

O EFEITO RICOCHETE NA INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA EM DIREITO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DO ARTIGO 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Thaís de Souza Lima Oliveira¹

Fecha de publicación: 01/01/2014

EL EFECTO REBOTE EN LA INVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN DERECHO TRIBUTARIO: ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 135, III, CÓDIGO FISCAL BRASILEÑO

RESUMO:

O presente trabalho, a partir do construtivismo lógico-semântico, busca responder à seguinte problemática: se e em que medida a inversão do ônus da prova, em direito tributário, desincumbe o agente público de promover a adequada subsunção do fato à norma? Desenvolve, para tanto, três capítulos e, por fim, uma conclusão. No primeiro capítulo preocupa-se com a construção da norma de competência para incidir a norma tributária. No segundo capítulo, almeja desconstruir o entendimento segundo o qual a presunção de validade da norma individual e concreta inverteria o ônus da prova para o sujeito passivo, momento em que propõe uma resposta ao papel da inversão do ônus da prova em direito tributário. No terceiro capítulo, o trabalho almeja analisar o dever do Fisco de provar o fato jurídico tributário sob o prisma do artigo 135, III, do CTN. Alfim, na conclusão, sintetiza as teses do trabalho, unificando-as.

PALAVRAS-CHAVE: inversão do ônus da prova; presunção de validade; construtivismo lógico-semântico.

¹ Mestranda em Direito Processual pelo Programa *Stritu Sensu* de Pós-Graduação da Universidade Federal do Espírito Santo. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Advogada.
Endereço eletrônico: thais.sloliveira@gmail.com

ABSTRACT:

This paper, it comes from Logical-Semantic Constructivism, search to answer the following problematic: whether and to what extent the shifting the burden of proof, in tax law, the public official discharging to promote proper subsumption the fact to the rule? Develops, therefore, three chapters, and finally a conclusion. The first chapter is concerned with the construction of the standard of competence to cover the tax rule. The second chapter aims to deconstruct the understanding that the presumption of validity of the standard individual and specific shifting the burden of proof to the taxpayer, when paper proposes an answer to reversing the burden of proof in tax law. In the third chapter, the work aims to analyze the Treasury's duty to prove the tax legal fact in the light of Article 135, III, of the Brazilian Tax Code. The end, in conclusion, summarizes the thesis work, unifying them.

KEYWORDS: shifting the burden of proof; presumption of validity; logical-semantic constructivism.

1 INTRODUÇÃO

É noção corrente, na doutrina², o entendimento segundo o qual os atos administrativos gozam de presunção de legitimidade, o que implica a inversão do ônus da prova.

No direito tributário, valendo-se de tal presunção, não é sem vez que ocorre a edição de norma tributária individual e concreta sem qualquer lastro probatório e, conseqüentemente, a transferência para o contribuinte do ônus de provar a inoccorrência do fato jurídico.

Diante de tal cenário, surgem os seguintes questionamentos: é permitido ao agente público, no processo de positivação, inserir norma individual e concreta cujo fato jurídico não fora provado? Possui a administração pública o ônus da prova? Que significa a presunção de legitimidade e quais seus efeitos? Trata-se de questionamentos secundários que nortearão o desenvolvimento do trabalho e a partir dos quais se buscará responder a problemática central: se e em que medida a inversão do ônus da prova, em direito tributário, desincumbe o agente público de promover a adequada subsunção do fato à norma?

² Cf., por todos, DI PIETRO, Maria Zanella. **Direito Administrativo**. 23.ed. São Paulo, Atlas, 2010, p. 197-200.

Para responder à problemática faz-se necessária a realização de cortes metodológicos. Afinal, estes, enquanto atos linguísticos delineadores da realidade³, logram separar – e construir – o que será alvo de contemplação científica do que não será.

Todo o trabalho será desenvolvido a partir dos pressupostos e categorias do Construtivismo Lógico-Semântico. Assim, o Direito é entendido como um sistema cujos elementos são as normas jurídicas, o mínimo irreduzível do deôntico, segundo Paulo de Barros Carvalho.⁴ Estas, as normas jurídicas, são um juízo hipotético-condicional que estabelecem uma relação jurídica (consequente) em decorrência da concreção de determinado fato (antecedente).

A norma jurídica consubstancia-se numa construção intelectual do sujeito cognoscente, sendo necessárias, por vezes, a leitura e a interpretação de diversos enunciados para construí-la. Consoante os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, à luz da Teoria Hermenêutica, são quatro as etapas ou subsistemas percorridos para a construção do sentido completo das normas jurídicas: a) o conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão; b) conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; c) o domínio articulado de significações normativas; e d) os vínculos de coordenação e subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas.⁵

No decorrer do trabalho seguir-se-ão os moldes do percurso gerativo de sentido delineado pelo professor da PUC/SP. Em cada capítulo os enunciados serão analisados, interpretados e inseridos em normas jurídicas, para, alfim, integrá-los ao sistema de direito positivo.

Num primeiro momento constrói-se a norma de competência para promover a incidência da tributária.⁶ Analisa-se o critério procedimental de tal norma e defende-se que o dever de provar o fato alegado é nota do referido critério. Sustenta-se que é uma incongruência falar em ônus da

³ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 11-12.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 7. ed.. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 20.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 183.

⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 251.

prova para a Administração Pública, eis que esta possui o dever de provar os fatos alegados.

Num segundo momento, o dever de provar o fato jurídico previsto na norma de competência é utilizado para rebater a tese de que a presunção de validade da norma individual e concreta transfere ao contribuinte o ônus da prova, oportunidade em que se responde à problemática.

Por fim, com as respostas alcançadas, analisa-se o dever de provar especificamente na atividade enunciativa da norma de responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, a fim de aplicar a teoria à prática.

2 A NORMA DE LANÇAMENTO E O DEVER DE PROVAR O FATO DESCRITO NO ANTECEDENTE DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA.

O Direito é uma ordem normativa da conduta humana.⁷ Regula-se-a, obrigando-a, permitindo-a ou proibindo-a, através da criação/aplicação de normas jurídicas, em um processo contínuo. Nem todas as normas, todavia, estão voltadas imediatamente à regulação final da conduta, daí a distinção entre normas de comportamento e normas de estrutura. Aquelas têm como objetivo final a disciplina da conduta humana. Estas, a criação e transformação de outras regras.⁸ São exemplos de regras de condutas as regras-matrizes de incidência tributária e todas aquelas que fixam os chamados deveres instrumentais. Por sua vez, são regras de estrutura as que outorgam competência, isenções, imunidades, entre outras. Aqui, atem-se às normas de estrutura que fixam competência. Não a todas. Estuda-se especificamente a norma de competência para promover a incidência da norma tributária⁹, ou simplesmente norma de lançamento. Ou seja, a norma que disciplina a criação das normas tributárias individuais e concretas.

Tácio Lacerda Gama¹⁰ afirma que competência como norma delimita a pessoa ou o órgão de direito público, bem como o procedimento

⁷ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 35.

⁸ CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário**: delineamentos de uma teoria. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 113-114.

⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 251.

¹⁰ GAMA, Tácio Lacerda. **A norma de competência tributária para instituição de contribuições interventivas**. 2002. 235 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002, p. 43.

e os limites materiais, que serão observados na criação de normas jurídicas. No caso da norma de lançamento, delimitam-se os agentes públicos autorizados a relatar a ocorrência de um fato jurídico tributário imputando-lhe a consequência prevista, qual seja: produzir normas tributárias individuais e concretas.

Em termos estruturais, a norma de lançamento contempla no antecedente a descrição do processo de enunciação necessário à criação da norma tributária individual, identificado pelo: i) critério pessoal; ii) critério procedimental; iii) critério espacial e iv) critério temporal. E, no conseqüente, uma relação jurídica cujo objeto é o dever de criar a norma tributária individual e concreta.

No antecedente, o critério pessoal diz respeito ao sujeito autorizado a editar a norma tributária individual e concreta. O critério procedimental refere-se ao conjunto de enunciados que prescrevem o procedimento administrativo necessário à criação da norma tributária individual. São exemplos: a qualificação do contribuinte, a descrição fundamentada do fato, a informação da disposição legal infringida. Em nível federal, tal procedimento encontra-se regulado no Decreto 70. 235/1972. O critério espacial remete ao lugar em que se deve dar a enunciação; e, por derradeiro, o critério temporal, ao momento da aplicação da norma.

O conseqüente contempla a relação jurídica que se instala com a concreção, no tempo e no espaço, do fato descrito na hipótese. A relação jurídica é travada entre o sujeito competente (sujeito ativo) e o conjunto de sujeitos tendo como objeto a inserção de texto jurídico sobre determinada matéria.¹¹

Em síntese, o antecedente da *norma de lançamento* estabelece *quem, como, onde e quando*; e o conseqüente, os *efeitos*. Fixemo-no no “como”.

2.2 O DEVER DE PROVAR COMO NOTA DO CRITÉRIO PROCEDIMENTAL

O Direito Tributário pátrio encontra-se jungido por máximas constitucionais¹², entre as quais o princípio da tipicidade tributária previsto

¹¹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 75

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 73-74.

no artigo 150, I, da Constituição Federal¹³, *in verbis*: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Da instituição do tributo, com a delimitação da regra-matriz de incidência tributária (RMIT), à aplicação desta ao caso concreto, no exercício da competência para promover a incidência da norma tributária, tal princípio encontra-se presente adquirindo contornos distintos. Naquele quer ele significar que a lei exacional deve abarcar elementos descritores do fato jurídico e os elementos prescritores da relação obrigacional. Neste, por sua vez, compreende a exigência da estrita correspondência do fato à norma tributária (regra-matriz de incidência tributária). A estas duas dimensões do princípio da tipicidade tributária Paulo de Barros Carvalho chamou, respectivamente, de plano legislativo e de plano da facticidade.¹⁴

Corolário inevitável do plano da facticidade do princípio da tipicidade tributária é a necessidade de os agentes públicos demonstrarem os elementos probatórios que apontam a ocorrência do fato jurídico previsto na antecedente da norma tributária geral e abstrata.

A norma de competência para promover a incidência da norma tributária não se esquivava dessa exigência; cabe ao agente público, no exercício da atividade enunciativa, provar os fatos alegados. Exatamente por este motivo, o Decreto 70.235/1972 prescreve no artigo 9º¹⁵, *caput*, que o auto de infração deverá ser instruído com todas as provas indispensáveis à comprovação do ilícito.

Transportando o dever de provar o fato jurídico e o ilícito tributário para a estrutura compositiva da norma de lançamento, conclui-se que o mesmo integra o critério procedimental. Com efeito, o critério procedimental comporta o conjunto de enunciados relativos ao modo de realizar a enunciação, os quais compreendem: o início do procedimento (p1), a depuração dos fatos que envolvem a obrigação tributária e eventual ilícito (p2), e a respectiva colheita de diligências e de provas (p3). É na

¹³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 08.mar.2013.

¹⁴ CARVALHO. Paulo de Barros. **A prova no procedimento administrativo tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 34, p. 105, 1998.

¹⁵ BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 7.mar.1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm> acesso em: 08.mar.2013.

colheita de diligências e de provas que comprovem a obrigação tributária e eventual ilícito – (p3) – que o sujeito ativo deve comprovar a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato previsto no antecedente da norma geral e abstrata.

No ato de enunciação, portanto, é dever da autoridade administrativa, no antecedente, demonstrar os elementos probatórios do fato jurídico ou do ilícito tributário. Esse o entendimento esposado por Florence Haret para quem a administração não detém o ônus da prova, mas o dever de provar.¹⁶

A norma de competência para promover a incidência da norma tributária, nesse sentido, revestir-se-á da seguinte estrutura: **Antecedente:** dado o fato se um sujeito competente (Sc), seguindo o procedimento (Cp), devidamente instaurado (p1), identificar a ocorrência de um fato do mundo que se enquadre no antecedente de uma norma tributária geral e abstrata (p2), embasado em provas (p3), em determinada coordenada de espaço (Ce) e tempo (Ct); **Consequente:** tem o dever de aplicar a norma geral e abstrata, a qual deverá ser obedecida pelo sujeito passivo.

O descumprimento pela Administração Pública do dever de provar a ocorrência da situação jurídica tributária implica a invalidade da norma jurídica introduzida, conforme leciona Tácio Lacerda Gama.¹⁷ Com efeito, o procedimento somente completar-se-á com o transcurso de cada um dos iteres, entre os quais a colheita de provas (p3). Transposto quaisquer deles (p1, p2 ou p3), o procedimento restará incompleto, e viciado estará o critério procedimental.

No ato nomogenético de normas individuais e concretas, pois, é vedado ao sujeito competente “o emprego de recursos imaginativos, por mais evidente que pareça ser o comportamento delituoso do sujeito passivo”.¹⁸ Todos os elementos do tipo normativo existentes no fato que se pretende tributar devem ser pormenorizadamente indicados. Afinal, como

¹⁶ HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 752-753.

¹⁷ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 71.

¹⁸ CARVALHO. Paulo de Barros. **A prova no procedimento administrativo tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 34, p. 105, 1998.

assevera Eurico Marco Diniz de Santi, “fato jurídico é fato juridicamente provado”.¹⁹

É por meio das provas colhidas que o sujeito ativo – agente público – atestará a ocorrência no mundo fenomênico do fato alegado e que os fatos jurídicos são constituídos e inseridos no sistema.²⁰ Fabiana Del Padre Tomé²¹ assevera que o fato alegado é um *prius* em relação às provas; primeiro alega-se um fato, depois se procura prová-lo. Da combinação articulada dos enunciados probatórios é constituído o fato jurídico. Sem provas, pois, os acontecimentos do mundo social não ingressam nos domínios jurídicos.

Das premissas expostas conclui-se pela incongruência de se falar em ônus da prova para a Administração Pública: o ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, o qual não pode ser exercido por aquela na esfera tributária. O ônus da prova consiste no encargo que têm as partes de produzir provas para demonstrar a veracidade dos fatos alegados. Trata-se de uma faculdade, na medida em que não há sanção jurídica para a inércia, apenas o não atingimento do objetivo pretendido. Nos dizeres de Giuseppe Chiovenda, “é uma condição para se obter a vitória, não um dever jurídico”.²²

A Administração Pública, no exercício da competência para fazer incidir norma tributária, nesse sentido, não possui a faculdade de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário, mas sim verdadeiro dever²³, o qual, já se afirmou, integra o critério procedimental da norma de competência para promover a incidência da norma tributária.

Em síntese, é de se concluir que: a) a norma de competência para fazer incidir norma tributária delimita os agentes públicos autorizados a relatar a ocorrência de um fato jurídico tributário e imputar-lhe a consequência prevista, produzindo, assim, normas tributárias individuais e concretas; b) o critério procedimental, que integra o antecedente daquela norma, prevê o dever de os agentes públicos provarem a ocorrência do fato jurídico previsto na antecedente da norma tributária geral e abstrata,

¹⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 43.

²⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 320.

²¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 183.

²² CHIOVENDA, 1928, apud TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 227.

²³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 238.

interpretação esta que advém do artigo 150, I, da Constituição Federal e do artigo 9º, *caput*, do Decreto 70.235/1972; c) a Administração Pública, assim, no exercício da competência para fazer incidir norma tributária não possui o ônus de provar, já que este pressupõe direito subjetivo disponível, mas verdadeiro dever cuja sanção ao descumprimento é a invalidade da norma introduzida.

3 A PRESUNÇÃO DE VALIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS ANTE O DEVER DE PROVAR: O EFEITO RICOCHETE

Em que pese o dever de a Administração Pública provar os fatos alegados, parcela da doutrina²⁴ e da jurisprudência pátrias²⁵ posicionam-se no sentido de que uma vez inserida norma tributária individual e concreta, ainda que com violação aos critérios da norma de competência, a mesma presume-se válida cabendo ao contribuinte o ônus de provar o contrário. Para os que comungam deste entendimento a norma individual e concreta, lá chamada simplesmente de lançamento, goza de presunção de legitimidade²⁶, somente elida por prova inequívoca por parte do contribuinte. Tal entendimento, no entanto, não se coaduna com o princípio da estrita legalidade (artigo 150, I, da Constituição Federal), tampouco com o artigo 9º, *caput*, do Decreto 70.235/1972.

O presente capítulo, assim, tem como objetivo refutar o argumento segundo o qual a presunção de validade da norma individual e concreta introduzida tem o condão de inverter o ônus da prova. Para alcançar esse mister faz-se necessário, inicialmente, tecer breves considerações sobre o que a doutrina chama de presunção de legitimidade dos atos administrativos e sobre a opção deste trabalho pelo termo presunção de validade da norma individual e concreta.

A linguagem padece de ambigüidade, e o sistema de direito positivo, vertido de linguagem, não se esquivava desse vício; nesse sentido, também, o termo lançamento tributário. “Norma”, “procedimento” e “ato” são acepções atribuídas àquele vocábulo. Norma como a proposição dual

²⁴ HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e Autolancamento**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 63.

²⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação n.º 1997.32.00.002635-7, Oitava Turma Especializada, Rel. Des. Juiz Federal Mark Yshida Brandao (Conv.), decisão de 26/02/2010, DJ de 18/03/2010; BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação n.º 94.01.11130-8, Segunda Turma Suplementar, Rel. Des. Juiz Lindoval Marques De Brito (conv.), decisão de 19/03/2002, DJ de 29/04/2002.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos de Incidência**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 229.

que prevê a descrição do processo enunciativo necessário à criação da norma tributária individual; procedimento como sucessão dos atos praticados pela autoridade competente; ato como resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento, ou seja, a expedição de norma individual e concreta. A escolha por qualquer das acepções está condicionada ao interesse dos utentes da linguagem. Aqui se optou pelo enfoque normativo. Como corolário fala-se em presunção de validade e não em presunção de legitimidade, atributo este (a presunção de legitimidade) conferido aos atos administrativos e não às normas jurídicas. O uso, aqui e ali, seja nos julgados colacionados, seja na doutrina do termo presunção de legitimidade, no entanto, não altera a conclusão que se fará: a presunção da norma tributária individual e concreta não exonera o agente público do dever de provar o fato que alega existir. Isto porque, de acordo com o marco teórico eleito, é sem sentido o *topos* da presunção de validade como justificava para a inversão do ônus da prova no direito tributário.

Validade é a relação de pertinencialidade da norma a um determinado sistema, de tal sorte que ao dizer que u'a norma 'N' é válida, estar-se a expressar que ela pertence a um sistema 'S'".²⁷ Uma norma é válida na medida em que foi produzida segundo as regras traçadas pela norma superior (fundamento de validade do veículo introdutor).²⁸

Como a análise da conformidade da norma com as regras traçadas no sistema é realizada *a posteriori* da atividade enunciativa, admite-se a norma como válida e depois se verifica se a mesma foi produzida por autoridade competente e consoante o procedimento fixado. A presunção de validade é, pois, traço característico de todas as normas jurídicas. Trata-se de pressuposto gnoseológico do direito positivo para que a norma adquira o *status* de jurídica. Destarte, afigura-se sem sentido, tendo por fundamento a presunção de validade, inverter-se o ônus da prova em Direito Tributário.

O relevante para fins de distribuição do ônus da prova são as regras probatórias previstas no sistema de direito positivo, e não simplesmente a presunção de validade. Conforme leciona Florence Haret, a presunção de legitimidade nada inverte o ônus da prova, cabendo à autoridade administrativa apresentar provas do fato.²⁹ No mesmo sentido é o

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 82.

²⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 256-277.

²⁹ HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções em direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 752.

posicionamento de Paulo de Barros Carvalho para quem “não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a administração de provar as ocorrências que se afirma terem existido”.³⁰

No Direito Tributário tais regras probatórias encontram-se expressas, como já afirmado, no princípio da tipicidade tributária (dimensão fatural) e no Decreto 70.235/72, os quais estabelecem o dever de os agentes públicos, na positivação das normas tributárias, provarem os fatos que alegam existir. Não por outra razão defendeu-se no Capítulo Primeiro que o dever de provar é nota do critério procedimental da norma de competência para promover a incidência da norma tributária.

Em virtude desse “dever de provar”, a presunção de validade da norma tributária individual e concreta persiste tão-somente até a mesma ser questionada, momento a partir do qual é devolvido para a Administração Pública o dever de provar a veracidade do fato que originou a obrigação tributária.³¹ O questionamento acerca da validade da norma tributária individual e concreta opera um “efeito ricochete” no ônus da prova, que retorna para a Administração Pública. Com efeito, é desta o dever de produzir provas acerca do fato alegado.

Por forças das premissas adotadas, conclui-se que: a) a inversão do ônus da prova, no direito administrativo, como decorrência da presunção de validade é sem sentido, haja vista esta (a presunção de validade) é pressuposto gnosiológico para que todas as normas sejam qualificadas como jurídicas; b) a inversão do ônus da prova deve obedecer às regras probatórias postas no ordenamento jurídico; c) o princípio da estrita legalidade e o Decreto 70.235/72 prescrevem que é dever do agente público provar os fatos alegados; d) assim, a presunção de validade da norma individual e concreta perdura até o questionamento da parte contrária, devolvendo-se para a Administração Pública o dever de provar o fato imputado, o que aqui se chamou de efeito ricochete.

³⁰ CARVALHO. Paulo de Barros. **A prova no procedimento administrativo tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 34, 1998, p. 108.

³¹ CARVALHO. Paulo de Barros. **A prova no procedimento administrativo tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 34, 1998, p.108; FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 162.

4 DA TEORIA À PRÁXIS: ANÁLISE DO DEVER DE PROVAR A RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES PREVISTA NO ARTIGO 135, III, DO CTN

No primeiro capítulo construiu-se o entendimento de que é dever da Administração Pública provar o fato jurídico e o ilícito tributário. No segundo capítulo rebateu-se a tese de que a presunção de validade da norma tributária individual e concreta tem o condão de inverter o ônus da prova. Neste, todo o arcabouço teórico então construído será aplicado à atividade enunciativa de normas de responsabilidade tributária dos administradores, prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

4.1 A ESTRUTURA DA NORMA DE RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

Prescreve, com efeito, o artigo 135, III do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[..]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.³²

Nos termos do citado artigo o administrador será pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder, com infração de lei, contrato social, ou estatuto. Trata-se de fatos disjuntivos de modo que basta a ocorrência de um para se irromper o vínculo obrigacional entre o administrador e o Fisco.

Para fins do artigo 135, III, do CTN, o excesso de poder configura-se pela extrapolação pelo administrador dos limites que lhe foram conferidos. No exercício da atividade de gestor empresarial, cabe ao administrador agir com probidade, diligência e boa-fé, sempre zelando pelos interesses da sociedade. Esta é a dicção do artigo 1.011 do Código Civil: “O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma

³² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, 27.out.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> acesso em: 12.mar.2013.

empregar na administração de seus próprios negócios”.³³ Quando o mesmo, porém, extrapola os limites que lhe foram conferidos, configurado estará o excesso de poder.³⁴ “Infração de lei”, por sua vez, entende-se o descumprimento legal capaz de implicar o surgimento de uma obrigação tributária³⁵. A infração do contrato social ou do estatuto, por derradeiro, refere-se à violação dos dispositivos expressos nesses instrumentos societários. Segundo lição de Maria Rita Ferragut, “o autor do ilícito, nessas situações, conhece o seu dever, mas deixa de cumpri-lo em que pese ser evitável essa situação.”³⁶

A prática de atos com excesso de poder ou com infração de lei, contrato social, ou estatuto são condições necessárias, mas não suficientes, porém, para desencadear o vínculo obrigacional com o Fisco. A responsabilidade tributária requer um *plus*: o dolo. O administrador deve ter o *animus* de praticar o ilícito.³⁷

Transportando tal interpretação para a estrutura das normas jurídicas, pode-se dizer que a regra-matriz de incidência de responsabilidade do artigo 135, III, do CTN comporta no antecedente a prática de conduta dolosa do administrador com excesso de poder ou com infração de lei ou contrato social ou estatuto, em determinadas coordenadas espacial e temporal. E, no conseqüente, a relação jurídica na qual figura como sujeito passivo o administrador, cujo dever é efetuar o pagamento da obrigação tributária que resultou dos atos praticados com excesso de poder, infração a lei, contrato social ou estatuto, e como sujeito ativo o Fisco, com o direito de exigir o cumprimento da obrigação.

4.2 O DEVER DE PROVAR OS FATOS PREVISTOS NO ANTECEDENTE DA NORMA DE RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

³³ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**, 11.jan.2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm> acesso em: 12.mar.2013.

³⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 128.

³⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 128.

³⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 134.

³⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 121.

Para fazer incidir a norma de responsabilidade, cabe ao sujeito competente da norma de lançamento demonstrar a existência, no caso concreto, de todos os critérios identificadores previstos no antecedente da RMIT, ou seja, que sujeito X, na qualidade de administrador da empresa Y, praticou a conduta Z dolosa com excesso de poder ou com infração de lei ou contrato social ou estatuto, a qual gerou obrigação tributária. Somente com a absoluta identidade entre o fato jurídico e o desenho normativo da hipótese ter-se-á o processo de positivação.³⁸ Noutros termos, é dever do agente competente, ao exercer a competência para fazer incidir a norma de responsabilidade, provar a prática dolosa de ato ilícito pelo administrador a qual deu ensejo ao surgimento de obrigação tributária. Não basta a mera alegação de que o fato ocorreu imprescindível a prova da ocorrência, no fundo fenomênico, do fato previsto no antecedente da norma de responsabilidade. Introduzida, no sistema de direito positivo, a norma individual e concreta de responsabilidade tributária sem aparato probatório a mesma padecerá de invalidade, como leciona Tácio Lacerda Gama:

Ignorando qualquer dos seus aspectos, ou seja, feita a enunciação dos textos de direito positivo sem a atenção a qualquer dos elementos previstos no modo de enunciação, o texto não terá sido enunciado de forma correta. O fato da enunciação não ter ocorrido de acordo com o sistema. Logo, a norma jurídica inserida por esse instrumento introdutor será invalida.³⁹

A afirmação de invalidade da norma pelo responsável, seja no processo administrativo, seja no judicial, importará no efeito ricochete do ônus da prova, ou seja, na devolução para a Administração Pública do dever de provar. Ao contrário, impor ao responsável tributário o ônus de provar que a obrigação tributária não é efeito da prática pelo mesmo de conduta dolosa com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, é institucionalizar a violação de critérios normativos sem qualquer sanção, isto é, fugir dos limites semânticos fornecidos pela espiral hermenêutica do artigo 150, I da CF e do artigo 9º do Decreto 70.235.

Não é dever ou ônus do contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, mas sim do Fisco provar o contrário: a ocorrência do fato gerador. Somente terá o contribuinte o ônus de provar quando a norma individual e

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 280.

³⁹ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 71.

concreta for introduzida a partir de um processo de enunciação em que todos os critérios restarem atendidos.

Corroborando esse entendimento Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] caso se trate de um lançamento formalmente perfeito, devidamente fundamentado e acompanhado dos elementos que comprovam os fatos sobre os quais se funda, será do contribuinte autor de uma ação anulatória o ônus de provar que tais fatos ocorreram de modo diferente do considerado pela autoridade lançadora, ou de que outros fatos ocorreram de sorte a alterar, modificar ou extinguir o direito consubstanciado no ato de lançamento.⁴⁰

Como se vê, no processo de positivação da norma de responsabilidade do administrador é dever do agente público provar que a obrigação tributária resultou da conduta dolosa praticada pelo administrador com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Ao administrador somente será atribuído o ônus da prova se todos os critérios da norma de competência forem atendidos.

5 CONCLUSÃO

A análise da inversão do ônus da prova em direito tributário exige a fixação de premissas, somente à luz das quais se tem uma conclusão coerente. Com base nos pressupostos e categorias do Construtivismo Lógico-Semântico, construíram-se duas teses centrais, cada qual de um capítulo, as quais foram aplicadas no terceiro.

A primeira tese sustenta que a norma de competência para fazer incidir norma tributária comporta, na hipótese, juntamente com o aspecto pessoal, temporal e espacial, o procedimento, assim entendido como conjunto de enunciados que prescrevem o procedimento administrativo necessário à criação da norma tributária individual. No procedimento está contido o dever de os agentes públicos provarem os fatos alegados, em atenção ao princípio da tipologia tributária e do artigo 9º do Decreto 70.235. Por esta razão conclui-se que Administração Pública, no exercício da competência para fazer incidir norma tributária, não possui o ônus de provar, já que este pressupõe direito subjetivo disponível, mas verdadeiro dever cuja sanção ao descumprimento é a invalidade do enunciado-enunciado introduzido.

⁴⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 486.

A segunda tese reside na desconstrução do entendimento segundo o qual a presunção de validade da norma individual e concreta teria o condão de inverter o ônus da prova para o sujeito passivo. Defende-se que as regras probatórias, em direito tributário, encontram-se expressas no princípio da tipicidade tributária (dimensão factual) e no Decreto 70.235/72 e que é sem sentido inverter o ônus da prova tendo por fundamento a presunção de validade (ou de “legitimidade”, para falar com a doutrina corrente), afinal esta é qualidade de todas as normas jurídicas e não somente das normas tributárias individuais e concretas. Assim, conclui pela existência do efeito ricochete do ônus da prova: demonstrado pelo sujeito passivo que a Administração Pública olvidou-se de provar os fatos alegados, devolve-se para esta o “ônus da prova”.

No último capítulo, o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional foi analisado sobre o prisma das duas teses desenvolvidas. Fixada a norma de responsabilidade do administrador conclui-se que é dever do agente público, ao aplicá-la, provar que o administrador agiu dolosamente ou com excesso de poder ou com infração a lei ou ao contrato social ou estatuto.

Nesse sentido, pode-se dizer que a doutrina enuncia proposição descritiva ontologicamente falsa ao descrever a validade da norma de lançamento sem nela consignar o procedimento probatório como dever do Fisco, pois vai de encontro aos limites semânticos decorrentes do artigo 150, I da CF e do artigo 9º do Decreto. Da mesma forma, já no jogo de linguagem do direito positivo, as decisões judiciais que não anulem lançamentos que carecem de qualquer instrução probatória terão presunção de validade, mas devem ser anuladas – ou, para falar com doutrina tradicional, reformadas – tendo por suporte fático o erro de direito do *decisum*.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, 5.out.1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > acesso em: 08.mar.2013.

_____.Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 7.mar.1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm> acesso em: 08.mar.2013.

- _____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, 27.out.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> acesso em: 12.mar.2013.
- _____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**, 11.jan.2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm> acesso em: 12.mar.2013.
- _____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação n.º 94.01.11130-8, Segunda Turma Suplementar, Rel. Des. Juiz Lindoval Marques De Brito (conv.), decisão de 19/03/2002, DJ de 29/04/2002
- _____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação n.º 1997.32.00.002635-7, Oitava Turma Especializada, Rel. Des. Juiz Federal Mark Yshida Brandao (Conv.), decisão de 26/02/2010, DJ de 18/03/2010.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **A prova no procedimento administrativo tributário**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 34, p. 104-116, 1998.
- _____. **Curso de direito tributário**. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. **Fundamentos jurídicos de incidência**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. **Repetição do indébito tributário: delineamentos de uma teoria**. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- DI PIETRO, Maria Zanella. **Direito Administrativo**. 23.ed. São Paulo, Atlas, 2010.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009.
- GAMA, Tácio Lacerda. **A norma de competência tributária para instituição de contribuições interventivas**. 2002. 235 f. Dissertação

(Mestrado em Direito). Pontifca Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002.

_____. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade.** São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Competência regulamentar da ANATEL e tributação. O caso da Súmula nº 07/2005.** Revista de Direito Tributário, v. 97, p. 75-85, 2006.

HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções em direito tributário.** São Paulo: Noeses. 2010.

HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e Autolancamento.** São Paulo: Dialética, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário.** 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário.** São Paulo: Max Limonad, 2001.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2008.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o sistema do direito positivo.** 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.