

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA  
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA

LÍLIA MARIA TIMOTHEO LUNA

**A CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PRESUMIDO E SEU  
ENSEJO À TRIBUTAÇÃO: UMA ANÁLISE ACERCA DA ADEQUAÇÃO DO  
LANÇAMENTO “POR PRESUNÇÃO” AO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO**

JOÃO PESSOA

2020

LÍLIA MARIA TIMOTHEO LUNA

**A CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PRESUMIDO E SEU  
ENSEJO À TRIBUTAÇÃO: UMA ANÁLISE ACERCA DA ADEQUAÇÃO DO  
LANÇAMENTO “POR PRESUNÇÃO” AO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito (Campus João Pessoa) do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharela em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. M.e Alex Taveira dos Santos

JOÃO PESSOA

2020

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

L961c Luna, Lília Maria Timotheo.

A constituição do fato jurídico tributário presumido e seu ensejo à tributação: uma análise acerca da adequação do lançamento "por presunção" ao ordenamento jurídico pátrio / Lília Maria Timotheo Luna. - João Pessoa, 2020.

86 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.  
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Direito tributário. 2. Constituição do fato jurídico. 3. Procedimento de constituição do crédito tributário. 4. Presunção. 5. Lançamento. I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

LÍLIA MARIA TIMOTHEO LUNA

**A CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PRESUMIDO E SEU  
ENSEJO À TRIBUTAÇÃO: UMA ANÁLISE ACERCA DA ADEQUAÇÃO DO  
LANÇAMENTO “POR PRESUNÇÃO” AO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito (Campus João Pessoa) do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharela em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. M.e Alex Taveira dos Santos

Banca Examinadora:

Data de Aprovação: 14/12/2020.

---

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos  
(Orientador)

---

Profa. Me. Herleide Herculano Delgado  
(Examinadora Externa)

---

Prof. Dr. Roberto Moreira de Almeida  
(Examinador Interno)

A todos que ousaram tentar.

## AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, André e Alessandra, por me ensinarem tudo que sei e tudo que sou. Por serem meus exemplos de força de vontade e perseverança. Por me apoiarem incondicionalmente, ainda que, às vezes, com o pé atrás. Por serem minha base.

Aos meus irmãos, Pedro e Alexandre, que me surpreendem diariamente com o tamanho dos seus corações. Por estarem comigo todos os dias, sem titubear. Por serem o motivo por trás do meu senso de responsabilidade desde sempre.

A Giovanne, meu menino-homem do sorriso aberto e brilho nos olhos, minha dupla para tudo, inclusive nada. Por me preencher a ponto de me fazer transbordar. Por me oferecer outro ponto de vista das mesmas experiências, tornando-as ainda mais ricas. Por continuar fazendo as palavras serem insuficientes para expressar tudo que sinto.

Aos meus amigos da faculdade, principalmente a Kevin, Beatriz, Kaio e Maurício, por serem companhia constante em todos os surtos e celebrações. Por não pensarem duas vezes antes de se juntarem a mim. Por me ajudarem, sempre, mesmo que eu não tenha coragem de pedir. Por segurarem minha mão durante essa jornada (às vezes, para dividir esse peso, e, outras, para me carregar quando estou sem forças para fazê-lo).

Aos meus amigos da escola, especialmente Amanda, Águida e Natália, por estarem sempre dispostos a oferecer uma outra perspectiva e um ombro amigo, regados a muitas histórias e risadas. Por serem minha válvula de escape da realidade tantas vezes. Por mudarem comigo neste tempo de faculdade e continuarem me aceitando e me permitindo aceitá-los em suas novas formas.

Aos profissionais com os quais tive a honra e o prazer de estagiar, representados por Andressa, Karol e Myriam, por receberem uma menina inexperiente e me ensinarem que tenho voz. Mais do que isso: obrigada por me ensinarem a usá-la. Pelas lições infundáveis sobre a advocacia, o mundo dos adultos e a vida em geral. Por me darem motivos para ansiar pelo dia seguinte em meio a uma rotina cheia, mas leve, por ser compartilhada com vocês.

Por fim, aos meus queridos professores, aqui representados pelo meu orientador Alex Taveira, pela atenção, carinho, dedicação e paciência inesgotáveis. Por me acrescentarem em tanto. Pelo incentivo em seguir em frente, um passo de cada vez, mas nunca parar de caminhar.

“As convicções são inimigas mais perigosas da  
verdade do que as mentiras.”

(*Humano, Demasiado Humano*, Friedrich Nietzsche)

## RESUMO

O presente trabalho insere-se na área do direito tributário e tem como objetivo analisar a figura do lançamento “por presunção”, assim entendida a norma individual e concreta que formaliza a pretensão fiscal fundada em fato jurídico tributário cuja ocorrência é presumida, e sua adequação ao ordenamento jurídico brasileiro. A problemática se impõe porque a exigência de crédito, nos termos dos arts. 142 do Código Tributário Nacional e 9º do Decreto n. 70.235/72, nasce de um ato administrativo vinculado, obrigatório e que demanda a comprovação da subsunção do fato tributável à hipótese descrita pela regra-matriz de incidência. Neste sentido, admitir cegamente a validade do lançamento motivado por presunção e sua aptidão para gerar direitos e deveres possibilitaria a tributação ilegal e de caráter confiscatório, indo de encontro aos princípios que orientam o direito tributário, ferindo os direitos do contribuinte e representando um perigo para o sistema do direito e para a sociedade. Notavelmente, a técnica presuntiva não pode ser utilizada ao bel prazer da autoridade pública fazendária; seu emprego, contudo, é muito positivo para a legislação tributária, conferindo-lhe aplicabilidade, promovendo o aumento da arrecadação e combate às práticas fraudulentas. Busca-se, portanto, harmonizar o uso das presunções com os valores e limites presentes na Carta Magna e nos dispositivos infraconstitucionais, para que esta operação lógica facilite e assegure a produção do ato constitutivo de crédito, mediante constituição do fato jurídico tributário presumido. Partindo do procedimento administrativo que visa preparar o lançamento e da importância da prova para a imposição tributária, esta obra traz como constatação geral a necessidade da comprovação do fato presumido, através da confirmação dos fatos indiciários a ele relacionados, a autorizarem a presunção de ocorrência do fato tributável, e a conformação do enunciado presuntivo ao antecedente da regra-matriz de incidência para que se vislumbre a harmonia do lançamento “por presunção” ao sistema do direito, a acarretar uma obrigação legal, razoável e justa, passível de atender ao interesse público sem infringir as garantias do contribuinte e manter a estabilidade social.

**Palavras-chave:** Direito tributário. Constituição do fato jurídico. Procedimento de constituição do crédito tributário. Presunção. Lançamento.

## ABSTRACT

The present work is part of the tax law area and aims to analyze the figure of the launching “by presumption”, thus understood the individual and concrete norm that formalizes the tax claim based on a tax legal fact whose occurrence is presumed, and its adequacy to the Brazilian legal system. The problem is imposed because the credit requirement, under the terms of articles 142 of the National Tax Code and 9th of Decree n. 70.235/72, arises from a binding administrative act that requires proof of the subsumption of the taxable event to the hypothesis described by the incidence-matrix rule. In this sense, blindly admitting the validity of the assessment motivated by presumption and its aptitude to generate rights and duties would enable the illegal and confiscatory taxation, going against the principles that guide the tax law, hurting the rights of the taxpayer and representing a danger to the law system and to the society. Notably, the presumptive technique cannot be used for the good pleasure of the public authority; its use, however, is very positive for the tax legislation, giving it applicability, promoting the increase of collection and combating fraudulent practices. Therefore, we seek to harmonize the use of presumptions with the values and limits present in the Constitution and in the infra-constitutional provisions, so that this logical operation facilitates and assures the production of the credit constitutive act, through the constitution of the presumed tax legal fact. Starting from the administrative procedure that aims to prepare the launching and the importance of the proof for the tributary imposition, this work brings as a general verification the necessity of the proof of the presumed fact, through the confirmation of the indicative facts related to it, to authorize the presumption of the occurrence of the taxable fact, and the conformation of the presumptive enunciation to the antecedent of the rule-matrix of incidence in order to glimpse the harmony of the launching “by presumption” to the system of law, to entail a legal, reasonable and fair obligation, capable of serving the public interest without infringing the guarantees of the taxpayer and maintaining social stability.

**Keywords:** Tax law. Constitution of legal fact. Procedure of constitution of the tax credit. Presumption. Launching.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
<i>E.g.</i>	<i>Exempli gratia</i>
I.e.	Isto é
PAT	Processo administrativo tributário
RMIT	Regra-matriz de incidência tributária

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 A LINGUAGEM DO DIREITO: NORMA JURÍDICA E TEORIAS SOBRE A INCIDÊNCIA .....</b>	<b>13</b>
2.1 NORMA JURÍDICA .....	13
2.2 INCIDÊNCIA JURÍDICA E PROCESSO DE POSITIVAÇÃO .....	17
2.3 DIÁLOGO ENTRE O SOCIAL E O JURÍDICO: EVENTO, FATO E FATO JURÍDICO	20
2.4 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO .....	22
<b>3 O LAÇO OBRIGACIONAL ENTRE O ESTADO E O CONTRIBUINTE.....</b>	<b>27</b>
3.1 RELAÇÃO JURÍDICA E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	27
3.2 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E INTRODUÇÃO DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA NO SISTEMA JURÍDICO .....	29
3.3 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO .....	32
<b>3.3.1 Ato, procedimento ou produto? .....</b>	<b>32</b>
<b>3.3.2 Teoria dos atos administrativos e o lançamento tributário .....</b>	<b>34</b>
<b>3.3.3 Exigibilidade do pagamento do tributo pelo contribuinte.....</b>	<b>37</b>
<b>4 A “PROCEDIMENTALIZAÇÃO” DA ATUAÇÃO IMPOSITIVA DO ESTADO-FISCO .....</b>	<b>39</b>
4.1 A MANIFESTAÇÃO DO ESTADO PELA VIA DOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS .....	40
4.2 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO .....	43
4.3 PROCEDIMENTO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	47
<b>4.3.1 Fase preparatória .....</b>	<b>48</b>
<b>4.3.2 Fase notificatória .....</b>	<b>51</b>
<b>4.3.3 Fase terminativa .....</b>	<b>52</b>
<b>5 O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PRESUMIDO FRENTE À IMPRESCINDIBILIDADE DA PROVA PARA A IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>54</b>
5.1 A BUSCA PELA VERDADE NA CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO .....	54
<b>5.1.1 A materialização da hipótese de incidência tributária demonstrada através das provas.....</b>	<b>57</b>
5.2 A PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA .....	61
<b>5.2.1 Classificação das presunções .....</b>	<b>64</b>
<b>5.2.2 O emprego das presunções pela Administração Tributária e suas limitações.....</b>	<b>65</b>

5.3 LANÇAMENTO “POR PRESUNÇÃO”: SUBSUNÇÃO DO FATO PRESUMIDO À NORMA DANDO ENSEJO À TRIBUTAÇÃO.....	70
<b>5.3.1 Validade do lançamento condicionada à comprovação do fato presumido .....</b>	<b>72</b>
<b>6 CONCLUSÃO.....</b>	<b>77</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>81</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O lançamento tributário, ato constitutivo de crédito, é um ato vinculado e obrigatório, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional. Isto quer dizer que a autoridade fiscal não se vale do juízo de conveniência e oportunidade para lançar tributo; a discricionariedade do arbítrio estatal não tem espaço neste ato administrativo, cuja produção está subordinada positivamente aos limites da lei.

O Estado democrático de direito demanda a previsibilidade, transparência e possibilidade de controle da atuação e da vontade da Administração, com fito de proteger os interesses particulares e, simultaneamente, de toda a coletividade. Não por outro motivo, os órgãos públicos agem por meio de procedimentos e processos administrativos, conforme prescritos pela legislação. O sistema jurídico, portanto, dispõe sobre quem pode manifestar o poder estatal, de que maneira e sob quais circunstâncias, regulando, inclusive, até onde o agente pode ser discricionário, quando isto lhe for permitido.

Neste contexto, a “procedimentalização” da atuação do Estado estabelece a figura dos procedimentos como instrumentos necessários à efetivação da democracia e dos objetivos fundamentais da República, inscritos no art. 3º da Lei Maior. Em razão disso, este trabalho propõe-se a analisar o procedimento que constitui o crédito tributário, responsável por apurar informações acerca dos eventos economicamente apreciáveis e por certificar a ocorrência efetiva do fato tributável, devendo o Fisco realizar todos os esforços possíveis para comprovar a subsunção do fato à hipótese de incidência tributária.

É de extrema importância que a Administração Fazendária atue em consonância com os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, para que a segurança jurídica seja conferida não apenas ao ordenamento, mas também seja assegurada ao contribuinte, que não pode ter sua esfera patrimonial invadida imotivada ou desarrazoadamente, e à própria coletividade, uma vez que o Estado age em seu nome, com intuito de atender o interesse público.

Partindo dessas premissas, a presente obra pretende examinar o lançamento motivado por fato jurídico tributário presumido, originado a partir da presunção – isto é, da inferência lógico-dedutiva – de subsunção do fato à norma. A situação tributável, neste caso, não foi conhecida diretamente, o que poderia caracterizar uma tributação ilegal e de caráter confiscatório, dado que a Fazenda tem o dever de provar a ocorrência da materialização da hipótese legal, não podendo se esquivar desta obrigação, que está expressa em lei e cuida de direito público indisponível.

O emprego da presunção é uma prática corriqueira da Administração Fiscal, que utiliza este meio para inúmeros fins, tais como suprir deficiências probatórias em casos de difícil ou impossível obtenção de prova, garantia e aumento da arrecadação e combate às práticas fraudulentas. O que se verifica, porém, é que, muitas vezes, o Estado faz uso da prova presuntiva para tentar se eximir de provar a ocorrência do fato tributável e seu enquadramento com a previsão da regra-matriz de incidência, o que acarreta prejuízos patentes ao contribuinte, ao sistema do direito e, também, à própria Administração.

Enquanto o primeiro será alvo de tributação ilegal e confiscatória, o segundo sofrerá com o ingresso de normas maculadas e eivadas em vícios, gerando direitos e deveres que não estão em conformidade com o que verdadeiramente ocorreu, ao passo que o último inevitavelmente se verá em meio a litígios processuais, administrativos ou judiciais, questionando a legalidade, regularidade e validade do lançamento “por presunção”, podendo este, ao fim, ser excluído do sistema jurídico.

A prova presuntiva não é capaz, por si só, de comprovar a concretização da hipótese de incidência, carecendo de posterior comprovação por parte do Fisco para validar o ato constitutivo e, conseqüentemente, possibilitar a cobrança da exação. Contudo, o atributo da presunção da legitimidade e veracidade do ato de lançamento coloca-se como “proteção” da Administração Pública Fazendária, que pode vir a agir de maneira arbitrária e à margem da lei. Faz-se necessária, portanto, melhor compreensão acerca deste tipo de lançamento, para que seja praticado de maneira harmônica com o ordenamento jurídico e não represente perigo nem aos contribuintes nem ao Fisco.

Cuida-se de pesquisa de natureza aplicada, visando ao conhecimento para aplicação prática dirigido à solução do problema, cujo objetivo é, simultaneamente, exploratório e explicativo. O primeiro, porque se busca uma maior familiaridade com o tema; o segundo, pois se almeja identificar as razões do problema.

Para tanto, o método da abordagem para o trabalho é o hipotético-dedutivo, partindo-se da análise dos instrumentos normativos que disciplinam a temática e formulando hipóteses para solucionar a pergunta-problema, entendendo-se ser este o meio mais adequado para os fins do presente estudo na área do Direito Tributário e Direito Processual Tributário.

Quanto aos procedimentos utilizados, faz-se uso da pesquisa bibliográfica, realizada através da leitura e análise de materiais publicados em livros, artigos científicos e periódicos, em conjunto com pesquisa documental, elaborada a partir da análise das normativas legais que disciplinam a temática, a possibilitar uma reflexão profunda que embasará o desenvolvimento do tema exposto.

Neste contexto, busca-se compreender o regramento aplicável ao lançamento tributário motivado por presunção, da autoridade fiscal, acerca da ocorrência do fato tributável e traçar quais os requisitos para que o ato constitutivo de crédito esteja adequado ao ordenamento jurídico brasileiro e apto a produzir seus efeitos.

Visando atingir este objetivo geral, discorreremos, no 1º capítulo, sobre a norma jurídica, sua estrutura e finalidade, destacando a forma como ela atinge o âmbito das relações sociais por intermédio da incidência normativa. Nesta oportunidade, discutiremos também acerca do diálogo entre o universo físico e o jurídico, em que eventos e fatos sociais ingressam no direito, tornando-se fatos jurídicos e implicando direitos e deveres. Por fim, sublinhando a especificidade da temática, culminaremos na norma jurídica tributária e no fato jurídico tributário.

Seguindo adiante, no 2º capítulo, apresentaremos questões pertinentes à obrigação tributária e à pretensão fiscal, que nascem com o advento da norma individual e concreta. Nesta ocasião, debateremos sobre as formas de constituição do crédito tributário aptas a formalizar a relação entre o Estado e o contribuinte e tornar o montante exigível, com ênfase no lançamento tributário e nas suas características peculiares.

No 3º capítulo, dedicaremos a discussão à relevância e fundamento da “procedimentalização” da atuação estatal, dando especial atenção ao procedimento administrativo tributário, que é a forma como o poder do Fisco se manifesta. Nesta linha de pensamento, prosseguiremos para a exposição do procedimento de constituição de crédito tributário, o qual cria não só o fato jurídico tributário, com a determinação de seus elementos, como também realiza a implicação da relação jurídica e torna o direito subjetivo da Administração exigível.

Por último, no 4º capítulo, exploraremos a importância da prova na busca pela verdade do fato jurídico tributário, comprovando o dever da Fazenda valer-se de todos os meios possíveis e necessários para descobri-la. Além disso, aprofundaremos o debate do emprego de presunções em matéria tributária e os limites impostos pelo ordenamento para assegurar a segurança jurídica nestes casos. Culminaremos, pois, no exame da regularidade e validade do lançamento “por presunção”, exaltando o potencial lesivo desta prática tanto para contribuinte quanto para o ente fiscal.

## 2 A LINGUAGEM DO DIREITO: NORMA JURÍDICA E TEORIAS SOBRE A INCIDÊNCIA

O tema das normas jurídicas, de vital importância para o presente estudo, vez que é por meio delas que o direito manifesta-se, pode ser analisado sob o enfoque de múltiplos referenciais. Antes de adentrar a temática propriamente dita, faz-se necessário determinar – e justificar – o sistema de referência que será utilizado ao longo desta obra, para, ao fim, culminarmos na análise acerca do uso da presunção como ensejo da constituição do crédito tributário. Para tanto, precisamos compreender mais a fundo como funciona a realidade jurídica, local onde se cria o vínculo obrigacional tributário ao qual nos propusemos a estudar.

A mera percepção dos objetos pelos sentidos humanos não é suficiente para torná-los reais. Isto porque a realidade nada mais é que uma interpretação daquilo que está posto, ou seja, configura-se enquanto o ajuste entre a imagem (pertencente ao plano físico) e a ideia da coisa (presente no intelecto subjetivo). Assim explica Fabiana Del Padre Tomé (2011, p. 37-38), ao dizer que “o *ser* só se torna real pelo *pensar*. E, como o pensar é constituído pela linguagem, podemos inferir que o *ser* só se torna real pela linguagem. É a linguagem (o pensar) constituindo a realidade (o ser)”.

Desta forma, a construção do que se entende por realidade e as nossas relações dependem de um intrincado contexto, formulado pelo ser humano e influenciado por seus valores históricos, sociais e culturais. O real, portanto, não é descoberto, mas sim criado pelo homem, que é, simultaneamente, conhecedor e produtor de significados (FERRAGUT, 2005).

Temos então que a linguagem é instrumento imprescindível para a formação do conhecimento<sup>1</sup> e, por meio dela, construímos e modificamos o universo em que estamos inseridos. Tal afirmativa é válida, também, para o direito, que se manifesta através de uma linguagem própria – sobre a qual nos debruçaremos neste capítulo –, apta a constituir e alterar a realidade jurídica (ROBLES MORCHON, 2005).

### 2.1 NORMA JURÍDICA

Conforme mencionado, a concepção (e alteração) da nossa realidade, seja ela qual for (social, jurídica, econômica etc.), dá-se por intermédio do processo comunicativo, ao

---

<sup>1</sup> Segundo Eurico Marcos Diniz de Santi (2010, p. 31), “o conhecimento, diz-se simplificadaamente, é a relação do sujeito com o objeto”. Importante acrescentar que “só se conhece algo porque o ser humano o constrói por meio de sua linguagem” (TOMÉ, 2011, p. 38).

transformarmos objetos percebidos pelos sentidos, no exterior, em signos linguísticos, tornando o material, real (TOMÉ, 2011). Serão inerentes a estas unidades um suporte físico, um significado e uma significação: o primeiro consiste no texto propriamente dito, naquilo que está materialmente posto; o segundo é a coisa referenciada; e a última transmite a mensagem ideal no campo das ideias do emissor.

[...] pode-se dizer que toda linguagem [...] oferece esses três ângulos de análise, isto é, compõe-se de um substrato material, de natureza física, que lhe sirva de suporte, uma dimensão ideal na representação que se forma na mente dos falantes (plano da significação) e o campo dos significados, vale dizer, dos objetos referidos pelos signos e com os quais mantêm eles relação semântica. **Nessa conformação, o texto ocupa o tópico de suporte físico, base material para produzir-se a representação mental na consciência do homem (significação) e, também, termo da relação semântica com os objetos significados. O texto é o ponto de partida para a formação das significações e, ao mesmo tempo, para a referência dos entes significados [...]** (CARVALHO, P., 1999, p. 15, grifo nosso).

Se transpusermos esta teoria para o direito, teremos, como suporte físico, o direito positivo, ou seja, os textos de lei; o significado será a prescrição voltada à conduta humana em suas relações interpessoais; e a significação será “o vasto repertório que o jurista extrai, compondo juízos lógicos, a partir do contato sensorial com o suporte físico, e com referência ao quadro dos fatos e das condutas juridicamente relevantes” (CARVALHO, P., 2019, p. 312-313).

Que são, afinal, normas jurídicas e qual sua relevância para o direito e para o homem? Tratam-se de regras, vertidas em linguagem prescritiva, cujo intuito é influenciar as ações individuais e coletivas na sociedade. Destinam-se, portanto, ao ser humano e seu comportamento, buscando orientá-lo a fim de atingir certo objetivo ao invés de outro e, assim, estabelecendo padrões de conduta social aceitável (FIGUEIREDO, M., 2011).

São comandos jurídicos porque foram (i) produzidos pela autoridade credenciada pelo sistema para fazê-lo e (ii) emitidos mediante procedimento determinado pelo direito. Além disso, (iii) regulam condutas intersubjetivas sociais, possíveis e não necessárias, (iv) podendo ser impostos à força aos seus destinatários. Isto quer dizer que a norma jurídica tem caráter coativo, utilizando da força, se necessário, para garantir os direitos e deveres estatuídos em suas regras em face de situações tidas como indesejáveis (FIGUEIREDO, M., 2011).

Em adição aos requisitos supramencionados, Marina Vieira de Figueiredo (2011) evoca uma quinta condição para que a norma seja considerada jurídica, qual seja a necessidade de que a lei seja publicada no canal competente, com fito de ingressar no sistema jurídico, passando do plano de expressão para o universo das proposições jurídicas.

Ao discutirmos sobre os signos linguísticos, indicamos um plano material, onde teríamos o direito posto, e outro intelectual, situado na mente do escritor/leitor, na qual se forma o juízo lógico de compreensão da mensagem. Estes campos distintos coexistem, mas não ocupam o mesmo espaço, comunicando-se por meio da concessão de sentido, pelo homem, ao código textual.

Constata-se, pois, que a participação do indivíduo é essencial para produzir comandos e movimentar o ordenamento, uma vez que a norma é produto da interpretação, construção e estruturação das significações. Desta forma, o mandamento possuirá carga valorativa, atribuída em cada um dos referidos processos mentais, os quais deverão tomar como parâmetro a plataforma física posta pelo legislador e os referenciais socioculturais do intérprete (CARVALHO, A., 2009). Por isso, inclusive, uma norma terá tantos sentidos quantos forem o número de receptores, acentuando, ainda mais, seu caráter subjetivo<sup>2</sup> (FERRAGUT, 2005).

Em síntese, a norma, para ser jurídica, deverá ser emitida, mediante procedimento próprio e determinado pelo direito, pela autoridade credenciada e apta a fazê-lo. Seu conteúdo precisa ser juridicamente relevante, com fito de nortear o comportamento social interpessoal. Ademais, há de ser publicada em canal competente, a possibilitar que seu conhecimento seja geral e de observância obrigatória, e, caso descumprida, os receptores estarão sujeitos à imposição coercitiva pelo Estado-juiz.

Além da delimitação de cunho semântico, qual seja a de que o comando normativo só pode disciplinar situações de possível ocorrência fática e cuja regulamentação não seja necessária, exige-se que a regra seja criada numa estrutura lógica mínima, comum a todas as demais, conferindo homogeneidade sintática ao sistema (FERRAGUT, 2005).

Isto porque, para ser plenamente entendido e percebido no mundo exterior, é preciso que o mandamento respeite a fórmula hipotética-condicional, que vincula um acontecimento X a uma consequência Y, que será sempre uma relação jurídica, a qual prescreve uma conduta intersubjetiva que deve ser obedecida se X ocorrer (CARVALHO, A., 2009).

Tal ordenação é composta pelos seguintes elementos: (i) uma hipótese, a descrever situação de possível ocorrência na realidade social, capaz de ensejar efeitos jurídicos; (ii) uma consequência, que atuará da forma mencionada, sendo o comportamento prescrito de caráter obrigatório, proibido ou permitido; e (iii) uma implicação, conectando os dois primeiros,

---

<sup>2</sup> Paulo de Barros Carvalho (2019) ressalta que o mesmo conjunto de percepções físicas (sensações visuais, tácteis, auditivas captadas no plano social) pode originar tanto noções jurídicas quanto não jurídicas.

estabelecendo a relação entre causa e efeito e instituindo o dever de cumprir e o direito de exigir (CARVALHO, A., 2009).

Em razão da causalidade da norma jurídica, impõe-se a estreita relação entre o fato descrito no antecedente e a conduta prescrita no consequente normativo, tal como de ambos para com a realidade social, local onde serão refletidos os efeitos jurídicos, com o intuito de influenciar o comportamento entre os sujeitos envolvidos. Fundamental também que as variáveis (hipótese e tese) sejam preenchidas por conteúdos significativos construídos com base no suporte físico do direito positivo (documentos jurídicos) (CARVALHO, A., 2009).

Marina Vieira de Figueiredo (2011, p. 42), contudo, compreende que o mínimo irreduzível consiste não apenas no formato hipotético-condicional, mas em “dois juízos condicionais e dependentes com idêntica estrutura sintática”. É o que a doutrina denomina por norma primária e norma secundária, as quais, juntas, formam a norma jurídica completa. À primeira cabe estatuir direitos e deveres, como consequência de determinado fato ocorrido, ao passo que a segunda preceitua a aplicação daquela por meio de intervenção estatal, caso inobservada, consoante explica Aurora Tomazini de Carvalho (2009, p. 239):

A existência da norma secundária na estrutura da norma jurídica completa se fundamenta no postulado de que ‘a todo direito corresponde uma ação e a toda lesão de direito subjetivo ficará aberta a via judiciária’. No mundo jurídico os direitos/deveres, prescritos por normas jurídicas, estão garantidos pela possibilidade de acesso ao judiciário para emprego da coação, que é própria do órgão jurisdicional. Não há direito, pertencente ao sistema jurídico, que não seja assegurado coercitivamente pela via judiciária, do contrário não é jurídico.

Infere-se, portanto, que a finalidade da regra secundária não é apenas efetivar o cumprimento da tese da norma primária; é, também, promover a atuação judiciária, iniciando o processo de positivação e produção normativa de um novo comando, que poderá, por seu turno, estabelecer uma nova relação jurídica, extinguir uma relação preexistente ou provocar a execução coativa do dever jurídico violado (MOUSSALLEM, 2006).

O acontecimento descrito no antecedente dessas duas normas pode se referir a um fato passado ou futuro. Cuidando-se de episódio já ocorrido, a regra será concreta; se, no entanto, tratar-se de algo de possível ocorrência, ela será abstrata. Neste caso, a hipótese indicará uma série de características que viabilizem identificar, no meio social, quais situações são relevantes para o sistema normativo. O antecedente concreto, por sua vez, faz ingressar, no mundo jurídico, um fato pretérito concretizado, em tempo e espaço determinados (FIGUEIREDO, M., 2011).

No que tange ao consequente dos mesmos juízos condicionais, conforme mencionado, prescreve sempre uma relação jurídica. Quando este vínculo regular a conduta de pessoas

indeterminadas ou de objeto da relação não individualizado, a norma será geral; se, contudo, implicar sujeitos especificados e envolver prestação determinada, ela será individual (FIGUEIREDO, M., 2011). Na primeira, teremos uma relação jurídico-formal, com critérios para determinar os direitos e obrigações que gerará quando individualizado, ao passo que a segunda é capaz de efetivamente gerar o vínculo intersubjetivo (FERRAGUT, 2005).

Esta classificação tem grande relevância para que as normas jurídicas atinjam seu objetivo. As regras existem com a finalidade de condicionar a conduta humana em suas relações interpessoais, a qual só é efetivamente atingida pelos comandos de caráter individual e concreto. O motivo é que, nas normas gerais e abstratas, conforme aludido, há características de infinitas possíveis ocorrências e relações no plano social, de modo que não são aptas a criar direitos e deveres, apenas apontá-los (CARVALHO, A., 2009).

É na regra individual e concreta que se relata a ocorrência de um acontecimento que se enquadra na classe dos fatos prevista na hipótese abstrata, desencadeando a consequência, que forma a relação jurídica. O meio de obtenção deste tipo de mandamento é denominado de processo de positivação.

## 2.2 INCIDÊNCIA JURÍDICA E PROCESSO DE POSITIVAÇÃO

O universo social é muito complexo para que o legislador consiga, de antemão, prever todas as situações que lhe serão de interesse. O que se faz, então, é elaborar normas dotadas de generalidade e abstração, contendo apenas “critérios de identificação de um fato a ser promovido à categoria de jurídico e de um vínculo intersubjetivo a ser instaurado juridicamente, assim que verificado o fato” (CARVALHO, A., 2009, p. 345), de modo a abranger, numa só regra, inúmeras possibilidades fáticas e relacionais.

Ao acontecer um episódio que se enquadre nas notas identificadoras da hipótese normativa, dá-se início ao processo de produção do comando individual, o qual depende que a regra abstrata seja aplicada e surta seus efeitos, realizando-se o direito. Isto porque, consoante explica Paulo César Conrado (2007, p. 56), o conteúdo das normas gerais e abstratas só será capaz de ferir o campo das interações sociais “mediante a celebração intercalar e sucessiva de tantas normas quantas forem necessárias até que se chegue, por fim, à que ostenta máximo grau de concretude”, voltada a disciplinar uma situação específica.

Ora, se as normas jurídicas devem necessariamente ser emitidas pela autoridade credenciada pelo sistema, através de procedimento que o direito prescreva como próprio para fazê-lo, torna-se claro que um comando deriva de outro, a ele superior, que determina suas

características, e neste último se fundamenta. Estas regras, que condicionam a produção e validade de outras, são chamadas de normas de competência (FIGUEIREDO, M., 2011).

Podemos deduzir, pois, que uma regra X, proveniente de outra Y, será, também, uma norma de competência em relação aos comandos a ela inferiores. Desta maneira, tais mandamentos estariam distribuídos por todo o ordenamento jurídico, em uma hierarquia escalonada, mantendo idêntica estrutura: “no antecedente regulariam a forma de introdução da norma no sistema (sujeito + procedimento) e, no conseqüente, determinariam o conteúdo sobre o qual a norma introduzida poderá versar” (FIGUEIREDO, M., 2011, p. 64-65).

O processo de positivação, portanto, nada mais é do que a incidência da norma de competência geral e abstrata, introduzindo a regra individual e concreta, dela derivada e nela fundamentada, no ordenamento jurídico (FIGUEIREDO, M., 2011). Sem a projeção dos efeitos jurídicos no plano social, não há concreção, individualização nem tampouco atuação do comando.

De que modo se dá a incidência? Duas são as principais teorias que se debruçam sobre esta problemática, uma entendendo tratar-se de uma operação automática e infalível, defendida por Pontes de Miranda, e outra condicionando o fenômeno a um ato volitivo humano, sustentada por Paulo de Barros Carvalho.

A corrente tradicional compreende que, no instante em que se verifica um acontecimento que preenche as características descritas no antecedente de uma norma jurídica, este é juridicizado, adentrando no mundo do direito e desencadeando os efeitos correlatos prescritos no conseqüente normativo (FIGUEIREDO, M., 2011). Nesta concepção, os planos jurídico e social são considerados como uma unidade, de modo que o direito seria um fato social.

Desta maneira, a incidência dar-se-ia de modo automático e infalível, vez que ela se operaria no intelecto daqueles cujo comportamento é disciplinado pela norma, ou seja, “verificada a ocorrência de uma situação regulada pelo direito, os interessados realizam, eles próprios, a subsunção do fato à norma e, como conseqüência, adotam as condutas que o direito reputa devida naquele caso” (FIGUEIREDO, M., 2011, p. 68).

A aplicação da norma, por sua vez, pode ou não ocorrer e corresponde à formalização posterior, pela autoridade competente, dos direitos e deveres já constituídos com a incidência, possibilitando sua execução coercitiva. Teria, portanto, fim meramente declaratório da existência da relação jurídica (já constituída) e do fato (já juridicizado), apresentando-se como pressuposto para a exigibilidade da conduta prescrita na norma (CARVALHO, A., 2009).

Em oposição à teoria ponteana, Paulo de Barros Carvalho, entendendo que os planos do direito e da realidade social são distintos, defende que a incidência normativa depende da ação humana. Enquanto o primeiro é composto pelas normas jurídicas e materializado em linguagem própria, o segundo é o local em que relações intersubjetivas se concretizam no tempo e no espaço (FIGUEIREDO, M., 2011).

O campo do direito positivo somente permite o ingresso de elementos exteriores através da linguagem habilitada pelo sistema, qual seja, a linguagem prescritiva. Assim, para que um fato qualifique-se como jurídico, é preciso que haja identidade com as características descritas no antecedente normativo e, também, que seja descrito em linguagem jurídica, adentrando, desta maneira, no ordenamento e produzindo seus efeitos correlatos (FIGUEIREDO, M., 2011).

Por este motivo, imprescindível a ação do homem para traduzir o fato social em jurídico por meio da subsunção do fato à hipótese normativa e implicando a relação jurídica correspondente. Uma vez juridicizado o fato, dar-se-á a propagação dos efeitos jurídicos, de modo que, para incidir, a norma precisa ser aplicada, tendo efeito constitutivo do fato jurídico e da relação jurídica e fim declaratório da ocorrência do evento no plano social (FIGUEIREDO, M., 2011). Ou seja, estes dois fenômenos, distintos na teoria ponteana mas sinônimos nesta linha de pensamento, devem se dar de forma concomitante.

Assim, em consonância com as premissas adotadas nesta obra, de que as realidades social e jurídica coexistem, mas não se tocam nem se confundem, comunicando-se somente por meio da tradução de eventos em linguagem prescritiva, filiamo-nos à corrente de Paulo de Barros Carvalho. O homem é que movimenta o direito, relatando a ocorrência de fatos, subsumindo-os a normas gerais e abstratas, significando-os e os trazendo à realidade jurídica, motivando o processo de positivação e constituindo as relações jurídicas deles decorrentes.

Nesta perspectiva, a incidência resume-se a duas operações formais: a subsunção e a implicação. A primeira equivale ao reconhecimento da absoluta identidade do evento (fato ocorrido no mundo fenomênico) com as características previstas no descritor da norma geral e abstrata. Provado o perfeito enquadramento com o antecedente normativo, cria-se uma nova linguagem, cujo fundamento de validade é a regra geral superior, identificando-o como hipótese de uma regra individual e concreta, a constituir o fato jurídico. Realizada a subsunção, implica-se a relação jurídica entre os sujeitos, instituída nos moldes do prescritor da norma geral e abstrata, em virtude da causalidade jurídica. Este vínculo interpessoal assumirá, na regra individual e concreta, o papel de seu conseqüente (FIGUEIREDO, M., 2011).

Para que a norma incida, produzindo seus efeitos, ela necessariamente precisa ser aplicada por aquele que o sistema elege como competente, a saber, pelos particulares nas suas relações jurídicas, quando a legislação assim permite, e pelos órgãos do Estado, seja na esfera legislativa, executiva ou judiciária (MOUSSALLEM, 2006), através do procedimento previsto pelo ordenamento.

Com efeito, a presença humana, como se queria demonstrar, consiste em condição *sine qua non* para se realizar o direito, visto que a incidência e aplicação nada mais são que uma série de ações volitivas, praticadas de acordo com os preceitos jurídicos para produzir nova linguagem jurídica, na figura da norma individual e concreta.

### 2.3 DIÁLOGO ENTRE O SOCIAL E O JURÍDICO: EVENTO, FATO E FATO JURÍDICO

Até este momento, desenvolvemos que a norma jurídica é a ferramenta encontrada, pelo direito, para influenciar e estimular determinados comportamentos nas relações entre dois ou mais sujeitos. Também verificamos que somente as regras de caráter individual e concreto, produzidas por meio do processo de positivação, são aptas a atingir o campo das interações sociais e estatuir direitos e deveres.

Rememora-se que este procedimento tem início com a tradução de fatos sociais juridicamente relevantes em linguagem prescritiva, através da subsunção do ocorrido à norma. Dessa maneira, os planos físico e jurídico comunicam-se, trazendo o acontecido no mundo fenomênico ao conhecimento do direito. Esse revestimento linguístico é o que irá promover a construção da realidade jurídica e movimentará o sistema normativo, modificando-o, expandindo-o, revisando-o (CARVALHO, A., 2009).

Para compreender como se dá, efetivamente, o diálogo entre esses diferentes planos, devemos nos voltar para o fato jurídico e a maneira que é constituído. Ao direito importará somente ele, em virtude de sua autonomia e da autossuficiência da linguagem, de modo que a ordem jurídica independe da realidade social, embora seja, a ela, sempre referente (CARVALHO, A., 2009).

O acontecimento no mundo fenomênico, fruto da experiência e percebido pelos sentidos humanos, é chamado de evento. Sendo de ordem natural, esvai-se, deixando apenas vestígios e só podendo ser acessado por meio de lembranças (FERRAGUT, 2005).

Para que o evento seja compartilhado, é preciso revesti-lo de linguagem. A comunicação do episódio, interpretado, descrito por linguagem social – que usamos em nosso

dia a dia – e delimitado no tempo e no espaço, é o que se entende por fato (MOUSSALLEM, 2006).

Quando este relato é feito em linguagem prescritiva, mediante aplicação do direito pela autoridade competente, subsumindo o fato à hipótese abstrata, este é juridicizado e ingressa no sistema, assumindo o papel de antecedente de uma norma jurídica individual e concreta. Quanto aos acontecimentos que não guardem identidade com o descritor normativo, nada os obsta de ensejar consequências em outros campos, mas não estão aptos a fazê-lo na ordem do direito (CARVALHO, A., 2009).

Importa ressaltar que a norma abstrata traz, em sua hipótese, uma série de critérios para identificar situações juridicamente relevantes, ao passo que o antecedente do comando particular contém o fato jurídico concreto (MOUSSALLEM, 2006). Isto porque a linguagem prescritiva, que narra o fato jurídico, é um recorte, nos termos do descritor normativo, da linguagem natural, a qual noticia o fato. Consoante outrora mencionado, a representação linguística reduz as complexidades daquilo que lhe serve de objeto, de modo tal que o evento jamais será traduzido em sua integridade (CARVALHO, A., 2009).

Ora, se a comunicação do evento inevitavelmente não o abrangerá por completo, de que outro modo poderá o direito reconhecer que o ocorrido enquadra-se nas características apontadas pela hipótese normativa abstrata que não por meio de provas?

O procedimento próprio para constituir o fato jurídico, prescrito pelo sistema, envolve atestar a ocorrência do episódio alegado. Através do lastro probatório, permite-se que o aplicador do direito conheça a “verdade” do fato, já que ele não tem contato com o mundo material. Assim, se o acontecimento não puder ser suficientemente provado, juridicamente, ele não existirá (CARVALHO, A., 2009).

Em virtude do distanciamento entre os planos físico e do “dever ser”, admite-se que o fato jurídico não seja necessariamente um reflexo da situação por ele descrita, permitindo, inclusive, que um fato traduza um episódio que, frente à linguagem probatória, verifique-se não ter ocorrido (FERRAGUT, 2005).

O motivo disso, segundo leciona Aurora Tomazini de Carvalho (2009, p. 414, grifo nosso), é que “o direito tão-só toma como verídicas, para constituição dos fatos jurídicos, as ocorrências verificadas **no tempo e na forma por ele prescritos**”. A verdade jurídica do fato, pois, corresponde à compatibilidade entre o enunciado que materializa o episódio suscitado e as provas que afirmam ou negam tal ocorrido, não guardando nenhuma relação com o evento em si nem com a identidade do alegado para com este último.

Portanto, o fato jurídico, para ser produzido, passa por duas etapas<sup>3</sup>: em princípio, o evento é comunicado em linguagem prescritiva; depois, sustentando-se em face das provas e sendo reconhecido que ele aconteceu nos moldes da hipótese abstrata, motiva-se o processo de positivação, subsumindo-o à norma e originando o comando particular (CARVALHO, A., 2009).

Sendo a criação de uma nova linguagem jurídica, sob forma de norma individual e concreta, em cujo antecedente estará contido o fato jurídico, uma sequência de atos de vontade humana, é de se esperar que o aplicador ocasionalmente incorra em equívocos.

O primeiro imbróglio que pode vir a ocorrer é o erro de fato, o qual consiste em um engano acerca da situação narrada pelo fato. Isto é, a releitura das provas, após ter sido constituído o fato jurídico, expõe um acontecimento distinto daquele que foi tipificado (CARVALHO, P., 1999). Assim, cuida-se de um vício interno da norma, havendo incompatibilidade entre a linguagem das provas e a linguagem que constitui a regra individual e concreta, indo de encontro ao procedimento que rege o ingresso de novos enunciados fáticos no sistema (HARET, 2010).

O segundo embaraço que pode acontecer é na subsunção do fato à norma, no cenário em que o fato jurídico busca seu fundamento de validade num comando, quando, na verdade, deveria buscar noutro. Diz-se, então, que houve erro de direito, percebido depois de produzida a regra individual e concreta. O desacerto não é nas provas, como no erro de fato, mas sim no enquadramento legal do fato jurídico à hipótese abstrata (CARVALHO, A., 2009).

No âmbito do direito tributário, as situações juridicamente relevantes devem ser positivadas com maior cautela, atentando-se aos limites impostos pela Carta Magna. Partindo dos pressupostos da teoria geral, ora explanados, debruçar-nos-emos de agora em diante sobre as particularidades desse ramo.

## 2.4 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA E FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Conforme anteriormente mencionado, todas as normas do sistema possuem a mesma estrutura sintática hipotética-condicional, tida como a menor possível para qualquer mandamento ser plenamente compreendido. É no campo semântico, pertinente ao tipo de conduta que a regra pretende disciplinar, que elas se diferem.

---

<sup>3</sup>Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 330-331) ressalta que tais momentos são lógicos e concomitantes, não havendo cronologia entre eles, de modo que “instaura-se o vínculo abstrato, que une as pessoas, exatamente no instante em que aparece a linguagem competente que relata o evento descrito pelo legislador. Em um só tempo, constroem-se fato e relação jurídica”.

A norma jurídica tributária volta-se para o universo dos tributos, não apenas os instituindo, como também os operacionalizando, por meio das atividades arrecadatória e de fiscalização (FERRAGUT, 2005). Ou seja, atua no âmbito dos “acontecimentos economicamente apreciáveis e de condutas obrigatórias por parte dos administrados, consistentes em prestações pecuniárias em favor do Estado-Administração” (CARVALHO, P., 1999, p. 77) e dos deveres instrumentais correlatos.

E o que seria economicamente apreciável se não a relação entre as necessidades de um indivíduo, ou mesmo do próprio Estado, e os bens capazes de satisfazê-las (MACEI, 2012)? Ora, o homem, para ter uma vida digna, carece de um mínimo existencial, que engloba direitos como moradia, alimentação, transporte, dentre outros. Para atender a cada um destes, é preciso realizar uma série de operações (comprar ou manter uma casa, fazer feira, possuir um automóvel, por exemplo) que, em seu fim, serão manifestações de cunho econômico, sujeitas a tributação.

Deste modo, as leis tributárias configuram-se enquanto “instrumento efetivo de desempenho do poder político, social e econômico-financeiro” (CARVALHO, P., 1999, p. 79). Dada a sua relevância na operatividade do maquinário social, regendo desde comportamentos advindos de extrema necessidade até grandes transações objetivando tão somente o lucro, tais regras devem observar rígidas limitações impostas pela Lei Maior.

Estas se fazem necessárias porque o direito tributário é instrumentalizado pelo Estado. O poder de tributar que este detém não pode se confundir com o dever de aplicar normas nem com o direito de cobrar e exigir valores. Por este motivo, a Constituição dedica-se a discipliná-lo, condicionando-o, principalmente, aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada, com intuito de proteger os envolvidos na relação Fisco-contribuinte (em especial, este último) de quaisquer arbitrariedades e conferir segurança jurídica ao ordenamento (MARTINS, 2013).

Sublinhe-se que as normas que estabelecem princípios gerais, que demarcam a atuação legislativa em matéria tributária, tais quais os supramencionados, juntamente às regras que determinam providências administrativas com fito de operacionalizar o tributo, a exemplo de lançamento, arrecadação, fiscalização e deveres instrumentais, integram o que se chama de norma jurídica tributária *lato sensu* (CARVALHO, P., 1999).

Já os comandos que instituem os tributos, descrevendo situações tributáveis dentre os acontecimentos possíveis e prescrevendo os elementos da relação jurídico-tributária, consistem na norma jurídica tributária em sentido estrito; esta será denominada, de agora em diante, de regra-matriz de incidência. Tais mandamentos são poucos e individualizados, em

geral havendo somente um para cada figura tributária, e se destinam a “disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito”, segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 330). Nesta categoria inserem-se, ainda, as leis que impõem penalidades (CARVALHO, P., 1999).

Cabível rememorar que a norma completa pressupõe a existência de uma regra de conduta, primária, e outra que viabilize a atuação jurisdicional, se aquela for descumprida. Na seara tributária, a primeira corresponde à regra-matriz de incidência, funcionando nos termos explanados adiante, e a segunda habilita a Administração Pública a exigir a pretensão não satisfeita em juízo, caso ocorra o ilícito tributário (prestação pecuniária não cumprida) (CARVALHO, P., 1999).

Em razão da importância da norma-padrão de incidência, Paulo de Barros Carvalho (1999) buscou identificar uma arrumação constante a todos os tributos, estruturada no interior da fórmula hipotética-condicional, necessária e suficiente para a tributação de qualquer fato.

No antecedente da regra-matriz, será descrito o fato hipotético que ensejará a exação, eleito pelo legislador. Para que nasça a obrigação tributária, é preciso que ocorra o episódio, em determinado território e num momento específico no tempo. Assim, a hipótese normativa será composta pelos critérios (i) material, (ii) espacial e (iii) temporal. O primeiro representa a conduta humana de conteúdo econômico; o segundo remete às coordenadas de espaço nas quais o comportamento deve se materializar; e o terceiro se refere ao instante em que o acontecimento deve se concretizar. A este conjunto de aspectos, dá-se o nome de hipótese de incidência tributária (CARVALHO, P., 1999).

O conseqüente, por sua vez, prescreverá os efeitos jurídicos decorrentes da concretização do episódio, permitindo identificar os sujeitos envolvidos e a riqueza expressa pelo acontecimento. Como o direito só se interessa por condutas interpessoais, imprescindível um (iv) critério pessoal para individualizar os sujeitos passivo (aquele que realiza o fato descrito no aspecto material) e ativo (Estado), de modo a reconhecer quem será detentor dos direitos e dos deveres correlatos. De igual modo, deve haver um (v) critério quantitativo, com fito de dimensionar o fato tributável economicamente através da soma da base de cálculo e da alíquota, já que a relação jurídica tributária consiste numa obrigação de caráter patrimonial (na qual o sujeito passivo paga determinado valor, recolhido pelo sujeito ativo) (CARVALHO, P., 1999).

Se a regra-matriz de incidência elenca aspectos de identificação de possíveis acontecimentos tributáveis, devemos reconhecê-la como um comando geral e abstrato, devendo necessariamente se sujeitar ao processo de positivação para atingir os

comportamentos sociais intersubjetivos. Assim, não basta existir a norma instituindo o tributo para torná-lo exigível; apenas após sua positivação, motivada pela ocorrência de um fato concreto que se encaixe na hipótese de incidência tributária, é que o administrado estará obrigado a adimplir o montante exacional (CARVALHO, P., 1999; FERRAGUT, 2005).

A atuação dinâmica do sistema jurídico independe do tipo de conduta que o comando almeja disciplinar: inicialmente, subsume-se um fato ao antecedente abstrato e, em decorrência da causalidade, implica-se uma relação jurídica, nos termos do consequente geral. As infinitas possibilidades fáticas, assim, serão reduzidas a uma só, transformando os cinco aspectos supramencionados em elementos específicos (CARVALHO, A., 2009).

Desta forma, na regra tributária individual e concreta, teremos, no descritor, os elementos material, espacial e temporal apontando o fato jurídico tributário e, no prescriptor, os elementos pessoal e quantitativo estabelecendo a relação jurídica obrigacional, que estatuirá direitos e deveres e conferirá exigibilidade ao tributo.

Como dito anteriormente, as leis tributárias, devido à sua natureza, submetem-se a rigorosas limitações constitucionais, sendo as principais a legalidade estrita e a tipicidade fechada. Tanto a instituição de tributos, quanto as atividades funcionais (arrecadatória e de fiscalização), estão subordinadas aos termos legais, inadmitindo quaisquer discricionariedades. Além disso, todos os aspectos necessários à produção da norma particular devem ser fixados na regra-matriz e taxativamente observados (TOMÉ, 2011).

A consequência disso é que o aplicador do direito não terá margem para nenhuma interpretação extensiva, de modo que se exige o completo enquadramento à hipótese de incidência, vinculando-se à relação jurídica correspondente, para a tributação (TOMÉ, 2011).

No que diz respeito a emanar o mandamento individual e concreto, o direito positivo autoriza não só o Fisco a fazê-lo, mas também o Poder Judiciário, quando provocado a reconhecer a existência de um direito, e o particular, nas ocasiões em que a referida competência for-lhe atribuída por lei (FERRAGUT, 2005). Contudo, só poderão agir caso estejam amparados por provas.

O motivo disto é que a materialidade do comando individual deverá se pautar na linguagem probatória, visto que o crédito será constituído apenas se atestada (i) a ocorrência do fato, (ii) sua absoluta identidade com os critérios do descritor normativo e (iii) a veracidade do enunciado subsumido. Não havendo o encaixe perfeito com a hipótese, entende-se por não ocorrida a subsunção (TOMÉ, 2011).

Comprovados os três requisitos retromencionados, o fato jurídico integrará o antecedente da norma concreta, incidindo e produzindo seus efeitos, fazendo nascer a obrigação tributária (TOMÉ, 2011).

A relação jurídica tributária e suas implicações, em especial a constituição do crédito tributário via lançamento e a possibilidade de cobrança do montante pecuniário, merecem debate mais aprofundado, o qual será realizado no capítulo que se segue.

### 3 O LAÇO OBRIGACIONAL ENTRE O ESTADO E O CONTRIBUINTE

Como vimos, o universo social e o campo jurídico consistem em dois planos distintos, embora mantenham diálogo constante por meio das normas jurídicas. Esta comunicação tem início e fim no âmbito material: primeiro, ocorre um evento que tenha identidade com a previsão hipotética de uma norma; depois, relata-se este episódio em linguagem competente, inserindo o fato no sistema do direito e desencadeando o ciclo de positivação do comando; por último, com o mandamento individual e concreto, são produzidos os efeitos, implicando uma prescrição de conduta que deve ser observada pelos sujeitos envolvidos e será concretizada na realidade social.

O mencionado ciclo é, em verdade, um “círculo” de positivação, em que a hipótese representa a entrada do fato social no sistema jurídico e o conseqüente devolve-o ao plano físico, em decorrência da materialização da norma na forma disciplinada pelo legislador (CARVALHO, A., 2009). Deste modo, torna-se claro que o propósito do direito – nortear os comportamentos interpessoais na sociedade – somente se atinge por intermédio da relação jurídica, da qual emergem direitos e deveres.

Na seara tributária, este vínculo dá-se entre a Administração Pública e o contribuinte (ou outrem a ele equiparado), obrigando este a pagar determinado montante àquele. A seguir, destrincharemos a temática, a fim de compreender o nascimento do direito ao crédito tributário e sua exigibilidade, para, posteriormente, analisar a importância da teoria da prova neste ínterim.

#### 3.1 RELAÇÃO JURÍDICA E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A estrutura lógica mínima, no molde hipotético-condicional, e a causalidade normativa permitem inferir que, se X acontecer, então teremos a consequência Y. O descriptor normativo refere-se ao fato jurídico, ao passo que o prescritor alude à relação jurídica.

Para que o direito atinja sua finalidade, qual seja efetivamente influenciar condutas entre pessoas no plano social, é necessário que dialogue com este por meio da linguagem competente. Em virtude disso, “as relações jurídicas [...] nascem, vivem e desaparecem no plano das construções comunicativas, mais precisamente, no estrato da linguagem jurídica” (CARVALHO, P., 1999, p. 188).

Significa dizer que o vínculo relacional, que instituirá direitos e deveres às partes envolvidas, instaurar-se-á de modo automático e infalível ante o acontecimento do fato

jurídico (CARVALHO, P., 1999). E estas duas categorias – fato jurídico e relação jurídica – passarão a existir, para o direito, no momento em que for introduzida, em seu sistema, o comando individual e concreto.

Ao tratarmos sobre a fórmula normativa, apontamos que o conseqüente sempre encerrará uma relação jurídica. O que não se comentou, naquele momento, é que os comandos gerais contêm relações jurídico-formais, que listam características de uma possível futura relação jurídica e são incapazes de gerar direitos e deveres (FERRAGUT, 2005).

Para que a relação jurídica exista, pressupõe-se a determinação de seus termos, passando de notas genéricas, contidas no conseqüente geral e abstrato, para elementos específicos, de modo que se saiba o que deve ser cumprido e por quem (CARVALHO, A., 2009; FERRAGUT, 2005). Exige-se, pois, o processo de positivação da norma.

Em toda e qualquer relação jurídica, vislumbraremos os seguintes elementos: (i) sujeito ativo; (ii) sujeito passivo; (iii) objeto; (iv) direito subjetivo; e (v) dever jurídico. O vínculo intersubjetivo, que nascerá a partir da ocorrência do fato jurídico, determinará que o primeiro seja titular de um direito subjetivo de exigir do segundo o cumprimento de uma prestação, devendo este último adimpli-la (CARVALHO, A., 2009; CONRADO, 2007; FERRAGUT, 2005).

Trazendo tais considerações para o âmbito do direito tributário, temos que, a partir da tradução do fato social em fato jurídico tributário, os critérios ora presentes na tese da regramatrix de incidência serão individualizados, transformando-se em elementos pessoal e quantitativo da norma individual e concreta, determinando exatamente qual conduta é esperada e como ela se expressa em teor econômico.

A obrigação tributária, portanto, nada mais é que uma relação jurídica de conteúdo específico, em que o sujeito ativo será o Estado-Fisco ou pessoa que atue em seu nome, detentor de direito de recebimento de prestação pecuniária, ao passo que o sujeito passivo será o contribuinte ou alguém a ele equiparado, juridicamente obrigado a entregar o tributo e cumprir a pretensão fiscal. O objeto, por seu turno, tratar-se-á de uma obrigação de dar, fazer ou não fazer pertinente a acontecimentos economicamente apreciáveis (CONRADO, 2007).

Conforme citado anteriormente, a norma jurídica tributária volta-se para a instituição de tributos e sua operacionalização, por meio das atividades arrecadatória e fiscalizatória. Em decorrência disso, a relação jurídica tributária cuida não apenas da obrigação de adimplir valor pecuniário (referente a pagamento de tributo ou de penalidade), mas também dos deveres instrumentais que recaem sobre o contribuinte, como, por exemplo, a emissão de notas fiscais (SCHERKERKEWITZ, 2002).

A obrigação pecuniária deriva da ocorrência do fato descrito na regra-matriz ou do descumprimento de algum dever acessório. Para os fins deste trabalho, importa-nos o primeiro caso; o segundo, por representar uma sanção de ato ilícito e ir de encontro com a definição legal de tributo, contida no art. 3º do Código Tributário Nacional, será deixado de lado<sup>4</sup>. Isto porque, ainda que as regras que impõem penalidades componham a categoria de normas tributárias em sentido estrito, não podem ser equiparadas aos veículos introdutores de comandos individuais e concretos no sistema do direito (FIGUEIREDO, M., 2011; TOMÉ, 2011).

Por força das limitações constitucionais impostas às leis tributárias (nomeadamente, a legalidade estrita que vincula os atos da Administração Pública), o nascimento da obrigação tributária, que tem fundamento na vontade legal, independe da vontade do contribuinte e da ciência da autoridade fiscal acerca da ocorrência do fato que originou a obrigação, as quais são também prescindíveis para que este produza seus efeitos (AMARO, 2014; SCHERKERKEWITZ, 2002).

Apesar disso, o conhecimento de ambas as partes acerca da existência do vínculo é necessário para que a conduta seja cumprida. Deste modo, a norma individual e concreta é *conditio sine qua non* tanto para a criação da relação jurídica tributária quanto para satisfazer a pretensão fiscal e o dever jurídico do contribuinte, atrelando essa obrigação ao pagamento do tributo como seu “expediente derradeiro” (CARVALHO, P., 1999, p. 184).

Também tem origem no comando particular o crédito tributário, elemento específico da obrigação e dela indissociável. Isto porque representa o direito subjetivo do qual é titular a Administração Pública, conferindo, portanto, exigibilidade à norma.

### 3.2 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E INTRODUÇÃO DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA NO SISTEMA JURÍDICO

A relação jurídica tributária nasce no momento em que ocorre o fato descrito na hipótese de incidência e este mesmo é relatado em linguagem prescritiva, tendo sua veracidade atestada pelo lastro probatório. Em outras palavras, subsumindo-se o fato à norma – e originando o fato jurídico tributário –, implicar-se-á um vínculo obrigacional de cunho intersubjetivo, gerando a expectativa de cumprimento de determinada conduta.

---

<sup>4</sup>O tributo, objeto da relação jurídica, deve ser entendido como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Como vimos, só se sabe que prestação é devida, por quem e em favor de quem, por meio da especificação dos elementos da relação jurídico-formal contida na regra-matriz, através do processo de positivação. É ele que institui os direitos e deveres, possibilitando que o direito tenha influência na esfera social e no comportamento intersubjetivo. Perceba-se, pois, que não existe relação jurídica sem o direito do sujeito ativo e o dever jurídico do sujeito passivo, nem tampouco se pode dizer que há direito subjetivo sem o laço obrigacional, nascendo ambos no mesmo momento, de forma concomitante e indissociável (CARVALHO, P., 2019; CONRADO, 2007; FIGUEIREDO, M., 2011).

Na obrigação tributária, o Estado-Fisco (ou aquele que atue em seu nome) está investido do direito de exigir o pagamento de certa quantia em dinheiro do sujeito passivo – e esta é, precisamente, a razão de ser do dever jurídico do contribuinte (ou outrem a ele equiparado), que consiste em entregar o montante pecuniário ao primeiro. Essa pretensão fazendária é chamada de crédito tributário.

Consoante prescreve o art. 142 do Código Tributário Nacional, o crédito é constituído por meio do lançamento, um “procedimento” que somente pode ser efetuado, de maneira privativa, pela autoridade administrativa. O que se pode concluir, a partir da leitura superficial deste dispositivo, é que o lançamento consiste em medida imprescindível para a incidência da norma tributária (AMARO, 2014).

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.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (BRASIL, 1966).

Sobre a matéria, o referido diploma traz três diferentes espécies desse “procedimento”, contando com maior ou menor grau de participação do Fisco e do contribuinte na formalização da obrigação tributária: (i) lançamento direto ou de ofício (art. 149, CTN); (ii) lançamento misto ou por declaração (art. 147, CTN); e (iii) lançamento por homologação ou autolancamento (art. 150, CTN). No primeiro, conta-se com maior interferência da Fazenda (e menor do sujeito passivo), o que vai gradativamente se invertendo, culminando no último tipo, em que o próprio contribuinte teria competência para emitir a norma individual e concreta tributária, cabendo à Administração apenas validar este ato de aplicação da lei (AMARO, 2014; BRASIL, 1966; FIGUEIREDO, M., 2011).

Maria Rita Ferragut (2005, p. 190) sublinha que o Códex tributário, em seu art. 142 (BRASIL, 1966), ao tratar de lançamento enquanto meio de constituir o direito subjetivo do

Fisco, “estabelece apenas que o lançamento é ato privativo da Administração, sem determinar que a constituição do crédito propriamente dita também o seja”.

O que se nota é que o referido Código emprega nome genérico à norma que promove o ingresso do mandamento particular no sistema do direito posto, quando, em realidade, a alcunha “lançamento” só pode ser atribuída à atividade realizada de modo privativo pela autoridade fiscal. Por este motivo, há que se reconhecer que a figura do “autolanzamento”/“lançamento por homologação” consiste, necessariamente, em um veículo diverso de regra constitutiva do fato jurídico tributário e do seu respectivo vínculo obrigacional (FIGUEIREDO, M., 2011).

Em arremate, conclui-se que o Código Tributário Nacional não apresenta modalidades de lançamento, mas, efetivamente, registra diferentes formas de introduzir o comando individual e concreto no ordenamento jurídico (CONRADO, 2007).

Embora o lançamento e o ato do contribuinte tenham, ambos, a finalidade de constituir o crédito tributário, diferem no que tange ao seu foco ejetor (o sujeito que edita a regra), o procedimento de produção deste comando individual e concreto e o regime jurídico a que se submetem. Em suas lições, Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 223-224) coteja esses dois tipos de veículo:

Quando se fala em expedição de norma jurídica individual e concreta vem, desde logo, à nossa mente, o desempenho de um órgão da Administração ou do Poder Judiciário. E, se passarmos apressadamente, sem refletir, essa ideia equivocada irá provocar um bloqueio, fixando o preconceito de que o administrado, na esfera de suas múltiplas possibilidades de participação social, reguladas pelo direito, esteja impedido de produzir certas normas individuais e concretas. Mas, não é assim no direito brasileiro. Basta soabirmos os textos do ordenamento positivo, no que concerne aos tributos, para verificarmos esta realidade empírica indiscutível: o subsistema prescritivo das regras tributárias prevê a aplicação por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses, e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, de quem se espera, também, o cumprimento da prestação pecuniária. [...] Por sem dúvida que são **atos diversos, porque praticados por sujeitos diferentes, debaixo de normas competenciais também distintas e, desse modo, sotopondo-se a regimes jurídicos que não são exatamente os mesmos**, o que legitima a imposição de nomes aptos para discerni-los. No fundo, porém, **apesar das dessemelhanças, ambos os atos são ponentes de normas individuais e concretas no ordenamento do direito positivo** (grifo nosso).

Estão aptos a aplicar a regra-matriz, portanto, de acordo com o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a Administração Pública Fazendária, através do lançamento – o qual terá mais destaque no tópico adiante –, e o particular. Neste contexto, constata-se que não é a figura do lançamento que é necessária para a incidência tributária, mas sim a da norma individual e concreta. Afinal, é esta última que confirmará a materialização do antecedente normativo, instaurando o fato jurídico tributário, e acarretará a relação obrigacional, gerando

direitos e deveres correlatos – e tais efeitos serão os mesmos independentemente de quem produzir o comando, seja este emitido pelo contribuinte ou editado pelo Fisco (FERRAGUT, 2005; FIGUEIREDO, M., 2011).

### 3.3 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Em consonância com o que foi previamente discutido, o vínculo obrigacional entre a Fazenda e o contribuinte demanda a produção de uma norma individual e concreta, pelo sujeito que o direito entende como competente, mediante procedimento prescrito pelo próprio sistema, para existir. Neste ínterim, a linguagem probatória respalda a constituição do fato jurídico tributário e, conseqüentemente, a edição do comando particular (KIRCHNER, 2012).

Assim, da aplicação da regra-matriz de incidência, origina-se um dos veículos introdutórios da norma individual e concreta, isto é, ou o lançamento tributário ou a “norma do contribuinte” (CONRADO, 2007, p. 64), também chamado de “autolancamento”. Visto que o objetivo desta obra é discutir acerca da adequação do lançamento embasado no meio de prova da presunção, debruçar-nos-emos sobre o estudo deste instrumento específico.

#### 3.3.1 Ato, procedimento ou produto?

Da mesma forma que o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) utiliza o nome genérico de lançamento tributário ao se referir aos diferentes veículos introdutórios de norma individual e concreta no sistema jurídico, mantém o mesmo desleixo no que tange ao tratamento desse instrumento, identificando-o ora como procedimento, ora como ato administrativo.

Como procedimento, o lançamento corresponderia à execução de uma atividade com intuito de chegar a certo objetivo final. É o que dá a entender o art. 142 do CTN, que prescreve uma série de etapas a serem desenvolvidas com fito de constituir o crédito tributário. Já na acepção de ato, o lançamento consistiria no produto da operação procedimental de aplicação da norma, a exemplo do disposto no art. 150 do diploma tributário<sup>5</sup>(BRASIL, 1966; TOMÉ, 2011).

---

<sup>5</sup>“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” (BRASIL, 1966).

A referida ambiguidade, conforme destaca Fabiana Del Padre Tomé (2011, p. 318), “decorre da dualidade significativa que atinge todas as ações. Tomada como conjunto de movimentos, a ação apresenta-se, simultaneamente, como procedimento e resultado”. Isto porque procedimento e ato são formas distintas de se observar uma mesma realidade: o primeiro, em sua perspectiva dinâmica, como conjunto de elementos sucessivos; o segundo, em sua visão estática, enquanto algo finalizado (FIGUEIREDO, M., 2011; ROBLES MORCHON, 1998).

Se o procedimento consiste em atividades a serem realizadas uma após a outra, visando atingir a certa meta, então o ato corresponderia justamente ao produto resultante dessa operação. O procedimento é, portanto, o caminho a ser percorrido para alcançar o ato administrativo – e ambos devem, necessariamente, estar previstos em norma, a qual determina os requisitos necessários (procedimento) para efetuar determinada ação (ato) (FIGUEIREDO, M., 2011; ROBLES MORCHON, 1998; TOMÉ, 2011).

Nesse contexto, por serem conceitos indissociáveis um do outro, o lançamento pode ser concebido como norma, atividade dos agentes administrativos (procedimento) ou ato de aplicação da regra-matriz de incidência. Cada uma destas significações reflete um ponto de vista da mesma realidade jurídica: (i) a norma individual e concreta tem relevância por identificar todos os elementos do fato jurídico e da relação jurídica, apontando os termos da obrigação; (ii) o procedimento de apuração do tributo e verificação da ocorrência do fato jurídico permite investigar se houve algum vício na formação do ato, acarretando sua possível nulidade ou anulabilidade; e (iii) o ato administrativo é o instrumento por meio do qual se realiza a incidência, culminando com a constituição do fato jurídico tributário e o correspondente vínculo obrigacional (FIGUEIREDO, M., 2011; MESSIAS, 2013; TOMÉ, 2011).

Em decorrência do fim último do presente trabalho, que almeja analisar a adequação, validade e legalidade do lançamento “por presunção”, optamos pelo emprego da expressão “lançamento tributário” para designar o ato administrativo, resultante de procedimento direcionado a possibilitar a exigência do crédito pela Fazenda, fazendo nascer o fato jurídico e a obrigação de adimplir tributo, seguindo as lições de Fabiana Del Padre Tomé (2011).

Não se pode olvidar que a atividade de lançamento é privativa da Administração Pública, nos termos do art. 142 do CTN (BRASIL, 1966). Cuida-se de um dever-poder da autoridade fiscal produzir este ato, uma vez que sua atuação deve se balizar pelos ditames legais e a prática do lançamento é vinculada e obrigatória, indisponível à sua vontade e de interesse público (AMARO, 2014).

Em virtude das supramencionadas características, cabível discorrer, ainda que brevemente, acerca dos elementos e pressupostos que compõem os atos administrativos e dos atributos de que estes gozam, que serão de máxima relevância para o exame do problema em tela.

### **3.3.2 Teoria dos atos administrativos e o lançamento tributário**

Na tentativa de driblar a ausência de definição legal de ato administrativo, Hely Lopes Meirelles (2008) ensina que seu conceito é similar ao de ato jurídico<sup>6</sup>, com o acréscimo da finalidade pública, uma vez que “a finalidade de todo ato administrativo é o interesse público” (MESSIAS, 2013, p. 20).

Seguindo este pensamento, compreende-se ato administrativo como a declaração do Estado ou de quem lhe faça as vezes, no exercício da função administrativa, manifestada por norma concreta. O objetivo deste comando é dar cumprimento à lei, o que realiza criando, modificando, extinguindo ou declarando relações jurídicas entre a Administração e o administrado. A referida regra estará sujeita a controle de legitimidade pelo Poder Judiciário (FIGUEIREDO, L., 2004; MELLO, 2009).

Em razão da identidade do lançamento tributário com esta definição, qualifica-se o mesmo enquanto um ato jurídico administrativo, o que lhe confere, simultaneamente, uma série de limitações e de prerrogativas próprias da Administração Pública. Imprescindível, pois, a discussão acerca da teoria dos atos administrativos.

No que tange à estrutura, entende-se que todo ato que se qualifique como administrativo apresenta elementos (aspectos internos) e pressupostos (fatores externos e anteriores à sua formação). Todos esses são fundamentais para a existência e validade dos atos administrativos, inclusive do lançamento (MELLO, 2009; TOMÉ, 2011).

São requisitos intrínsecos ao ato administrativo: (i) forma, isto é, a maneira pela qual o ato se revela (suporte físico); (ii) motivação, a descrever os motivos de fato que deram ensejo ao ato (hipótese da norma individual e concreta); e (iii) conteúdo, a prescrever o efeito jurídico do ato (consequente da regra particular). Referem-se, pois, à própria substância do ato, ou seja, ao suporte físico que ampara a produção do comando que o ato representa (FIGUEIREDO, M., 2011; MESSIAS, 2013; TOMÉ, 2011).

---

<sup>6</sup> “[...] ato jurídico é todo aquele que tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos” (MEIRELLES, 2008, p. 152).

Já os aspectos exteriores consistem em: (i) competência, que determina que o sujeito produtor do ato seja um agente público que tenha poderes para fazê-lo; (ii) motivo, ou seja, o acontecimento fenomênico que exige (ato vinculado) ou possibilita (ato discricionário) a prática do ato; (iii) formalidades procedimentais, referentes ao procedimento que deve ser observado pelo sujeito quando da produção do ato, sendo o cumprimento deste rito verificado mediante análise das provas; (iv) finalidade do ato, isto é, o objetivo pretendido com sua prática; e (v) causa, isto é, a relação entre o motivo do ato, sua motivação e seu conteúdo (FIGUEIREDO, M., 2011; MESSIAS, 2013; TOMÉ, 2011).

Convém enfatizar que, embora o motivo seja um pressuposto e a motivação seja um elemento interno à estrutura do ato, eles estão intimamente conectados. Isto porque o primeiro, que antecede a produção do ato, configura-se enquanto o suporte fático da segunda, a qual constitui o fato jurídico com base nas informações apresentadas pelo dito requisito exterior. Sobre o tema, desenvolve Tomé (2011, p. 327):

Enquanto o motivo é pressuposto fático do ato, representado pela “ocorrência da vida real que satisfaz a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese tributária”, a motivação compõe o próprio ato administrativo, consistindo na descrição do motivo do ato, situada no antecedente da norma individual e concreta. Tratando-se de ato de lançamento, o motivo é o evento tributário, ao passo que a motivação constitui o fato jurídico correspondente. [...] **Só haverá motivo se houver motivação**, posto ser a linguagem normativa que constitui o fato jurídico, desencadeador do liame obrigacional (grifo nosso).

Importa rememorar que a comprovação da ocorrência do fato e sua total identidade com as notas descritas na hipótese normativa são parte do procedimento prescrito pelo direito para a constituição do fato jurídico. Conforme outrora mencionado, o mero relato do motivo não é suficiente para a motivação; é imperioso que esta se fundamente na linguagem das provas, persistindo quando confrontada com o lastro probatório, para que nasça o fato jurídico e o decorrente laço entre o Estado e o contribuinte (TOMÉ, 2011).

O ato administrativo coloca-se, portanto, como um canal de comunicação entre a Administração e os cidadãos, carregando, em seu interior, interesses de toda a coletividade. Em virtude da relevância de seu conteúdo e objetivo, esta categoria de ato jurídico possui diversas prerrogativas, além de garantias que visam proteger o administrado nessa relação tão desproporcional com o Estado (MESSIAS, 2013; TOMÉ, 2011).

Quanto à segurança dos cidadãos, podemos apontar atributos que já foram tratados ao longo deste texto: (i) ausência de autonomia da vontade da autoridade administrativa; (ii) busca do interesse público; (iii) tipicidade; e (iv) formalismo. Resumidamente, o Poder Público deve atuar visando à finalidade prevista em lei, independente da vontade daquele que

possui competência para praticar o ato administrativo. O fim a ser atingido é o interesse da coletividade, nos termos e limites impostos pela legislação, e o agente administrativo só poderá realizar aquilo que a norma autoriza e da forma que ela prescreve, de maneira tal a possibilitar que o administrado tenha conhecimento do conteúdo do ato e dos motivos que determinaram sua execução (MELLO, 1981; TOMÉ, 2011).

Observadas as supracitadas garantias, os atos administrativos terão características peculiares que conferem uma série de prerrogativas à Administração Pública. São elas: (i) imperatividade; (ii) presunção relativa de legitimidade; e (iii) exigibilidade. Significa dizer que há possibilidade da autoridade administrativa constituir obrigações a terceiros, de acordo com os ditames legais, impondo coercibilidade para o cumprimento destas, e a observância da conduta prescrita pelo ato pode ser cobrada do administrado. Além disso, presumem-se verdadeiros, regularmente praticados e válidos os atos produzidos pelo agente público, até que se prove o contrário (MELLO, 1981; TOMÉ, 2011).

Cabe a ressalva de que a exigibilidade de que goza o ato administrativo não o torna autoexecutável. No caso do lançamento, ora em comento, é indispensável a intervenção do Poder Judiciário para que o Fisco possa exigir sua pretensão, existindo um meio próprio para tanto, qual seja o processo de execução fiscal. Não se admite, pois, que a Administração, utilizando-se de seus próprios recursos, imponha o implemento da prestação introduzida no ordenamento através do ato administrativo (TOMÉ, 2011).

Tendo em conta a questão que esta obra se propõe a analisar, acerca da adequação de determinado lançamento ao sistema jurídico, o atributo da presunção *juris tantum* de validade do ato administrativo merece maior e mais aprofundado debate.

Há quem defenda que a validade corresponde a um vínculo de pertencimento de um elemento a um sistema, considerando-a sinônimo de existência. São adeptos desta corrente Hans Kelsen e Paulo de Barros Carvalho. Outros, a exemplo de Pontes de Miranda, alegam que a validade é uma característica adquirida pela norma depois que esta passa a existir dentro do sistema (CARVALHO, A., 2009; FIGUEIREDO, M., 2011).

Para os fins deste trabalho, convém afiliarmo-nos à segunda concepção. Isto porque a validade, na perspectiva ponteana, expressa a compatibilidade (ou a falta dela) que uma regra mantém com o comando superior que autorizou sua produção. Neste sentido, Marina de Figueiredo (2011, p. 51) explica que “é possível que uma norma jurídica seja qualificada como válida ou inválida: válida é a norma que foi produzida de acordo com o que prescreve a regra que fundamenta a sua criação; inválida é aquela que viola essas prescrições”.

Não se olvide que o direito determina quem é o sujeito credenciado que pode criar sua linguagem e de que modo pode fazê-lo. O mandamento será inválido, portanto, e incompatível com o sistema jurídico, quando houver vícios em sua enunciação e seu conteúdo (CARVALHO, A., 2009; FIGUEIREDO, M., 2011).

Como não se tem contato com o evento que deu o pontapé inicial no ciclo de positivação, para se verificar a presença ou não de equívocos no processo de produção da norma e na prescrição do seu efeito jurídico, deve-se analisar exclusivamente o relato daquele em linguagem competente. A efemeridade do acontecimento, que se perde no tempo e no espaço, torna o registro de sua ocorrência o parâmetro para determinar a regularidade da norma (FIGUEIREDO, M., 2011).

Ressalte-se que a regra nasce presumidamente válida, podendo ser invalidada posteriormente por outro comando, igualmente em linguagem prescritiva, que ateste sua inadequação com as disposições da norma que autorizou sua criação e na qual se fundamentou. Afinal, só existe para o direito aquilo que estiver na linguagem normativa. Deste modo, a regra se sustenta até que novo enunciado a desconstitua, retirando-a do ordenamento (HARET, 2010; TOMÉ, 2011).

Em arremate, a presunção de legitimidade configura “requisito fundamental para a positivação do direito, sem o qual a norma não incide, deixando de juridicizar a realidade posta” (HARET, 2010, p. 343). É importante que se destaque, ainda, que este atributo não afasta a necessidade da motivação do ato administrativo de lançamento ser amplamente fundamentada em provas da ocorrência do fato jurídico, justificando a obrigação do contribuinte pagar determinado importe a título de tributo (KIRCHNER, 2012).

### **3.3.3 Exigibilidade do pagamento do tributo pelo contribuinte**

O ato administrativo de lançamento nasce válido, presumindo-se sua regular formulação e compatibilidade com o sistema do direito. Conforme debatido na seção anterior, a referida presunção não possui caráter absoluto, podendo ser afastada por prova em contrário. Desta maneira, até que um novo enunciado prescritivo desconstitua o ato eivado de vício, este último – e, conseqüentemente, o vínculo obrigacional que veicula – permanecerá no ordenamento.

Por este motivo, uma vez inserido o ato no sistema jurídico, inicia-se a produção de seus efeitos, objetivando atingir o plano social e efetivamente disciplinar o comportamento intersubjetivo. Constituídos o fato jurídico tributário e a sua respectiva relação jurídica com o

advento do lançamento, a exigência do cumprimento da pretensão fiscal estará condicionada ao conhecimento, pelas partes, da existência do vínculo obrigacional (AMARO, 2014).

Nos casos em que o veículo introdutor da norma individual e concreta for o lançamento, isto se dá com a notificação do contribuinte. Este ato não só oportuniza a ciência do inteiro teor do ato administrativo, para que se saiba o que é devido e por que razão, como também viabiliza a ampla defesa e o contraditório, possibilitando a impugnação do comando emitido pelo Estado-Fisco e a produção de provas contrárias à veracidade e regularidade do ato, que possam vir a reformá-lo ou mesmo desconstituí-lo (CONRADO, 2007; KIRCHNER, 2012).

Em idêntico raciocínio, nas hipóteses em que o processo de positivação for realizado pelo sujeito passivo, culminando com a expedição do comando particular pelo próprio contribuinte, entende-se que a ideia de contraditório é invertida em favor da Fazenda. Assim, quando comunicada a Administração acerca do “autolançamento”/”lançamento por homologação”, constitui-se a obrigação tributária, permitindo a produção de seus efeitos jurídicos (CONRADO, 2007).

Só será exigível a conduta pelo contribuinte, portanto, após a prática sucessiva dos atos correspondentes ao ciclo de positivação: materializando-se a hipótese de incidência, o acontecimento será relatado em linguagem competente e comprovado pelas provas admitidas em direito; constituindo-se o fato jurídico tributário, a partir do ingresso da norma individual e concreta no ordenamento, implica-se um vínculo obrigação; notificando-se ambos os sujeitos acerca do teor do comando particular, pode-se, enfim, cobrar o seu cumprimento.

#### 4 A “PROCEDIMENTALIZAÇÃO” DA ATUAÇÃO IMPOSITIVA DO ESTADO-FISCO

Conforme demonstrado, o laço obrigacional entre o Estado, na condição de credor, e o administrado, com *status* de devedor, nasce juntamente com o ingresso da norma individual e concreta no ordenamento jurídico. Uma vez constituído o fato jurídico tributário e a relação jurídica dele decorrente, a Administração Pública Fazendária estará investida do direito subjetivo de esperar – e exigir – a prestação pecuniária, a título de tributo, do contribuinte ou outrem a ele equiparado, nos termos da lei.

O lançamento tributário, veículo introdutor do comando particular no sistema, é o produto resultante de uma série de ações realizadas pela autoridade fiscal. Esta sequência de atividades tem o intuito de verificar se houve a concretização da hipótese de incidência e apurar o montante pecuniário devido.

Não se trata de um ato jurídico qualquer, mas sim de um ato administrativo, cuja finalidade é o interesse público, o qual é indisponível e deve prevalecer sobre o privado. A desproporcionalidade da relação Fisco-contribuinte e, igualmente, do vínculo autoridade pública-Estado faz necessário que o lançamento seja uma prática vinculada aos ditames legais, por eles autorizada e limitada<sup>7</sup>. É dever da Fazenda lançar o tributo, assim como também o é respeitar as normas e agir balizado pela estrita legalidade e tipicidade, devidamente fundamentado por provas que corroborem suas ações, em nome da segurança da parte vulnerável desta obrigação e do próprio ordenamento.

A atuação do Estado-Fisco, como se verá, encontra guarida nos diversos procedimentos administrativos, por meio dos quais concretiza seus esforços pelo atendimento ao interesse público. Por meio destes ritos, são oferecidas condições para o controle da vontade estatal, que não poderá agir de forma arbitrária nem tampouco abusar de seu poder.

---

<sup>7</sup> “O dever-poder de produzir o lançamento tributário retrata duas relações jurídicas: uma, a relação que se estabelece entre o Estado-administração e a autoridade administrativa incumbida de realizar o ato-fato de lançamento; outra, entre a autoridade administrativa e o contribuinte. **O agente público é, assim, simultaneamente, sujeito de um dever jurídico e titular de um poder jurídico. É polo passivo do dever jurídico de empreender o ato-fato de lançamento tributário, em face do Estado-administração, que é o polo ativo nessa relação. É polo ativo do direito subjetivo público (competência) de efetuar o ato-fato de lançamento, em face do contribuinte, que é o polo passivo nessa outra relação.** Assim, o agente público participa dessas duas relações, em que dever e poder modalizam a conduta de realizar o ato-fato de lançamento. [...] Essas duas relações jurídicas de direito público são projetadas por duas normas jurídicas diversas e, quando descumpridas, ocorrem, também, efeitos distintos: do descumprimento do dever de lançar, decorre a responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único do CTN); do não exercício do poder de lançar, decorre a decadência (art. 173 do CTN)” (SANTI, 2012, p. 4, grifo nosso).

Neste contexto, convém discorrer acerca do adequado procedimento de constituição do crédito tributário, responsável pela apuração e verificação das informações de fato e de prova que darão origem não só ao fato jurídico tributário, como também ao vínculo obrigacional entre Estado e contribuinte.

#### 4.1 A MANIFESTAÇÃO DO ESTADO PELA VIA DOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS

Os direitos e deveres concretos dependem das normas para existir, uma vez que são gerados a partir da incidência e aplicação das leis, com a constituição do fato jurídico e a implicação do enlace obrigacional entre os sujeitos. Por este motivo, todos, inclusive o próprio Estado, encontram-se sob o império do direito, nos termos do art. 5º, II da Constituição Federal (BRASIL, 1988)<sup>8</sup>.

A atuação estatal deve almejar o interesse de toda a coletividade, o qual deve ser atingido por meio de seus atos. Tamanha responsabilidade atrai, natural e conseqüentemente, grande – mas não ilimitado – poder às autoridades públicas. Suas manifestações de poder devem sopesar as garantias individuais dos cidadãos e as prerrogativas da Administração, valendo-se das restrições constitucionais ao uso da competência do Estado<sup>9</sup> para coibir o desvio de finalidade e materializar seu empenho no atendimento do interesse público.

Os atos administrativos são produzidos pelo sujeito credenciado pelo sistema jurídico, da maneira que este determina. O pontapé inicial para isso são as necessidades dos brasileiros, que, sob a forma de fatos, ingressam no ordenamento, acarretando o processo de positivação normativa. Cuida-se de um conjunto de feitos sucessivos que, ao final, dá origem à expressão do poder público.

Neste sentido, os procedimentos públicos consistem em sequências de práticas que resultam no exercício das funções estatais, constituindo o fato jurídico, implicando a relação obrigacional e gerando os direitos e deveres correlatos: assim nascem as pretensões administrativas. Contudo, após o encerramento do rito procedimental, o que pode vir a

---

<sup>8</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
[...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, 1988).

<sup>9</sup> Nomeadamente, podemos citar a vinculação de toda a Administração Pública, direta e indireta, de qualquer dos Poderes da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, que orientam a atuação do Estado, como se depreende do art. 37 da Lei Maior (BRASIL, 1988).

ocorrer é o conflito de interesses entre a Administração e o particular, fazendo-se necessário a instauração de um processo, que é outro grupo de atos a serem realizados para se atingir uma nova finalidade, qual seja a solução do litígio (NUNES, 2019). “Perfeitamente possível, portanto, *procedimento* sem processo (v.g., procedimento preparatório do ato de aplicação da norma tributária), conquanto não haja *processo* sem procedimento que oriente o rito a ser traçado” (TOMÉ, 2011, p. 313).

Pode-se dizer, então, que o processo é um procedimento qualificado pela lide. E não só isso. A figura processual traz à baila garantias que não estão presentes no mero rito procedimental, como a ampla defesa e o contraditório, que são imprescindíveis para a resolução de controvérsias entre dois ou mais sujeitos. Como no âmbito procedimental não há a colisão de interesses, a observância destas prerrogativas não se faz necessária, conforme explana Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 43):

No que diz respeito ao contraditório e à ampla defesa, decorrências do princípio do devido processo legal relativamente aos processos de solução de conflitos, é importante referir por que o mero procedimento não os tem de observar previamente: isso ocorre porque o mero procedimento, quando de seu término, pode ensejar a prática de um ato que não resolva nem muito menos crie conflito algum, como o do fiscal que conclui uma fiscalização afirmando que a situação do contribuinte é regular, ou apura tributo que o contribuinte reconhece como devido, e paga. Trata-se, na verdade, de mero exercício da função administrativa típica, ou da função própria do Poder Executivo, sem envolver qualquer julgamento de conflitos de interesses ou a prática de qualquer outro ato que reclame, para se tornar legítimo, ampla participação dos sujeitos interessados. Apesar disso, o mero procedimento, seja de fiscalização, seja de reconhecimento de isenção etc., não pode desenvolver-se e restar concluído de tal maneira que inviabilize a efetividade dos princípios do contraditório e da ampla defesa que eventualmente podem ser importantes para o cidadão contribuinte em momento posterior.

Considerando que os atos administrativos, manifestação do exercício das funções do Estado, são produto de um procedimento, e sendo possível que haja controvérsia acerca dos interesses da Administração e aqueles defendidos pelo particular, pode-se inferir que as competências públicas expressam-se por meio de procedimentos e processos, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, consoante elucida Cleucio Nunes (2019, p. 37):

[...] desde a eleição dos representantes do povo até a promoção de políticas públicas pelo Poder Executivo, que se prestam à implantação dos direitos inatos ao Estado democrático de direito, **os procedimentos são o meio que conduz as políticas do plano abstrato de sua criação ao da efetividade. Quando os direitos inerentes ao Estado democrático de direito não são entregues, os processos administrativo ou judicial passam a ser o meio de reivindicação dos mencionados direitos** (grifo nosso).

Enquanto o fundamento do processo é a busca pela solução da controvérsia de interesses, o procedimento público configura-se enquanto instrumento de concretização dos

direitos abstratamente previstos. Por conseguinte, a “procedimentalização” da atuação do Estado é motivada pela (i) efetivação do regime democrático, (ii) legitimação do exercício do poder, (iii) transparência dos atos do Poder Público, (iv) controle da vontade do Estado, além da (v) formalização da pretensão administrativa (NUNES, 2019).

Explica-se. Os atos administrativos, resultantes dos procedimentos públicos, formam um canal de comunicação com os particulares, configurando um “meio de realização da Democracia, de vez que possibilita a participação ativa dos cidadãos na formação da vontade estatal, que não deve ser outra senão a vontade coletiva” (MILAN, 2008, p. 10).

O Estado democrático de direito também pressupõe o controle da atividade pública, seja por instituições, seja pelos próprios administrados. As manifestações de poder da Administração só podem ser efetivamente fiscalizadas em virtude da transparência de seus atos e das fases que antecedem sua formação (MILAN, 2008; NUNES, 2019).

Não se trata somente da verificação da legitimidade do agente público para realizar suas ações, mas também de um exame da legalidade do ato administrativo e do procedimento que o criou, para averiguar o cumprimento do dever estatal e a observância dos dispositivos legais, tanto na perspectiva material quanto na formal. Naturalmente, sendo a pretensão fruto de um rito procedimental, ela só será exigível se tanto o resultado quanto o processo de formação do ato administrativo forem legítimos e válidos (NUNES, 2019).

A comprovação do cumprimento da legalidade não se reduz à análise dos atos de vontade ou de poder. **Esses atos são produtos do procedimento, razão pela qual o controle de legalidade deve ser exercido em sua totalidade, isto é, sobre o procedimento e o seu resultado.** Há realmente relação de interdependência entre o procedimento e o ato da autoridade. Essa interdependência é determinada pelos valores defendidos pela democracia e em razão da compostura jurídica do Estado democrático de direito que exige, inevitavelmente, obediência à legalidade (NUNES, 2019, p. 68).

Destaque-se que, quando o vício não estiver no ato, mas sim nas ações que precederam a formação da pretensão administrativa, esta será nula, pressupondo-se a ausência de legitimidade para constituí-la (NUNES, 2019).

Caso o ato resulte de um procedimento realizado de acordo com os termos legais, será uma prova do cumprimento das funções da Administração e respeito ao princípio da legalidade. Por outro lado, sendo o ato ou o procedimento efetuados de modo diverso, o rito procedimental também tem valor probatório da inobservância das diretrizes normativas, possibilitando a insurgência do administrado contra o Estado, em oposição às práticas arbitrárias e/ou abusivas (MILAN, 2008; NUNES, 2019).

Conclui-se, portanto, que o fim último dos procedimentos não poderia ser outro que não certificar a legitimidade das declarações estatais, de modo que se configuram enquanto instrumentos de extrema importância para a consolidação, manutenção e efetivação do Estado democrático de direito (NUNES, 2019).

#### 4.2 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Para que a Administração Pública seja investida do direito de receber tributos, sob a forma de montante pecuniário, é necessário que se utilize do procedimento administrativo fiscal para exercer suas funções. Não se olvide que a legislação tributária vai além da instituição de tributos; cuida, também, das atividades de arrecadação e fiscalização dos acontecimentos economicamente apreciáveis. O procedimento administrativo tributário, portanto, é a manifestação do poder do Estado-Fisco.

Em vista das competências tributárias distribuídas pela Constituição Federal, evidente que há disciplina para o procedimento e processo administrativo na esfera municipal, estadual e federal. Para os fins deste trabalho, considerar-se-ão as diretrizes gerais estipuladas pelo regramento nacional como regime jurídico dos ditos instrumentos, a saber: (i) Carta Magna de 1988; (ii) Decreto n. 70.235/1972; (iii) Lei n. 9.784/1999; (iv) Código Tributário Nacional; e (v) disposições infralegais regulamentares expedidos pela Administração Fazendária federal (MILAN, 2008).

A função do procedimento administrativo tributário é preparar o ato do lançamento. Neste sentido, o rito procedimental – que, segundo o art. 142 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), consiste em “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo” – possui caráter apuratório ou fiscalizatório, com fito de reunir informações suficientes, no que diz respeito a fatos e provas, para formalizar a exação (TOMÉ, 2011).

A manifestação do poder fazendário decorre do Estado e de suas competências. Por isto, deve obedecer ao regramento dos atos administrativos, buscando satisfazer o interesse de todos de forma justa, legítima, previsível, transparente e passível de controle (MACHADO SEGUNDO, 2018; NUNES, 2019). Além disso, já foi sublinhada anteriormente, neste texto, a relevância da legislação tributária e seu impacto na sociedade como instrumento político, econômico e social.

O lançamento tributário, como se depreende da leitura do dispositivo supracitado, é um ato administrativo vinculado, cuja finalidade é um interesse público indisponível. Sua prática, portanto, é obrigatória à autoridade fiscal, que não pode se valer do juízo binomial de conveniência e oportunidade quanto a nenhum dos elementos ou pressupostos da norma individual e concreta (NUNES, 2019).

A condução dos procedimentos administrativos tributários, que têm o intuito de fornecer dados que informem todos os elementos e pressupostos necessários à produção do comando particular, via lançamento, é orientada por princípios que lhes são próprios<sup>10</sup>, conferindo-lhes características muito distintas do rito processual. Isto porque, apesar de ser dever da Administração Tributária lançar o tributo, deve fazê-lo de determinada forma, prescrita pelo sistema do direito como adequada, de modo a promover não só a segurança jurídica do ordenamento, como também a do contribuinte ou responsável tributário (MACHADO SEGUNDO, 2018; NUNES, 2019).

O procedimento administrativo tributário é inquisitório, traço que decorre da prerrogativa de investigação e apuração da autoridade pública. Este poder é justificado porque a Administração atua “na busca constante da isonomia, no cumprimento da legalidade, na garantia de manutenção da ordem pública e, sobretudo, na guarda da indisponibilidade do interesse público” (NUNES, 2019, p. 102).

A inquisitorialidade, neste sentido, permite que o procedimento administrativo efetive valores inerentes ao alcance do interesse público indisponível e efetividade do bem comum através da averiguação de fatos pretéritos da forma fiel à realidade do evento. E esta atividade só é possível com a produção de provas, que revelam vestígios do acontecimento percebidos pelos sentidos humanos (a exemplo de objetos, palavras, sons, imagens, etc), a possibilitar uma aproximação do que ocorreu e de como isso se deu. Em matéria tributária, os resquícios do episódio fático costumam ser auferidos por meio dos deveres instrumentais (“obrigações acessórias”) a que são submetidos os contribuintes (FERRAGUT, 2005; KIRCHNER, 2012; NUNES, 2019).

O poder de investigação do agente público, somado à necessidade da maior aproximação possível entre a realidade do evento economicamente apreciável e seu relato em linguagem prescritiva, tem como desdobramento a chamada busca pela verdade real (ou

---

<sup>10</sup> Dada a extensividade do rol principiológico em comento, não esgotaremos o debate dos princípios aplicáveis ao procedimento administrativo tributário. O que se discutirá é apenas um recorte, com destaque a certas diretrizes e características que são essenciais para a demonstração da importância e imprescindibilidade da prova, pela autoridade fiscal, da ocorrência do “fato gerador” que enseja a tributação.

material), a qual se opõe à verdade formal que vigora no âmbito do processo<sup>11</sup> (MARINS, 2016; NUNES, 2019).

Consoante Alberto Xavier (1997, p. 141), “o dever de investigação do Fisco só cessa na medida e a partir do limite em que o seu exercício se tornou impossível, em virtude do não exercício ou do exercício deficiente do dever de colaboração do particular”. Não se trata de uma faculdade da autoridade fiscal, mas uma obrigação da qual não poderá se esquivar, devendo necessariamente fazer uso dos meios instrutórios para descobrir a veracidade das informações. É o que explica Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 48):

[...] nas [...] situações em que o conhecimento dos fatos for possível, e o contribuinte simplesmente não conseguir comprová-los a tempo, ou não lograr fazê-lo através do meio que a Administração deseja, **o Fisco não poderá valer-se da sanável insuficiência dos elementos fornecidos pelo contribuinte para tributá-lo, ou por qualquer meio prejudicá-lo**, em face apenas dessa sua falta de diligência na demonstração da verdade (grifo nosso).

Este raciocínio permite-nos inferir que a prova cabal da ocorrência do acontecimento e do seu perfeito enquadramento à hipótese normativa é condição *sine qua non* para a produção do comando individual e concreto. Do contrário, estar-se-ia afrontando os direitos e garantias do contribuinte, praticando-se um ato de caráter ilegal e confiscatório (MACHADO SEGUNDO, 2018; NUNES, 2019).

De acordo com o princípio da busca pela verdade real, também conhecido como princípio da busca pela verdade material, decorrente direto da regra da legalidade, a Administração não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes. **Diz-se decorrência direta da legalidade porque o efetivo conhecimento dos fatos é indispensável a que haja a correta observância das leis que lhes são aplicáveis. Presumindo a ocorrência de um fato que na verdade não ocorreu, a Administração termina por aplicar ao caso uma lei que, a rigor, sobre ele não incidiu, não lhe sendo aplicável. Pratica-se, em outras palavras, uma ilegalidade em face do desconhecimento da verdade** (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 45-46, grifo nosso).

Cumprе transcrever a ilustração da magnitude do tema feita por Cleucio Nunes (2019, p. 103), com fito de robustecer o argumento ora defendido, importantíssimo para a análise do problema proposto na presente obra:

[...] ao iniciar um procedimento de fiscalização no estabelecimento do contribuinte, a administração tributária deverá se pautar pela necessidade de comprovar, efetivamente, se o sujeito passivo gerou a obrigação fiscal, qual o montante gerado,

---

<sup>11</sup> No caso do processo, a presença do contraditório e da ampla defesa e a participação do sujeito passivo podem impor óbice à pretensão de se provar a materialidade do fato subsumido à hipótese legal. Segundo Cleucio Nunes (2019, p. 104), em comentário lúcido e realista, “é natural que o investigado não se deixe sujeitar, inerte, à coleta de dados que deverão comprovar, por aproximação, a realidade em que esteve inserido, máxime quando tais dados possam se voltar contra seu interesse”.

o momento da prática do fato gerador, quem praticou o fato ou quem é o responsável pela obrigação tributária. **Essas averiguações não podem ser meramente presumíveis, sob pena de colocar o interesse público em situação de vulnerabilidade ou violar direitos fundamentais do contribuinte.** Basta que se perceba o seguinte: caso a autoridade tributária não faça as devidas apurações da realidade, o fisco ou o contribuinte poderão ser lesados. **Na hipótese de o fato gerador ter efetivamente ocorrido e a administração não ter adotado as cautelas que caracterizam o princípio do inquisitório, a Fazenda deixará de receber o tributo quando possuía direito ao recebimento. Na hipótese inversa, não tendo ocorrido o fato gerador, a inconsequente investida do Fisco, sem a observância dos instrumentos processuais de inquisitorialidade, significará brutal violação a direitos individuais do contribuinte (grifo nosso).**

Sendo o procedimento inquisitório, admite-se que a autoridade fiscal requisite e autorize a produção de tantas provas quantas sejam precisas até “até que o procedimento esteja devidamente instruído com dados capazes de garantir o alcance do interesse público perseguido e, conseqüentemente, o bem comum” (NUNES, 2019, p. 105).

Pode-se inferir, portanto, que o agente administrativo tem o dever de dar andamento ao procedimento tributário, impulsionando-o até sua conclusão, independentemente de manifestação do contribuinte ou responsável, ainda que o procedimento tenha sido instaurado por iniciativa destes últimos (MACHADO SEGUNDO, 2018). Acerca da temática, explica Cleucio Nunes (2019, p. 118):

É necessário ressaltar, contudo, que não se deve confundir o princípio da oficialidade com o sistema probatório da verdade material, que se funda no princípio da inquisitorialidade. A verdade material é típica dos procedimentos, porque, nestes casos, cabe à Fazenda Pública perseguir a “verdade” dos fatos em prol do interesse público. **Ainda que o particular não exerça o dever de colaboração, a administração tributária lançará mão de instrumentos necessários – e desde que dentro da legalidade – para comprovar a ocorrência dos fatos que embasarão sua pretensão arrecadatória (grifo nosso).**

Logicamente, estando inseridos num Estado democrático de direito, deve o sujeito passivo da relação tributária ser cientificado das atividades administrativas que afetem, de maneira direta, sua esfera de interesse. Com isso, ainda que não seja imprescindível para o prosseguimento e finalização do procedimento administrativo, espera-se que o contribuinte colabore com as investigações, com fito de assegurar sua regularidade, ao mesmo tempo em que se pretende inibir práticas arbitrárias “surpresas” por parte do agente fazendário (NUNES, 2019).

Decorrente do princípio da publicidade, o princípio da cientificação impõe que a instauração de procedimentos administrativos em face de determinado contribuinte seja-lhe comunicada previamente. Com efeito, **ainda que o contribuinte não tenha necessariamente oportunidades de participação no âmbito do mero procedimento, que é inquisitório em razão de sua natureza não contenciosa, não se pode negar ao contribuinte a oportunidade de conhecer o procedimento, de acompanhar o desenrolar de suas fases, a fim de que possa efetuar o**

**posterior e eventual controle da legalidade das mesmas**, quer junto à própria Administração, quer junto ao Judiciário (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 45, grifo nosso).

Ao final do procedimento, no mesmo sentido de controle da vontade estatal e de suas manifestações, a autoridade pública é obrigada a expor as razões que o levaram a aplicar o direito daquela forma e produzir o lançamento, ainda que isso consista em meramente indicar qual a legislação observada. Este dever de fundamentação dá ao contribuinte condições de contestar o ato *a posteriori*, se considerá-lo arbitrário, abusivo ou contrário à lei (MESSIAS, 2013; NUNES, 2019).

#### 4.3 PROCEDIMENTO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Conforme debatido, o lançamento administrativo pode ser um procedimento, um ato ou uma norma, a depender do referencial, uma vez que todos esses pertencem a uma mesma realidade. Foi definido que, para os fins objetivados neste trabalho, utilizaríamos o vocábulo “lançamento” enquanto sinônimo para o ato administrativo editado pela autoridade fiscal com finalidade de formalizar a pretensão tributária em face do contribuinte.

O ato de lançamento é o produto do que Estevão Horvath (1997, p. 34) denomina de “procedimento de apuração de tributos”, consistente em atividades administrativas que têm intuito de fornecer informações suficientes de fato e de prova para fundamentar o comando particular, tornando o crédito tributário líquido e exigível (NUNES, 2019).

O fato jurídico tributário, que dará ensejo à tributação, será formado neste rito procedimental, não só com a subsunção do ocorrido no mundo fenomênico à norma, mas também com a averiguação da sua veracidade e do seu perfeito enquadramento ao descritor da regra matriz mediante confronto com as provas admitidas em direito. Isto quer dizer que o rito procedimental que constitui o direito subjetivo da Fazenda é fundamental para a regularidade e validade do lançamento e de seus efeitos, assim como é determinante para a promoção e manutenção da segurança jurídica do cidadão devedor e do próprio ordenamento.

O procedimento administrativo tributário é tão significativo para a efetivação do atendimento ao interesse público indisponível que se faz presente mesmo na hipótese da norma individual e concreta ser produzida pelo contribuinte (“autolançamento”), manifestando o poder do Estado-Fisco por meio da homologação dessa atividade. Por este motivo – mas não adentrando na discussão do lançamento por homologação, vez que foge à

finalidade desta obra –, empregaremos a expressão “procedimento de constituição do crédito”, em consonância com as lições de Cleucio Nunes (2019).

Como se observa, em todas as modalidades de lançamento há intervenção estatal por meio de procedimento, ainda que seja para realizar o lançamento de ofício nos casos em que a obrigação tributária inicia sua resolução por meio de apuração do crédito atribuída ao particular, como ocorre com a primeira fase do lançamento por homologação. **É, portanto, da essência da relação jurídica tributária a intervenção do Poder Público, senão para constituir o crédito tributário, ao menos para exercer seu poder de controle das atividades delegadas ao sujeito passivo no caso dos tributos sujeito ao lançamento por homologação** (NUNES, 2019, p. 187, grifo nosso).

Como deu a entender o art. 142 do Código Tributário Nacional, assim como os artigos que disciplinam as “modalidades de lançamento” (arts. 147 a 150 do referido diploma) (BRASIL, 1966), o procedimento de constituição de crédito é um conjunto de atividades administrativas de caráter vinculado e obrigatório. Este rito é composto por três fases, que serão esmiuçadas adiante e obedecem a seguinte ordem: (i) preparatória; (ii) notificatória; e (iii) terminativa (NUNES, 2019).

Importante destacar, com amparo nas palavras de Marina de Figueiredo (2011), que cada ente tributante tem sua regulamentação própria no que tange a seus procedimentos e processos administrativos. No presente trabalho, não se propõe analisar um a um, mas, ainda que de modo superficial, traçar os passos gerais necessários, de acordo com a legislação tributária, para que se apure e se cobre o tributo.

Pelo fato de todas as pessoas políticas terem competência para instituir tributos e, como consequência, para constituir o crédito tributário, são relativamente livres para regular o procedimento de introdução dessa norma no sistema. Há, pois, variações quanto aos passos a serem seguidos para elaborar o lançamento. Tudo depende do tributo envolvido e de qual pessoa política compete instituí-lo e cobrá-lo. Deve-se, contudo, chamar a atenção para o seguinte ponto: **independentemente dos passos a serem seguidos para constituir o crédito tributário pelo lançamento, não poderá o agente se desviar dos parâmetros estipulados pela lei** (FIGUEIREDO, M., 2011, p. 166, grifo nosso).

Partamos, pois, ao estudo das atividades administrativas que constituirão o fato jurídico tributário, ensejando a exação e, ao final, tornarão exigível a conduta do contribuinte pagar montante pecuniário a título de tributo ao Fisco.

#### **4.3.1 Fase preparatória**

A primeira fase no procedimento de constituição de crédito é chamada de preparatória, visto que objetiva propriamente preparar o lançamento, da forma prescrita pelo art. 142 do

Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966): verificando-se a ocorrência do “fato gerador”, determinando-se a matéria tributável, calculando-se o montante devido, identificando-se o sujeito passivo e averiguando se ocorreu algum ilícito tributário ou outra irregularidade (NUNES, 2019).

O foco desta atividade de apuração é obter dados que estejam em poder do contribuinte ou analisar informações que já estejam em posse do Fisco, de modo a conferir liquidez à pretensão fazendária (NUNES, 2019). Em outras palavras, a fase inicial do procedimento pretende constituir o fato jurídico tributário, confirmando a materialização da hipótese de incidência e acarretando a geração dos direitos e deveres correlatos veiculados pela relação obrigacional que será implicada quando da edição da norma individual e concreta.

Para que a tributação seja hígida e justa, deve se aproximar o máximo possível o relato do fato ocorrido da realidade, de modo que se tenha certeza do que aconteceu e sob quais circunstâncias. Por este motivo, como já visto, a inquisitorialidade do rito procedimental admite que a autoridade pública requisite a colaboração do contribuinte e requeira diligências, de ofício, com fito de buscar a verdade material sobre o fato (NUNES, 2019).

Nos procedimentos e processos tributários, [...] segue-se o sistema probatório da verdade material. Assim, a autoridade pública deve primar pela investigação que leve à verdade do que efetivamente ocorreu. Observe-se também que, apesar de se tratar de uma fase meramente procedimental, a autoridade pública não está impedida de se comunicar com o sujeito passivo da obrigação tributária, eis que nos procedimentos atua o princípio da bilateralidade de comunicação [...] (NUNES, 2019, p. 189).

Entendido o objetivo principal desta etapa, cumpre comentar, ainda que de forma breve, como ela se dá. Primeiramente, cabe rememorar que o lançamento pode ser de misto/por declaração, em que o contribuinte fornece os dados indispensáveis à exação para a Administração via declaração, ou de ofício/direto, efetuado diretamente pela Fazenda, sem intervenção do administrado (AMARO, 2014; NUNES, 2019).

Tratando-se do primeiro caso, a fase preparatória consiste na entrega da declaração, contendo informações referentes à matéria de fato fundamental para a efetivação do lançamento. Tendo este documento em mãos, a Fazenda procede com a análise dos dados e, se preciso, realiza diligências para ter certeza da veracidade do que foi informado pelo contribuinte (NUNES, 2019).

Na hipótese do lançamento direto, disciplinado no art. 149 do Códex tributário (BRASIL, 1966), teremos dois tratamentos distintos, a depender do inciso do referido dispositivo em que a situação enquadra-se.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Sendo o caso prescrito no inciso I, o Fisco apenas afere as informações que já possui. Se, por outro lado, for alguma das situações descritas pelos demais incisos, a fase preparatória seguirá o mesmo rito do lançamento por declaração, anteriormente explanado (NUNES, 2019).

De todo modo, o que se faz, nesta primeira fase, é obter os dados imprescindíveis para que se tribute o contribuinte e, compreendendo-se que o ocorrido dá ensejo à exação, aferir o seu valor em termos econômicos. Essas atividades traduzem a aplicação da regra matriz, contando com a individualização dos critérios desta, a subsunção do fato à norma, o controle de legalidade e veracidade mediante exame de provas, a formação do fato jurídico tributário e, finalmente, a implicação do laço obrigacional entre Estado-Fisco e cidadão devedor.

A etapa preparatória identifica os elementos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo da norma individual e concreta, viabilizando a sua produção e a consequente formalização do crédito tributário.

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (BRASIL, 1972).

Constituído o fato jurídico tributário e nascida a obrigação dele decorrente, o próximo passo é tornar a prestação exigível. Segue-se, pois, para a segunda etapa, com a expedição do comunicado formal (NUNES, 2019).

### 4.3.2 Fase notificação

Uma vez líquido, o crédito tributário só poderá ser exigido quando ambas as partes da relação jurídica tiverem conhecimento do vínculo obrigacional e do que se espera de cada um deles. Por este motivo, a segunda fase do procedimento em tela concentra-se na atividade de cientificação do sujeito passivo, conferindo exigibilidade à pretensão fiscal (AMARO, 2014; NUNES, 2019).

O contribuinte deve ser comunicado formalmente, de modo a ter acesso a todas as informações pertinentes à obrigação tributária. O ato deve ser transparente, possibilitando que o sujeito passivo não seja surpreendido pela autoridade administrativa e que tenha condições de analisar se a manifestação do poder estatal cumpriu a lei ou foi, de alguma forma, arbitrária ou abusiva (NUNES, 2019). Por este motivo, deve constar na notificação um resumo do que foi aferido na primeira fase do procedimento, consoante se depreende da leitura do art. 11 do Decreto n. 70.235/72:

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:  
 I - a qualificação do notificado;  
 II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;  
 III - a disposição legal infringida, se for o caso;  
 IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.  
 Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico (BRASIL, 1972).

A notificação do contribuinte é feita por meio de um documento físico ou eletrônico, de acordo com as regras procedimentais do ente governamental competente para realizar o procedimento de constituição do crédito em comento. Este documento é essencial para que o ato do lançamento seja válido, de maneira que, incorrendo algum vício em sua emissão, o rito procedimental torna-se nulo daí em diante, obstando a exigibilidade da conduta do contribuinte, conforme ensina Cleucio Nunes (2019, p. 193):

O documento, físico ou eletrônico de notificação do sujeito passivo é o instrumento que materializa a fase notificação. **Esse instrumento é fundamental à validade do procedimento.** Sem notificação não há como exigir-se do sujeito passivo o cumprimento da obrigação. **A falta ou vício de legalidade na notificação torna nulo o procedimento a partir dessa fase.** Aliás, a nulidade do ato notificação poderá ser argumento de defesa no momento da impugnação ao lançamento (grifo nosso).

Consoante outrora explanado, a ciência do lançamento por ambos os sujeitos da relação obrigacional autoriza que a Fazenda proceda com a cobrança do cumprimento do

dever de adimplir tributo pelo contribuinte, encaminhando o procedimento para a sua conclusão.

#### 4.3.3 Fase terminativa

Após a notificação do sujeito passivo, temos a última fase, que finaliza o rito do procedimento de constituição do crédito tributário. Isso pode ocorrer de três formas distintas: (i) com o adimplemento do tributo; (ii) com novos procedimentos ou processos cujo objetivo é extinguir a pretensão fiscal; ou (iii) com a impugnação do lançamento (NUNES, 2019).

O fato do procedimento de apuração do tributo findar não significa, necessariamente, que o direito subjetivo do Estado será satisfeito. Fazendo o cotejo do supramencionado com o dispositivo que disciplina a extinção do crédito tributário, temos que as duas primeiras hipóteses encontrariam amparo no art. 156 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), por se tratar das situações prescritas nos seus incisos, ao passo que a terceira, cuja consequência é a instauração de um processo, não (NUNES, 2019).

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149 (BRASIL, 1966).

Sendo o procedimento administrativo tributário a estrada cujo destino final é o crédito, há que se reconhecer que o rito procedimental irá encerrar naturalmente quando a autoridade fazendária considerar suficientes as provas e fatos apurados, notificar o contribuinte da existência do vínculo obrigacional e for realizado o pagamento do montante pecuniário, cumprindo-se o dever jurídico do sujeito passivo (NUNES, 2019; TOMÉ, 2011).

Realizando-se a previsão do art. 156, I do Códex tributário (BRASIL, 1966), extingue-se o crédito e, conseqüentemente, a relação jurídica tem seu fim. Nesse caso, a Administração Fazendária deve dar quitação ao pagamento, desobrigando o contribuinte (NUNES, 2019).

Também há a possibilidade do fim do rito levar à formação de novos procedimentos ou processos que visem à extinção do direito subjetivo do Fisco, que se dará nas demais hipóteses do art. 156 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

De outra parte, pode o contribuinte resistir à pretensão fiscal, seja porque houve algum vício no decorrer do procedimento, seja porque entende não ser o tributo devido. A notificação do lançamento abre prazo para que o sujeito passivo, querendo, apresente impugnação ao ato administrativo, dando ensejo à instauração de um processo, que pode ser administrativo ou judicial (NUNES, 2019; TOMÉ, 2011).

Enquanto a ausência de notificação torna o lançamento inválido, a carência de elementos probatórios que atestem a materialização da hipótese de incidência do tributo e a veracidade do seu relato na linguagem prescritiva transfigura a norma individual e concreta em ato ilegal, com potencial de repercutir de forma confiscatória e equivocada na esfera patrimonial do administrado.

Em vista disso, pode-se concluir que, sem o suporte das provas, apuradas e analisadas ainda no começo do procedimento em tela, não se constitui o fato jurídico tributário que dá azo ao laço exacional entre Fazenda e contribuinte. Por este motivo, necessário aprofundarmos na teoria da prova para que possamos melhor analisar a questão da validade do lançamento “por presunção”.

## **5 O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PRESUMIDO FRENTE À IMPRESCINDIBILIDADE DA PROVA PARA A IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA**

A Administração tem por finalidade última, em todos os seus atos, o atendimento ao interesse da coletividade. Isto confere prerrogativas especialíssimas ao agente público, mas não lhe autoriza agir da forma que julgar melhor. Mesmo nos casos de atos discricionários, que são orientados pelo binômio conveniência x oportunidade, a lei impõe limites à atuação do Estado. E é no rigor dos ditames legais que o arbítrio estatal reside.

A inobservância à lei acarreta, inevitavelmente, a arbitrariedade e o abuso de poder. Ainda que se atinja o bem comum dessa maneira, este fim não justifica o emprego dos meios inadequados para alcançá-lo. No Estado democrático de direito, todos, inclusive o Estado, estão sob o império das normas, garantindo-se a manutenção da ordem por meio da previsibilidade, transparência e controle dos atos públicos.

Assim, para que a legislação tributária seja uma ferramenta política, econômica e social, é preciso que suas regras sejam aplicadas em consonância aos princípios da legalidade estrita e tipicidade cerrada, com fito de assegurar, simultaneamente, os direitos do Fisco e do contribuinte, além de promover a segurança do próprio ordenamento jurídico.

Por este motivo, fundamental que a exação recaia sobre um fato jurídico cuja ocorrência e veracidade tenham sido devidamente comprovadas, de modo a dar certeza – ou, pelo menos, como veremos, alta probabilidade – de que a esfera patrimonial do particular não será invadida a menos que a lei assim o determine.

Em decorrência disso, o procedimento de constituição de crédito, previamente estudado, confere amplos poderes investigativos à autoridade fiscal para que se descubra o que efetivamente aconteceu e sob quais circunstâncias deu-se a concretização da hipótese normativa. É por meio desse rito, que tem suporte na produção e exame de provas, que se determinam os elementos constitutivos do fato jurídico tributário e da obrigação dele decorrente, dando ensejo à tributação.

### **5.1 A BUSCA PELA VERDADE NA CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO**

Embora o propósito do direito seja regular as condutas intersubjetivas no universo social, o plano físico apenas coexiste e dialoga com o jurídico, sem jamais se confundirem. Tal fato já foi constatado quando da diferenciação entre o evento fenomênico, seu relato em

linguagem cotidiana, formando o fato, e sua formalização em linguagem prescritiva, mediante procedimento apropriado, originando o fato jurídico.

Retomemos, pois, a premissa basilar desta obra: a realidade é constituída, criada e modificada, por meio do processo comunicativo. Este, por sua vez, corresponde à emissão e recepção de mensagens que carregam significados e significações, de modo que há a imprescindibilidade da presença do homem e de seu intelecto na produção do discurso<sup>12</sup>.

Esta transformação das percepções captadas pelos sentidos em juízos lógicos não se dissocia do contexto histórico, social e econômico em que o indivíduo está inserido, refletindo-se em suas crenças e valores e, a partir disso, construindo aquilo que entende por verdade. Isto porque, no sistema de referência que elaboramos neste texto, não se admite a existência de fatos e objetos isoladamente considerados, mas sim de suas interpretações, consoante se depreende das lições de Fabiana Del Padre Tomé (2011, p. 17):

[...] o mundo nada mais é que um sistema de crenças, mediante o qual o ser humano transforma o caos em algo inteligível. **Nascemos e vivemos em um mundo de crenças, as quais, sem divergências dignas de nota, acolhemos e tornamos nossas, utilizando-as como pontos de partida para o desenvolvimento de novas verdades.** É o que acontece, por exemplo, com a matemática, física e química: são grandes crenças com que vivemos, utilizadas como premissas para discussões, pesquisas e formação do conhecimento (grifo nosso).

Assim, a verdade não é propriamente descoberta, mas sim criada, de acordo com as regras do sistema (sujeito credenciado, procedimento adequado, forma e objeto específicos, etc.) e das convicções do ser humano. Seguindo esta linha de raciocínio, serão tidas como verídicas as situações que estiverem em consonância com tais elementos, de modo que a verdade será sempre relativa e sujeita a refutação, em virtude da alta carga subjetiva e valorativa a que está condicionada (CARVALHO, A., 2009; TOMÉ, 2011).

Considerando que a realidade material é inatingível pelo direito, que só tem conhecimento dos fatos uma vez que estes são juridicizados, a verdade real que o procedimento de constituição do crédito tributário busca é, igualmente, inacessível (HARET, 2010; TOMÉ, 2011).

---

<sup>12</sup> “Tomado o direito como processo comunicacional em que se inserem as provas, convém esclarecer que a atividade desenvolvida pelo destinatário da mensagem não consiste em mera decodificação de signos. **A recepção da mensagem exige atos de construção de sentido, análogos aos que se requer para a produção da mensagem.** Nessa linha de raciocínio, podemos dizer que as atividades do emissor e do receptor são interdependentes e condicionadas entre si, pois, ao produzir uma mensagem, o remetente normalmente antecipa (prevê, espera) certa interpretação por parte do destinatário, e este, ao interpretá-la, geralmente constrói hipóteses sobre os propósitos do emissor, segundo a forma textual utilizada e seu contexto. Antes de codificar ou decodificar, os sujeitos da comunicação propõem hipóteses interpretativas e se orientam mediante raciocínios estratégicos implícitos ou explícitos: o emissor quer ser entendido pelo receptor e este deseja compreender o emissor” (TOMÉ, 2011, p. 70-71, grifo nosso).

Isto não exime, de modo algum, a autoridade fiscal de se valer de todos os meios instrutórios a seu alcance para desvendar a verdade jurídica do caso, assim entendida a formação do fato jurídico nos exatos termos prescritos pelo ordenamento, compatibilizando a materialização do fato e as provas que atestam o ocorrido (CARVALHO, A., 2009; TOMÉ, 2011).

A verdade jurídica, portanto, é uma construção linguística elaborada em conformidade com o procedimento que o direito julga adequado para constituir o fato jurídico. Respeitando-se este rito, que, como já vimos, inclui a tradução do acontecido no mundo fenomênico em linguagem competente e a comprovação de sua ocorrência e perfeito enquadramento à hipótese abstrata, entende-se por verídico o fato. É o que explica Florence Haret (2010, p. 255):

**[...] basta que o enunciado factual tenha *aparência* de verdadeiro e esteja no modo em direito admitido para a ordem prescritiva o considerar perfeito e acabado, tornando-o fato jurídico, apto a regular condutas.** Instaurado no processo dialético de positivação da norma, o enunciado factual é construído *no* e *pelo* discurso jurídico. [...] Não se deve buscar a verdadeira correspondência do real com o dito do enunciado, ou, em outras palavras, a possibilidade de o fato ser deduzido de um mundo apriorístico. **O ser do discurso jurídico não se refere diretamente ao mundo em sua concretude, e sim às próprias leis discursivas a que se submete.** Portanto, para fins prescritivos, a realidade e a verdade não se descobrem, não se revelam, mas se criam, se constroem, se inventam. **A verdade juridicamente aceita é tão somente aquela que se submete à lógica do sistema, às formas prescritas, motivo pelo qual o verdadeiro para o direito é aquilo que é formalmente verdade para ele** (grifo nosso).

O que se intenta com a inquisitorialidade do procedimento de constituição do crédito tributário, portanto, é atingir a verdade jurídica, construída em total acordo com as prescrições normativas, tanto no que tange à linguagem utilizada, quanto no sujeito credenciado e a forma que este deve produzi-la. Assim, a verdade jurídica corresponde ao fato jurídico que, submetido à comprovação, sustentou-se e resistiu à refutação (FERRAGUT, 2005; TOMÉ, 2011).

As provas desempenham papel fundamental na aplicação do direito e na manutenção da ordem e segurança no sistema jurídico e na sociedade. Por este motivo, o art. 9º, *caput*, do Decreto n. 70.235/72 (BRASIL, 1972) demanda que o documento que veicula a exigência de crédito tributário seja instruído “com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação” do fato jurídico tributário<sup>13</sup>, com fito de assegurar a legalidade e tipicidade da exação. Destaca-se, pois, a “necessidade de

<sup>13</sup> “Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito” (BRASIL, 1972).

demonstração das razões que levaram à lavratura do lançamento [...], mediante a descrição dos fatos alegados e apresentação dos enunciados probatórios correspondentes” (TOMÉ, 2011, p. 330).

O lançamento, não se olvide, é um ato administrativo motivado por um pressuposto fático, um acontecimento no mundo fenomênico que requer sua prática. Uma vez concretizada a hipótese de incidência tributária, dá-se início ao ciclo de positivação, visando, ao fim, gerar direitos e deveres aptos a influenciar o comportamento humano interpessoal. O comando particular conta, ainda, com um elemento constitutivo específico que se relaciona diretamente com seu motivo: a motivação, que descreve a justificativa da Administração para editar a norma e justificá-la (MESSIAS, 2013; TOMÉ, 2011).

Deste modo, deve ser verificado – e atestado – o nexos causal entre o motivo e a motivação do ato de lançamento para que o ato administrativo subsista e a conduta exigida do contribuinte seja legal e justa, não invadindo sua esfera patrimonial desarrazoada e imotivadamente. A segurança jurídica do ordenamento e do administrado, portanto, encontra guarida na produção probatória e em seu exame (TOMÉ, 2011).

### **5.1.1 A materialização da hipótese de incidência tributária demonstrada através das provas**

A prova, segundo Aurora Tomazini de Carvalho (2009, p. 411) é “o instrumento de que dispõe o direito para constituir a verdade no processo de positivação”. Significa dizer que os enunciados probatórios atuam como suporte do fato jurídico, permitindo sua entrada no universo jurídico através do procedimento que o constitui (TOMÉ, 2011).

A verdade do fato alegado é aferida juridicamente de acordo com a compatibilidade entre o enunciado que o constitui e os enunciados probatórios, que afirmam ou negam tal fato. Nota-se que é tudo um jogo de linguagens, articuladas de acordo com as regras impostas pelo sistema. **Da mesma forma que o direito determina o procedimento probatório, prescreve como deve ser a constituição do fato alegado e de sua contestação (fato contra-alegado) e os momentos em que tais elementos devem ser produzidos.** A constituição do fato jurídico depende tão-somente da manipulação destas linguagens (CARVALHO, A., 2009, p. 411-412, grifo nosso).

A prova é um fato que implica outro, certificando sua veracidade e possibilitando sua juridicização. Assim como qualquer fato, o enunciado probatório não é absoluto, mas sim uma conjectura formulada por aquele que o aprecia, sendo suscetível de refutação. Igualmente, pode ou não resistir a esta, mantendo-se no ordenamento até que se prove o

contrário, da mesma forma que ocorre com as normas, que são excluídas do sistema quando reconhecidas inválidas (HOFFMANN, 1999; TOMÉ, 2011).

Nesta linha de pensamento, provar consiste na reconstrução dos fatos alegados – e não do evento, pois este é efêmero e se dissipa no tempo e no espaço – por outros fatos, os quais levam a crer que o fato aduzido é verdadeiro. Esta atividade tem função persuasiva, com o intuito de convencer o receptor da veracidade do fato por meio da ciência dos elementos trazidos ao procedimento (FERRAGUT, 2005; TOMÉ, 2011).

A finalidade da prova, contudo, não é meramente averiguar se o fato é verídico. Enquanto ferramenta de construção da verdade jurídica, o enunciado probatório objetiva constituir ou desconstituir o fato jurídico, estabelecendo sua existência (ou inexistência) para o direito. E, como visto em várias oportunidades, para que o fato seja juridicizado, exige-se o convencimento do apreciador da prova (TOMÉ, 2011).

Para aplicar tais premissas no campo do direito tributário e, mais especificamente, no procedimento de constituição do crédito tributário, que origina o ato de lançamento, é muito importante que façamos apontamentos acerca da produção da prova.

Normalmente, quando se estuda este tema, deparamo-nos com a questão do ônus da prova: quem aduz algo, deve prová-lo, cabendo à outra parte comprovar quaisquer fatos modificativos das alegações. Esta é a regra que se aplica no âmbito do processo, no qual há o conflito de interesses e o litígio. O *onus probandi*, porém, não constitui uma obrigação propriamente dita, mas sim uma faculdade subjetiva que pode ou não ser exercida (KIRCHNER, 2012; TOMÉ, 2011).

Já o procedimento que nos propusemos a comentar é uma atividade privativa, vinculada e obrigatória da Administração Pública, voltada para o atendimento do interesse da coletividade e, portanto, indisponível. Por este motivo, os mesmos princípios que orientam a condução do rito procedimental e a atuação do poder fiscal refletem-se na produção probatória (TOMÉ, 2011).

Assim sendo, a produção probatória pela autoridade pública não é um direito que lhe é disponível, constituindo verdadeiro dever do qual não se pode esquivar. Isto porque a ocorrência do fato jurídico tributário desencadeia o enlace obrigacional entre Fisco e contribuinte e o comando particular não pode, sob hipótese nenhuma, referir-se a episódio que não se subsumiu à norma ou que não teve sua veracidade atestada pela linguagem das provas (TOMÉ, 2011).

**A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em**

**vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias ou de deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário.** Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte a seus atos, mas verdadeiro *dever*, como manifestado por José Souto Maior Borges: “O Fisco, entretanto, tem o dever – não o ônus – de verificar a ocorrência da situação jurídica tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero. (...) **Se o procedimento administrativo tributário é, em princípio, indisponível, nele não cabe a inserção da categoria jurídica em que o ônus consiste**”. A construção do fato no antecedente da norma administrativo-tributária individual e concreta, por meio das provas admitidas, constitui a própria motivação do ato administrativo, elemento sem o qual este não subsiste (TOMÉ, 2011, p. 267-268, grifo nosso).

Por conseguinte, pode-se inferir que a presunção de legitimidade do lançamento – a qual, vale lembrar, é relativa, podendo ser afastada por prova que a contrarie – não exime a Fazenda de certificar que o fato jurídico tributário efetivamente ocorreu, em que circunstâncias ele se verificou e a sua completa conformidade com a hipótese definida na regra-matriz de incidência (HARET, 2010; TOMÉ, 2011).

Tal atributo refere-se à existência e validade do ato, tornando-o apto a produzir seus efeitos jurídicos, não tendo o condão de interferir no conteúdo do comando particular (HOFFMANN, 1999; TOMÉ, 2011). Em vista disso, Paulo César Bonilha (1997, p. 75) leciona que “a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão”.

A legalidade positiva que rege a atuação administrativa, bem como a tipicidade fechada que conduz a aplicação e operatividade da legislação tributária, demandam a cabal demonstração dos motivos que acarretaram a produção do ato administrativo em comento, de modo que a sua motivação deve ser amplamente fundamentada e respaldada em provas (HARET, 2010; TOMÉ, 2011).

Pertinente rememorar que as normas tributárias não apenas instituem tributos, como também determinam providências com fito de operacionalizá-los – além do lançamento, que se encaixa nesta categoria, cuidam das atividades de arrecadação, fiscalização e dos deveres instrumentais. Estes últimos constituem verdadeiras obrigações que o contribuinte deve cumprir, a exemplo de prestar declarações, emitir notas fiscais, escriturar livro contábil e mantê-lo atualizado, etc. Em caso de descumprimento, contra o sujeito passivo serão impostas penalidades (KIRCHNER, 2012; TOMÉ, 2011).

O fato do contribuinte não participar efetivamente do ato de lançar o tributo não impossibilita que acompanhe e tenha conhecimento das investigações acerca do acontecido,

em decorrência do princípio da cientificidade que orienta o procedimento administrativo tributário que apura e certifica o fato jurídico tributário e a relação dele decorrente. Ainda que a Administração Pública tenha o dever de comprovar a materialização da hipótese abstrata e sua subsunção à norma geral para que se constitua o fato jurídico tributário que dará azo à exação, o Estado pode – e deve – contar com a colaboração do sujeito passivo para obter elementos passíveis de prova da situação tributável (KIRCHNER, 2012; NUNES, 2019; TOMÉ, 2011).

Diante do grande número de contribuintes e da variada gama de atividades por eles praticadas, são-lhes impostos o cumprimento de certos deveres, objetivando facilitar o conhecimento e quantificação dos fatos jurídicos tributários pela autoridade administrativa. São os chamados *deveres instrumentais*, decorrentes dos deveres de colaborar com a Administração, que, por sua vez, consistem, segundo Renato Alessi, em “deveres jurídicos dos particulares pelos quais estes, independentemente das específicas relações voluntárias com os entes públicos e devido unicamente à sua pertinência aos mesmos, estão obrigados a fornecer-lhes aqueles bens e aquelas atividades pessoais que os entes necessitam para a satisfação de necessidades coletivas” (TOMÉ, 2011, p. 343).

Em consonância com o posicionamento ora defendido, o Código Tributário Nacional, em seu art. 195, garante o direito do Fisco analisar os materiais produzidos pelo contribuinte em atendimento às obrigações acessórias e o dever do sujeito passivo apresentá-los, quando solicitado, e conservá-los até que o crédito tributário venha a prescrever (BRASIL, 1966)<sup>14</sup>.

Pode-se concluir, portanto, que os deveres instrumentais são ferramentas importantíssimas para a constituição do fato jurídico tributário, vez que fornecem elementos que facilitam e asseguram que o Fisco demonstre que a hipótese de incidência foi devidamente concretizada, viabilizando a implicação da relação jurídica tributária e nascimento da pretensão fazendária (KIRCHNER, 2012).

O cumprimento das obrigações acessórias pelo contribuinte, somado aos esforços de produção de provas em busca da verdade realizados pela Administração no curso do procedimento inquisitório, são fundamentais para que o lançamento seja hígido, legal e justo, estando apto a produzir seus efeitos em prol do atendimento do interesse da coletividade, que é o fim último de todos os atos administrativos.

---

<sup>14</sup> “Art. 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. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram” (BRASIL, 1966).

## 5.2 A PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA

Conforme outrora discutido, o evento é um acontecimento efêmero, de ordem natural, que, tão logo acontece, esvai-se no tempo e no espaço. Deixa para trás somente vestígios de sua ocorrência. O episódio, relatado em linguagem prescrita e subsumido à norma, torna-se um fato jurídico, cuja veracidade é posta à prova para que ingresse no mundo do direito.

Os enunciados probatórios são formulados com base nos indícios, que são todos os elementos que indicam, “com probabilidade, a existência de algo” (TOMÉ, 2011, p. 88), isto é, “tudo que possa levar, por operação mental, à conclusão acerca da veracidade ou falsidade de um fato” (TOMÉ, 2011, p. 88-89).

Assim, utilizando-nos do conceito adotado na seção anterior, podemos afirmar que toda prova é um indício e, por consequência, todo indício implica, por presunção, outro fato, que se pretende comprovar<sup>15</sup>. Vale-se, portanto, da operação mental para se atingir o fato, atestando-o (ou não) de forma indireta, por meio da certificação da ocorrência de fatos indiciários secundários que se relacionam com o primeiro (CARVALHO, P., 1998; FERRAGUT, 2005; TOMÉ, 2011).

Disso podemos concluir que *toda prova é um fato que faz presumir a ocorrência de um evento*. Toda prova aparece como um indício, capaz de acarretar uma presunção. Isso porque, sendo a *verdade absoluta* algo intangível, visto que não se tem, jamais, acesso ao acontecimento-em-si, a prova carreada aos autos não passa de indício, a partir do qual se realiza operação lógica que leve à conclusão acerca da ocorrência ou inoocorrência de determinado fato jurídico em sentido estrito (TOMÉ, 2011, p. 152).

Nessa esteira, considerando a relatividade e subjetividade que condiciona a verdade jurídica, precisamos admitir que não teremos certeza da ocorrência de fato algum; só teremos informações acerca do seu provável acontecimento, como elucida Fabiana Del Padre Tomé (p. 158):

Só haverá certeza sobre a veracidade ou não de um fato, porém, se sua ocorrência for necessária ou impossível. **Em todas as demais hipóteses, estaremos sempre diante de meras probabilidades, cuja força varia conforme o número de indícios favoráveis e contrários, firmando-se, em nome da segurança jurídica, uma certeza no direito.** A decisão do julgador é que determinará se ocorreu ou não determinado fato e essa será a verdade jurídica. Por tal razão, conclui Francesco

<sup>15</sup> “Sobre o assunto, precisos são os esclarecimentos de Paulo de Barros Carvalho: ‘Na verdade, os termos prova, presunção e indício, tirando aspectos secundários próprios, que vão determinar algumas diferenças nos correspondentes campos de significação, têm núcleos semânticos semelhantes. **Não se pode conceber prova sem que tenhamos um enunciado factual que presuma a ocorrência de outro. Da mesma forma, o fato prova será sempre um indício do fato provado.** Prova, presunção e indício são palavras que se implicam mutuamente no mundo das significações’” (TOMÉ, 2011, p. 151, grifo nosso).

Carnelutti que **a certeza é também alcançada pelas presunções estabelecidas a partir de indícios** (TOMÉ, 2011, p. 158, grifo nosso).

Maria Rita Ferragut (2005, p. 92) explica que, para que a prova indiciária exista, “faz-se necessária a presença de indícios, a combinação dos mesmos, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências”. Para fins didáticos, cabe ilustrar esta assertiva com o jogo quebra-cabeça, no qual o jogador propõe-se a resolver determinado problema por meio do raciocínio lógico.

Neste contexto, os indícios seriam representados pelas peças isoladas. Contudo, considerados cumulativamente, e se induzindo o local de encaixe de cada peça, tanto pela imagem que ostenta quanto por seu formato, o jogador é conduzido à representação final da figura que o enigma pretende retratar.

Traçando um paralelo com o fato jurídico tributário, a prova indiciária leva o aplicador do direito à representação formal, em linguagem prescritiva, da materialização da hipótese de incidência. Não se atinge a verdade real do fato, dado que o evento é inacessível, mas pode-se deduzir, a partir dos elementos probatórios, o que ocorreu e sob quais circunstâncias, sendo, portanto, admitido, no direito, como verídico (FERRAGUT, 2005; KIRCHNER, 2012; TOMÉ, 2011).

[...] se o Fisco comprovar outro acontecimento, a que denominamos “indício”, estará autorizado a: (i) reputar como ocorrido um evento que preenche as características prescritas na hipótese da regra-matriz de incidência tributária; (ii) descrevê-lo em linguagem competente, constituindo o fato jurídico tributário; e, como consequência, (iii) constituir a relação jurídica tributária entre o Fisco e o contribuinte, tendo como objeto o pagamento de determinado tributo (FIGUEIREDO, M., 2011, p. 208).

Seguindo este raciocínio, a intangibilidade do mundo material faz com que a operação mental de inferência presuntiva esteja sempre presente na constituição do fato jurídico, posto que os enunciados de prova deverão ser conjuntamente interpretados até que se descubra a verdade jurídica da situação tributável (KIRCHNER, 2012; TOMÉ, 2011).

Quaisquer que sejam os elementos de convicção identificados pela autoridade administrativa, a apreciação e inferência lógica realizadas pelo aplicador do direito se mostram imprescindíveis. **Considerando que a linguagem jamais toca o evento, todo documento figura como estímulo à construção de sentido, podendo levar à conclusão acerca da ocorrência ou não do fato.** Todavia, para que essa operação intelectual possa desencadear a constituição de fato jurídico ou de ilícito tributário, é preciso que os indícios verificados sejam veementes e homogêneos, permitindo a construção de nexos causais entre estes e o fato presumido, com grau máximo de probabilidade (certeza) (TOMÉ, 2011, p. 338, grifo nosso).

Por presunção, entende-se “o resultado lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é, simplesmente, provável” (CARVALHO, P., 1998, p. 109). Florence Haret (2010, p. 257) ensina que:

**Com ela, o legislador orienta a formulação das normas de direito no sentido de permitir a construção de determinados fatos normativos, ou melhor, fazer julgamento sobre os fatos que se demonstrem de difícil prova e investigação, tornando-os logicamente verdadeiros para o sistema jurídico.** Para compor o enunciado hipotético, o legislador toma por base uma porção de ocorrências repetidas ao longo da história e delas faz uma **regra de probabilidade ou generalidade**. A generalidade é resultado de produto lógico incompleto e só se pode entendê-la geral em termos gramaticais, e não lógicos (grifo nosso).

Assim, no âmbito da presunção, a ideia de verdade será construída por meio do que se constata na generalidade dos casos iguais àquele que se analisa. Do exame dos elementos comuns, conclui-se que o resultado observado naquelas situações se repetirá, atraindo, portanto, o mesmo tratamento, obedecendo às mesmas regras de direito (HARET, 2010).

**Generalizando, as presunções são enunciados que admitem um fato por outro, como se fossem um só ou o mesmo, instituindo suas verdades e, com elas, atribuindo os efeitos deste àquele. Nesta medida, o fato presumido *pode não ser*, mas será tido, para o universo do direito, *como se fosse*; ou, ao contrário, *pode ser*, no mundo real, mas será observado *como se não fosse* no domínio das normas jurídicas.** Neste jogo de ser e parecer, a ordem normativa manipula a positivação dos fatos mediante presunções. **Seu juízo toma por base a experiência, fixa seu ponto de partida *naquilo que ordinariamente acontece*, para, ao fim e com o objetivo de regular condutas, admitir um fato por outro, *como se fossem um só, ou o mesmo*.** A ordem normativa cria a realidade jurídica, instituindo presumidamente a verdade dos fatos (HARET, 2010, p. 258).

Ocorre que, às vezes, perde-se uma das peças do quebra-cabeça e não se pode completá-lo para ter certeza que a imagem montada pelo jogador corresponde à figura da caixa do jogo. O mesmo pode vir a acontecer no âmbito do direito tributário – e a atuação do poder fiscal não pode ser impedida pela falta de certeza da subsunção do fato à regra-matriz, sob risco de permitir que os tributos devidos não sejam recolhidos e haja o incentivo à fraude.

Por este motivo, buscando evitar este problema, a legislação, em algumas ocasiões, permite que a materialização da hipótese de incidência tributária seja presumida. Isto não quer dizer, de modo algum, que o Fisco está desobrigado a apresentar provas que demonstrem a ocorrência do fato: o que ocorre é que, ao invés de comprovar o fato jurídico tributário, deverá certificar e atestar o fato indiciário que dá suporte ao fato presumido (FIGUEIREDO, M., 2011). É o lançamento motivado por esta situação que será objeto de estudo ao fim desta obra.

**Nas presunções, a presença da prova é imperativa, pois não há como desenvolver o raciocínio presuntivo sem que esteja demonstrada a ocorrência**

**do fato que autoriza a presunção (indício).** Nas hipóteses de presunção, qualquer que seja sua modalidade, a prova é indispensável. Como esclarece Maria Rita Ferragut, “**quem alega a ocorrência do fato indiciado deve provar a ocorrência dos indícios, fatos diretamente conhecidos, e aquele contra quem a presunção aproveita deve provar, alternativa ou conjuntamente, a inoocorrência dos indícios, do fato indiciado, a existência de diversos indícios em contrário ou, ainda, questionar a razoabilidade da relação jurídica de implicação**”. Logo, não há que falar em inversão do ônus da prova, e, muito menos, em dispensa de produção probatória (TOMÉ, 2011, p. 193-194, grifo nosso).

Importa sublinhar que, quando houver a presunção do fato jurídico tributário, o indício não será transportado para o antecedente do comando particular, nem tampouco estará apto a promover o enlace obrigacional entre a Fazenda e o contribuinte. Se isso acontecesse, constituiria uma afronta ao princípio da tipicidade fechada, o que é inadmissível, pois resultaria num lançamento ilegal (FERRAGUT, 2005).

Na situação em comento, conforme destaca Maria Rita Ferragut (2005, p. 172), “o fato jurídico típico, previsto na regra-matriz de incidência, foi conhecido de forma indireta, por meio da presunção”. Exige-se, pois, a comprovação dos fatos indiciários que guardam relação com o fato presumido e dão a entender o ensejo à relação jurídica tributária, incumbência que pertence ao Fisco, como já vimos (TOMÉ, 2011).

O fato jurídico tributário constituído por presunção, portanto, é considerado válido e verdadeiro como qualquer outro quando certificados os fatos indiciários, sendo o fato presumido capaz de criar realidade jurídica e podendo ser refutado por outros meios de prova. Em razão disso, podemos concluir, utilizando-nos das palavras de Haret (2010, p. 261), que “presunção em direito tributário não significa lançamento sem prova, nem muito menos inversão do ônus da prova”.

### **5.2.1 Classificação das presunções**

A presença do homem é indispensável para o direito, pois este é um sistema comunicativo, em que a produção e aplicação das normas depende da interpretação e significação dos seus termos. Um exemplo claro disso é que, como vimos há pouco, a operação lógica presuntiva faz parte do procedimento de constituição do fato jurídico, que demanda inferências acerca dos elementos indiciários e promove o ingresso do fato no universo jurídico.

A presunção, portanto, pode advir da atividade intelectual tanto do legislador quanto do aplicador do comando. Partindo do primeiro, estaremos diante da presunção legal ou *legis*, expressamente determinada na norma. Neste caso, a inferência presuntiva ocorre no âmbito

pré-legislativo, impondo uma relação artificial entre o fato presumido e o fato indiciário tão logo seja a regra introduzida no ordenamento. Já a presunção simples ou *hominis* é construída segundo a convicção do segundo sujeito, quando da aplicação da lei (KIRCHNER, 2012; TOMÉ, 2011).

A distinção entre presunção legal e presunção simples não está, propriamente, na existência ou ausência de previsão em norma geral e abstrata, mas no modal deontico que atinge o vínculo implicacional entre fato provado e fato presumido. A chamada presunção legal, esclarece Antonio Dellepiane, “não é outra coisa que a determinação legal pela qual se manda haver por estabelecido algum fato sempre que outro fato indicador do primeiro haja sido suficientemente provado”. **Provado o fato indiciário, a conclusão acerca do fato presumido é imposta. Está o aplicador da norma obrigado a certificar a ocorrência do fato presumido sempre que o fato presuntivo ficar caracterizado. Já na presunção *hominis* a relação que se estabelece em decorrência do fato presuntivo apresenta-se deonticamente modalizada pela *permissão*: provado o fato indiciário, está o aplicador autorizado a concluir (presumir) acerca da ocorrência ou não do fato probando, constituindo o fato jurídico em sentido estrito (fato presumido) (TOMÉ, 2011, p. 156, grifo nosso).**

Dentre as operações presuntivas legais, temos aquelas que são absolutas, i.e., que não admitem prova que as contrarie; relativas, podendo ser afastadas pela certificação de ocorrência de fato diverso do presumido; e mistas, as quais se submetem a apenas alguns meios de prova, especificados em lei (TOMÉ, 2011).

Considerando, contudo, que o direito só toma conhecimento de algo a partir da sua introdução no sistema, veiculado por uma norma, a doutrina formula críticas à classificação tradicional, supramencionada. Fabiana Del Padre Tomé (2011), Florence Haret (2010) e Maria Rita Ferragut (2005) aduzem que toda operação presuntiva assume caráter legal. Primeiro porque uma vez que ambos os tipos de presunção fundamentam-se em comandos gerais e abstratos. Além disso, sustentam que a inferência formulada pelo aplicador da lei somente é reconhecida com a emissão da regra individual e concreta.

### **5.2.2 O emprego das presunções pela Administração Tributária e suas limitações**

A inferência lógico-dedutiva representa, para a Administração Pública, uma escapatória viável nos casos de difícil ou impossível comprovação de ocorrência do fato tributável. É sabido que nem sempre o contribuinte cumpre com suas obrigações acessórias, de modo que são fornecidos poucos ou nenhum elemento de prova apto a demonstrar a materialidade da imposição tributária. E não só isso: além da omissão quanto aos deveres instrumentais, há aqueles que ativamente procuram obstar a atuação do Estado-Fisco,

praticando atos fraudulentos para fugir da tributação (KIRCHNER, 2012; SCHERKERKEWITZ, 2002).

A presunção, portanto, é apresentada como uma forma de suprir as deficiências probatórias e garantir a eficácia da arrecadação de tributos, dificultando a evasão fiscal e propiciando a preservação da estabilidade social e dando aplicabilidade à lei tributária (KIRCHNER, 2012; SCHERKERKEWITZ, 2002; TOMÉ, 2011).

Como vimos anteriormente, as presunções podem ser *hominis*, quando a inferência lógica parte do aplicador do direito, ou legais, quando a operação presuntiva ocorre no âmbito pré-legislativo, encontrando-se expressa no texto normativo. Estas últimas, por sua vez, podem ser classificadas em absolutas, relativas ou mistas, conforme admitam prova em sentido contrário ou não.

A legislação tributária, instrumento político, social e econômico, reflete-se em todos os aspectos da sociedade. Por isto, submete-se a rígido regramento, para que não se infrinjam os direitos dos particulares, nem tampouco se violem os valores instituídos na Carta Magna e nos dispositivos infraconstitucionais. Neste contexto, a utilização da inferência presuntiva no campo do direito tributário não é irrestrita.

As presunções legais absolutas, que não autorizam prova que as contrarie, caracterizam-se enquanto disposição legal substantiva, sendo inadmissíveis para determinar a ocorrência do fato tributável e os elementos da relação jurídica dele decorrente. Igualmente inapropriadas para o manejo da matéria tributária são as presunções mistas, por se entender que atentam contra a legalidade e tipicidade fechada (TOMÉ, 2011). Na hipótese da legislação impor tais tipos de operação lógica, “deve sua aplicação dar-se como se estivesse diante de presunção relativa, permitindo qualquer produção probatória em contrário” (TOMÉ, 2011, p. 162).

Disto se depreende que as presunções *juris tantum* podem ser utilizadas na seara tributária, desde que sejam compatíveis com os preceitos legais e viabilizem o “exercício da ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes, o que inclui a produção probatória objetivando desconstituir o fato presumido” (TOMÉ, 2011, p. 162-163), de maneira tal que a segurança jurídica e a legalidade sejam respeitadas, assim como as garantias dos contribuintes.

Por tal razão, não encontram guarida em nosso ordenamento as *presunções absolutas* nem as chamadas *presunções mistas*. As primeiras são obstadas pela rígida repartição constitucional das competências para instituir tributos, bem como pelos princípios da estrita legalidade tributária, da tipicidade e da capacidade contributiva. Quanto às presunções mistas, violam não apenas os primados da

tipicidade e capacidade contributiva, mas também o direito à ampla defesa, já que restringem as provas possíveis de serem utilizadas para ilidir o fato presumido. **As presunções susceptíveis de serem empregadas pelo Fisco são apenas as relativas, por possibilitarem ao contribuinte a livre produção probatória em sentido contrário** (TOMÉ, 2011, p. 338, grifo nosso).

Já no que tange ao uso da presunção pelo aplicador do direito, consoante mencionado na seção anterior, não só é possível, mas imprescindível para a produção do comando particular, estando presente na constituição de todo fato jurídico. O que não se admite é que o mero raciocínio de probabilidade de ocorrência do fato tributável dê azo à tributação (HARET, 2010; TOMÉ, 2011).

Deste modo, ao contrário do que defende Iso Chaitz Scherkerkewitz (2002), a presunção não dispensa a atividade probatória; para se utilizar da operação lógica presuntiva, exige-se a prova dos elementos indiciários que se relacionem com o fato presumido (TOMÉ, 2011).

Neste sentido, para que se possa presumir a ocorrência do fato jurídico tributário, devem ser observados dois requisitos: (i) o indício necessariamente deve ser provado; e (ii) deve existir uma conexão entre o fato indiciário e o fato tributável. Importante ressaltar, ainda, que é preciso que a conclusão lógica a que se chega, a partir da análise dos indícios, não deve se prestar a dúvidas ou contradições, apresentando-se como o único resultado plausível (TOMÉ, 2011).

É isto que assegurará que a implicação presuntiva seja convincente, permitindo a construção do fato jurídico tributário e o nascimento do laço obrigacional entre Fisco e contribuinte. Pode-se inferir, portanto, que “se a verificação do indício a partir do qual se constrói a conclusão permitir não só a ocorrência do fato alegado, como também outro diverso, indevido seu emprego para fins de constituição do fato jurídico tributário” (TOMÉ, 2011, p. 166).

Desta maneira, e em arremate, tomaremos emprestada a conclusão a que chegou Fabiana Del Padre Tomé (2011, p. 276), vez que brilhantemente sintetiza o debate em tela, em total consonância com o presente estudo:

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

Por mais que o emprego da prova presuntiva permita o atendimento do interesse público, não se pode admitir, num Estado democrático de direito, que isto justifique a prática

de atos arbitrários ou abusivos por parte do Fisco, vez que estes atentam diretamente contra o ordenamento jurídico, colocando em perigo toda a sociedade (HARET, 2010; KIRCHNER, 2012; SCHERKERKEWITZ, 2002).

Neste sentido, Roque Antônio Carrazza (2013, p. 543) sublinha que “simples anseios arrecadatários, nem sempre equilibrados, nem sempre jurídicos, não conduzem à inexorabilidade da tributação”. Por este motivo, faz-se necessário que o direito estabeleça limites para o uso das presunções, ajustando-o aos moldes da segurança jurídica, da estabilidade social e da previsibilidade da conduta estatal, assegurando os direitos do contribuinte e o respeito aos preceitos constitucionais (HARET, 2010; KIRCHNER, 2012; TOMÉ, 2011).

O texto legal, ao presumir hipoteticamente um fato, faz insurgir no plano dos tributos realidade jurídica. Uma vez construída tal situação, há que admitir reciprocidade dos efeitos desse enunciado factual, de modo que o legislador não pode beneficiar em termos legais apenas a Administração Pública. **Deve prescrever de modo a performar o princípio da igualdade e da isonomia entre Fisco e particulares também na lei, constituindo realidade jurídica que não beneficia ninguém, além do próprio sistema prescritivo.** Assim, a presunção não se acha no ordenamento para fins de subverter os valores reais da operação e fazer aumentar a arrecadação dos cofres públicos. Fá-lo de modo a realizar os valores superiores da ordem posta, regulando técnica excepcional de tributação para o fim de evitar atitudes evasivas do contribuinte em benefício da construção de uma ordem justa (HARET, 2010, p. 541, grifo nosso).

Considerando que somente as presunções simples, fruto do intelecto do aplicador do direito, podem ser tomadas como meios de prova, aptos a promover o conhecimento, ainda que indireto, acerca da ocorrência do fato jurídico tributário e sua subsunção à hipótese da regra-matriz de incidência (HARET, 2010)<sup>16</sup>, nosso estudo dará destaque para as limitações voltadas para este tipo de operação lógica, deixando de lado, em virtude do recorte temático da presente obra, os limites impostos ao legislador.

A técnica presuntiva não pode ter como objeto nenhuma das matérias protegidas pelo art. 60, §4º da Constituição Federal, que possuem procedimento rígido e específico a ser seguido caso se queira deliberar sobre o conteúdo das cláusulas pétreas. Igualmente vedados estão os assuntos tratados no art. 111 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966; BRASIL, 1988; HARET, 2010).

<sup>16</sup> Florence Haret (2010) traça um paralelo entre a teoria das provas e a figura da presunção: “em resumo, somente as presunções humanas podem ser tomadas por meios de prova, isto é, normas legais que dispõem sobre a forma de ingresso da prova ou veículo introdutórios da prova do fato juridicamente relevante. As presunções descritas hipoteticamente em lei, por seu turno, são da ordem substantiva, hipótese de prova *per se*, ou, em outros termos, conteúdo abstrato (constitutivo do fato) da prova. **Na linguagem de proporção: os meios de prova – presunção expedida pelo aplicador – estão para a forma, ao passo que as provas – presunção prescrita pelo legislador – para o conteúdo de regras jurídicas**” (HARET, 2010, p. 84, grifo nosso).

Consoante outrora referido, a legislação tributária sofre inúmeras limitações, tanto no âmbito da Carta Magna, quanto das normas infraconstitucionais, vez que trata de matéria muito sensível à sociedade. Logo, naturalmente, não se pode tributar toda e qualquer situação economicamente apreciável. O direito elege as hipóteses que lhe são interessantes, prescrevendo todas as suas características em lei, a qual deve ser aplicada de acordo com seus termos, não cabendo sua interpretação diversa ou extensiva (HARET, 2010; TOMÉ, 2011).

Os tipos tributários como que fecham a realidade tributária, não podendo ser alargados por meio de presunções, ficções ou meros indícios. É inadmissível que o agente fiscal abra aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente fechou. **O afã de evitar que os mais espertos se furtem ao pagamento dos tributos absolutamente não autoriza a utilização do arbítrio.** Em suma, a busca da justiça não prevalece sobre a segurança jurídica, que o princípio da tipicidade fechada confere aos contribuintes. Ademais, enquanto lança ou lavra o auto de infração, o Fisco tem o dever da imparcialidade, limitando-se a sopesar o ato ou fato que vai oficialmente declarar subsumido, respectivamente, à hipótese de incidência do tributo ou ao tipo penal tributário. Logo, o lançamento e o auto de infração também estão sob a égide da segurança jurídica, com os seus consectários (estrita legalidade, tipicidade fechada, ampla defesa etc.). Enquanto edita estes atos administrativos, o Fisco não pode, sob pena de nulidade, adotar critérios próprios (subjetivos), no lugar dos legais. A especificação dos procedimentos adotados pelo Fisco para lançar ou lavrar o auto de infração tem por escopo a descoberta da verdade material que dará um juízo de certeza (e não, apenas, uma verossimilhança) acerca da existência dos fatos tributários e de quem realmente os promoveu (CARRAZZA, 2013, p. 530, grifo nosso).

“Nesse sentido, os limites do tipo são os limites da própria atividade do aplicador do direito, que não é legislador, mas, ao contrário, deve submissão aos ditames da lei” (HARET, 2010, p. 562). A estrita legalidade representa um dos limites materiais do Fisco para presumir, a restringir a possibilidade de alargamento da sua competência tributária ou de exação sobre fato que não exista ou que não se subsuma à hipótese de incidência. Cristalina, pois, a submissão das presunções à lei, afinal, estamos tratando de um agente representante do Estado no papel de aplicador do direito (HARET, 2010).

Além disso, como vimos, a exigência do tributo, ainda que devido em virtude de fato jurídico tributário presumido, não pode existir sem a efetiva comprovação da ocorrência do fato tributável e a constatação do perfeito enquadramento das características factuais às notas descritoras da regra-matriz de incidência. A limitação da operação presuntiva à ampla defesa e ao contraditório, portanto, resta evidente, devendo a Fazenda fazer uso dos meios de prova hábeis para certificar o cumprimento daqueles requisitos (HARET, 2010).

Conforme apontado anteriormente, a presunção estabelece-se no domínio dos fatos possíveis, prováveis, a partir do que a experiência empírica do aplicador do direito entende como geral e lógico. O vínculo relacional entre os fatos indiciários e o fato jurídico presumido é o que caracteriza a ocorrência do segundo, autorizando que lhe seja atribuído o mesmo

tratamento prescrito pela hipótese legal a que, presumidamente, subsume-se, garantindo-se os princípios da igualdade e da proporcionalidade e outros afins (HARET, 2010).

Desta forma, só podem ser associados os fatos presumido e jurídico que se proponham ao mesmo (ou idêntico) fim. “Ou se está no conceito, e, por conta disso, segue-se a regra prescrita em lei; ou não se está e, desse modo, inexistente hipótese subsumível, uma vez ausente a norma jurídica, sendo tal realidade irrelevante para o universo jurídico” (HARET, 2010, p. 561).

Nesta mesma linha, com fito de assegurar a observância aos princípios da capacidade contributiva e da proibição do confisco, o montante devido, calculado a partir do fato jurídico presumido e da expressão deste em termos monetários, não pode ultrapassar o valor real da operação, devendo corresponder a quantia menor ou igual a esta última. Não sendo respeitado tal limite, garante-se, ao contribuinte, o direito de restituição integral dos valores pagos a maior (HARET, 2010; TOMÉ, 2011).

A presunção *hominis*, no que tange à sua forma, encontra apenas a motivação e fundamentação do ato administrativo como limites. Não se olvide que tais elementos são constitutivos do lançamento, ou seja, são imprescindíveis para a emissão do comando individual e concreto (HARET, 2010).

Pode-se afirmar, portanto, que a prova pela Administração Tributária dos fatos indiciários que permitem a operação lógico-dedutiva é condição imprescindível para a exação acarretada por fato jurídico tributário presumido (TOMÉ, 2011), veiculada por meio do lançamento “por presunção”, o qual será esmiuçado adiante.

### 5.3 LANÇAMENTO “POR PRESUNÇÃO”: SUBSUNÇÃO DO FATO PRESUMIDO À NORMA DANDO ENSEJO À TRIBUTAÇÃO

A falta de prova não é argumento robusto suficiente para obstar a atuação da Fazenda. Enquanto esta situação for sanável, deve a autoridade pública requerer diligências e a produção de tantos enunciados probatórios quantos bastem para se demonstrar a verdade acerca da ocorrência do fato jurídico tributário (MACHADO SEGUNDO, 2018; NUNES, 2019).

Esta busca pela verdade no decorrer do procedimento administrativo que prepara o lançamento só é suspensa quando o exercício do dever investigativo do Fisco mostra-se impossível, diante do descumprimento ou da prática deficiente dos deveres instrumentais pelo contribuinte (XAVIER, 1997).

Não se trata de uma faculdade da Administração Tributária, mas sim de um dever de atestar seu compromisso com a lei e com o interesse público, de modo a exigir crédito tributário referente a fato devidamente subsumido à hipótese de incidência tributária, com a qual guarda completa identificação, e relação obrigacional implicada sem nenhuma arbitrariedade ou abuso por parte do agente estatal.

Não se pode olvidar que a exigência de crédito nasce da vontade legal, devendo obedecer seus termos para ser criada, aplicada e mantida no ordenamento jurídico. Em virtude disso, o emprego da técnica presuntiva pela autoridade fiscal é vista como uma solução viável para as situações em que há deficiência probatória, além de ter outras funções igualmente relevantes para a aplicabilidade e operatividade do direito tributário (KIRCHNER, 2012; MILAN, 2008).

Assim, a partir da análise conjunta de todos os fatos indiciários de que se tenha prova, presume-se a ocorrência de um fato jurídico, dando azo à tributação e originando a obrigação do contribuinte para com o Estado-Fisco por meio do lançamento “por presunção”. Para os fins do presente texto, adotaremos esta locução quando tratarmos da norma individual e concreta que formaliza a pretensão fazendária fundada em fato jurídico tributário presumido, do qual não se tem conhecimento direto por nenhum outro meio de prova, de modo que a motivação do ato administrativo recaí sobre a certificação de ocorrência, veracidade e enquadramento dos fatos indiciários relacionados à situação tributável.

Seguindo este raciocínio, o montante a ser pago é, também, uma inferência presuntiva, advinda da presumida expressão econômica do fato jurídico que se admite ter se materializado. O que se faz para apurar essa quantia é o juízo de probabilidade e generalidade, produto das experiências da autoridade fazendária, de maneira que a incógnita será preenchida com o resultado que se esperaria observar nos casos parecidos empiricamente verificados pelo aplicador da lei (HARET, 2010; TOMÉ, 2010).

É necessário que se sublinhe que não estamos nos referindo, neste caso, à técnica presuntiva presente em todo procedimento de constituição de fato jurídico. O lançamento em estudo é qualificado pela presumida ocorrência do fato tributável mediante prova dos fatos indiciários a ele relacionados, não se podendo comprová-la por outros meios probatórios. Neste contexto, Florence Haret (2010, p. 574-575) ressalva que:

[...] quando a prova do fato jurídico em sentido estrito passa a poder ser feita sem o alicerce dos mecanismos das presunções, devem prevalecer os meios probatórios ordinários em detrimento do raciocínio presuntivo. No entanto, não decaído o direito ou prescrita a ação, deve-se fazer prevalecer o resultado daquela em face desta. Dito de outro modo, **havendo tempo e procedimento hábil para fazer prova do fato**

**jurídico em sentido estrito mediante os mecanismos usualmente utilizados para a atividade probatória daquele enunciado factual, o resultado deste há de imperar em face daquele das presunções, principalmente quando aquele negar este (grifo nosso).**

Quando se verifica a ocorrência do fato jurídico tributário, ainda que presumidamente, e a sua quantificação com base nos dados fornecidos pelo contribuinte resta impossibilitada, impõe-se a fixação do valor devido via arbitramento. O agente público deve determinar montante razoável e proporcional à operação, semelhante à quantia que provavelmente seria devida. Cuida-se de um tipo específico de lançamento “por presunção”, que requer o cumprimento de certos requisitos para que seja configurado (KIRCHNER, 2012; TOMÉ, 2011)<sup>17</sup>.

Como visto, as presunções são técnicas intelectivas que, individualmente consideradas, geram certa carga de insegurança. Todavia, o amparo de um lastro probatório que certifique a alta probabilidade da ocorrência do fato presumido aproxima-o da certeza deste acontecimento, conferindo elementos necessários para que a norma individual e concreta seja produzida em observância às diretrizes que orientam e conduzem a legislação tributária.

Por este motivo, é de suma importância que o ato de lançamento “por presunção” esteja em conformidade com os ditames legais e, conseqüentemente, em harmonia com o ordenamento jurídico, para que veicule uma obrigação legal, razoável e justa, passível de atender ao interesse público sem infringir os direitos do contribuinte.

### **5.3.1 Validade do lançamento condicionada à comprovação do fato presumido**

Apesar de ser motivado por fato jurídico tributário presumido, o lançamento “por presunção” apresenta as mesmas características de qualquer outro lançamento: trata-se de um ato administrativo vinculado e obrigatório, produzido pela autoridade fiscal mediante a

<sup>17</sup> A fixação arbitrada do montante devido é um procedimento excepcional, que, conforme explana Fabiana Del Padre Tomé (2011, p. 342), “só deve ser adotado em casos extremos, quando houver impossibilidade de, mediante investigação dos documentos do contribuinte, identificar os negócios por ele praticados”. O lançamento por arbitramento realiza-se unicamente quando do descumprimento dos deveres instrumentais fundamentais para que se conheça o fato tributável, nas hipóteses previstas no art. 148 do Código Tributário Nacional e presume a observância de três requisitos: (i) o não cumprimento das obrigações acessórias pelo contribuinte, ou a sua realização de maneira tal que suas declarações não mereçam fé; (ii) a impossibilidade de mensurar o fato jurídico tributável em virtude do desrespeito ao dever de colaboração; e (iii) a fixação do valor arbitrado mediante processo regular. A comprovação do cumprimento dos requisitos específicos é imprescindível para que se caiba a prática do arbitramento, não só por parte da Fazenda, que deve atestar que o contribuinte fálhou em cumprir suas obrigações acessórias e que os esclarecimentos porventura prestados não são idôneos ou hígidos, mas também do particular, que tem a possibilidade de apresentar elementos que contrariem as assertivas fiscais e tenham (ou não) o condão de demonstrar o valor correspondente ao fato jurídico tributário que se pretende arbitrar (BRASIL, 1966; KIRCHNER, 2012; TOMÉ, 2011).

ocorrência (presumida) do fato tributável e da subsunção deste ao descritor da regra-matriz de incidência, implicando um laço obrigacional entre a Fazenda e o contribuinte, no qual a primeira terá direito de receber e cobrar o pagamento de determinada quantia do segundo.

O ato constitutivo de crédito presumido gozará, normalmente, dos atributos que conferem prerrogativas à Administração e garantias ao particular, vez que se cuida de um ato que manifesta o poder do Estado-Fisco. Dentre eles, o mais importante é a presunção relativa de legitimidade do lançamento, que impõe a presumida regularidade, veracidade e validade da norma individual e concreta até que se prove o contrário.

Por força dos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 9º do Decreto n. 70.235/72, a exigência de crédito exige a demonstração da ocorrência da materialização da hipótese de incidência tributária e do seu respaldo em provas, de modo a se comprovar que o fato tributável efetivamente se subsumiu à lei, identificando-se com as características previstas nesta, estando apto a desencadear a relação jurídica correspondente.

Realizando o cotejo dessas premissas, temos que a presunção *juris tantum* de legitimidade não ilide, de modo algum, a necessária observância da legalidade e tipicidade cerrada, tendo a Administração não só o ônus, mas o dever de provar os elementos imprescindíveis para a elaboração da norma concreta que estabelece a obrigação tributária – e aqui não nos referimos apenas à individualização dos critérios da regra-matriz de incidência, como também ao cumprimento dos requisitos intrínsecos e externos para a produção do ato administrativo de lançamento.

Marina de Figueiredo (2011, p. 221-222) é categórica ao afirmar que “qualquer vício relacionado a esses critérios não prejudica, pois, a validade do ato, mas sua própria existência jurídica”, posto que se prejudica e impossibilita a própria construção da norma jurídica. Isto porque a incidência e aplicação da lei dá-se com o ingresso do fato jurídico no sistema do direito, o qual, por sua vez, só ocorre mediante a subsunção do fato ao descritor da regra geral e abstrata. O evento que concretiza a hipótese legal motiva a edição de ato administrativo, que terá, como motivação, o referido fato jurídico (FIGUEIREDO, M., 2011; KIRCHNER, 2012; TOMÉ, 2011).

Desta forma, não se pode dissociar os elementos fundamentais à elaboração do comando particular daqueles essenciais para a emissão do ato que expressa o poder estatal. A prova, portanto, é um instrumento sem o qual não se produz nem se aplica o direito, vez que assume a função de demonstrar o motivo e a motivação do ato de lançamento, além de certificar o seu enquadramento à regra-matriz de incidência, que atua como fundamento de

validade do comando particular (FIGUEIREDO, M., 2011; KIRCHNER, 2012; TOMÉ, 2011).

Na hipótese do lançamento “por presunção”, a prova desempenha, ainda, mais um papel: o de atestar que a operação lógica foi realizada dentro dos limites impostos pela Carta Magna e legislação infraconstitucional, tanto no âmbito material quanto no formal. Do contrário, as presunções são entendidas como inválidas (HARET, 2010).

Esta invalidade, logicamente, atingirá o ato constitutivo de crédito fundado no fato presumido inválido, de maneira que não estará apto a formalizar a pretensão fiscal nem promover o enlace obrigacional entre Fazenda e contribuinte. Cuida-se de ato que atenta contra o Estado democrático de direito, configurando o abuso do poder pela autoridade fiscal, de modo que “a presunção inválida e o ato presuntivo viciado, como forma abusiva de poder, deverão ser expulsos pelo sistema” (HARET, 2010, p. 568).

Pelo exposto, podemos inferir que dois são os requisitos para que o lançamento “por presunção” esteja em harmonia com o ordenamento jurídico pátrio: deve-se haver a comprovação do fato jurídico tributário presumido que deu ensejo à tributação, por meio da (i) confirmação do enunciado presumido, obtida através da prova de ocorrência dos fatos indiciários que autorizam a operação lógica dedutiva e do seu vínculo com o fato presumido; e (ii) conformação da presunção à hipótese legal mediante a demonstração da identidade do fato presumido com o descritor abstrato da regra-matriz e da sua subsunção a esta norma.

O não atendimento a estes pressupostos acarreta a produção de lançamento inválido, a veicular uma obrigação patentemente ilegal e com potencial confiscatório, atentando contra o contribuinte e o sistema do direito, além de representar perigo para a própria Administração (MESSIAS, 2013; TOMÉ, 2011).

Por este motivo, a ausência de provas “aptas a demonstrar a constituição do fato jurídico e constituição da obrigação tributária, ou não havendo a devida correspondência com a motivação do ato de lançamento, poderá dar ensejo à invalidação do ato de lançamento” (KIRCHNER, 2012, p. 240).

O suporte probatório dos elementos indispensáveis à produção do comando particular deve ser demonstrado nesta oportunidade, não em momento posterior, de maneira que o Fisco não se exime de comprovar a veracidade de suas assertivas pelo uso da técnica presuntiva (MACHADO SEGUNDO, 2018; TOMÉ, 2011), conforme explana Juliana Kirchner (2012, p. 239-240):

[...] a emissão do ato administrativo de lançamento depende da existência de determinados pressupostos, bem como para que sejam regularmente constituídos,

deve, necessariamente, se observar a exigência de determinado elementos, e entre eles, como visto anteriormente, há o *motivo* e a *motivação*, que encontram-se relacionado à produção probatória, pois, o motivo é pressuposto fáctico do ato e é representado pelo evento ao preencher os requisitos da hipótese normativa tributária, enquanto que a motivação corresponde ao relato que constitui o fato jurídico, introduzindo-o no ordenamento, mediante fundamentação na linguagem das provas. Portanto, **sendo os enunciados probatórios elementos indispensáveis à subsistência da motivação do ato de lançamento tributário, na sua ausência, caracteriza um defeito na estrutura interna do ato, sendo, então, inadmissível a sua convalidação pela posterior juntada de provas** (grifo nosso).

O lançamento pode ser alterado somente em decorrência das situações previstas no art. 145 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966)<sup>18</sup>, seja para invalidá-lo, retirando-o do ordenamento, ou para convalidá-lo.

A forma de modificação do ato constitutivo está relacionada à espécie de vício que o macula. Assim, “havendo defeito de ordem formal, atingindo um dos pressupostos do ato, este se mostra perfeitamente convalidável. Mas, sendo o vício verificado em um dos elementos do ato, caracterizando problema de ordem material, inadmissível sua convalidação” (TOMÉ, 2011, p. 332-333). O erro formal, portanto, é anulável, podendo, no entanto ser sanado; já o erro material torna o lançamento nulo de pleno direito (TOMÉ, 2011).

Do exposto decorre a conclusão de que, sendo o lançamento ou o ato administrativo de aplicação de penalidade realizados sem respaldo em provas, estando, portanto, viciados na motivação, é imperativa sua retirada do ordenamento jurídico pela autoridade competente. Ainda que depois de instalado o processo administrativo tributário venham a ser colacionadas provas capazes de constituir o fato jurídico ou o ilícito tributário, tal procedimento não supre a invalidade que afeta o ato, pois, como anotamos, trata-se de vício na estrutura interna, de natureza não convalidável. A instrução, realizada no corpo do processo instaurado por ocasião da impugnação do contribuinte, volta-se tão somente ao convencimento do julgador sobre pontos contraditados pelo particular, não servindo para preencher eventual ausência de comprovação do fato que serve de suporte à exigência ou autuação fiscal (TOMÉ, 2011, p. 334).

Culmina-se, pois, na conclusão de que o emprego da presunção como meio de prova, permitindo a constituição de fato jurídico tributário presumido e o nascimento do laço obrigacional entre Estado-Fisco e contribuinte não está em desacordo com a previsão legal que institui que a exigência de crédito deve ser formalizada por ato administrativo de caráter vinculado e obrigatório.

Isto porque a técnica presuntiva não dispensa, em nenhuma hipótese, a demonstração cabal da ocorrência do fato que dá azo à tributação e seu completo enquadramento com o descritor da regra-matriz de incidência, consoante demanda o ordenamento.

---

<sup>18</sup> “Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:  
I - impugnação do sujeito passivo;  
II - recurso de ofício;  
III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149” (BRASIL, 1966).

Produzido o lançamento “por presunção”, este observará os referidos requisitos mediante a comprovação dos fatos indiciários que autorizam a construção do fato jurídico tributário, valendo-se a Administração da inquisitorialidade do procedimento constitutivo de crédito para averiguar como aqueles se deram e sob quais circunstâncias, e certificando a subsunção do fato presumido à norma geral e abstrata, implicando-lhe o mesmo tratamento que receberia se a situação tributável presumida tivesse de fato se concretizado.

Caso tais pressupostos sejam cumpridos, o lançamento “por presunção” restará perfeitamente adequado ao sistema jurídico brasileiro. Do contrário, estaremos diante de um ato administrativo fundado em presunção inválida, padecendo de vício, o qual deverá ser reformado (em caso de erro formal) ou retirado (se se tratar de erro material) do ordenamento.

## 6 CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho, buscamos nos munir com conceitos e argumentações da teoria geral do direito, do direito administrativo, do direito tributário e do direito processual tributário para estarmos de posse de todas as variáveis que possibilitassem o exame acerca da adequação (ou não) do lançamento motivado pela presumida concretização da hipótese de incidência tributária. Nossa pesquisa, então, equipara-se a um procedimento, cuja meta final é a análise da validade do lançamento “por presunção”.

O pontapé inicial foi em direção às normas jurídicas. O direito cria e modifica sua realidade por meio de uma linguagem que lhe é própria, manifestada pelas regras jurídicas, cujo propósito é orientar e influenciar a conduta intersubjetiva no campo social.

O sistema jurídico é um autopoietico, contendo prescrições sobre a criação da sua linguagem e os meios que podem ser usados para modificá-la e extingui-la. Neste sentido, a norma jurídica, para assim ser configurada, necessariamente precisa ser produzida pelo sujeito tido como competente, mediante procedimento determinado, sendo moldada na fórmula hipotética-condicional, para que haja homogeneidade no ordenamento.

Por força desta estrutura, o mandamento normativo vincula um acontecimento X a uma consequência Y, de modo que esta última prescreve um comportamento interpessoal que deve ser obedecido no caso da ocorrência do primeiro. Estas incógnitas devem ostentar relação de causa e efeito, servindo de base para os nossos direitos e deveres.

Toda norma jurídica, portanto, é formada por uma hipótese (X) e um conseqüente (Y), conectados entre si. Contudo, não é qualquer norma que efetivamente atinge o plano das interações sociais: apenas as regras individuais e concretas têm o condão de fazê-lo.

Estes comandos possuem elementos especificados, referindo-se a uma – e somente uma – situação, ao contrário dos mandamentos gerais e abstratos, que apresentam inúmeras possibilidades fáticas encerradas em suas variáveis. Quando esta tem suas incógnitas individualizadas, originam a norma concreta, apta a implicar uma relação jurídica e gerar direitos e deveres correlatos.

Esta redução de diversas possibilidades à uma unidade ocorre por meio do processo de positivação, motivado pelo ingresso de fatos no mundo do direito através de sua juridicização, isto é, a sua tradução na linguagem competente e seu enquadramento com as características descritas no antecedente da norma geral e abstrata.

A constituição do fato jurídico é necessária porque o universo das normas, apesar de se referir e se comunicar com o plano social, não se confunde com este. Cuidam-se de

realidades distintas, de modo que o direito só conhece aquilo que está traduzido em sua linguagem. É o fato jurídico, portanto, que dará azo ao vínculo obrigacional.

Neste contexto, constatamos que, embora todas as normas sejam formuladas na mesma estrutura, a especificidade de seus conteúdos é o que define que condutas a regra pretende disciplinar, conferindo-lhe tratamento adequado à matéria sobre a qual versa. Por isso, a norma jurídica tributária submete-se a limitações, pela Lei Maior e dispositivos infraconstitucionais, principalmente quanto à legalidade e tipicidade dos atos que produz, já que constitui relevante ferramenta política, econômica e social.

Quando os critérios da regra-matriz de incidência tributária, norma padrão instituidora de tributos, são individualizados, nasce o fato jurídico tributário, que enseja a tributação. Com isso, demos nosso segundo passo, voltando-nos para a disciplina da relação jurídica e da norma individual e concreta que a constitui.

No âmbito tributário, o laço obrigacional envolve a Fazenda, enquanto credora, detendo o direito de receber (e cobrar) pagamento de tributo, e o contribuinte, devedor, que possui o dever jurídico de adimplir aquele montante pecuniário. Assim, não basta a hipótese de incidência se materializar para que o sujeito ativo seja automaticamente investido do poder de exigir o tributo: é preciso que se estabeleça a relação jurídica tributária, mediante a introdução da norma individual e concreta no sistema do direito.

A exigência de crédito tributário, nos termos da lei, é constituída por ato administrativo vinculado e obrigatório, sendo indispensável a prova da ocorrência do fato tributável e sua identificação com a hipótese da regra-matriz de incidência. Por este motivo, o lançamento tributário é uma prática privativa da Administração Pública, expressando o poder estatal com fito de atender ao interesse da coletividade.

Dada a sua nobre finalidade, o lançamento goza de certos atributos que conferem prerrogativas à Fazenda, como a presunção relativa de legitimidade, além de promover garantias ao particular, de modo que, para atingir o bem comum, não se invada a esfera patrimonial do indivíduo (pelo menos, não de forma imotivada e desarrazoada). O ato constitutivo de crédito, então, deve ser estritamente pautado pelos ditames legais e emitido pelo sujeito competente e da forma que o direito prescreve como correta.

A exigência de crédito tem que ser motivada pela ocorrência de um acontecimento economicamente apreciável que exija sua prática, seguindo-se as formalidades procedimentais e se observando os princípios que conduzem a atuação do Estado-Fisco. O mero relato do motivo não é suficiente para a motivação do lançamento, sendo necessário que esta última se

fundamente em provas para que nasça o fato jurídico e o decorrente vínculo entre o Estado e o contribuinte.

Estando inseridos num Estado democrático de direito, é evidente que a Administração, assim como os cidadãos brasileiros, está submetida ao império da lei. Sua atuação, balizada pela lei, tem seus procedimentos e processos devidamente prescritos, com intuito de permitir a transparência e controle da vontade estatal, pelos próprios administradores e, também, pelos administrados. Desta maneira, o Estado deve equilibrar suas prerrogativas com as garantias dos cidadãos, valendo-se das restrições legais para coibir o desvio de finalidade e materializar seus esforços em atender o interesse da coletividade.

A terceira etapa da nossa pesquisa, assim, dirige-se ao estudo do procedimento administrativo que constitui o crédito tributário. Este rito formal, inquisitório, é comandado pela autoridade fiscal, em busca da apuração de informações que possam confirmar a ocorrência do fato jurídico tributário e sua subsunção à regra-matriz de incidência, de modo a autorizar a tributação. Além disso, é neste procedimento que se quantifica o valor devido pelo contribuinte. Por essa razão, o Fisco é dotado de plenos poderes para impulsionar o procedimento até sua conclusão, valendo-se de quantos meios instrutórios sejam necessários para se averiguar e comprovar a verdade do fato tributável.

O referido procedimento finda, apenas, quando o crédito é constituído e a conduta torna-se exigível, podendo encerrar-se com o adimplemento do tributo ou com a contestação do crédito perante a Receita ou em juízo. A “procedimentalização” da atuação do Estado-Fisco, neste contexto, vem com intuito de efetivar a democracia, legitimando-se o exercício do poder pela autoridade fiscal, a transparência de seus atos e formalização de sua pretensão, além de viabilizar o controle do arbítrio público, visando impedir a prática de atos arbitrários ou abusivos que possam vir a lesar o contribuinte ou o ordenamento jurídico.

Por todo o exposto, pode-se destacar a imprescindibilidade da prova para a imposição tributária, sendo esta fundamental para a constituição do fato jurídico que acarreta a relação obrigacional, pois certifica que a subsunção efetuada foi devida e, portanto, que o contribuinte deve arcar com o ônus da prática do fato tributável. Além disso, a produção da norma individual e concreta também necessita da comprovação do vínculo entre o motivo que exigiu a emissão do ato administrativo de lançamento e a motivação deste, de modo que o conteúdo do ato veicule obrigação justa, proporcional ao fato praticado e mensurada de forma razoável, adequada à operação realizada.

A última fase do presente trabalho dedica-se a compatibilizar a exigência legal do lançamento ser um ato vinculado, em que a prova faz-se ferramenta imprescindível para sua

produção, e a possibilidade do agente fazendário presumir a ocorrência do fato jurídico tributário e proceder com a exação, obrigando o contribuinte a arcar com a prática de um fato presumido.

Apesar do seu dever de investigação no âmbito do procedimento de constituição do crédito tributário, tal como da sua obrigação de demonstrar a ocorrência da materialização da hipótese de incidência e da identidade do fato ocorrido com a previsão legal, nem sempre a Fazenda conseguirá todos os elementos necessários à tributação. E isto por diversos motivos: o conjunto de contribuintes no Brasil é vasto, nem todos cumprem com seus deveres instrumentais, de modo que a Receita não detém todas as informações que precisa, e há ainda os casos de sujeitos que ativamente tentam mascarar seus atos para não terem que dar parte do seu patrimônio para o Fisco.

Quando há a deficiência probatória, mas existem indícios suficientes da ocorrência de um fato, a atuação do Estado-Fisco não pode ser impedida. Assim, a legislação tributária prevê, excepcionalmente neste caso, que se lance um tributo “por presunção”, fundamentando a edição do ato administrativo no fato que se presume ter acontecido.

Cuida-se de uma técnica que carrega grande teor de insegurança – para o direito e para os cidadãos. Contudo, a Lei Maior e os dispositivos infraconstitucionais dedicam-se a limitar o emprego da presunção pela Administração, obstando a prática de atos arbitrários ou abusivos, ao mesmo tempo em que protege os contribuintes, estabelecendo a necessária observância da legalidade, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva, proibição do confisco e tantos outros princípios.

O uso regrado da presunção como meio de prova, assim, permite a constituição do fato jurídico tributário presumido, que dá azo à tributação e promove o enlace obrigacional entre Fisco e contribuinte. Para que o lançamento “por presunção” esteja em harmonia com o ordenamento pátrio, é imprescindível que comprove o fato presumido, através da confirmação de que os fatos indiciários, que autorizam a presunção, ocorreram e da demonstração de conformação do fato presumido à hipótese abstratamente prevista pela regra-matriz de incidência.

Observando-se tais pressupostos, é possível afirmar que o lançamento em análise será regularmente produzido, dando ensejo a uma obrigação tributária hígida, justa, legal, válida, razoável e passível de contestação pelos meios adequados, caso o contribuinte discorde das assertivas formuladas e comprovadas pela Fazenda quando da constituição do fato jurídico tributário presumido e mensuração da sua expressão econômica.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BONILHA, Paulo César Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Presidência da República, 5 out. 1988. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 01 jun. 2020.
- \_\_\_\_\_. **Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm). Acesso em: 27 maio 2020.
- \_\_\_\_\_. **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. Brasília, DF, 27 out. 1966, retificado em 31 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em: 27 maio 2020.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF, 1 fev. 1999, retificado em 11 mar. 1999. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19784.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm). Acesso em: 03 set. 2020.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed, rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito: o Construtivismo Lógico-Semântico**. 2009. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8649>. Acesso em: 13 jun. 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética do Direito Tributário**, São Paulo, n. 34, p. 104-116, 1998.
- \_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- \_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CONRADO, Paulo César. **Processo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São

Paulo, 2011. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/5595>. Acesso em: 15 jun. 2020.

HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário: teoria e prática**. 2010. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>. Acesso em: 21 abr. 2020.

HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da prova no direito tributário**. Campinas: Copola, 1999.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997.

KIRCHNER, Juliana Leite. **Teoria das provas e fato jurídico no processo administrativo tributário**. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/5926>. Acesso em: 23 jun. 2020.

MACEI, Demetrius Nichele. **O princípio da verdade material no processo tributário**. 2012. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/5821>. Acesso em: 15 ago. 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: RT, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Ato administrativo e direitos dos administrados**. São Paulo: RT, 1981.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MESSIAS, Patrícia Melo. Importância da prova na imposição tributária. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de Alagoas**, Maceió, v. 3, p. 32-67, 2013. Disponível em: <http://www.procuradoria.al.gov.br/centro-de-estudos/textos-cientificos/arquivos/RPGE%20No%2003%20-%20IMPORTANCIA%20DA%20PROVA%20NA%20IMPOSICaO%20TRIBUTARIA.pdf>view. Acesso em: 04 jun. 2020.

MILAN, Camila Monteiro Pullin. **A prova no processo administrativo tributário**. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/18290>. Acesso em: 15 jun. 2020.

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

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ROBLES MORCHON, Gregorio. **O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

\_\_\_\_\_. **Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho**, v. I. Madrid: Civitas, 1998.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Auto de infração e lançamento tributário: Elementos, pressupostos, vícios e anulação. **FISCOsoft**, 2012. Disponível em: [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=269016](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=269016). Acesso em: 02 jul. 2020.

\_\_\_\_\_. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502140066/pageid/10>. Acesso em: 28 jun. 2020.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Presunções e ficções no direito tributário e no direito penal tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

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