacional e iii) grau de convencimento ou aceitabilidade legal, aquela que realiza inferências totalmente determinadas por lei (presunções).

Voltaremos, mais adiante, a tratar das presunções e do grau de convencimento do aplicador quando analisarmos, no Capítulo XI, a função persuasiva da prova e a influência dos valores para sua apreciação.

²¹ Vide artigos do Código de processo civil 407 a 419 (procedimento para a produção da prova testemunhal); artigos 420 a 439 (procedimento para a produção da prova pericial); artigos 396 a 399 (procedimento para a produção da prova documental).

CAPÍTULO VIII

OS MEIOS DE PROVA NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**8.1. Os meios de prova**

Ora, sabemos que, tal qual o historiador, que somente descobre os fatos históricos com base em fontes (provas) ao seu dispor, a prova, no processo administrativo tributário, visa levar ao aplicador do direito a certeza ou o convencimento da existência ou inexistência dos fatos, os quais podem coincidir ou não com a realidade do evento. Somente mediante a linguagem jurídica, isto é, mediante as provas admitidas em cada sistema jurídico positivo, realizadas de acordo com os denominados meios de prova é que os fatos relevantes para o direito por este serão conhecidos.

Entende-se por meios de prova no processo administrativo fiscal os instrumentos ou veículos de produção de atos probatórios que, previstos no direito positivo, serão utilizados pelas partes com a finalidade de relatar em linguagem jurídica o fato social ou evento para o convencimento do julgador.¹ Dito em outras palavras, só são válidos no processo administrativo fiscal os

¹ Já a forma da prova é a modalidade ou a maneira pela qual a prova se apresenta, que pode ser: testemunhal, documental, pericial, material.

enunciados lingüísticos realizados de acordo com os modos de produção probatória estipulados pelas normas jurídicas pertencentes ao sistema a fim de ser obtida a prova, como resultado dessa produção. No processo administrativo fiscal, são aceitos como meios de produção probatória, por exemplo, as provas documentais, os depoimentos de testemunhas, os laudos periciais, etc. Enfim, são eles, como veículos de produção de provas reconhecidos pelo sistema, que introduzirão a prova enquanto resultado dessa produção, a fim de serem constituídos os fatos jurídicos, enunciados protocolares.

Ora, já vimos no Capítulo V, item 5.3, que a Carta Magna brasileira de 1988 assegura no processo judicial ou administrativo o direito ao contraditório e à ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes (artigo 5º, LV). Por sua vez, a legislação infraconstitucional não poderá reduzir o campo de abrangência das normas constitucionais, muito menos desses direitos mencionados. Em princípio, não poderá haver limitação infraconstitucional aos meios de prova que podem ser utilizados no processo administrativo. Nesse sentido, todos os meios de prova são cabíveis no processo administrativo tributário², utilizando-se, no entanto, em cada caso, aquele que melhor se adequar ao fato que se quer ver provado.

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

SUZY GOMES HOFFMANN³ nos ensina:

“Não há na legislação pátria, em particular no Código Tributário Nacional, normas que versem sobre as provas acerca do fato jurídico tributário, de modo que elas deverão ser

² Exceto as provas obtidas por meios ilícitos, como veremos a seguir.

³ *Op. cit.*, p. 158.

analisadas perante a legislação específica de cada tributo, isto é, a lei que instituir o tributo determinará o conjunto de enunciados básicos que serão suficientes para se dar por ocorrido o fato jurídico tributário. É a coerência lógica do sistema que terá por ocorrido um fato desde que se tenha verificado o acontecimento de determinadas hipóteses definidas na lei.”

Assim, as provas para a caracterização do fato jurídico tributário no sistema jurídico brasileiro serão aquelas que nosso legislador atribuir como suficientes para tal, em cada tributo específico e sua respectiva legislação.

A lei que disciplina o processo administrativo tributário no Estado de São Paulo, Lei nº 10.941/01, no seu artigo 19 estabeleceu que:

“Artigo 19 – *Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos obtidos de forma lícita, são hábeis para a verdade dos fatos controvertidos.*” (grifos nossos)

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

Nessa mesma linha de raciocínio, podemos aqui reforçar nossa posição com o argumento utilizado pela doutrina a respeito das ‘fontes do direito’, ao afirmar que os costumes só produzem efeitos jurídicos na medida

em que são positivados pelo legislador⁴. PAULO DE BARROS CARVALHO⁵ se refere ao assunto do seguinte modo:

“Pondo de lado o costume, de natureza eminentemente factual, e que só gera efeitos jurídicos quando integrante de hipóteses normativas, percebemos que assiduamente se confunde a regra jurídica com os veículos introdutórios de regras no sistema”.
(grifos nossos)

Portanto, os costumes, apenas quando previstos em normas jurídicas, é que passam a ser relevantes para o mundo jurídico.

Bem, do mesmo modo ocorre com os meios de prova denominados ‘moralmente legítimos’, porquanto previstos no próprio ordenamento jurídico positivo (artigo 19 da Lei nº 10941/01) poderão ser utilizados para provar a ocorrência do fato jurídico tributário.

Além disso, os meios de prova moralmente legítimos admitidos são somente aqueles que forem obtidos de forma lícita. Nem poderia ser de outro modo. Nosso legislador constituinte vedou, no artigo 5º, inciso LVI da Constituição Federal, as provas obtidas de modo ilícito (o que será objeto de nossa análise no item 8.9).

8.2. Os deveres instrumentais como meio de constituição de prova de fatos jurídicos tributários

A legislação tributária, a fim de assegurar à Fazenda Pública instrumentos que facilitem a verificação e a demonstração dos fatos jurídicos

⁴ Tarek Moysés Moussallem, sobre o assunto, assim, se pronuncia: “O costume só é inserido no sistema do direito positivo nos casos especificamente previstos pelo próprio sistema. Isso só nos parece possível quando a legislação vigente, em determinados instantes, instituir o costume como processo criador de direito positivo. Do contrário, o costume não tem qualquer relevância para o direito” (*op. cit.*, p. 165).

⁵ *Curso de direito tributário*, p. 37.

tributários, exige dos administrados o cumprimento de alguns deveres, denominados pela doutrina deveres instrumentais⁶. É por meio destes instrumentos que será produzida a maioria das provas que constituirão os fatos jurídicos tributários.

Os deveres instrumentais estão previstos em normas jurídicas gerais e abstratas com a mesma estrutura normativa das normas que prescrevem a obrigação de pagar um tributo. Consistem em deveres de fazer ou não-fazer, por exemplo prestar declarações, preencher formulários, emitir notas fiscais, escriturar de livros, etc.⁷ Porém, se cumpridos no mundo em concreto pelos seus destinatários, extingue-se a relação jurídica prevista.

⁶ O Código Tributário Nacional se refere aos deveres instrumentais denominando-os de ‘obrigações acessórias’. “Artigo 113 CTN – A obrigação tributária é principal ou acessória...§ 2º – A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos”.

No entanto, preferimos utilizar a expressão deveres instrumentais, porquanto estas relações são de índole não-patrimoniais, não estabelecem vínculos com conteúdos patrimoniais. Embora reconhecemos que o assunto não é unânime entre nossos juristas. Há aqueles que admitem obrigações como relações jurídicas mesmo sem caráter de patrimonialidade (*Vide* Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, pp. 286-288).

⁷ O Decreto Federal nº 4.544, de 26-12-2002, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, estabeleceu diversos deveres instrumentais, por exemplo, no TÍTULO VIII – DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – CAPÍTULO II – DA ROTULAGEM, MARCAÇÃO E NUMERAÇÃO DOS PRODUTOS, artigos 213 e 215, assim prescreveu:

Exigências de Rotulagem e Marcação

“ Artigo 213. Os fabricantes e os estabelecimentos referidos no inciso IV do artigo 9º são obrigados a rotular ou marcar seus produtos e os volumes que os acondicionarem, antes de sua saída do estabelecimento, indicando (Lei nº 4.502, de 1964, artigo 43, e § 4º):

I – a firma;

II – o número de inscrição, do estabelecimento, no CNPJ;

III – a situação do estabelecimento (localidade, rua e número);

IV – a expressão "Indústria Brasileira"; e

V – outros elementos que, de acordo com as normas deste Regulamento e das instruções complementares expedidas pela SRF, forem considerados necessários à perfeita classificação e controle dos produtos.

§ 1º A rotulagem ou marcação será feita no produto e no seu recipiente, envoltório ou embalagem, antes da saída do estabelecimento, em cada unidade, em lugar visível, por processo de gravação, estampagem ou impressão com tinta indelével, ou por meio de etiquetas coladas, costuradas ou apensadas, conforme for mais apropriado à natureza do produto, com firmeza e que não se desprenda do produto, podendo a SRF expedir as instruções complementares que julgar convenientes (Lei nº 4.502, de 1964, Artigo 43, § 2º).

“Havendo acatamento aos comandos da ordem jurídica, os deveres instrumentais lá estarão, na qualidade de prestações manifestadas em forma de linguagem, formando o lastro sobre o qual a Fazenda Pública e os particulares exercerão gestões de controle.”⁸

§ 2º Nos tecidos, far-se-á a rotulagem ou marcação nas extremidades de cada peça, com indicação de sua composição, vedado cortar as indicações constantes da parte final da peça (Lei nº 4.502, de 1964, art. 43, § 2º).

§ 3º Se houver impossibilidade ou impropriedade, reconhecida pela SRF, da prática da rotulagem ou marcação no produto, estas serão feitas apenas no recipiente, envoltório ou embalagem (Lei nº 4.502, de 1964, art. 43, § 2º).

...

Art. 215. Na marcação dos produtos e dos volumes que os contenham, destinados à exportação, serão declarados a origem brasileira e o nome do industrial ou exportador (Lei nº 4.557, de 10 de dezembro de 1964, art. 1º).

§ 1º Os produtos do Capítulo 22 da TIPI, destinados à exportação, por via terrestre, fluvial ou lacustre, devem conter, em caracteres bem visíveis, por impressão tipográfica no rótulo ou por meio de etiqueta, em cada recipiente, bem assim nas embalagens que os contenham, a expressão ‘For Export Only – Proibida a Venda no Mercado Brasileiro’.”

O Regulamento do ICMS – Decreto nº 45.490/2000, por sua vez, também estabeleceu deveres instrumentais àqueles inscritos em seus cadastros:

“Art. 124 – A pessoa inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS emitirá, conforme as operações ou prestações que realizar, os seguintes documentos fiscais:

- I – Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;
- II – Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2;
- III – Cupom Fiscal emitido por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF;
- IV – Nota Fiscal de Produtor, modelo 4;
- V – Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6;
- VI – Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7;
- VII – Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;
- VIII – Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;
- IX – Conhecimento Aéreo, modelo 10;
- X – Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;
- XI – Bilhete de Passagem Rodoviário, modelo 13;
- XII – Bilhete de Passagem Aquaviário, modelo 14;
- XIII – Bilhete de Passagem e Nota de Bagagem, modelo 15;
- XIV – Bilhete de Passagem Ferroviário, modelo 16;
- XV – Despacho de Transporte, modelo 17;
- XVI – Resumo de Movimento Diário, modelo 18;
- XVII – Ordem de Coleta de Carga, modelo 20;
- XVIII – Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21;
- XIX – Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22;
- XX – Manifesto de Carga, modelo 25.”

⁸ Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, p. 185.

Apenas no caso de descumprimento dos deveres instrumentais é que o ordenamento jurídico pátrio prevê a expedição de norma individual e concreta pelo Poder Público. Diferentemente do que ocorre com a obrigação pecuniária de pagar o tributo.

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

8.3. As provas documentais

8.3.1. Documento – uma definição

Alguns doutrinadores, ao definirem documento, fazem-no num sentido mais restrito, dando prevalência à sua função representativa, distinguindo-o de outros elementos materiais considerados não representativos. Entendem, assim, a maioria dos autores e consideram documento como um objeto suscetível de percepção visual, que representa um fato e tem por isso uma significação probatória. Nesse sentido, DEVIS ECHANDÍA, FLORIAN e CARLOS MARTÍNEZ SILVA, dentre outros.⁹

Outros, preferem incluir no conceito de documento um caráter mais amplo, entendendo também outras formas de convicção denominadas elementos materiais, tais como objetos do delito, uma arma, uma pedra, etc. Essa linha de pensamento é adotada por BONNIER,¹⁰ que considera os documentos como provas pré-constituídas, que podem *consistir em escritos ou objetos de outra natureza, mas que “expresen con claridad una idea” mediante signos* .

⁹ *Apud*, Hernando Devis Echandía, *Teoria general de la prueba judicial*, T. 2, pp. 478-483.

¹⁰ *Apud*, Hernando Devis Echandía, *Teoria general de la prueba judicial*, T. 2, p. 479.

CARNELUTTI¹¹ considera essencial a função representativa do documento e o concebe como um objeto capaz de representar no futuro um fato no presente no momento de sua confecção e o distingue do testemunho que representa um fato passado. Para ele, o objeto representativo não é somente uma coisa, mas sim uma coisa representativa, ou seja, capaz de representar um fato, admitindo as fotografias, gravações e outros escritos como documentos.

ENRICO TULLIO LIEBMAN define documento como “*una cosa que representa o reproduce un hecho, de manera que da a quien lo observa un cierto conocimiento del mismo*” e agrega que os documentos interessam juridicamente enquanto são representativos de fatos juridicamente relevantes e, ao explicar os elementos que formam o documento, distingue o material e o intelectual ou figurativo, no qual está a representação do fato.¹²

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

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

¹¹ *Id., ibid.*, p. 479.

¹² *Idem*, p. 481.

documentos escritos elaborados por procedimentos específicos, produzidos de acordo com as ciências contábeis, como veremos a seguir.

8.3.2. A contabilidade como o principal meio de prova documental no direito tributário

8.3.2.1. Conceito de contabilidade

A contabilidade é uma metodologia concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de uma pessoa física ou jurídica, pública ou privada. Possui duas finalidades básicas, a) a finalidade de controle e b) a finalidade de planejamento. A finalidade de controle da contabilidade é conceituada em um sentido amplo, como um processo pelo qual a administração se certifica de que a organização está agindo de conformidade com os planos e políticas traçados pela administração. E a finalidade de planejamento diz respeito ao processo de decidir, ou seja, visa planejar as decisões que deverão ser tomadas no futuro.¹³

8.3.2.2. A escrituração contábil como espécie de provas documentais

Os dados patrimoniais de um ente devem ser organizados e registrados de acordo com a legislação comercial e fiscal pertinente, e escriturados em livros próprios, a fim de servirem de informações confiáveis, seja para a tomada de decisões dos próprios administradores da empresa, seja para as informações de credores da organização ou até mesmo para a fiscalização da Fazenda Pública. A escrituração contábil deve obediência a princípios contábeis com base na própria filosofia contábil. Assim, “escrituração é o registro dos fatos que ocorreram no patrimônio, em ordem

¹³ Sérgio de Iudícibus, *Contabilidade introdutória*, pp. 23-26.

cronológica, expressos em valores monetários e separados em grupos homogêneos, a fim de informar aos usuários quais os diversos componentes do patrimônio e suas variações”.¹⁴ É, portanto, a técnica contábil utilizada para registros dos fatos administrativos (contábeis) ocorridos em uma entidade.

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

O Decreto nº 45.490/2000, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – RICMS, no Capítulo II – Dos livros fiscais – Seção I – Dos livros em geral, artigo 213, exigiu para os contribuintes deste imposto, a escrituração contábil de suas operações em diversos livros próprios. Vejamos, a título ilustrativo:

“Artigo 213 – Salvo disposição em contrário, o contribuinte deverá manter, em cada estabelecimento, conforme as operações ou prestações que realizar, os seguintes livros fiscais:

- I – Registro de Entradas, modelo 1;
- II – Registro de Entradas, modelo 1-A;
- III – Registro de Saídas, modelo 2;
- IV – Registro de Saídas, modelo 2-A;
- V – Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;
- VI – Registro do Selo Especial de Controle, modelo 4;
- VII – Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5;
- VIII – Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6;
- IX – Registro de Inventário, modelo 7;

¹⁴ Apostila de Contabilidade geral ministrada pelo Curso Liberdade Concursos.

- X – Registro de Apuração do IPI, modelo 8;
- XI – Registro de Apuração do ICMS, modelo 9;
- XII – Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC.
- XIII – Livro de Movimentação de Produtos – LMP.”

A obrigatoriedade de o contribuinte manter os livros fiscais, deveres esses denominados instrumentais, conforme tratamos no item 8.2, revela uma das formas admitidas pelo direito para a constituição do fato jurídico tributário.

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

A norma individual e concreta a ser produzida pelo agente competente, Fisco, se dá a partir da composição do fato jurídico tributário. “Aliás, sem prova aceita pelos procedimentos jurídicos vigentes no presente, sequer este fato-evento pode entrar no horizonte deste ato de aplicação: o Direito impõe limites positivos em sua jornada ao passado.”¹⁵

8.4. A prova por documentos eletrônicos

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

¹⁵ Eurico de Santi, Parecer intitulado “ Recurso administrativo julgado inexistente em razão da cassação da medida liminar com efeitos *ex tunc* – desmistificando o efeito *ex nunc* no direito – a medida liminar como juridicização do direito à dúvida”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 91, p. 128.

informações digitais, que são verdadeiros instrumentos de produção de provas jurídicas.

Documentos eletrônicos são atos de produção humana, que se dão por meio de equipamentos computadorizados, representativos de fatos que constituem por um vínculo implicacional outros fatos. Nas palavras de MARY ELBE QUEIROZ¹⁶: “Documento eletrônico é uma sequência ou cadeia de bits criada por um programa de computador, sem vinculação necessária com qualquer meio físico, com função idêntica ao documento tradicional: registrar ou representar um pensamento, fixando-o de modo permanente e idôneo.”

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

Cabe destacar o artigo 79 da Lei 6374/91, do Estado de São Paulo, com redação dada pela Lei 10.619, de 19-07-2000:

“Artigo 79 – Tratando-se de programa e arquivo magnético, residentes ou não no equipamento eletrônico de processamento de dados, a seleção e eventual cópia deles, para fins de procedimento fiscal, bem como eventual deslacrção que anteceder essas atividades, far-se-ão na presença do titular do estabelecimento ou seu preposto e/ou diante de testemunhas qualificadas.”

Nesse mesmo sentido, prescreveu o Decreto nº 46.674/02,¹⁷ do Estado de São Paulo, que, em seu artigo 72, tratou de disciplinar as provas

¹⁶ Mesa de debates “A” do XVI Congresso brasileiro de direito tributário, *Revista de direito tributário* nº 87, pp. 32–33.

¹⁷ Este decreto regulamenta a Lei nº 10.941/2001, que dispõe sobre o processo administrativo decorrente de lançamento de ofício.

realizadas por meio de documentos eletrônicos. Estabelece o mencionado artigo, *in verbis*:

“Artigo 72 – *A transcrição de documento eletrônico, apresentada à guisa de instrução de auto de infração terá o mesmo valor probante do documento eletrônico original, desde que, cumulativamente:*

I – seu conteúdo reflita com exatidão os dados que constituem o respectivo arquivo eletrônico;

II – o fisco tenha executado procedimentos técnicos tendentes a assegurar a integridade da informação digital contida no arquivo eletrônico.”

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

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

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

A integridade do documento eletrônico, de acordo com o § 2º do artigo 72, do mencionado decreto paulista, será comprovada quando houver sido efetuada sua vinculação a uma ou mais chaves codificadas geradas por

programa de informática especialmente projetado para a autenticação de dados informatizados, de tal sorte que, na hipótese de uma posterior alteração do referido documento, a codificação seja invalidada. Isso pode ser feito mediante uma técnica denominada criptografia, que consiste em colocar uma mensagem em código e que somente com o conhecimento dos respectivos códigos pode-se fazer a leitura do arquivo. Os cyberperitos são as pessoas especialistas em diagnosticar mediante exame pericial a integridade dos arquivos eletrônicos.¹⁸

No Brasil, a Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, instituiu a Infra-Estrutura de Chaves Públicas – ICP-Brasil, para garantir a autenticidade, a integridade e validade jurídica de documentos em forma eletrônicas, e transformou o Instituto Nacional de Tecnologia da Informação em autarquia. Essa medida provisória, no seu artigo 11, estabeleceu que a utilização de documento eletrônico para fins tributários atenderá ao disposto nas normas complementares previstas no artigo 100 do Código Tributário Nacional.¹⁹

Na prática, é pelos documentos eletrônicos que tem sido provado o fato jurídico tributário, uma vez que, atualmente, a escrituração dos livros e a contabilidade do contribuinte é feita, na maioria das vezes, por meios eletrônicos. É o avanço tecnológico a serviço da fiscalização fazendária.

¹⁸ Mary Elbe Queiroz, a respeito do assunto, afirma a necessidade de se dar confiabilidade à prova por documento eletrônicos e nos ensina que: “Um documento encriptado com uma chave privada garante sua autoria, e somente poderá ser lido (decriptado) através da respectiva chave pública do seu legítimo titular. O inverso igualmente é verdadeiro: um documento encriptado com a chave pública somente poderá ser aberto (descriptado) através da respectiva chave privada do legítimo titular. Tal sistema, porém, ainda não é garantidor de inviolabilidade, pois, caso o documento seja adulterado, ele não poderá ser aberto pela chave pública nem pela chave privada, conforme o caso, e se poderá comprovadamente questionar a respectiva integridade, perdendo o documento o efeito probante” (cf. *Revista de direito tributário* nº 87, p. 36).

¹⁹ O artigo 100 do CTN estabelece que: “São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II – as decisões dos órgão singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

Porém, para uma maior proximidade do universo virtual com o mundo concreto é que são feitas as transcrições dos arquivos. O direito necessita de registros ‘paupáveis’. Já enunciamos que toda prova é documental, uma vez que é pelo suporte físico que fica registrada a linguagem jurídica, mesmo que, inicialmente, não tenha se revestido dessa forma. Para fins de registros no processo, a informação magnética será transcrita a termo²⁰.

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

8.5. A prova por ‘demonstrativos’ em substituição a documentos – a prova por amostragem

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

²⁰ O depoimento pessoal é reduzido a termo, tendo como suporte físico um documento material.

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

O mencionado Decreto nº 46.674/02 do Estado de São Paulo, estatuiu que os demonstrativos podem ser utilizados quando as informações que fundamentam a prova forem colhidas por meios magnéticos; ou podem ser elaborados especificamente para serem juntados ao auto de infração. Nesse segundo caso, devem ser acompanhados pelos documentos, originais ou cópias, que instruem o auto de infração, porém, por um critério de amostragem. Essa é a prescrição do artigo 73²¹ do referido decreto, que autorizou os demonstrativos como veículo de prova em substituição a documentos remetidos, recebidos ou escriturados pelo contribuinte.

Na prática, põe-se a seguinte questão: a substituição dos documentos por demonstrativos, juntamente com alguns destes documentos que originaram o demonstrativo por amostragem é suficiente? Surge a questão da insuficiência ou deficiência de prova. É legítima a prova por amostragem?

²¹ Artigo 73 do Decreto nº 46.674/02, do Estado de São Paulo, *in verbis*: “Art. 73 – Em se tratando de *infrações caracterizadas em documentos recebidos, emitidos ou escriturados pelo contribuinte, admitir-se-á como elemento de prova, em substituição aos referidos documentos, a juntada ao auto de infração de demonstrativos* no qual as operações, prestações ou eventos estejam individualmente discriminados, sempre que, alternativamente, o referido demonstrativo tenha sido: I – *obtido mediante transcrição de documentos eletrônicos criados pelo contribuinte, por ele entregues ou apreendidos pelo fisco, desde que esteja comprovada a integridade dos correspondentes documentos eletrônicos, nos termos do artigo anterior*; II – *elaborado com base em documentos eletrônicos criados pelo contribuinte, por ele entregues ou apreendidos pelo fisco, desde que esteja comprovada a integridade dos correspondentes documentos eletrônicos, nos termos do artigo anterior*; III – *especialmente elaborado para instruí-lo, desde que sejam anexados ao auto de infração originais ou cópias dos respectivos documentos de acordo com critério de amostragem, em que a sua quantidade seja suficiente para comprovar, de forma inequívoca ainda que em relação a um único evento, a ocorrência da infração.* § 1º – O contribuinte deverá apontar os erros ou incorreções eventualmente existentes no demonstrativo anexado ao auto de infração nos termos deste artigo, fazendo-o de forma objetiva, com indicação precisa do erro ou incorreção encontrada e com apresentação da correspondente comprovação, sob pena de se terem por exatos os dados nele constantes. § 2º – Os documentos recebidos, emitidos ou escriturados pelo contribuinte, nos quais estejam caracterizados elementos de prova de infrações, poderão ser restituídos ao contribuinte, que deverá conservá-lo pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos ou, caso o processo administrativo ou judicial permaneça pendente após esse prazo, até sua decisão definitiva, sob pena de se reputarem verdadeiras as respectivas acusações.”

O fato jurídico pode ser constituído a partir de documentos recebidos, emitidos ou escriturados pelo contribuinte, porém, anexados ao auto de infração apenas alguns destes documentos?

A amostragem:

O vocábulo ‘amostragem’ significa pequena porção que permite formar um juízo do todo.²²

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

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

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

A substituição de documentos por demonstrativo é legítima se corresponder à transcrição fiel dos documentos originais. Isto ocorre quando o

²² Cf. Cândido de Figueiredo, *Dicionário da Língua Portuguesa*.

fisco elabora a planilha e o contribuinte não impugna, aceitando o conteúdo dos demonstrativos. Se o contribuinte não concordar com os demonstrativos, deve ele se manifestar apresentando os documentos originais por ele recebidos ou emitidos. Em outros termos: se os documentos que acompanham, por amostragem, os demonstrativos forem considerados insuficientes para a constituição do fato jurídico tributário, devem ser conferidos com os originais emitidos. De outro modo, haverá a nulidade do ato administrativo de lançamento tributário, uma vez que a prova por critério de amostragem, se impugnada e não tiver a possibilidade de conferência, ferirá os princípios da legalidade e tipicidade tributária, bem como da ampla defesa, direitos estes indispensáveis em um Estado de Direito.

8.6. A apreensão de documentos e livros fiscais

A eficácia da prova dependerá sempre da garantia de sua preservação. Nesse diapasão, é dada ao Fisco a possibilidade de, em casos extremos e de necessidade justificada, apreender documentos ou até mesmo equipamentos de propriedade do particular com a finalidade de assegurar a produção das provas que constituirão os fatos jurídicos tributários. Tais documentos, se mantidos em poder da Administração Pública, garantirão a realização da prova. No caso de apreensão de computador ou arquivos magnéticos, os mesmos devem ser lacrados na presença do próprio contribuinte ou de seu representante legal, bem como o seu deslacre, tudo visando a assegurar a autenticidade e autoria dos documentos, como visto neste capítulo, no item 8.4.

A apreensão dos livros e documentos obrigatórios em face da legislação de cada tributo específico constitui, portanto, meio legítimo de se assegurar a produção de provas e pode ser realizada pelo Fisco, em virtude de seu poder-dever de fiscalizar.

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

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

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

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

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

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

...

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

Parágrafo único – Da apreensão administrativa deve ser lavrado termo, assinado pelo detentor ou, na sua ausência ou recusa, por

duas testemunhas e, ainda, sendo o caso, pelo depositário designado pela autoridade que faça a apreensão.”

(grifos nossos)

A escrituração dos livros e arquivos são alguns dos denominados deveres instrumentais, tão relevantes para a produção da prova do fato jurídico tributário, como já visto (itens 8.2 , 8.3.1 e 8.3.2).

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

PAULO DE BARROS CARVALHO em parecer publicado intitulado “A prova no procedimento administrativo tributário”²³, reconheceu a necessidade de, durante os trabalhos de fiscalização, com frequência, serem apreendidos fisicamente materiais que signifiquem elementos importantes para a comprovação de indícios sobre o acontecimento do fato jurídico. Entretanto, salienta que é inafastável que os agentes do Fisco o façam outorgando todas as garantias ao sujeito passivo, vale dizer, que o termo de apreensão contenha as indicações completas do objeto apreendido e, quando se tratar de objetos que possam sofrer modificações, impõe-se que sejam lacrados, para posteriormente serem abertos na presença do próprio particular.

8.7. A prova testemunhal

Testemunhas são pessoas que podem declarar perante outrem o conhecimento de determinados fatos que presenciaram ou a respeito dos quais tiveram conhecimento. As declarações destas pessoas são instrumentos de

²³ *Revista dialética de direito tributário* n° 34, p. 112.

prova relevantíssimos para o mundo jurídico, porém, desde que apresentadas de acordo com as regras procedimentais estatuídas no direito positivo para tal.

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

Já no processo administrativo tributário, a prova testemunhal é pouco utilizada e, embora não especificamente contemplada pela legislação processual administrativa, nada impede que seja realizada. Em alguns casos, a prova testemunhal pode ser de grande valia, principalmente para corroborar a veracidade de documentos. Vejamos um exemplo: se a Fazenda Pública necessitar comprovar a ocorrência de circulação de mercadorias por valor diverso daquele declarado para fins de ICMS, em virtude de verificar a emissão de notas fiscais com valores inferiores aos valores de venda efetivamente praticados, um subfaturamento, poderá solicitar o comparecimento do comprador da mercadoria a fim de declarar o valor da compra realizada e, assim, ser confirmado o subfaturamento.

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

8.7.1. A confissão

O termo confissão diz respeito ao ato de alguém declarar como verdadeiro algo por ele praticado²⁴. No direito positivo brasileiro, a confissão significa a declaração de uma das partes admitindo como verdadeiros fatos

²⁴ Cândido de Figueiredo, *Dicionário da língua portuguesa*.

alegados pelo adversário. É um instrumento de prova reconhecido pelo processo civil, artigo 348 do Código de Processo Civil, “há confissão quando a parte admite a verdade de um fato, contrário ao seu interesse e favorável ao adversário.” Assim, a parte confitente, ao reconhecer como verdadeiros determinados fatos alegados pela parte contrária, libera-a do ônus de fazer prova dos fatos que foram confessados, uma vez que, a partir da confissão, esses fatos não necessitam mais de prova, pois, incontrovertidos.

No processo penal, é a aceitação, por alguém, de autoria de crime que lhe é imputado, sendo válida na medida em que cumprido o procedimento previsto para tal. É denominada ‘rainha das provas’, pois era considerada pelos antigos como a prova por excelência. Entretanto, atualmente, sempre deve ser analisada conjuntamente com outras provas.²⁵

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

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

8.7.2. O depoimento pessoal

O depoimento pessoal diz respeito ao comparecimento da parte perante o juiz, a fim de que este possa ouvi-la, mediante interrogatório, sobre

²⁵ Vide artigo 197 do Código de Processo Penal.

os fatos que deseja que sejam esclarecidos no processo. É o momento em que o juiz tem um contato pessoal e direto com a parte, por isso adquire especial importância no processo civil. A parte será convocada e interrogada de acordo com o procedimento previsto no ordenamento jurídico para tal. Por exemplo, pode a parte ser convocada de ofício pelo juiz ou a requerimento da outra parte.²⁶

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

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

8.8. A prova pericial

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

²⁶ Vide Artigos 342 a 347 do Código de Processo Civil.

8.8.1. Conceito de perícia

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

De acordo com o Código de Processo Civil, artigo 420, a prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, pendente de deferimento pelo juiz.²⁷

8.8.2. A perícia no processo administrativo fiscal

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

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

²⁷ De acordo com o artigo 421 do Código de Processo Civil, para a realização da prova pericial deve ser seguido o seguinte procedimento: “Art. 421 – O juiz nomeará o perito, fixando de imediato o prazo para a entrega do laudo. § 1º – Incumbe às partes, dentro em 5 (cinco) dias, contados da intimação do despacho de nomeação do perito: I – indicar o assistente técnico; II – apresentar quesitos. § 2º – Quando a natureza do fato o permitir, a perícia poderá consistir apenas na inquirição pelo juiz do perito e dos assistentes, por ocasião da audiência de instrução e julgamento a respeito das coisas que houverem informalmente examinado ou avaliado.” Vide também, artigos 422 a 439 do Código de Processo Civil.

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

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

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

Por sua vez, há julgados do Tribunal de Impostos e Taxas do mencionado estado no sentido de que não há impedimento para que a parte interessada apresente laudo pericial fundamentado, a fim de provar o seu direito, bastando trazê-lo aos autos, o qual será examinado oportunamente pelo órgão julgador, após a manifestação da Fazenda.²⁸

No Processo DRT 13-4527/96 da 8ª Câmara Suplementar do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, o i. Juiz DR. LUIZ FERNANDO MUSOLINI JR. também se pronunciou admitindo a possibilidade de produção de prova pericial contábil diante de certas situações fácticas, até mesmo por iniciativa do órgão julgador, que formularia os quesitos consubstanciando suas

²⁸ Conforme Processo DRT 84-9089977/2001 – 4ª Câmara Efetiva – Relator – Juiz Raphael Zulli Neto – que assim se pronunciou: “No que se refere a perícia é bom lembrar que apesar da circunstância e situações existirem que reclamem a realização de perícia, a qual pode esclarecer e trazer à luz a verdade material, não é o caso dos autos. Veja-se que apesar de não contemplada em nossa legislação processual administrativa, ao contrário da legislação que rege o processo administrativo tributário no âmbito federal, não vejo nenhum impedimento para que a parte interessada, no caso a recorrente, pretendendo provar ou demonstrar a razão de seu direito, apresente laudo pericial fundamentado, elaborado por perito ou empresa de auditoria idônea.” E mais adiante, o I. relator asseverou: “Neste sentido, correta a conclusão do fisco e da própria decisão de primeira instância, podendo, como ressaltei, a parte ter trazido aos Autos, elemento de perícia, parecer de empresa idônea de consultoria e demais elementos a serem examinados pelo fisco, e acolhidos ou contraditados, podendo, se fosse o caso, como já ocorreu no passado, serem efetuadas diligências e vistorias, para que se constate a veracidade de determinados elementos e conclusões, porém, não o fez, preferiu alegar e nada trazer, sendo que sua invocação por não encontrar eco na legislação Estadual e principalmente na realidade dos Autos.”

dúvidas e daria, à Fazenda Pública e ao contribuinte, a oportunidade de indicação de assistentes técnicos e apresentação de outros quesitos. Assim se manifestou o i. Relator do feito:

“Assim faríamos aplicação analógica das regras que se extraem do artigo 130 do Código de Processo Civil, que me parece lúdima.

‘...Tem o julgador iniciativa probatória quando presentes razões de ordem pública e igualitária, como por exemplo, quando se esteja diante de causa que tenha por objeto direito indisponível (ações de estado), ou quando o julgador, em face das provas produzidas, se encontre em estado de perplexidade ou, ainda, quando haja significativa desproporção econômica ou sócio-cultural entre as partes’ (RSTJ 84/250 e STJ-RT729/155)

‘...O juiz pode, a qualquer tempo, sob prudente discricção, de ofício ou a requerimento da parte, determinar a realização de prova pericial ou reconsiderar anterior decisão que a havia dispensado (STJ – Quarta Turma, Resp 5.268-SP, rel. Ministro Athos Carneiro, j. 6-8-91, não conhecem, vu. DJU 11.11.91, pag. 16.149)...’.”

Ainda, ressalta o i. julgador que a maioria da Corte de São Paulo se inclina na direção de que a espécie probatória em questão é ineficaz nessa esfera administrativa, tendo em vista a omissão de previsão legislativa desse *modus probandi*. Posição esta com a qual não concorda, mas a aceita por motivos pragmáticos.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²⁹ reconhece a possibilidade de apresentação de prova pericial como um direito a ser exercido

²⁹ “O novo processo administrativo tributário de São Paulo. Aspectos polêmicos”, in *Processo administrativo fiscal*, p. 74.

pelas partes, bem como pelos julgadores, quando entenderem que o processo só tem condição de ser solucionado mediante laudo técnico.

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

8.9. A prova obtida por meios ilícitos

Não são admitidas pelo sistema jurídico positivo brasileiro as provas obtidas por meios ilícitos. Este é o comando estatuído na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 5º, inciso LVI.

Nesse passo, repetindo o citado preceito constitucional, o artigo 30 da Lei 9.784/99, que trata do processo administrativo federal, reforçou a inadmissibilidade das provas obtidas por meios ilícitos nas atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar fatos jurídicos.

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 195,³⁰ possibilitou ao Fisco o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos e documentos

³⁰ Eis a redação do artigo 195 do Código Tributário Nacional:

“Artigo 195 - Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.”

contábeis e fiscais a fim de controlar o cumprimento da legislação tributária e impedir a sonegação fiscal.

Ora, entretanto, esse dever-poder do Fisco não é ilimitado. Devem sempre ser respeitados os direitos individuais dos cidadãos contribuintes, especialmente, quando se tratar de obtenção e produção de prova, conciliando-a com a inviolabilidade domiciliar, de dados e da intimidade. Uma vez desrespeitados estes direitos, macularão de vícios insanáveis toda a prova, porquanto sua obtenção se dará por meios ilícitos.

Daí, podemos dizer que a inadmissibilidade da prova ilícita diz respeito ao procedimento que a produziu, ou seja, seu processo de enunciação. Porém, uma vez contaminadas suas marcas (a enunciação-enunciada), contaminada estará a prova enquanto enunciado, resultado daquele procedimento. Em outros termos: sendo a colheita da prova feita ilicitamente, o vício recairá sobre o resultado do procedimento probatório, a prova produzida.

Consideram-se meios ilícitos aqueles que inobservem direitos e garantias individuais constitucional ou legalmente assegurados, tais como cópia e leitura de arquivos magnéticos de propriedade do particular sem o seu expresso consentimento, violação de correspondência, ‘grampo’ telefônico, quebra de sigilo bancário sem autorização judicial, etc. Enfim, o acesso à prova deve ser permitido livre e expressamente pelo particular ao Fisco, por exemplo: com o consentimento do contribuinte, será dado à Fazenda livre acesso para esta ingressar em seu estabelecimento (em se tratando de pessoa jurídica ou ao domicílio fiscal) e ter acesso ao maquinário lá existente. Se assim não ocorrer, necessitará o fisco de autorização judicial para fazê-lo. Não cabe, no caso, a auto-executoriedade e emprego da força pela Administração Pública.

É oportuna a jurisprudência do Conselho de Contribuintes que considerou nula a prova ilícita, obtida sem respeito ao contraditório e à ampla defesa. Transcrevemos:³¹

“Prova Ilícita. Decisão fundamentada em prova ilícita, obtida com violação das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, chocam-se com a lei processual vigente, e caracterizam a nulidade absoluta da prova. Provimento do recurso para acolher a preliminar de improcedência do lançamento por carência de prova”. (Acórdão nº 301-28638)

8.10. A prova emprestada e o sistema integrado de provas – sistema LINCE-Fisco

Dentre as espécies de provas, BENTHAM³² inclui em sua classificação as provas independentes de outra causa e as provas emprestadas, referindo-se a esta última do seguinte modo: *“si el testimonio producido se ha traído de una causa anterior, o si refiere a declaraciones prestadas ante outra autoridad judicial, sea del mismo país, sea de un país extranjero, tal prueba recibe la denominación de prueba prestada”*.

Na lição de PAULO BONILHA, a prova emprestada é aquela que, produzida em um processo, possa ser trasladada e aproveitada em outro, por meio de certidão extraída do processo de origem.³³ Pode ser um documento, depoimento pessoal, confissão, uma perícia, enfim, qualquer prova que foi produzida em um processo e será utilizada em outro.

Ora, no processo administrativo tributário, com influência do processo civil, já vimos que são admitidos todos os meios de prova, bem como os moralmente legítimos hábeis para provar a verdade dos fatos. Além disso, a

³¹ Cf. Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, *op. cit.*, p. 50.

³² *Op. cit.*, 24.

³³ *Op. cit.*, p. 97.

prescrição do artigo 199 do Código Tributário Nacional autoriza a permuta de informações entre os entes da federação para a constituição do fato jurídico tributário, que estabelece: “Artigo 199 – A Fazenda Pública da União e a dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”.

Com fundamento nesse dispositivo legal, a Fazenda Pública de um ente federativo pode se utilizar de informações advindas de outros órgãos ou entes federativos para constituir a prova de fato jurídico tributário de sua competência. Isso não significa propriamente a utilização, no processo administrativo fiscal, da denominada prova emprestada nos mesmos moldes do processo civil. No processo fiscal, devemos tomá-la em um sentido específico: as informações obtidas junto a um órgão público, mesmo que tenham sido prova de determinado fato jurídico tributário, poderão ser base para construir outros fatos jurídicos tributários. Toda prova, desde que obtida licitamente, pode comprovar a ocorrência de fatos que ensejarão a conformação do fato jurídico tributário, porém, este (o fato jurídico tributário) será constituído em cada caso especificamente.

Convém, nesta oportunidade, trazer as palavras de PAULO BONILHA,³⁴ para quem: “Não é raro, no âmbito das atribuições fiscais da União, as comprovações que fundamentam o ato de lançamento de ofício de um imposto servirem de prova, contra o mesmo contribuinte, da existência de evasão de imposto diverso.”

O Fisco do Estado de São Paulo, com base na Portaria CAT nº 63/2002 e no Ofício DEAT-G nº 18/99, ambos do Estado de São Paulo, tem se utilizado de um sistema denominado LINCE-Fisco para fiscalizar o

³⁴ Paul Bonilha, *op. cit.*, p. 89.

cumprimento das obrigações tributárias referente aos impostos estaduais. Trata-se de um sistema integrado entre a Receita Federal e a Receita Estadual, do qual, por meio de informações fornecidas à Receita Federal, podem ser extraídas informações que serão extremamente relevantes para a constituição do fato jurídico tributário de um imposto estadual. Vejamos um exemplo prático: um Auto de Infração de Imposição de Multa, que tenha como objeto a incidência de um imposto estadual (ICMS), pode ser lavrado por agente administrativo estadual com base em informações obtidas junto à Secretaria da Receita Federal, pelo Sistema Lince-Fisco, decorrentes de Declarações de Importação – DIs realizadas para fins de imposto de importação. Tais documentos devem ser obtidos de forma idônea e lícita, como uma troca de informações entre os órgãos públicos de diferentes esferas federativas.³⁵

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

8.11. As diligências e a prova

As diligências consistem em averiguações que o órgão julgador administrativo pode determinar, de ofício ou a requerimento da parte, a fim de obter esclarecimentos que clarifiquem as circunstâncias factuais. Podem ser quaisquer providências, tomada de informações, realização de busca,

³⁵ Conforme Processo DRT-III – 9070 264/2002, do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TITSP. Neste processo, por meio das Declarações de Importação feitas perante a Fazenda Federal, verificou-se que não haviam sido emitidas as notas fiscais de entrada de mercadorias, por ocasião do desembaraço aduaneiro, em operações de importação do exterior; nem haviam sido recolhidos os impostos incidentes sobre tais operações (ICMS na importação). No caso, as informações das DIs – Declarações de Importação foram analisadas conjuntamente com os Registros de Entradas e constatou-se que deixaram de ser registradas aquelas operações. Assim, o contribuinte havia deixado de recolher os impostos estaduais referentes à importação de determinado período e deixou de emitir as notas fiscais de entrada das operações mencionadas, originando um Auto de Infração.

notificações para testemunhas prestarem esclarecimentos (as quais originarão provas testemunhais) e até mesmo inspeções oculares. Enfim, qualquer medida que leve aos autos maiores esclarecimentos a respeito de um assunto que implique a verificação do fato jurídico. Nesse sentido, reconhecemos que a realização de diligências, enquanto providências para verificações de um fato, está no campo da enunciação, uma vez que é um processo para atingir um resultado. Não são as diligências o resultado em si. Este, o resultado, poderá ser um depoimento pessoal, uma prova documental, uma prova testemunhal, uma perícia etc.

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

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

O órgão julgador, como já visto no item 5.4.1, não adota uma postura totalmente inerte, podendo ter iniciativa na produção das provas e sua livre investigação. Daí, pode ele requerer as diligências que entender necessárias para o esclarecimento dos fatos.

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

8.12. As presunções

Vimos, quando tratamos da classificação da prova que, quanto ao objeto, os doutrinadores costumam classificá-la em direta e indireta. As diretas indicam ao julgador, sem maiores esforços intelectuais, pois, por uma relação

direta, o fato probando; enquanto que as segundas referem-se a outro fato que não o fato probando, porém a ele relacionado, daí podendo o julgador inferir, a partir de outros fatos, o fato jurídico tributário. Nesse caso, para BONILHA³⁶, “trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, ‘factum probatum’, que leva à percepção do fato por provar (‘factum probandum’), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.”

Nas lições de PAULO DE BARROS CARVALHO³⁷, o que denominam-se presunções é um resultado lógico, pois, quando há uma relação material entre dois acontecimentos do mundo, por força da verificação empírica de um, nossa mente é conduzida a reconhecer a realização física do outro.

ALFREDO AUGUSTO BECKER³⁸ também se refere às presunções como “o resultado de um processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.”

Já o indício consiste no fato conhecido que conduzirá, por inferências, a um outro fato que se quer atingir, o fato probando, até então não conhecido. Se do fato conhecido (indício) se chegar ao fato desconhecido, ter-se-á a presunção. A doutrina, assim, refere-se à presunção como sendo a consequência positiva do resultado lógico do raciocínio do julgador. E, normalmente, as classifica em: presunções legais absolutas ou presunções legais relativas. As primeiras são aquelas que, mediante o raciocínio prévio do legislador, uma vez sendo verificado, pelo aplicador, o fato conhecido (fato-indício), o resultado decorrerá da lei e por isso não admitem prova em contrário (presunções absolutas ou *juris et de jure*); e por outro lado, as

³⁶ *Op. cit.*, p. 92.

³⁷ “A prova no processo administrativo tributário”, *Revista dialética de direito tributário* n° 34, p. 109.

³⁸ *Teoria geral do direito tributário*, p. 463.

presunções relativas, aquelas em que a lei estabelece o fato como verdade até prova em contrário (*juris tantum*).

Entretanto, com base nas premissas deste trabalho, já salientamos que a prova é indício (capítulo VI, item 6.6), portanto, marcas apreendidas do evento, sinais, a partir dos quais se chegará aos fatos jurídicos tributários. O direito nunca atingirá o evento na sua total inteireza, apenas tangencia-o para a formação da convicção do seu aplicador, que terá contato somente com as marcas por ele (evento) deixadas.

Nessa linha de raciocínio, entendemos que a prova tem como objeto fatos, que irão provar outros fatos (como visto no capítulo VII, item 7.1), isto é, fatos implicam fatos. Se conhecemos os fatos F1 e F2 e F3 então, concluo, por uma operação lógica, que ocorreu o fato jurídico tributário F. Representando: $(F1.F2.F3) \rightarrow F$. *Onde houver prova haverá um vínculo de implicação entre um ou mais enunciados e outro enunciado. Esta implicação é o que se denomina presunções.* Assim, as presunções enquanto operações lógicas, sempre estarão presentes na prova de um fato ou evento que constituirá outro fato. Daí porque as presunções podem ser consideradas: a) presunções comuns ou *hominis* e b) presunções legais. Estas últimas se subdividem em: b.1) absolutas e b.2) relativas.

As presunções *hominis* são aquelas implicações que ocorrem no próprio raciocínio humano, por uma inferência natural do ser humano que, no momento da aplicação do direito, conclui o fato. Porém, apenas se tornam relevantes para o direito quando o aplicador emitir a norma individual e concreta que a introduza no universo jurídico.³⁹

Já as presunções legais são aquelas implicações que, apesar de também terem sido construídas por inferências do raciocínio do homem,

³⁹ Daí que Maria Rita Ferragut, com propriedade, conclui que todas as presunções existentes em nosso ordenamento jurídico são legais porque somente adentram no universo jurídico e produzem efeitos jurídicos se reconhecidas por normas jurídicas, mesmo as individuais e concretas (*Op. cit.*, p. 66).

possuem o seu resultado antecipadamente previsto em lei, denominando-se absolutas aquelas que, sendo tidas como verdade, não admitem prova em contrário. Por outro lado, as presunções legais relativas, que também possuem o resultado do raciocínio humano previsto na lei, são as que admitem prova em contrário. Para a expedição do lançamento tributário, sempre o administrador deverá basear-se nas provas. No caso das presunções legais, a prova será do fato do qual se infere o fato jurídico tributário.

Concordamos com MARIA RITA FERRAGUT⁴⁰ ao aduzir que as presunções absolutas, que não admitem prova em contrário, não são propriamente presunções. São qualificações materiais de fatos jurídicos, portanto, regras jurídicas que estabelecem a existência de fato jurídico sem que se possa provar o contrário. São veículos introdutórios gerais e abstratos, estatuinto que se reconheça, sempre que provada a existência de certo fato, um outro fato. “Aí reside o problema, que desqualifica a regra como espécie de presunção: o fato jurídico que deveria ser meramente processual transforma-se em fato jurídico material, deixando a ‘presunção’, com isso, de contemplar uma probabilidade para veicular uma verdade jurídica necessária.” E conclui reconhecendo que embora as regras de presunções absolutas se utilizem de um raciocínio presuntivo pré-jurídico, tendo em vista que não admitem prova em contrário, não podem ser consideradas como instrumentos de prova.

LUIS CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ⁴¹ também comunga do mesmo pensamento, para quem: “a denominada ‘presunção *juris tantum* (ou presunção relativa)’ é verdadeira presunção; enquanto a denominada ‘presunção *jure et de juris* (ou presunção absoluta)’ não é uma presunção. Esta última, segundo os tratadistas, é a que não comporta prova em contrário, é

⁴⁰ *Presunções no direito tributário*, p. 64.

⁴¹ *Sujeição passiva tributária*, p. 240.

uma ‘verdade jurídica’. Em rigor, a presunção absoluta refere-se a algo que, independentemente de existir, não interfere com os efeitos juridicamente previstos; ou seja, o Direito atribui determinados efeitos, sem depender da realização de um certo fato, o qual é irrelevante juridicamente para tais fins”.

Portanto, nessa linha de raciocínio, entendemos que no campo do direito tributário, as presunções absolutas são inadmissíveis para determinar a ocorrência de fato jurídico tributário e constituir a relação jurídica que a partir dele se instaura. Se assim não fosse, estariam sendo violados os princípios constitucionais tributários, especialmente da tipicidade e da estrita legalidade, da ampla defesa e do contraditório, que devem ser acima de tudo preservados. O princípio da tipicidade requer a constituição do fato jurídico tributário com todos os elementos do tipo, tal qual previsto em lei. Nesse sentido, o fato jurídico tributário é um fato típico, o qual, para produzir seus efeitos, deve corresponder, em todos os seus elementos ao tipo abstrato previsto na lei. A tipicidade exige que a formulação da lei tributária seja pautada: a) na proibição de cláusulas gerais, sendo a imposição realizada seletivamente; b) na completude e exclusividade dos comandos, com a proibição de normas de reenvio; c) em expedição de comandos claros e determinados, sendo o mais expreso possível; d) na conseqüente proibição da analogia.⁴²

Entretanto, no campo das presunções legais relativas (*juris tantum*, que admitem prova em contrário), considerando que visam suprir dificuldades da produção da prova, reconhecemos a possibilidade de sua utilização pelo legislador pátrio. MISABEL DERZI⁴³, ao tratar do Tipo no Direito Tributário, ressaltou a praticabilidade. Esta, segundo a autora, é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Essas técnicas têm como objetivo primordial a dispensa da

⁴² Para a realização do ato administrativo de lançamento tributário o agente fiscal deve pautar-se na legalidade e na tipicidade. Vide, a respeito da tipicidade o capítulo IV, item 4.6.1 deste trabalho.

⁴³ *Direito tributário, direito penal e tipo*, p. 104-105.

colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis no caso em concreto. Assim, as presunções legais são meios a que recorre o legislador para atingir a praticabilidade.

Portanto, conciliando o princípio da tipicidade com a praticabilidade, entendemos que ambos, conjuntamente, contrabalaçam, na dose certa, o sistema tributário, dando, pois, a possibilidade de utilização das presunções relativas restritamente aos casos estipulados expressamente em lei.

Sobre o assunto PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁴ assim se expressa: “Para que se configure o *fato jurídico tributário*, a ocorrência da vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese. Que apenas um não se verifique, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.” Daí porque entende que a presunção legal, no que concerne ao núcleo do fato imponible, não é aceita no direito positivo brasileiro, com raríssimas exceções.

Em conclusão, entendemos que as presunções relativas podem ser utilizadas no campo tributário, porém, de modo bem restrito. Assim consideramos, porquanto possibilitam ao administrado apresentar sua defesa e provar a negativa da constituição do fato jurídico, a denominada prova em contrário. Sempre respeitando-se o devido processo administrativo tributário estatuído pelo legislador pátrio, bem como a ampla defesa e o contraditório. Entretanto, se a prova contrária, que descaracteriza o fato presuntivo, for impossível ou muito difícil de ser produzida pelo particular, entendemos que consiste em cerceamento de defesa e, assim, não pode ser reconhecida pelo sistema jurídico.

⁴⁴ “A prova no procedimento administrativo tributário”, Revista dialética de direito tributário nº 34, p. 111.

A propósito, convém registrar a opinião de MARIA RITA FERRAGUT⁴⁵ sobre o tema:

“Tratando-se de instituição de obrigações tributárias, temos que a proposição geral e abstrata que contém uma presunção legal relativa é constitucional se o fato for típico, se inexistirem provas em sentido contrário, e se todas as condições para a admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas (observância dos princípios constitucionais já citados, para a presunção *hominis*, e subsidiariedade na aplicação da regra).”⁴⁶

⁴⁵ *Op. cit.*, p. 78.

⁴⁶ Os princípios constitucionais que a autora defende serem respeitados são da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva, razoabilidade, proporcionalidade e ampla defesa.

CAPÍTULO IX

O ÔNUS DA PROVA

9.1. Conceito de ônus da prova – o sentido subjetivo e o sentido objetivo

O termo ônus origina-se do latim *onus*, que significa carga, fardo, peso. O ônus da prova ou *onus probandi* diz respeito ao encargo, dever de provar ou interesse, que é atribuído a uma das partes de provar certo fato, tendo em vista que o julgador não está autorizado a se abster de decidir por ausência ou insuficiência de provas. Assim, foram criadas regras jurídicas a fim de o juiz determinar a favor ou contra quem a pretensão deve ser decidida.¹ Todavia, esse ônus está relacionado às regras processuais adotadas pelo sistema, isto é, se o sistema

¹ De acordo com Rita Lynce de Faria, o termo ônus da prova foi intencionalmente empregado para significar um determinado conteúdo diverso da obrigação do direito civil e, citando Carvalho Fernandes, diz que o ônus consiste na necessidade de se observar certo comportamento como meio de realização de certo interesse do onerado. Diferentemente, a obrigação origina ilicitude e por isso demanda a aplicação de sanção jurídica enquanto que o desrespeito a um ônus apenas conduz à não obtenção do resultado desejado pelo onerado. Adiante, anota a facultatividade do ônus, tendo em vista que o onerado apenas se priva de uma vantagem para si próprio, ao contrário do que sucede com a obrigação (*A inversão do ônus da prova no direito civil português*, p.13). Neste mesmo sentido, José Souto Maior Borges define ônus como a conduta não obrigatória e a cujo atendimento é inimputável qualquer sanção, dado que o seu atendimento configura apenas um requisito necessário para a obtenção de um determinado efeito útil. Sendo, portanto, disponível tendo em vista que consiste na situação jurídica em que alguém procura obter uma vantagem ou evitar uma desvantagem. (*Lançamento tributário*, p. 121).

concedeu ao juiz uma maior ou menor liberdade de intervir na fase instrutória do processo, seja pela adoção da livre investigação das provas, seja pela inércia do juiz no princípio dispositivo (vide item 5.4.2, no capítulo V). Em outras palavras: só é possível uma maior liberdade de o juiz intervir na fase instrutória, requerendo, diante da inércia das partes, as provas que considere relevantes para a descoberta da verdade, nos sistemas em que é adotada a livre investigação das provas do princípio inquisitório; e, por outro lado, o juiz adotará uma atitude inerte e competirá às partes carrear para o processo as provas necessárias para formar a convicção do julgador nos processos regidos pelo denominado princípio dispositivo.

Dentro da concepção do princípio dispositivo, a consequência da inatividade da parte será, necessariamente, a sucumbência de suas pretensões. E, nesse caso, o ônus da prova adquire um sentido subjetivo, uma vez que há uma relação direta entre a atividade probatória da parte e os resultados por ela colhidos.²

Já no denominado sentido objetivo ou material da prova, o que importa para o julgamento da lide não é a atuação subjetiva da parte (quem realizou a atividade probatória) mas, sim, a situação objetiva, isto é, a demonstração do fato resultante da instrução da causa. Neste caso, o juiz considerará todos os fatos de cuja veracidade ficou convicto, independentemente de as provas provirem da parte interessada, da contraparte ou do próprio julgador.

Entretanto, na prática, sempre deverão ser analisados, conjuntamente, os dois sentidos (objetivo e subjetivo) de prova, porquanto, na ausência de prova, as desvantagens recairão sobre aquele que teria o ônus de fazê-la e não a fez.

² “Por ônus da prova em sentido subjetivo, entende-se a regra pela qual no decurso do processo todas as partes devem fornecer a prova de determinados factos e não outros, em função da própria posição em relação à *fattispecie* substancial.” Michelle Taruffo, *apud* Rita Lynce de Faria, *op. cit.*, p. 10.

É oportuno anotar as lições de RITA LYNCE DE FARIA³ sobre o tema:

“Por um lado, mesmo na situação em que se esteja perante um processo em que o ônus da prova se manifeste *como meramente objectivo* será necessário recorrer *in limine* – isto é, no momento da sentença – ao *ônus subjectivo* para saber quem teria tido de efectuar a prova, uma vez que esta não foi feita.

Por outro lado, é natural que a parte sobre a qual impende o ônus da prova, não obstante tratar-se de um *ônus objectivo*, se sinta compelida a carrear para o processo as provas dos factos que a *beneficiam*, uma vez que é ela quem sofre as consequências da falta de prova destes factos. O mesmo sucede com o réu que, na dúvida sobre se o autor conseguirá ou não provar os factos constitutivos de seu pedido, procurará imediatamente pô-los em dúvida, bem como provar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos de um eventual direito do autor.”

De acordo com KARL ENGISCH⁴, o ônus da prova relaciona-se com a hipótese de ainda subsistirem dúvidas quanto às questões de fato, apesar de todas as atividades probatórias. Quanto às questões de direito, diz ENGISCH que o juiz tem de as resolver sempre através da sua decisão. No direito penal, vigora o princípio *in dubio pro reo*. Assim, quando existem dúvidas a respeito das circunstâncias do fato, relevantes para a aplicação da norma jurídica, o juiz deve conduzir-se de modo a prolatar decisão mais favorável ao réu. Por exemplo, se existirem dúvidas quanto à autoria do crime, deve presumir-se que o acusado não foi o autor do delito. Já no processo civil vigora a chamada repartição do ônus da prova. O conjunto de fatos é dividido entre aqueles que devem ser provados pelo autor e aqueles que devem ser

³ *Op. cit.*, p. 11.

⁴ *Op. cit.*, p. 102.

provados pelo réu. Assim, o autor ou demandante deve provar os fatos que fundamentam a sua pretensão; por outro lado, cabe ao réu provar os fatos alegados em sua defesa.

Portanto, o ônus da prova significa um comando ao juiz indicando como ele deve decidir sempre que não possa afirmar ou infirmar com segurança os fatos juridicamente relevantes.

Em matéria tributária, o ônus da prova adquire um sentido mais específico, uma vez que o ato administrativo de lançamento é vinculado e obrigatório, não havendo uma livre disponibilidade de o Fisco praticá-lo ou não praticá-lo. Daí que não tem o Fisco apenas ônus da prova do fato jurídico tributário ao expedir o lançamento tributário, mas o dever de constituí-lo por meio das provas admitidas pelo sistema jurídico.

Nesse sentido se pronuncia JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES⁵: “Se o procedimento administrativo tributário é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste.”

Compartilha desse pensamento, ALBERTO XAVIER⁶, que prefere utilizar, em vez do termo ônus, a expressão dever de prova para a prática do lançamento tributário.

Diante do exposto, entendemos não ser apropriado referir-se ao ônus da prova com relação ao *dever* do Fisco de demonstrar a ocorrência do fato jurídico que instaura a relação tributária. Por outro lado, o contribuinte tem o ônus de provar o que alega, recaindo sobre ele as conseqüências de não demonstrar que o fato jurídico tributário não se constituiu.

A seguir, trataremos da repartição do ônus da prova no processo civil e no processo administrativo tributário, voltando a abordar o significado do ônus da prova.

⁵ *Lançamento tributário*, p. 121.

⁶ *Do lançamento – teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*, p. 144-145.

9.2. A repartição do ônus da prova

9.2.1. No processo civil

MOACYR AMARAL SANTOS,⁷ aceitando a lição de CHIOVENDA, diz que “o ônus de afirmar e provar se reparte entre as partes, no sentido de que é deixado à iniciativa de cada uma delas provar os fatos que deseja sejam considerados pelo juiz, isto é, *os fatos que tenha interesse sejam por este tidos como verdadeiros*”. O artigo 333 do Código de Processo Civil, que trata do ônus da prova no processo civil, está assim redigido:

“Art. 333- O ônus da prova incumbe:

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

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

Nessa orientação, MOACYR SANTOS sintetiza a distribuição do ônus da prova em duas regras, a saber:

“1ª) Compete, em regra, a cada uma das partes fornecer os elementos de prova das alegações que fizer. Ao autor cabe a prova dos fatos dos quais deduz o seu direito; ao réu a prova dos fatos que, de modo direto ou indireto, atestam a inexistência daqueles (prova contrária, contraprova). O ônus da prova incumbe *ei qui dicit*.

2ª) Compete, em regra, ao autor a prova do fato constitutivo e ao réu a prova do fato extintivo, impeditivo ou modificativo. Essa regra reafirma a anterior, quanto ao autor, e atribui o ônus da prova ao réu que se defende por meio de exceção, no sentido amplo. *Reus in excipiendo fit actor.*”

⁷ *Op. cit.*, p. 349.

Tanto as legislações processuais civis estrangeiras quanto a brasileira, têm optado por uma solução mista quanto à atividade do juiz na fase instrutória do processo, sem adotar somente um dos princípios, seja o dispositivo ou o inquisitório, que já mencionamos anteriormente, no item 5.4.2, do capítulo V. O princípio dispositivo tem sido temperado pelas atenuantes da livre investigação das provas, donde a prova dos fatos que formam a convicção do juiz pode vir de uma das partes ou do próprio aplicador do direito.⁸ Assim, mesmo que a parte interessada não prove o fato que enseja sua pretensão, mas se o fato restar provado pela outra parte ou por determinação do juiz, isso não significa que a parte interessada na prova ficará prejudicada. Muito pelo contrário, a prova valerá para demonstrar a sua pretensão.

Portanto, nessa linha de raciocínio, o significado do ônus da prova toma um sentido diverso, uma vez que não está em saber a quem incumbe realizar a prova, mas em determinar a direção em que deve o juiz decidir no caso de não ser feita a prova. Desse modo, o ônus da prova está relacionado a um *risco processual*: o de que, sendo a prova produzida insuficiente, o risco da parte que não teve por provado o *fato probando* (aquele que se quer provar), ver sua pretensão desatendida.⁹

⁸ José Carlos Barbosa Moreira, sobre o assunto, aduz: “Em qualquer caso, *cabe ao juiz determinar de ofício a realização de provas que julgue necessárias* (art. 130). As regras particulares a respeito, como a do art. 342, devem considerar-se meramente explicitantes. *Prevalece no sistema do Código o princípio da iniciativa oficial na atividade de instrução, embora não sem restrições*: do confronto entre os arts. 381 e 382 resulta, por exemplo, que ao órgão judicial é lícito ordenar *ex officio* a exibição parcial de livros comerciais e documentos do arquivo, para deles extrair ‘a suma que interessar ao litígio, bem como reproduções autenticadas’, mas só a requerimento pode determinar, nas hipóteses previstas (art. 381, n^{os} I a III), a exibição integral daqueles livros e documentos. O poder de ordenar de ofício a realização de provas subsiste íntegro mesmo que o juiz tenha anteriormente indeferido o requerimento da parte; não ocorre, para ele, preclusão” (grifos nossos) (*O novo processo civil brasileiro*, p. 57).

⁹ Cf. Antunes Varela e Pires de Lima, *Código Civil anotado*, vol. I, *apud*, Rita Lynce de Faria, *op. cit.*, p. 12. Interessante registrar aqui o entendimento da autora portuguesa sobre o fato de o ônus da prova não se constituir um verdadeiro e próprio ônus, se considerarmos que “mesmo que a parte não adote o comportamento de provar certo facto que lhe interessa, pode não sofrer a desvantagem inerente, desde que essa prova tenha sido efectuada pela contraparte ou resulte de iniciativas do próprio juiz. Logo, não sendo o exercício do direito pelo onerado *condição necessária* para determinado resultado, não se pode falar com propriedade na figura do ônus. Pode, quanto muito, falar-se num *ônus incompleto* ou *em sentido impróprio*” (Rita Lynce de Faria, *op. cit.*, p. 14).

9.2.2. No processo administrativo tributário

O legislador pátrio estabeleceu¹⁰, na esteira do art. 333 do Código de Processo Civil, que, no processo administrativo tributário, o ônus da prova cabe a quem alega o fato (*ei incumbit probatio qui dicit*)¹¹, embora, conforme relata PAULO DE BARROS CARVALHO¹², citando FRANCESCO TESAURO, que durante muito tempo tenha sido admitida a tese de que o ônus da prova era incumbência do contribuinte. Assim, defendia-se a inversão do ônus da prova devido à presunção de legitimidade ser um dos atributos dos atos administrativos e, portanto, também do ato administrativo de lançamento tributário, que dispensaria a Administração Pública de provar os acontecimentos que enunciou terem existido no momento da constituição do fato jurídico tributário.

Porém, esse argumento foi desmistificado e não mais aplicado em favor da Administração.

Realmente, a Administração Pública, para cumprir os seus fins, em prol do interesse público, possui, além de algumas sujeições, também prerrogativas das quais os particulares não se beneficiam. Assim se dá quando realizam atos administrativos. Entretanto, o que significa essa presunção de legitimidade, atributo dos atos administrativos?

¹⁰ Cf. Artigo 36 da Lei que rege o processo administrativo federal, nº 9.784/99, assim redacionado: “Artigo 36- Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.”

¹¹ Eduardo Domingos Bottallo observa, porém, que no campo específico do direito tributário, a distribuição do ônus da prova estabelecida pela Lei nº 9.784/99, não tem total aplicação, pois, citando Alberto Xavier, diz que o encargo da prova é da Administração Pública, porquanto no caso de subsistir a incerteza da ocorrência do fato jurídico por falta de provas, o ato de lançamento tributário não poderá ser praticado. (“A prova no processo administrativo tributário federal”, *in Processo administrativo fiscal*, v. 6, p. 11).

¹² “A prova no procedimento administrativo tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 34, p. 107.

9.2.3. **Desmistificando a presunção de legitimidade dos atos administrativos quanto à prova do fato jurídico tributário**

CELSON ANTONIO BANDEIRA DE MELLO¹³, a respeito das prerrogativas da Administração Pública, se pronunciou:

“Tendo em vista os interesses que lhe cumpre proteger, realizar e assegurar, a Administração está adornada de prerrogativas que lhe são conferidas pelo sistema normativo a fim de que sua atuação possa objetivar eficazmente os escopos consagrados como próprios da coletividade – internos ao setor público.”

E salientou que os atos administrativos possuem atributos típicos, inexistentes nos atos privados. São eles: a presunção de legitimidade; a imperatividade; a exigibilidade e a executoriedade. A presunção de legitimidade diz respeito à qualidade de que se revestem os atos administrativos, de se presumirem *juris tantum*, isto é, verdadeiros e legais, até prova em contrário; a imperatividade, é o atributo pelo qual os atos administrativos se impõem a terceiros, independentemente de sua concordância; já a exigibilidade é a qualidade por meio da qual o administrador público pode exigir do administrado o cumprimento do comando estatuído no ato administrativo, sem a necessidade de interferência do Poder Judiciário; a executoriedade, é a qualidade do ato administrativo pela qual o Poder Público obriga materialmente o particular ao cumprimento da exigência sem buscar as vias judiciais.¹⁴

A presunção de legitimidade refere-se, pois, à validade do ato administrativo, que teria sido produzido de acordo com as regras previstas quanto ao procedimento para tal e emanado pelo agente público competente, pertencendo ao sistema jurídico até ser retirado por outra norma. Seria apenas este o limite da presunção, não alcançando o conteúdo do ato.

¹³ *Curso de direito administrativo*, p. 381.

¹⁴ Celso Antonio Bandeira de Mello, *op. cit.*, p.382.

Já vimos no capítulo IV, item 4.5, que os atos administrativos devem ser motivados e provados, pois um dos elementos do ato-fato é o motivo e, por outro lado, a motivação, enunciação provada do evento, compõe um dos elementos do ato-norma de lançamento tributário.

Andou bem o legislador ordinário ao prescrever no artigo 20 da Lei do Estado de São Paulo nº 10.941/01, que as provas devem ser apresentadas com o auto de infração e com a defesa, ou seja, o auto de infração deve ser apresentado juntamente com a prova do fato jurídico tributário e a defesa deve ser apresentada com as provas que demonstram os fatos por ela alegados.

O ônus da prova do fato jurídico tributário é da Fazenda Pública, e, por sua vez, o ônus da prova de que o fato jurídico tributário não se constituiu é do contribuinte, devendo este apresentá-los com a impugnação.

Analisando a presunção de legitimidade do lançamento tributário, SUZY GOMES HOFFMANN alertou¹⁵:

“Daí que a presunção de legitimidade está para o ato administrativo do lançamento tributário da mesma forma que para todas as normas do sistema jurídico, isto é, para que o sistema possa funcionar é preciso presumir que todas as normas são válidas até que essa validade seja questionada pelos meios adequados”.

ESTEVÃO HORVATH¹⁶, no seu estudo sobre o lançamento tributário e “autolançamento” também já havia se pronunciado no sentido de que a presunção de legitimidade do ato administrativo tributário significa que o mesmo foi posto no mundo jurídico pelo agente público competente, mediante o cumprimento dos requisitos colocados na lei para a sua emanção,

¹⁵ *Op. cit.*, p. 178.

¹⁶ *Lançamento tributário e “autolançamento”*, p. 63.

sendo válido e existente, e a partir daí somente seria modificado por outro ato administrativo de autoridade competente ou pelo Judiciário.

A expedição de ato administrativo de lançamento tributário requer a existência de um motivo (elemento do ato-fato) e da motivação (elemento do ato-norma). Se assim não o fosse, estaria havendo uma grave lesão ao Estado de Direito (assunto tratado no cap. IV, item 4.6), donde arbitrariedades poderiam estar sendo cometidas pelo administrador público. Em outras palavras, reconhecemos a presunção de legitimidade dos atos administrativos, mas devemos interpretá-la em uma dimensão específica: o ato é válido porque o procedimento foi realizado de acordo com as regras previstas para tal e o agente administrativo produtor do ato é competente para sua produção, até prova em contrário; e não se concluir daí pela desnecessidade de comprovação da motivação do ato emanado, entendendo-o verdadeiro até prova em contrário.

Concordamos com o pensamento do professor PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁷, titular da PUC/SP e da USP que aduz:

“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. Seguindo adiante, vindo o sujeito passivo a contestar a fundamentação do ato aplicativo lavrado pelo Fisco, o ônus de exibir a improcedência dessa iniciativa impugnatória volta a ser, novamente, da Fazenda, a quem quadrará provar o descabimento jurídico da impugnação, fazendo remanescer a exigência.”

¹⁷ Paulo de Barros Carvalho, “A prova no procedimento administrativo tributário”, *Revista dialética de direito tributário* nº 34, p. 108.

Em conclusão, a presunção de legitimidade do lançamento tributário não interfere na repartição do ônus da prova, ou seja, em razão desse atributo do ato administrativo de lançamento, não há uma inversão do ônus da prova no processo administrativo tributário. Cabe à Fazenda Pública provar a ocorrência do fato jurídico tributário a fim de constituí-lo, por meio das provas admitidas pelo sistema jurídico para tal; e, em contrapartida, cabe ao administrado provar a inexistência do fato jurídico tributário, a fim de desconstituí-lo.

9.3. A inversão do ônus da prova e as presunções

Existem regras no sistema jurídico que estabelecem, por uma inferência prévia prescrita na lei, raciocínio que conclua pela ocorrência do fato jurídico tributário. São essas as regras que estabelecem presunções, já vistas no capítulo VIII, item 8.12.

Diz-se, na doutrina, que as regras presuntivas (que criam presunções legais relativas - *iures tantum*) determinam a inversão do ônus da prova. Nas lições de ALBERTO XAVIER¹⁸, as presunções legais relativas são normas excepcionais que invertem o dever de prova. A lei fiscal estabelece essas presunções em benefício do fisco, liberando-o assim do encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a comprovação do contrário. Exemplo disso é o estatuído no artigo 9º do Decreto-lei 1598/76, ao estabelecer que a regra que determina que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição

¹⁸ *Do Lançamento*, p.147.

especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração.¹⁹

Porém, cumpre-nos esclarecer que a prova deve ser feita, sim, só que será daquele fato que indicará a inferência do fato presuntivo, pois “a parte a quem incumbiria o ônus da prova de acordo com as regras gerais de repartição, não tem de provar o facto que a beneficia, bastando-lhe provar o facto que constitui a base da presunção”.²⁰

As denominadas regras de inversão do ônus da prova não autorizam a autoridade administrativa a deixar de realizar prova alguma, ficando totalmente liberada do dever de provar e repassando ao contribuinte o ônus da prova. Não é bem assim. Apenas permitem que a Fazenda Pública demonstre a constituição do fato que levou à inferência lógica do fato jurídico tributário (fato probando) que se presumirá. Ao particular caberá a contraprova da prova do Fisco, demonstrando a inoccorrência do evento anteriormente relatado. Nesse sentido, continua cabendo a cada uma das partes a prova de suas alegações. Não vislumbramos propriamente uma inversão do ônus da prova.

Consoante as lições de MARIA RITA FERRAGUT²¹:

“O que pode ocorrer, apenas, é a transferência do objeto da prova, já que o fato principal não necessita ser provado de forma direta toda vez que isso não for possível. A inversão do ônus da prova, assim, somente poderia ser entendida neste sentido: se

¹⁹ O Decreto-lei 1598/76, que alterou a legislação do imposto de renda, no seu artigo 9º assim dispôs: “Artigo 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.”

²⁰ Rita Lynce de Faria, *op. cit.*, p. 34.

²¹ *Op. cit.*, p. 73.

impossível ao Fisco provar a ocorrência do fato, deverá limitar-se a provar a ocorrência dos fatos indiciários; se ausente esta situação excepcional, deverá necessariamente comprovar a ocorrência do fato jurídico.”

9.4. A dispensa ou liberação do ônus da prova – os fatos notórios

Excluem-se do ônus da prova de acordo com o artigo 334 do Código de Processo Civil: a) os fatos notórios; b) os fatos afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária; c) os fatos admitidos no processo como incontroversos e d) aqueles fatos em cujo favor milita a presunção legal de existência ou de veracidade.

a) Os fatos notórios

Existem alguns fatos que a lei processual civil denomina fatos notórios, ou seja, aqueles fatos conhecidos pelas pessoas em geral, do tempo e lugar da decisão, de cultura média, de modo que não exista dúvidas quanto à sua existência. Esses fatos, de acordo com o sistema jurídico brasileiro, prescindem de provas (conforme artigo 334 do Código de Processo Civil). Portanto, esses são casos em que a lei estabelece a desnecessidade de se realizar a prova, porquanto considera como certa a sua existência, desde que fique caracterizada a notoriedade. Não há, aqui, uma inversão do ônus da prova, mas, sim, de situações que o próprio sistema reconhece, de antemão, como verdadeiras se ficar caracterizado o seu conhecimento geral.

A prova nesse caso é a da caracterização do conhecimento geral, i.e., da notoriedade do fato. São características da notoriedade do fato: i) que o lugar seja o mesmo da aplicação da norma jurídica; ii) que o conhecimento do fato seja público e não do aplicador da norma; iii) que o tempo da notoriedade seja o mesmo da decisão.

Cumpre-nos observar que não importa o conhecimento particular do aplicador do direito, mas, sim, o conhecimento público. Isso porque, se assim não o fosse, estaria ele atuando na causa na qualidade de testemunha dos fatos. O que sabemos, fere sua imparcialidade.

Em matéria tributária, há julgados no sentido de se admitir a possibilidade de decisão tendo por fundamento a notoriedade pública, porém, conjugada a outras provas. Nesse sentido é a decisão nos Autos do Processo nº 2015/053.00031667-7, de 05 de março de 2003, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

“É notório que os estacionamentos da cidade de São Paulo não fornecem nota fiscal pelo serviço prestado, a menos que o consumidor peça, estando, portanto, a municipalidade dispensada de provar todas as prestações de serviços, bastando a utilização do regime de apuração fiscal por estimativa. Trata-se de fato público e notório, que a Municipalidade está dispensada de provar, portanto (art. 334, I do CPC). Por isso, o que importa discutir no presente caso é se efetivamente a escrituração da empresa poderia ser havida como prova da receita real, em contraste com a receita presumida. Em razão de todo o exposto, tem-se de reafirmar que a autora somente estaria em condições de desconstituir os critérios adotados no cálculo da cobrança por estimativa se apresentasse as notas fiscais representativas das operações realizadas.”

Assim, considerou o julgado que o ônus da prova é do particular, devendo ele provar que a receita bruta não seria aquela estimada pelo Fisco.

A notoriedade dos fatos, entendemos que pode ser aceita no processo administrativo tributário, porém, são indícios da ocorrência do fato jurídico tributário que presumir-se-ão verdadeiros, admitindo-se prova em contrário. Em virtude da tipicidade, entendemos que os fatos notórios devem

ser conjugados a outras provas, levando a uma *única conclusão: a de que necessariamente constituiu-se o fato jurídico tributário, com todos os seus elementos.*

Em matéria tributária, não basta apenas provar a notoriedade dos fatos, quando a questão for relacionada à constituição do fato jurídico tributário. Os fatos notórios podem ser indícios que, conjuntamente com outras provas, possam formar a convicção do julgador para a constituição do fato jurídico tributário. Faz-se mister, portanto, conjugá-los a outras provas, tais como: perícias técnicas, documentos bancários, escriturações de livros etc., a fim de ser dada maior segurança e estabilidade nas relações entre o Fisco e o contribuinte. Assim, ao Fisco cabe demonstrar as provas presuntivas da constituição do fato jurídico e ao particular o dever de provar a desconstituição do fato.

b) os fatos afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária

Com relação aos fatos afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária, também previstos na lei processual civil brasileira, art. 334, III, conforme anunciado anteriormente, reconhecemos que são admitidos como confissão no processo administrativo tributário, com as devidas ressalvas que fizemos quando tratamos do assunto (vide Capítulo VIII, item 8.7.1), uma vez que não possuem valor probatório relevante, devendo ser conjugados às outras provas a fim de, inequivocamente, constituírem o fato jurídico tributário.

c) Os fatos admitidos no processo como incontroversos

No que tange aos fatos incontroversos, previstos no inciso III, do artigo 334 do CPC, entendemos que em matéria tributária, mesmo assim, não pode ser dispensada a prova da constituição do fato jurídico tributário a ser feita pelo ente tributante, pois o objeto da prova será(ão) o(s) fato(s) que prova(m) o fato jurídico tributário.

d) Aqueles fatos em cujo favor milita a presunção legal de existência ou de veracidade

E, com relação aos fatos em cujo favor milita a presunção legal de existência ou de veracidade, previsto no inciso IV do artigo 334 do Código de Processo Civil, no processo administrativo tributário entendemos que deve ser provado o fato que estabelece o raciocínio presuntivo e implica a conclusão do fato jurídico tributário, conforme visto no Capítulo VIII, item 8.12.

9.5. O entendimento dos tribunais administrativos quanto ao ônus da prova

Os tribunais administrativos têm se posicionado no sentido de que o ônus da prova cabe a quem alega o fato, ou seja, cabe àquele efetivamente interessado em demonstrar o fato alegado.

Sobre o assunto, vale a pena registrar decisão do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo²², que diz que o ônus da prova cabe a quem alega, bem como a demonstração explicativa das conclusões que podem ser extraídas da prova apresentada:

“CRÉDITOS ESCRITURAIS. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

I – O ônus de provar a existência e a legitimidade de créditos escriturais cabe a quem alega ser seu titular.

II – Contribuinte que junta aos autos mais de uma centena de documentos fiscais arrasta para si o ônus de identificar, em cada um desses documentos, os dados que lhe forem favoráveis, proceder a uma acurada análise de natureza técnica do conjunto desses dados e, finalmente, cotejar, de maneira circunstanciada, os seus resultados e conclusões aos trazidos pala Fiscalização.

²² Ementário TIT 2003, pp. 55-56.

O julgador não é patrono do contribuinte, nem seu assistente técnico, motivo pelo qual não lhe cabe pesquisar, nos autos, dentre mais de uma centena de documentos, os dados que poderiam, em tese, ser favoráveis a ela. IV – Recurso desprovido. Processo DRT-2-270/99 – Recurso ordinário – Quinta Câmara Suplementar – Rel.: Juiz Antonio Augusto Silva Pereira de Carvalho – J. 7/11/2000 – Decisão unânime.” (grifos nossos)

Do voto do Relator é interessante registrarmos o seguinte trecho:

“....

13) Cabia à Recorrente o ônus de provar o que alegou: o ônus de provar a existência e legitimidade de ‘créditos fiscais’, ou ‘créditos escriturais’, ou ‘direito de compensação’, cabe a quem alega ser seu titular. Entendo que a contribuinte não logrou desincumbir-se desse ônus, daí porque não demonstrou ser titular do direito de apropriar-se dos montantes impugnados pelo ilustre Autor do feito.

...”

CAPÍTULO X

O MOMENTO DA PROVA

10.1. A prova e o tempo

O evento não é alcançado diretamente pelo direito. Aquele é inatingível, inclusive pelo jurídico. Apenas teremos contato com as marcas e os vestígios deixados pelo evento. Desse modo, vimos que a prova visa demonstrar a verdade jurídica. Não a verdade no sentido de correspondência com o evento, mas a verdade lógica das proposições. A verdade como a coerência dos fatos narrados na linguagem estipulada pelas normas jurídicas. Se, por relatos jurídicos, ficarem constituídos tais e tais fatos, a eles implicar-se-ão conseqüências jurídicas. Porém, a constituição do fato jurídico se dará em momento posterior à ocorrência do evento. Por isso, faz-se relevante ressaltarmos a distinção entre: i) a data do fato e, ii) a data no fato. A primeira refere-se à data do relato do fato em linguagem jurídica, e a segunda diz respeito à data em que ocorreu o evento que foi considerado relevante para o direito. Portanto, o momento do ato de lançamento é a data do fato e a data a que ele se refere é a data no fato.

Ora, temos aí uma íntima relação entre o direito e o tempo. Nada é eterno, nada se perpetua para sempre. E, com maior razão ainda no campo

jurídico. O limite temporal impõe-se a fim de ser garantida a segurança jurídica nas relações intersubjetivas.

Assim, o momento de produção e apresentação de provas é limitado pelo tempo, demarcado pelo direito. Em contrapartida, é esse mesmo direito que prolonga o tempo, pelo estabelecimento de prazos judiciais, a fim de conhecer os acontecimentos que conformam o fato jurídico tributário.

É interessante registrar, a propósito, sobre o tempo no direito, as palavras de EURICO DE SANTI¹,

“O processo de positivação do Direito está diretamente ligado à questão do tempo: as normas gerais e abstratas regulam o futuro, que ainda não é; os atos de aplicação fixam o presente, que não permanece, e as normas individuais e concretas retêm o passado... Aliás, sem prova aceita pelos procedimentos jurídicos vigentes no presente, sequer este fato-evento pode entrar no horizonte deste ato de aplicação: o Direito impõe limites positivos em sua jornada ao passado.”

O direito impõe limites à realidade a fim de ser respeitado o sobreprincípio da segurança jurídica. A limitação do tempo pelo estabelecimento de prazos processuais, inclusive prescrevendo regras que ditam limites à produção de provas, é inerente ao próprio direito, refletindo-se inclusive no processo administrativo tributário. A busca da verdade, mistificada no processo administrativo como verdade material, o que já vimos, não se sustenta, pode e deve ser marcada por limitações temporais. “O tempo consome os fatos e o direito que deles advém. No tempo nascem os fatos, no tempo nasce o direito, no tempo morrem os fatos, pelo tempo o direito extingue o direito.”²

¹ “Recurso administrativo julgado inexistente em razão da cassação da medida liminar com efeitos *ex tunc* – desmistificando o efeito *ex tunc* no direito – a medida liminar como a juridicização do direito à dúvida”, *Revista dialética de direito tributário* n° 91, p. 128.

² Eurico de Santi, *Decadência e prescrição*, p. 43.

10.2. Os momentos da prova: proposição, admissão e produção

No processo civil, de acordo com JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA³, os atos de proposição, admissão e produção de prova não se concentram em uma só fase do processo de conhecimento.

A prova documental deve ser produzida pelas partes, em princípio, na fase postulatória do processo: pelo autor, na petição inicial, e pelo réu, com a resposta; já o depoimento pessoal de uma das partes pode ser determinado *ex officio*, em qualquer estado do processo. Porém, é a partir do despacho saneador até a audiência de instrução e julgamento que se realizam, em sua maioria, os atos de produção de provas (art. 336 do CPC).

No que tange à proposição das provas e sua admissão pelo juiz, por meio dos atos de deferimento ou indeferimento, ou de determinação *ex officio* para a realização das provas, diz o mencionado autor que situam-se em regra fora da fase instrutória⁴ do processo e observa sobre a proposição da prova, o seguinte:

“a) o autor tem o ônus de indicar na petição inicial (art. 282, nº VI), enumerando-os (supra, § 1º, nº VII), os meios de prova de que se quer utilizar, sob pena de, caso não suprida a omissão nos termos do art. 284, ser indeferida a inicial (art. 284, parágrafo único; cf. supra, § 2º, nº III, 1). Ainda se lhe concede, numa hipótese (supra, § 5º, nº II, 2, letra a), a possibilidade de especificar, se não o houver feito na própria inicial, as provas que pretende produzir em audiência (art. 324, 2ª parte);

b) ao réu abre-se uma única oportunidade para indicar as provas cuja produção lhe interessa: a da contestação (art. 300, fine).

³ *O novo processo civil brasileiro*, p. 56.

⁴ As fases do processo consistem em: postulatória, de saneamento, instrutória e decisória.

Essas regras só não prevalecem quando a lei permita expressamente à parte requerer, noutra momento, a realização da prova: por exemplo, no que concerne à inquirição de testemunhas referidas (art. 418, nº I), ou à inspeção judicial de pessoas ou coisas (art. 440).”

Nesse diapasão, é no despacho saneador que o juiz se pronuncia deferindo ou indeferindo a realização de exame pericial, depoimento pessoal das partes e inquirição de testemunhas. No que tange à produção dessas provas, realizam-se na fase instrutória do processo, isto é, período entre o despacho saneador até a audiência de instrução e julgamento.

10.3. O momento da prova no processo administrativo fiscal

10.3.1. A preclusão e o direito de prova

Preclusão significa a perda do direito de praticar um ato processual, seja em virtude de já ter praticado um outro com ele incompatível; seja pelo seu não-exercício no prazo legal ou pelo seu exercício, já anteriormente praticado.

O objetivo deste instituto processual é o de proteger o curso do processo, dentro da celeridade prevista legalmente e obstar a protelação injustificada. Estabelece o artigo 473 do Código de Processo Civil que “é defeso à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

No processo administrativo fiscal a preclusão pode referir-se à expiração do momento de apresentação de provas.

A Lei Paulista nº 10.941/01, estabelece que:

“Artigo 20 – As provas deverão ser apresentadas juntamente com o auto de infração e com a defesa, salvo por motivo de força maior ou ocorrência de fato superveniente.”

No âmbito federal, o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, acrescentado pela Lei nº 9.532/97, estabeleceu que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apreensão oportuna por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou direito superveniente; ou c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. E, o § 5º desse mesmo artigo prescreve que, para a juntada de documentos após a impugnação, deverá ser demonstrada à autoridade julgadora a ocorrência de uma das condições enumeradas.

Já a Lei federal nº 9.784/99, diploma que é aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal federal, no artigo 3º, III, estatuiu, que:

“Artigo 3º- O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

...

III- formular alegações e *apresentar documentos antes da decisão*, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

...” (grifos nossos)

E, no artigo 38 desta mesma lei, prescreveu, ainda, que:

“Art. 38 - O interessado poderá, na fase instrutória e antes de tomada de decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§1º- Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º- Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.”

De acordo com esta lei, parte da doutrina⁵ entende que as provas podem ser produzidas, no âmbito administrativo federal, até a decisão, devendo prevalecer os enunciados prescritivos dessa mencionada lei, na medida em que deve ser privilegiada a verdade material. Não é este nosso entendimento. A Lei nº 9784/99, conforme estatuída no seu artigo 69, aplica-se subsidiariamente à legislação específica, de modo que os processos administrativos específicos continuam a reger-se por lei própria, no caso, o Decreto nº 70.235/72. Apenas poderão ser produzidas em qualquer momento do processo, até a decisão, as provas de documentos ditos novos, provas periciais, testemunhais ou depoimentos, conforme veremos a seguir.

Havendo o surgimento de documentos novos, que possam contribuir de algum modo para o desvenda da lide, a juntada destes, aí sim, poderá ocorrer em qualquer momento do processo. É o que diz a Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, conforme abaixo transcrita a ementa do julgado, no processo DRT-10-114/96, de 06 de abril de 2000⁶:

“CRÉDITOS ESCRITURAIS. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO: COMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL E LOCAL DE LAVRATURA. PROVAS INÚTEIS. DOCUMENTOS “NOVOS”. CONVENCIMENTO MOTIVADO. ALÍQUOTA DE 18%. INEXISTÊNCIA DOS PRETENDIDOS CRÉDITOS ESCRITURAIS.

⁵ Vide Eduardo Domingos Bottallo, “A prova no processo administrativo tributário federal”, in *Processo administrativo fiscal*, 6º volume, p. 12-13.

⁶ Ementário TIT 2003, pp. 54-55.

III – Oitiva de testemunhas. Indeferimento. Prova inútil, no caso concreto. Sublinhe-se que as hipotéticas testemunhas jamais foram arroladas pela administrada.

IV – Prova pericial. Indeferimento. Prova inútil, no caso concreto. Nada jamais impediu a administrada de trazer aos autos impugnação de cunho técnico-contábil elaborada por profissional por ela mesma contratado.

V – *A juntada de documentos ditos “novos” é possível em qualquer momento da vida do processo.* O Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo caracteriza-se por jamais indeferir a juntada de documentos que possam influir na busca da verdade material e na realização da justiça tributária.

...

Processo DRT-10-114/96 – Recurso Ordinário – Quinta Câmara Suplementar – Relator: Juiz Antonio Augusto Silva Pereira de Carvalho – Julgado em 06 de abril de 2000 – Decisão unânime.”
(grifos nossos)

Assim, admite-se no processo administrativo tributário a apresentação de provas apenas dos documentos ditos novos em virtude de fatos supervenientes, uma vez que o direito não socorre aos que dormem e o tempo é inimigo inderrotável no mundo da vida. Uma vez proferida a decisão de primeira instância, somente será admitido o exame de *novas provas* em grau de recurso, ordinário ou voluntário. (cf. artigo 20, § 2º da Lei Paulista nº 10.941/01)⁷

Parte da doutrina, primando pela busca da verdade material, insiste que a produção de provas pode ser realizada em qualquer momento do processo, desconsiderando, portanto, a preclusão desses atos. Como já

⁷ Lei Paulista nº 10.941/01, § 2º do artigo 20 - “Artigo 20... § 2º- Proferida decisão de primeira instância, só será admitido o exame de novas provas em fase de recurso, voluntário ou ordinário.”

ressaltado no capítulo II deste trabalho, não concordamos com a utilização da dicotomia verdade material *versus* verdade formal. Daí porque admitimos a preclusão do direito de apresentar provas documentais, no processo administrativo fiscal, no momento da defesa feita pelo administrado. Porém, reconhecemos que em qualquer momento do processo é possível a apresentação dos documentos dito novos, devido à superveniência de novos fatos-provas, que ainda não haviam sido demonstrados por alguma impossibilidade. Afinal, são as regras impostas pelo próprio sistema jurídico positivo que determinam a verdade no processo.

Enfatizamos: o momento de apresentação da prova documental no processo administrativo tributário, eleito pelo legislador pátrio, foi o momento da apresentação da impugnação. A preclusão do direito de apresentar provas ocorre neste exato instante. Somente em condições especificadas na própria legislação poderá ser a mesma realizada posteriormente. Com relação à apresentação de outras provas, tais como: depoimentos pessoais, testemunhais ou periciais, estes sim, poderão ser realizados até o momento de pronunciamento pelo órgão julgador, que poderá *ex officio* determinar diligências.

Também não poderá ser admitido no processo administrativo fiscal, o reexame de provas, ou seja, a reapreciação das provas já apresentadas e que fundamentaram a decisão *a quo*. Prova já apreciada não poderá ser reapreciada administrativamente. Neste sentido é o julgado do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo⁸:

“CREDITAMENTO INDEVIDO

DECADÊNCIA

I – Pedido de Revisão do contribuinte

II – Reexame de provas: Não conhecimento

⁸ Ementário TIT 2003, p. 59.

III – Decadência declarada de ofício com fundamento no art. 173, I, do CTN relativamente aos itens 1.1 a 1.4. do AIIM

IV – Decisão não unânime quanto à decadência e unânime quanto à preliminar de não conhecimento

Processo DRT-12-2325/1993 – Pedido de Revisão – Câmaras Reunidas – Relatora: Juíza Eliana Maria Barbieri Bertachini – Julgado em sessão de 02/09/1999.”

Do voto da relatora, extraímos o seguinte trecho:

“6 - O presente processo traz a exame caso especial de glosa de creditamento por irregularidade apontada aos documentos apresentados, uma vez que apurada fraude por contrafacção de notas fiscais e duplicatas de venda de mercadorias envolvendo a empresa autuada e as fornecedoras discriminadas, tudo conforme a prova dos autos.

7 - A situação de fato foi exaustivamente analisada na oportunidade dos julgamentos anteriores e serviram para convencer da procedência da acusação e da exigência decorrente.

8 - O pedido de revisão, tipo este que se presta ao cotejo de decisões contraditórias sobre a mesma tese que se apliquem a casos assemelhados, não pode ser invocado para o reexame da decisão recorrida como pretende a Autuada.

Primeiro, porque os paradigmas indicados não retratam a mesma situação considerada como fundamento do julgado em apreço, aqui tratando-se de documentos forjados, lá tratando de documentos atribuídos à empresas de duvidosa existência fática.

Segundo, porque o fundamento do presente pedido de revisão não era matéria versada na apreciação e decisão anterior, já que a decisão se pautou na prova dos fatos e não se mencionou a precedência da declaração de inidoneidade, que, aliás, não é a acusação dos autos.

Terceiro, porque as alegações do recurso levariam ao necessário reexame das provas, o que é indevido nesta fase processual, até em homenagem à autoridade da Câmara de origem.

9 - Nesse contexto, não conheço do pedido de revisão do contribuinte. Eliana Maria Barbieri Bertachini – Juíza Relatora” (grifos nossos)

Em conclusão, reconhecemos as limitações temporais para a produção de provas documentais no processo administrativo tributário, sendo o momento da apresentação: a) para o Fisco, juntamente com o lançamento tributário; b) para o particular, com a defesa. Serão admitidas, posteriormente, apenas a apresentação de provas documentais não realizadas por razão de força maior ou atos e fatos supervenientes, sendo necessária a demonstração da condição excepcional. Com relação às outras provas, por exemplo, testemunhais ou periciais, podem ser produzidas até o pronunciamento do órgão julgador, uma vez que, até mesmo em razão de diligências determinadas *ex officio* ou a requerimento da parte, poderão ser realizadas.

CAPÍTULO XI

A FUNÇÃO PERSUASIVA DA PROVA E A INFLUÊNCIA DOS VALORES PARA A SUA APRECIAÇÃO

11.1. Os valores no direito

Já vimos que o direito é constituído por linguagem e insere-se no campo dos objetos culturais, é criado pelo homem e possui múltiplas facetas, na medida em que as normas jurídicas dão margem a diversas interpretações.

A teoria das provas, estando inserta nesse universo, o jurídico, também pertence ao mundo cultural e certamente está impregnada de valores. O sujeito que interpreta a norma jurídica, ao construir seu sentido, o fará com base em valores seus, pois, por mais técnico que seja o exegeta, carrega consigo as experiências que adquiriu ao longo de sua trajetória. Isto não pode ser desconsiderado ao tratarmos do tema prova.

Para um aplicador do direito, a fundamentação de sua decisão administrativa pode estar baseada em uma prova testemunhal; para outro, a prevalência será da prova pericial, que considera mais clara e objetiva; já para um terceiro intérprete e aplicador do direito, o fulcro de sua decisão poderá estar na notoriedade dos fatos. Assim, o julgador hierarquiza os valores elegendo uma prova como mais relevante que outra, a fim de fundamentar sua

decisão a partir da sua convicção. Porém, sempre a fundamentação da constituição do fato jurídico tributário deve basear-se nas provas elaboradas de acordo com o procedimento estatuído pelo ordenamento jurídico.

Nessa linha de pensamento, LUIZ ALBERTO WARAT¹ reconhece que uma exposição dos fatos está sempre vinculada a um juízo de valor, e se expressa:

“Decidir, por exemplo, se determinada ação caracteriza um delito autônomo ou um delito-meio ou de dado comportamento pode ser interpretado como signo de honestidade, não depende de uma verificação empírica: antes está determinado por uma decisão valorativa. Assim, quando se afirma que se comprovou a desonestidade da vítima porque existe prova nos Autos de que se voltava tarde da noite para casa, está se introduzindo, em nome da prova dos fatos, o valor ‘voltar cedo para casa’ como nota definitória da honestidade.” *(sic)*

Ora, portanto, a norma individual e concreta emanada pelo(s) aplicador(es) do direito por um ato de decisão no processo administrativo tributário, decisão que confirma ou infirma o ato administrativo de lançamento tributário, está impregnada de valores que levaram o juiz a formar sua convicção. Convicção esta formada por meio das provas admitidas pelo sistema jurídico para relatar, na linguagem jurídica, os eventos do mundo social e constituir o fato jurídico tributário, antecedente da norma individual e concreta que instaura a relação jurídica tributária.

11.2. O ato decisório do juiz e as provas

11.2.1. As provas enquanto atos de fala e sua função persuasiva

Há múltiplas possibilidades de uso da linguagem. Desse modo, pode esta ser utilizada em diferentes funções, dependendo do contexto em que

¹ *Introdução geral ao direito*, pp. 46-47.

se situa. Isto se dá, normalmente, no plano pragmático da linguagem, ou seja, na dimensão em que se analisa a relação dos signos com seus usuários, tendo em vista as convenções estabelecidas pelo consenso mútuo dos membros da sociedade. Assim, alguém produz a mensagem e espera com ela obter certos efeitos.

É neste sentido que G. A. DE ALMEIDA² se manifesta, dizendo que:

“Da mesma maneira que as regras constitutivas dos jogos, as regras constitutivas dos atos de fala repousam sobre convenções, isto é, sobre um acordo ou entendimento mútuo prévio, a saber, que fazer tal e qual coisa (marcar uma bola em gol, proferir uma frase) equivale a fazer tal e tal outra coisa (marcar um tempo, fazer um pedido). A regra constitutiva do ato de fala estabelece uma equivalência entre fazer e dizer, e essa equivalência advém de uma convenção e não de uma consequência natural. Por isso mesmo, conclui Searle, os atos de fala pressupõem sempre uma instituição social, ou seja, uma maneira institucionalizada de proceder o quadro da instituição social em que esse comportamento tem lugar.”

LUIZ SÉRGIO FERNANDES DE SOUZA³ também compartilha do entendimento de que o uso social que se faz das palavras, expressas em atos de fala, é que lhes dão sentido. Assim, o uso social das expressões é que contribuem para o seu sentido.

A prova no processo administrativo tributário é um ato de fala, o direito é produzido por atos de fala, como vimos no Capítulo I, item 1.5 deste trabalho. Portanto, é um jogo de linguagem completo no sentido de que as expressões lingüísticas são emitidas em um contexto para se obter determinados fins. Daí que o signo prova não aponta para uma realidade

² *Apud*, Manfredo de Oliveira, *op. cit.*, p. 180.

³ *Op. cit.*, p 118.

empírica, nem para si mesmo, mas para outros signos, como segurança jurídica, justiça, certeza jurídica, todos construídos de acordo com o uso estabelecido pelo consenso social.

No caso, a prova visa o convencimento do aplicador do direito para que aceite uma das direções apontadas pelas partes usuárias dessa linguagem – a que mais lhe convencer – a fim de ser expedido seu ato decisório.

Como visto anteriormente, no mencionado item 1.5, o filósofo AUSTIN, considerando as diferentes dimensões dos atos de fala, pretendeu dar relevância ao ato ilocucionário, que significa a força da expressão de determinada função da linguagem.

As provas jurídicas se utilizam da linguagem na função persuasiva; a sua força ilocucionária visa explicar os fatos de modo a influenciar o receptor da mensagem na emanção de seu ato decisório. Para isso, o emissor da mensagem deseja que os argumentos por ele utilizados prevaleçam sobre os argumentos elaborados pela parte processual contrária.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁴ fala em função propriamente persuasiva, como aquela animada pelo intento imediato de convencer, persuadir, induzir, instigar. Para tal, o emissor da mensagem formula conceitos acentuando os aspectos que correspondam aos seus valores, direcionando-os ao receptor.

“Aqui, o intuito de quem expede a comunicação é prioritariamente de convencer o interlocutor, induzindo-o a aceitar sua argumentação a ponto de estabelecer-se o acordo de opiniões.

...

⁴ Fala em propriamente persuasiva porque as mensagens, mesmo em outras funções, sempre têm algo de persuasivas. Apostila de Lógica Jurídica ministrada no Curso de pós-graduação da PUC/SP, pp.17-18.

Nos territórios do direito esta linguagem assume extraordinária importância e enorme frequência: é o chamado discurso judicial. Também o encontramos na discussão de questões administrativas, sempre que o convencimento da autoridade é pressuposto da decisão”

O uso persuasivo da linguagem, segundo LUIZ ALBERTO WARAT, é sempre produzido por um raciocínio que pode ser pensado como um discurso. Assim, “pode-se dizer que a inferência produzida nos raciocínios persuasivos é proveniente da estrutura ideológica da sociedade, que cria um efeito de inferência lógica, um efeito que preenche aparentemente as lacunas de uma derivação não demonstrativa.”⁵ O mecanismo argumentativo, complementa WARAT, neste sentido, decorre da apresentação, sob a roupagem descritiva, de um juízo de valor.

Em conclusão, na esteira da teoria dos atos de fala, elaborada por JOHN AUSTIN, investigar a linguagem jurídica das provas significa tematizar o contexto sociocultural no qual ela se insere. Nesse diapasão, as provas não são demonstrações da verdade ou falsidade dos eventos, mas, sim, servem para influenciar o julgador, pela força ilocucionária da função persuasiva, no seu ato decisório administrativo ou judicial.

Na linguagem de AUSTIN, na dimensão perlocucionária do ato, os atos produzidos serão felizes se corresponderem ao resultado almejado pela parte que a produziu, ou infelizes se o receptor da mensagem não se conduzir de acordo os efeitos desejados. Se o aplicador julgar favoravelmente àquele que produziu a prova, pode-se dizer que houve a felicidade da prova.

⁵ Aristóteles chamou de argumentos aos raciocínios persuasivos. Para Cícero, os argumentos seriam discursos relativos a coisas fáticas, que seriam empregados para convencer. WARAT trata como a inferência não demonstrativa, para a qual se tenta fundamentar uma tese para torná-la aceitável como verdadeira. Cf. Luiz Alberto Warat, *op. cit.*, p. 157. Assim, a argumentação é a lógica da linguagem persuasiva, função esta utilizada nas decisões e na produção de provas.

Daí, também, a influência dos valores nas provas e, conseqüentemente, no ato decisório do aplicador do direito.

11.2.2. O ato decisório do juiz

Reconhecendo a prova enquanto ato de fala⁶, com força ilocucionária e perlocucionária, visualizamos diversos graus de convencimento ou aceitabilidade das provas acerca das hipóteses sobre a constituição do fato jurídico (tributário), que se determina mediante uma série de pressupostos e de inferências realizadas pelo sujeito que aprecia a prova a fim de aplicar a norma jurídica geral e abstrata ao caso em concreto.

Sobre a base desses graus de convencimento ou aceitabilidade se estabelecem diversos graus de credibilidade racional da proposição. Existem provas que realizam sua finalidade de convencer de forma mais contundente e decisiva do que outras, estas denominadas provas ‘fracas’. Entretanto, as provas sempre devem dizer algo de significativo a respeito do fato que deve ser provado, ou seja, sempre a prova deve oferecer elementos de confirmação ou de refutação sobre as asserções que versem sobre o fato e estabelecem o vínculo implicacional. Porém, esse convencimento depende também da valoração feita por cada aplicador do direito, em cada caso concreto.

Nas presunções simples ou *hominis*, o juiz tem liberdade para decidir e por isso a escolha da prova que fundamentará sua decisão dependerá do seu convencimento motivado, em cada caso concreto, nos termos que o sistema jurídico positivo permitir (o que traçaremos nos itens seguintes deste capítulo). Porém, quando tratar-se de presunções legais relativas, uma vez provado o fato presuntivo, o aplicador fica adstrito aos efeitos estipulados na

⁶ Vide capítulo I, item 1.5. que trata dos atos de fala e sua força ilocucionária, que possui função persuasiva a fim de convencer o julgador da constituição do fato jurídico; já a dimensão perlocucionária diz respeito aos efeitos dos ato de fala, se o seu destinatário se conduziu ou não de acordo com o comando do ato, de forma que o realize.

lei. Nesse caso, o aplicador do direito tem de convercer-se apenas de que foi constituído o fato presuntivo.

De qualquer modo, sempre haverá uma margem de escolha no ato do aplicador do direito.

Concordamos com ALAÔR CAFÉ ALVES⁷ quando diz que:

“As ações não são nem automáticas ou plenamente determinadas, nem totalmente acidentais. Se fosse tudo automático, absolutamente determinado, a ação seria totalmente abarcável teoricamente, automática, totalmente calculável, absolutamente previsível”.

As situações decorrem da vontade, da escolha e da liberdade. Existem situações prováveis, com maior ou menor possibilidade de ocorrerem. “Se houvesse apenas a dimensão constrictiva, e portanto necessária, a liberdade não teria lugar a jogar; não haveria lugar para a decisão.”⁸ Daí que CHAÏM PERELMAN trabalha no campo da decisão, com a lógica da argumentação.

11.2.3. A argumentação e o ato decisório do aplicador do direito

Reconhecemos que os valores influenciam os atos de decisão e a escolha das provas que formam a convicção do julgador, havendo uma certa margem de liberdade nessas decisões que, porém, devem ser fundamentadas utilizando-se a lógica da argumentação prática, elaborada mediante as provas relatadas na linguagem jurídica. Por isso, entendemos importante traçar aqui algumas considerações a respeito da argumentação jurídica utilizada nas provas e no ato decisório do aplicador do direito.

⁷ *Op. cit.*, p. 389.

⁸ Alaôr Café Alves, *op. cit.* p. 390.

De acordo com LUIZ SÉRGIO FERNANDES DE SOUZA⁹:

“O pensamento jurídico da segunda metade do século XX, compartilhando o caminho trilhado pela Filosofia Analítica, deixou-se influenciar pelo paradigma da razão prática. Não se trata apenas de denunciar a razão instrumental, as consequências trágicas da cibernética, mas também de voltar os olhos para uma nova racionalidade, construída por aqueles que participam do processo de comunicação.”

Com a *nova retórica*, de CHAÏM PERELMAN, sua teoria da argumentação jurídica colocou-se como uma nova perspectiva para o campo jurídico, a de conhecer as formas de justificação das decisões judiciais. PERELMAN¹⁰ empreendeu a pesquisa de uma *lógica dos julgamentos de valor*, a partir do pensamento aristotélico da noção de raciocínio dialético. Para ele, a argumentação, lógica da função persuasiva, é um devir dialético, envolvendo um ir-e-vir.

A argumentação é a lógica da linguagem persuasiva, utilizada nas provas e decisão, seja judicial ou administrativa.

“Os sujeitos participantes desenvolvem seus esforços no sentido de obter um fim determinado: o convencimento do juiz ou da autoridade competente para decidir. E o próprio magistrado ou agente administrativo, ao proferirem o ato decisório, procurarão justificá-lo, argumentando em termos de mostrar que o fizeram para atender a princípios de justiça, de coerência, de segurança, de respeito à ordem jurídica vigente.”¹¹

⁹ *Op. cit.*, p. 221.

¹⁰ A nova retórica ensejou possibilidades inéditas para a teoria do conhecimento jurídico, uma vez que estabeleceu a ligação entre a aplicação de normas e o raciocínio dialético. Cf. *Tratado da argumentação – a nova retórica*, p. XVI.

¹¹ Paulo de Barros Carvalho, *Apostila de lógica jurídica*, p. 19.

A argumentação não se esgota no encadeamento de enunciados, no qual a conclusão será a dedução da verdade das premissas. As premissas da argumentação não são evidentes, mas resultam de um acordo entre quem argumenta e seu auditório. Com isso, uma dimensão da realidade argumentada não escapa de uma lógica das provas. A lógica da argumentação trabalha com as provas, com os valores, com a liberdade e a decisão.

Desse modo, podemos dizer que a constituição do fato jurídico tributário no processo administrativo fiscal é o resultado de uma complexa cadeia argumentativa, que envolve argumentos não somente indutivos, mas também justificativas de conteúdo valorativo.

Por sua vez, a argumentação jurídica não se dá apenas na dimensão semântica da linguagem, mas também no campo pragmático, envolvendo o uso dos signos entre seus utentes. Portanto, sempre objetivando influenciar a formação, por convencimento, do ato decisório.

11.3. Sistemas de valoração das provas – o livre convencimento e a persuasão racional

O juiz ou aplicador, ao formar o seu convencimento e expedir norma individual e concreta, seja ela ato de decisão no processo administrativo tributário ou o ato administrativo de lançamento tributário, deve observar um método ou sistema estipulado pelo direito positivo. São eles, na doutrina relacionados como: a) critério legal; b) da livre convicção e c) da persuasão racional.

O critério legal está totalmente superado, pois, nele, o juiz torna-se um autômato, apenas se atém a observar uma hierarquia legal, já previamente estabelecida na lei. De acordo com HUMBERTO THEODORO JÚNIOR¹²: “Representa a supremacia do formalismo sobre o ideal da verdadeira justiça.

¹² *Curso de direito processual civil*, p. 384.

Era o sistema do direito romano primitivo e do direito medieval, ao tempo em que prevaleciam as *ordálias* ou *juízos de Deus*, os *juramentos*.” Este é um sistema rígido, uma vez que a valoração das provas é fixada na lei.

O sistema da livre convicção é aquele que privilegia a íntima convicção do juiz, podendo ele, soberana e livremente, investigar a verdade e apreciar as provas, sem se ater às regras a respeito do valor das provas, como no sistema legal, acima descrito. Segundo THEODORO JÚNIOR¹³, é o outro extremo, em oposição ao sistema legal e chegando, até mesmo, a conflitar com o princípio do contraditório.

E, por último, temos o sistema da persuasão racional, mais atual e intermediário dentre os dois anteriores. Adotado pelo códigos modernos, pois privilegia o raciocínio lógico do juiz, liberando-o para formar seus elementos de convicção de acordo as provas produzidas no processo. Assim, o aplicador do direito formará a sua convicção com liberdade e segundo sua consciência, condicionada, entretanto: a) aos fatos nos quais se funda a relação jurídica controvertida; b) às provas desses fatos, colhidas no processo; c) às regras legais e máximas da experiência; d) à motivação do ato de decisão.

O Código de Processo Civil adotou, quanto à valoração da prova, o sistema da persuasão racional, também denominado livre convencimento motivado, conforme artigo 131, que determinou, *in verbis*:

“Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.”

Pois bem, em conclusão, pode-se dizer que o sistema, quanto à valoração das provas, adotado pelo direito processual civil brasileiro

¹³ *Op. cit.*, p. 384.

reconhece: o livre convencimento do juiz, que não pode ser arbitrário, deve ser motivado e condicionado às alegações das partes e provas dos autos.

No processo administrativo tributário, o julgador também formará sua convicção de acordo com o critério de persuasão racional. Investigará a prova livremente podendo, inclusive, *ex officio* determiná-las¹⁴, porém, seu ato decisório será fruto de um raciocínio lógico fixado com base nas provas existentes no processo. As decisões administrativas devem ser fundamentadas com fulcro nessas provas, que serão hierarquizadas e escolhidas consoante os valores existentes em cada aplicador, formados em um contexto sociocultural.

11.4. As regras da experiência e a valoração das provas

Cada ser carrega consigo experiências de vida, próprias e individualizadas, adquiridas ao longo de sua trajetória. Estas experiências são relevantes para o direito, pois, como já dito, é ele um objeto cultural e para onde direcionam-se os valores que o norteiam, em diversos sentidos.

Assim, dada a importância das experiências humanas para o jurídico, o Código de Processo Civil, no artigo 335, autorizou o juiz, em caso de falta de normas jurídicas específicas, a aplicar as regras de experiência comum, subministradas pela observação do que ordinariamente acontece.

No processo administrativo tributário, entendemos que essas regras podem ser admitidas, porém, devem ser tomadas com maior cautela. Sabemos que o direito tributário pauta-se na legalidade e na tipicidade (capítulo IV, item 4.7.1).

Assim, pensamos que, para maior segurança do contribuinte, a prova com base nas máximas da experiência deve ser conjugada a outras provas, do mesmo modo como entendemos que devem ser aceitos os fatos notórios em matéria tributária. Fatos que, conjugados a outros fatos (quanto mais melhor), implicarão o fato jurídico tributário.

¹⁴ Sobre a determinação de provas *ex officio*, vide Capítulo V, item 5.4.2.

CONCLUSÃO

No presente trabalho, fizemos o nosso corte metodológico desprezando o direito passado e o direito futuro, levando em consideração apenas o direito *hic et nunc*. Assim, enfocamos o feixe de normas jurídicas que disciplinam a prova do fato jurídico tributário no processo administrativo fiscal.

Após termos percorrido tema tão fascinante e enriquecedor, chegamos às seguintes conclusões:

**PARTE I – CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES
PARA O ESTUDO DA PROVA**

Capítulo I – A Filosofia Como a Base de Todo Conhecimento Científico

1. Há uma íntima ligação entre Ciência e Filosofia, porém, esse vínculo se torna ainda mais forte quando se trata de uma Ciência Social, como é o caso do Direito.

1.1. O homem está imerso na linguagem e seu mundo é possível devido a ela, uma vez que habita um mundo cultural e não apenas físico. Assim, o interesse pela linguagem, suas formas e modos de funcionamento,

correspondeu a uma corrente filosófica, hoje conhecida como Filosofia Analítica, que consiste na análise da linguagem.

1.2. A linguagem não espelha exatamente a realidade, pois está construída a partir da interpretação do sujeito cognoscente. O direito é e expressa-se em linguagem. É o sistema de comunicação social mais relevante, uma vez que sem ele (direito) seria impossível a vida em sociedade.

1.3. A teoria do direito deve ser concebida como a análise da linguagem dos juristas ou Teoria Comunicacional do Direito. Esta teoria reconhece o direito como um sistema de comunicação cujo objetivo é organizar a convivência humana mediante a regulação das ações.

1.4. O direito é linguagem e, dessa perspectiva, o direito é texto. Não há texto sem contexto, por isso, o direito é texto e contexto.

1.5. O ordenamento jurídico é criado por atos de fala, que formam o Texto Jurídico. O agente administrativo, ao realizar o lançamento tributário, utiliza-se de palavras, praticando atos de fala. As provas resultantes de atividades procedimentais são também atos de fala.

1.6. Na teoria dos atos de fala, formulada por AUSTIN, é enfocada a determinação do papel exercido pela expressão da linguagem (sua força ilocucionária, sua função), não do seu significado (aquilo sobre o que se fala ou o que se diz, o conteúdo).

1.7. Os atos de fala geram o Texto Jurídico, verbalizado, portanto, cujas unidades elementares são as normas jurídicas. Entretanto, as normas jurídicas não são dadas diretamente pelos atos de fala, mas sim pelo resultado de uma (re)construção hermenêutica que opera sobre os enunciados prescritivos do ordenamento jurídico. Assim, o direito é linguagem, mais especificamente, a linguagem dos juristas.

1.8. As linguagens dos juristas e a dos jogos dizem respeito a atividades (ou comportamentos) que dependem logicamente das suas regras constitutivas. O direito existe a partir das próprias regras que o constituem. Por sua vez, tais regras se fundamentam em convenções.

1.9. O sistema do direito positivo é um sistema nomoempírico prescritivo (normativo), uma vez que desempenha a função de regular a conduta humana, direcionando-a. É formado por normas jurídicas que estão dispostas em uma estrutura hierarquizada e sistemática, desempenhando, cada uma, função coordenada com o todo.

1.10. O sistema jurídico positivo regula sua própria criação e transformações, por isso é um sistema autopoietico, possuindo um fechamento operacional e uma abertura cognitiva.

Capítulo II – A Verdade No Direito

2. As mudanças filosóficas modificaram e modificam a concepção da verdade. A cada época histórica e acompanhando o desenvolvimento da teoria do conhecimento, reformulou-se a concepção da verdade para a realização do saber.

2.1. A verdade é uma característica das proposições, está no plano lingüístico e, sendo uma criação da realidade pela linguagem, não há uma verdade universal e objetiva.

2.2. A verdade no direito é a constituição do fato jurídico conforme relatado na linguagem jurídica. O fato social ou evento provado em linguagem competente será reconhecido pelo ordenamento jurídico, dentro dos limites aceitos pelo próprio sistema. Portanto, a constituição do fato jurídico encontra limites nas normas jurídicas postas por convenção. Há que ser buscado o consenso baseado em enunciados formulados a partir de regras

antecipadamente postas e aceitas pelos membros da sociedade, ou seja, além do mero consenso (social) é necessária uma coerência lógica da linguagem que traduzirá as manifestações do evento de acordo com as regras do sistema.

2.3. No direito, não será buscada a identidade total entre o evento e seu enunciado, elaborado na linguagem da normas jurídicas, mas deverá haver uma mínima identidade entre eles.

2.4. Não cabe a distinção da verdade em formal e material. Entendemos que a verdade jurídica é *única*, aquela que o sistema adotou como tal. A verdade do fato para o direito é aquela que for constituída segundo o ordenamento jurídico e conhecida pelos meios por ele estatuídos. A verdade dos fatos será reconhecida pelo direito *somente* se demonstrada *mediante a prova* realizada de acordo com as normas jurídicas postas pelo sistema.

Capítulo III – A Incidência Tributária

3. O conceito de fato jurídico é conceito jurídico básico e fundamental. Não é conceito específico de um ramo do direito, por isso o seu estudo pertence à Teoria Geral do Direito.

3.1. A norma jurídica, significação constituída pela bimembridade antecedente/conseqüente, no seu primeiro membro, descreve um fato de possível ocorrência no mundo (fato esse da classe dos sociais). Se esse fato ocorrer no mundo físico concreto e, após um ato humano de aplicação, dará ensejo ao fato jurídico.

3.2. Da norma geral e abstrata, pelo ato de aplicação humano, se chega à norma individual e concreta, realizando-se o denominado processo de positivação do direito. O enunciado lingüístico de uma dada realidade, fato, só se torna relevante juridicamente se resultar de um ato de aplicação do direito, uma vez previsto em norma jurídica geral e abstrata. É o relato em linguagem própria do direito que dá ao fato o *status* de jurídico.

3.3. Fato jurídico é o enunciado lingüístico produto de um ato de aplicação do processo de positivação do direito.

3.4. Suporte fático é um conceito do mundo dos fatos e não do mundo jurídico, porquanto somente depois de se concretizar no mundo os seus elementos é que, pelo ato de aplicação, a norma incidirá e fará nascer o fato jurídico; daí sim, este pertencente ao campo do direito. É, pois, suporte fático a referência que fazemos a um evento, fato ou conduta que poderão ocorrer no mundo (dados, pois, da realidade) e que, por terem sido considerados relevantes, tornaram-se objetos da normatividade jurídica.

3.5. As normas jurídicas não possuem força própria para produzir efeitos jurídicos. Necessitam de atos humanos que, realizados pelos aplicadores do direito, farão o *link* entre a realidade e a norma. É o ato humano que faz a subsunção do fato à norma e estabelece a relação jurídica. Assim se dá o processo de positivação do direito.

3.6. O fato jurídico tributário tem que ser constituído pela linguagem jurídica das provas. Caso o evento não tenha efetivamente acontecido, se tivermos uma linguagem jurídica que o descreva como se o mesmo tivesse ocorrido, para o mundo jurídico ele estará constituído, a não ser que, outra linguagem, também jurídica, venha a desconstituí-lo. Fatos jurídicos são, portanto, os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas.

Capítulo IV – Do Lançamento Tributário

4.1. Utilizamos a expressão lançamento tributário num sentido restrito, como o ato administrativo que veicula a norma individual e concreta que instaura a relação jurídica tributária, uma vez que relata em linguagem competente e constitui o fato jurídico tributário.

4.2. O lançamento é, portanto, um ato de fala reconhecido pela linguagem do direito positivo a fim de constituir o crédito tributário, dando concretude à norma geral e abstrata de incidência tributária. O fato jurídico tributário se subsume à regra-matriz de incidência tributária pela expedição do ato-norma (norma individual e concreta) veiculado pelo lançamento tributário.

4.3. São elementos do ato-fato administrativo: o motivo, o agente competente, o procedimento previsto normativamente e a publicidade; e, por outro lado, constituem elementos que estão no plano do ato-norma administrativo: o fato-evento e o fato-conduta, ou seja, a motivação do ato e a relação jurídica (conteúdo do ato).

4.4. Motivo não é o mesmo que motivação, embora exista um entrelaçamento lógico entre ambos. A motivação é a descrição dos motivos, que está localizada no antecedente da norma individual e concreta; enquanto que o motivo é o evento que fundamenta a celebração do ato. É, portanto, uma situação objetiva, pressuposto material, que serve de suporte para a prática do ato.

4.5. No direito tributário, o motivo do ato-fato administrativo de lançamento tributário é o evento correspondente à descrição hipotética de norma jurídica tributária, que deve ser provado de acordo com as regras estabelecidas pelo sistema jurídico. Já a motivação é o fato-evento, a própria descrição (em linguagem jurídica) do evento provado, de acordo com os instrumentos determinados pelo sistema para essas finalidades e que constitui o fato jurídico tributário. Ambos, a motivação, a descrição do evento tributário e o motivo, o próprio fato jurídico tributário provado, por correlação lógica, devem estar em plena consonância um com o outro. Se a motivação estiver divergente do motivo, então será possível a desconstituição do ato-norma de lançamento. E, também, se o motivo que provocou a expedição do ato-norma não for provado, o ato será inválidável.

4.6. Terá que ser provado o motivo do ato administrativo de lançamento e, conseqüentemente, será provada a enunciação do motivo,

denominada motivação, que se faz presente no antecedente da norma individual e concreta (ato-norma) de lançamento que instaura a relação jurídica tributária. É mediante o recurso técnico das provas que torna-se factível a decisão da autoridade administrativa de saber se está constituído ou não o fato jurídico tributário, obrigando, se a verificação for positiva, o agente a praticar o lançamento.

4.7. Uma vez que vivemos em um Estado de Direito, para a realização do ato administrativo de lançamento tributário, o agente fiscal deve pautar-se na legalidade e na tipicidade. Assim, o aplicador do direito, no caso, deve verificar o preenchimento de todos os critérios estatuídos na hipótese normativa. Sempre tomando por base a teoria da prova para a demonstração da ocorrência dos elementos componentes do fato jurídico tributário.

4.8. Deve ser assegurada a possibilidade de impugnação aos atos e procedimentos administrativos em geral, e, especialmente, a impugnação ao ato administrativo de lançamento tributário, seja administrativa, seja judicialmente, pois ela é uma verdadeira proteção ao contribuinte, a fim de defender-se contra os atos da Administração indevidamente praticados.

Capítulo V – O Processo Administrativo Tributário

5. A impugnação ao auto de infração lavrado pelo agente fiscal instaura o contencioso administrativo e este dá início ao processo administrativo tributário. O denominado “conflito” da relação jurídica, no caso, tem como especificidade a relação jurídica tributária.

5.1. A Carta Magna brasileira de 1988 garantiu no processo administrativo e, portanto, no processo administrativo tributário, a obrigatoriedade de serem respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa. Ambos decorrências do princípio mais amplo do devido processo legal.

5.2. O direito à ampla defesa consiste em ser dada ao administrado, no âmbito do processo administrativo tributário, a oportunidade de apresentar suas razões, relatando a sua versão do fato conjuntamente com a apresentação das provas que corroboram o direito defendido, do modo o mais extenso possível.

5.3. Já o princípio do contraditório impõe a conduta dialética do processo, ou seja, na dialética processual, a comunicação entre as partes deve ser preservada, dando-se a elas a oportunidade de constituírem atos de fala no processo. É assegurado às partes o direito de contraditar, podendo, ambos os pólos participar, em igualdade de condições, em todos os atos processuais.

5.4. No processo administrativo fiscal não vigora o ‘princípio’ da busca da verdade material, embora este seja o entendimento majoritário da doutrina. A verdade é única no direito, não devendo ser considerada a dicotomia da verdade material *versus* verdade formal.

5.5. A verdade será aquela que o sistema adotou como tal, ou seja, a verdade do fato para o direito é aquela que for constituída segundo os instrumentos de prova estatuídos pelo próprio ordenamento jurídico. A verdade dos fatos será reconhecida pelo direito *somente* se demonstrada *mediante a prova* realizada de acordo com os meios de prova admitidos para o processo administrativo tributário.

5.6. O *direito constrói a sua própria realidade*, ou seja, o Direito constrói a sua própria verdade, conhecida por meio da *prova* dos fatos jurídicos e elaborada conforme as estipulações previstas nas normas jurídicas que versam sobre o processo administrativo fiscal.

5.7. Vigora no processo administrativo tributário a ‘livre’ investigação da prova, pois há a possibilidade de o aplicador do direito participar da produção das provas numa posição mais ativa do que aquela prevista no denominado princípio dispositivo.

PARTE II - TEORIA DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Capítulo VI – A Linguagem Jurídica Das Provas - Considerações Gerais

6.1. Diante das diversas noções ou conceitos de prova apresentados no capítulo VI, ressaltamos que o vocábulo “prova”, no âmbito jurídico, pode significar: a) a norma jurídica, de direito material ou processual, que disciplina os instrumentos de prova admitidos no sistema; b) o próprio instrumento material (meio de prova) de demonstração de algo que se quer provar; c) o convencimento do aplicador do direito a respeito de um fato, ou seja, o resultado ou efeito causado na mente do julgador ou aplicador do direito; d) o fato, enunciado lingüístico, para a demonstração de outro fato; e) a atividade de produção de prova para a composição do fato jurídico e o seu procedimento.

6.2. *Nosso conceito de prova jurídica, num sentido estrito: prova é o enunciado lingüístico factual, relatado de acordo com as regras prescritas pelo sistema jurídico, instrumento para a constituição do fato jurídico e que visa a formar a convicção do julgador ou aplicador do direito, a fim de ser subsumido o fato à norma e ser expedida norma individual e concreta que realiza o processo de positivação.*

6.3. Identificamos uma atividade de produção da prova e o resultado desta atividade, ou seja, a prova pode ser a enunciação-enunciada ou o próprio enunciado-enunciado.

6.4. Os fatos são enunciados lingüísticos a respeito de acontecimentos, circunstâncias, relações, objetos e estados. São situados no passado, portanto, espaço-temporalmente determinados e apreensíveis apenas por manifestações posteriores e suas conclusões lógicas. Nessa linha de pensamento, pode-se dizer que as provas são indícios, uma vez o direito nunca atingirá o evento na sua total inteireza, apenas tangencia-o para a formação da

convicção do seu aplicador, que terá contato somente com as marcas por ele deixadas.

6.5. São indícios aqueles fatos sensorialmente apreensíveis que permitem concluir pela constituição do fato jurídico tributário. Direccionam-se para um evento que ocorreu no passado, portanto, apreensível somente por seus vestígios.

6.6. A prova é um enunciado lingüístico factual e, por isso, também linguagem. Constrói um fato, outro enunciado lingüístico, com verbo no pretérito, situado no tempo e no espaço. A prova é um fato para provar outro fato, o fato jurídico tributário.

Capítulo VII – O Objeto Da Prova e Sua Classificação

7.1. A prova tem como objeto fatos, que irão provar outros fatos, isto é, fatos implicam fatos. Se conhecemos os fatos F1 e F2 e F3, então, conluo, por uma operação lógica, que ocorreu o fato jurídico tributário F. Representando: $(F1.F2.F3) \rightarrow F$. *Onde houver prova haverá um vínculo de implicação entre um ou mais enunciados e outro enunciado.*

7.2. Especificamente, no campo de interesse deste estudo, o objeto da prova é o fato jurídico tributário, ou seja, o enunciado protocolar que instaura a relação jurídica tributária. Desse modo, o Fisco deve provar a constituição do fato jurídico tributário e, por sua vez, o particular, ao impugnar o ato administrativo emitido pelo Fisco, deve provar que o fato tributário não se constituiu.

7.3. As classificações apresentadas tradicionalmente pela doutrina não se revelam coerentes com a prova jurídica, pois esta será sempre: (i) documental (ii) indiciária (indireta), pois, relatado o fato em linguagem jurídica tangencia a realidade do evento e nunca o atinge diretamente; (iii)

pessoal, uma vez que são emanadas por um sujeito de direito, e (iv) na função persuasiva, visando o convencimento, a crença na verdade do acontecimento.

7.4. Vizualizamos uma diversidade de procedimentos para a produção da prova. Daí a possibilidade de uma classificação jurídica da prova quanto aos procedimentos para a sua produção, denominados pela doutrina e pelo direito positivo meios de prova. Apresentamos, desse modo, uma classificação da prova quanto ao seu procedimento de sua produção. São eles: i) procedimento para a constituição do fato jurídico denominado prova ‘documental’, suporte físico material; ii) procedimento para a produção de uma opinião de um técnico especializado (‘perícia’); iii) procedimento para a produção de prova ‘testemunhal’ (manifestação das partes – confissão ou depoimento pessoal; de terceiros).

7.5. Classificação da prova quanto sua à função persuasiva: a) grau de convencimento ou aceitabilidade total ou direta, não deixa margem à dúvida, sendo contundente e pouco complexa a constituição do fato jurídico; b) grau de convencimento ou aceitabilidade relativo ou indireto, sendo relativo o convencimento do aplicador, deve ele fazer diversas inferências a fim de concluir pelo vínculo implicacional; c) grau de convencimento ou aceitabilidade legal, inferência totalmente determinada por lei (presunções).

Capítulo VIII – Os Meios De Prova Admitidos

No Processo Administrativo Tributário

8.1. Entende-se por meios de prova no processo administrativo fiscal os instrumentos ou veículos de produção de atos probatórios que, previstos no direito positivo, serão utilizados pelas partes com a finalidade de relatar na linguagem jurídica o fato social ou evento para o convencimento do julgador.

8.2. Assim, só são válidos no processo administrativo fiscal os enunciados lingüísticos realizados de acordo com os modos de produção

probatória estipulados pelas normas jurídicas pertencentes ao sistema a fim de ser obtida a prova, como resultado dessa produção.

8.3. No processo administrativo fiscal, são aceitos todos os meios legais de produção probatória. Os mais utilizados são: a) as provas documentais; a.1.) as provas por documentos eletrônicos; a.2) a escrituração contábil; a.2) a prova por ‘demonstrativos’ em substituição a documentos; b) a prova testemunhal; b.1) a confissão; b.2) os depoimentos pessoais, c) a prova pericial.

8.4. São os veículos de produção de provas reconhecidos pelo sistema que introduzirão a prova enquanto resultado dessa produção, a fim de serem constituídos os fatos jurídicos, enunciados protocolares. O sistema constitucional brasileiro não admite as provas obtidas por meios ilícitos. Assim, sendo a colheita da prova feita ilicitamente, o vício recairá sobre o resultado do procedimento probatório, a prova produzida restará comprometida.

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

8.6. Muitas vezes, as diligências são importantíssimas para constituir o fato jurídico tributário no processo administrativo fiscal, trazendo à luz fatos até então obscuros. Podem ser determinadas a requerimento das partes ou *ex officio* pelo aplicador do direito.

Capítulo IX – O Ônus Da Prova

9.1. No processo administrativo tributário, o ônus da prova cabe a quem alega o fato. Assim, cabe à Fazenda Pública provar a ocorrência do fato jurídico tributário a fim de constituí-lo, por meio das provas admitidas pelo

sistema jurídico para tal; e, em contrapartida, cabe ao administrado provar a inexistência do fato jurídico tributário.

9.2. A presunção de legitimidade do lançamento tributário não interfere na repartição do ônus da prova, ou seja, em razão deste atributo do ato administrativo de lançamento não há uma inversão do ônus da prova no processo administrativo tributário.

9.3. As denominadas regras de inversão do ônus da prova não autorizam a autoridade administrativa a deixar de realizar prova alguma, ficando totalmente liberada do dever de provar e repassando ao contribuinte o ônus da prova. Apenas permitem que a Fazenda Pública demonstre a constituição do fato que levou à inferência lógica do fato jurídico tributário (fato probando) que se presumirá. Ao particular caberá a contraprova da prova do Fisco, demonstrando a inocorrência do evento anteriormente relatado. Nesse sentido, continua cabendo a cada uma das partes a prova de suas alegações. Não vislumbramos propriamente uma inversão do ônus da prova.

9.4. Em matéria tributária não basta apenas ser provada a notoriedade dos fatos, quando a questão for relacionada à constituição do fato jurídico tributário. Os fatos notórios podem ser indícios que, conjuntamente com outras provas, possam formar a convicção do julgador para a constituição do fato jurídico tributário. Faz-se mister, portanto, conjugá-los a outras provas, tais como: perícias técnicas, documentos bancários, escriturações de livros etc., a fim de ser dada maior segurança e estabilidade nas relações entre o Fisco e o contribuinte. Assim, ao Fisco cabe demonstrar as provas presuntivas da constituição do fato jurídico e ao particular o dever de provar a desconstituição do fato.

Capítulo X – O Momento Da Prova

10.1. O momento de produção e apresentação de provas é limitado pelo tempo, demarcado pelo direito. Além disso, é esse mesmo direito que

prolonga o tempo, pelo estabelecimento de prazos judiciais, a fim de conhecer os acontecimentos que conformam o fato jurídico tributário.

10.2. O direito impõe limites à realidade a fim de ser respeitado o sobreprincípio da segurança jurídica. A limitação do tempo pelo estabelecimento de prazos processuais, inclusive prescrevendo regras que ditem limites à produção de provas, é inerente ao próprio direito, refletindo-se inclusive no processo administrativo tributário.

10.3. Reconhecemos as limitações temporais para a produção de provas documentais no processo administrativo tributário, sendo o momento da sua apresentação: a) para o Fisco, juntamente com o lançamento tributário; b) para o particular, com a defesa. Serão admitidas, posteriormente, apenas a apresentação de provas documentais não realizadas por razão de força maior ou atos e fatos supervenientes, documentos ditos ‘novos’, sendo necessária a demonstração da condição excepcional.

10.4. Com relação às outras provas, por exemplo, testemunhais ou periciais, podem ser produzidas até o pronunciamento do órgão julgador, assim sendo, até mesmo em razão de diligências determinadas *ex officio* ou a requerimento da parte.

10.5. Assim, admite-se no processo administrativo tributário a apresentação de provas apenas dos documentos ditos novos em virtude de fatos supervenientes, uma vez que o direito não socorre aos que dormem e o tempo é inimigo inderrotável no mundo da vida. Uma vez proferida a decisão de primeira instância, somente será admitido o exame de *novas provas* em grau de recurso, ordinário ou voluntário (cf. artigo 20, § 2º da Lei Paulista nº 10.941/01).

Capítulo XI – A Função Persuasiva Da Prova e a Influência Dos Valores Para Sua Apreciação

11.1. Na esteira da teoria dos atos de fala, elaborada por JOHN AUSTIN, investigar a linguagem jurídica das provas significa tematizar o contexto sociocultural no qual ela se insere. Nesse diapasão, as provas jurídicas não são demonstrações da verdade ou falsidade dos eventos, mas, sim, servem para influenciar o julgador, pela força ilocucionária da função persuasiva no seu ato decisório administrativo ou judicial.

11.2. Reconhecendo a prova enquanto ato de fala, com força ilocucionária e perlocucionária, visualizamos diversos graus de convencimento ou aceitabilidade das provas acerca das hipóteses sobre a constituição do fato jurídico (tributário), que se determinam mediante uma série de pressupostos e de inferências realizadas pelo sujeito que aprecia a prova a fim de aplicar a norma jurídica geral e abstrata ao caso em concreto.

11.3. Assim, as provas sempre devem dizer algo de significativo a respeito do fato que deve ser provado, ou seja, sempre a prova deve oferecer elementos de confirmação ou de refutação sobre as asserções que versem sobre o fato e estabelecem o vínculo implicacional. Porém, esse convencimento depende também da valoração feita por cada aplicador do direito, em cada caso concreto.

BIBLIOGRAFIA

ALVES, Alaôr Café. *Lógica – pensamento formal e argumentação*. 3 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

ALVES-MAZZOTTI, Alda Judith e GEWANDSZNAJDER, Fernando. *O Método nas Ciências Naturais e Sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa*. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Pioneira, s/d.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo. “Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária”. *Revista de direito tributário*, São Paulo, nº 46, pp. 118-132.

_____. *República e Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

AUSTIN, John Langshaw. *Quando dizer é fazer*. Tradução de Danilo Marcondes de Souza Filho. Porto Alegre: Artes Médicas, 1990.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de teoria do Estado e ciência política*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BENTHAM, Jeremias. *Teoria de las pruebas judiciales*. Granada: Editorial Comares, 2001.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz: sobre o mundo jurídico e outros mundos*. Recife: Fundação de Cultura Cidade do Recife, 1994.
- _____. *Lançamento tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- _____. *O contraditório no processo judicial (uma visão dialética)*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. “A prova no processo administrativo tributário federal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*, v. 6. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 9-18.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6 ed. Coimbra: Almedina, 1993.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- CARVALHO, Paulo de Barros. “Processo Administrativo Tributário”. *Revista de direito tributário*, São Paulo, nº 9-10, pp. 276-294.
- _____. “A prova no procedimento administrativo tributário”. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, nº 34, pp.104-116.

- _____. *Curso de direito tributário*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. *Teoria da norma tributária*. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CHAUÍ, Marilena. *Convite à Filosofia*. 12 ed. São Paulo: Editora Ática, 2002.
- CHIESA, Clélio. *ICMS – Sistema constitucional tributário*. São Paulo: LTR, 1997.
- _____. *A competência tributária do Estado brasileiro - desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CINTRA, Antonio Carlos Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini e DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- ECHANDÍA, Devis Hernando. *Teoria general de la prueba judicial*, Tomos I e II. 5 ed. Bogotá: Editorial Temis, 2002.
- ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 6 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1988.
- ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- FARIA, Rita Lynce de. *A inversão do ônus da prova no direito civil português*. Lisboa: LEX, 2001.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1991.
- FIGUEIREDO, Cândido de. *Dicionário da Língua portuguesa*. 14 ed. Rio de Janeiro: Editora Mérito.
- FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação – as categorias de pessoa, espaço e tempo*. São Paulo: Ática, 1996.
- GORDILLO, Agustin. *Princípios gerais de direito público*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*, 1º v., 8 ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- GUERRA, Renata Rocha. *Auto de infração tributário: produção e estrutura*. Tese de doutoramento em Direito do Estado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica - PUC/SP, 2004.
- GUIBOUG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1985.
- HABERMAS, Jürgen. *Pensamento pós-metafísico: estudos filosóficos*. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. 2 ed. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 2002.
- _____. *Consciência moral e agir comunicativo*. Tradução de Guido A. de Almeida. 2 ed. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 2003.
- HOFFMAN, Suzy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.
- HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

- _____. *Lançamento tributário e “autolançamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; KANITZ, Stephen e outros. *Contabilidade Introdutória*. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- LUHMANN, Niklas. *Sociologia do direito I*. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 1983.
- MELLO, Marcos Bernardes de Mello. *Teoria do fato jurídico – plano da eficácia*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. *Teoria do fato jurídico*. 4 ed., São Paulo: Saraiva, 1991.
- MELO, José Eduardo Soares de. “O novo processo administrativo tributário de São Paulo. Aspectos polêmicos”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*, v. 6. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 57-74.
- _____. *ICMS – teoria e prática*. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Processo penal*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- MORCHON, Gregorio Robles. *Teoria del derecho (fundamentos de teoria comunicacional del derecho)*, v. I. Madrid: Civitas, 1998.
- _____. *O Direito como texto*. São Paulo: Manole, 2005.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Novo processo civil brasileiro*. 22 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- NEDER, Marcos Vinícius e LÓPEZ, Maria Teresa Martínéz. *Processo administrativo fiscal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002.

- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*, São Paulo: Ed. Acadêmica, 1994.
- _____. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.
- _____. “Da autopoiese à alopoiese do direito”. In: *Anuário do Mestrado em Direito*, nº 5. Recife: Faculdade Federal de Pernambuco, 1992.
- _____. “Do pluralismo jurídico à miscelânea social: o problema da falta de identidade da(s) esfera(s) de juridicidade na modernidade periférica e suas implicações na América Latina”. In: *Anuário do Mestrado em Direito*, nº 6. Recife: Faculdade Federal de Pernambuco, 1993.
- OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta lingüístico-pragmática da filosofia contemporânea*. São Paulo: Loyola, 1996.
- PERELMAN, Chaïm e OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação – a nova retórica*. Tradução Maria Ermantina Galvão. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- QUEIROZ, Luís César Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- QUEIROZ, Mary Elbe. “Mesa de debates ‘A’ - Processo administrativo tributário”. *Revista de direito tributário*, São Paulo, nº 87, pp. 30-39.
- ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. 2 ed. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1997.
- SALABERRY, Fernando Moraes. *Anotações sobre o processo administrativo tributário paulista*. São Paulo: Sinafresp, 2003.

- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.
- _____. *Prescrição e Decadência*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- _____. “Recurso administrativo julgado inexistente em razão da cassação da medida liminar com efeitos *ex tunc* – desmestificando o efeito *ex tunc* no direito – a medida liminar como a juridicização do direito à dúvida”. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, nº 91, pp. 127-132.
- _____. “As classificações no sistema tributário brasileiro”. In *Justiça tributária*. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- SANTOS, Moacyr Amaral. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*, v.2. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 1985.
- SÃO PAULO. Secretaria de Estado de Negócios da Fazenda. Tribunal de Impostos e Taxas. Ementário: ementas e íntegras das principais decisões do TIT. Anos de 2003; 1998 a 2000; Jun/96 a abr/1997.
- SCAVINO, Dardo. *La Filosofía Actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós Postales, 1999.
- SILVA, de Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- SILVA, Joana Lins e. *Fundamentos da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SOUZA, Luiz Sérgio Fernandes de. *Contribuição para uma teoria pragmática do abuso do direito no processo judicial*. Tese de doutoramento em Direito. São Paulo: Universidade de São Paulo - USP, 2002.
- TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Madrid: Editorial Trotta, 2002.
- TEUBNER, Gunther. *O direito como um sistema autopoietico*. Tradução José Engrácia Antunes. Lisboa: Fundação Gulbenkian, 1989.

- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*, v. I. 41 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Tradução Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.
- ULLMANN, Stephen. *Semântica – uma introdução à ciência do significado*. Tradução J. A. Osório Mateus. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1964.
- VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*, vols. 1 e 2. São Paulo: Axis Mundi, 2003.
- _____. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- _____. *Causalidade e relação no direito*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- _____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- WARAT, Luiz Alberto. *Introdução geral ao direito*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris editor, 1994.