

ÔNUS DA PROVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: A PRESUNÇÃO RELATIVA DE VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO E A IMPOSSIBILIDADE DE PROVA NEGATIVA¹

Victor Hugo Cabral de Moraes Junior²

Eixo III – Tributação

Resumo

O presente artigo apresenta a natureza do lançamento tributário enquanto ato administrativo, mostrando também a importância de uma correta interpretação acerca da noção da presunção relativa de validade dos atos administrativos, seus alcances e quais atos gozam dessa presunção. Demonstra, ainda, quais as repercussões dessa presunção no ônus da prova em matéria tributária e quando pode haver a inversão do ônus a favor do fisco. A pesquisa ressalta, ainda, a impossibilidade de se exigir a produção de prova negativa para afastar a exigência de tributo quando o lançamento não for devidamente fundamentado.

Palavras-chave: Lançamento tributário. Presunção de validade. Ônus da prova.

Introdução

Nos dias atuais, tem-se visto muitas decisões que alargam os efeitos da presunção de validade dos atos administrativos, em prejuízo do direito de defesa do contribuinte e sem compatibilizar essa presunção com os princípios constitucionais e com a natureza da relação tributária.

É comum se afirmar que a dúvida favorece o ato da administração, e não o particular, exigindo-se do contribuinte prova de difícil produção, ou mesmo impossível de se produzir, como condição para que reste demonstrada a falsidade da afirmação da Administração.

Esse indevido alargamento das consequências da presunção de validade do ato administrativo de lançamento faz com que se passe a exigir tributos em face da mera alegação do fisco de que esse fato ocorreu e em razão da impossibilidade material do contribuinte de produzir prova negativa em sentido contrário.

No presente trabalho, busca-se afastar a equivocada interpretação sobre a presunção de validade do ato administrativo de lançamento acima apontada, apresentando-se a natureza jurídica do lançamento para, ao fim, concluir pela correta atribuição do ônus da prova em matéria tributária.

A presente pesquisa utiliza, com a finalidade de atender aos objetivos propostos, como principal fonte de pesquisa, fontes bibliográficas, a considerar: compêndios de Direito Tributário de leitura corrente, publicações periódicas, artigos jurídicos, localizados em bibliotecas convencionais e na Internet.

Encontra-se o presente trabalho dividido em dois tópicos. Inicialmente, o tópico um, visando subsidiar o restante do estudo, realiza uma análise acerca do conceito de lançamento

¹ Trabalho de conclusão do Curso de Especialização em Direito e Processo Tributários da Universidade de Fortaleza – UNIFOR, como requisito para a obtenção do título de especialista em Direito e Processo Tributários.

² Analista Jurídico da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Ceará – UFC, Especialista em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR.

tributário, fazendo referência à sua natureza jurídica; em segundo momento, enfrenta a questão da presunção relativa de validade dos atos administrativos.

O tópico dois traça um perfil acerca do ônus da prova em matéria tributária, apresentando hipóteses em que é possível que ocorra inversão do ônus da prova em desfavor do contribuinte, desde que seja observada a fundamentação do ato administrativo de lançamento e a impossibilidade de se exigir do contribuinte prova negativa de impossível produção.

Por fim, segue a conclusão sobre os resultados alcançados, tendo em vista os objetivos propostos.

1 Lançamento Tributário

Antes de se adentrar no ponto em que será demonstrada a impossibilidade de se exigir do contribuinte a produção de prova negativa de impossível produção, sendo-lhe suficiente demonstrar que a ocorrência do fato gerador não restou comprovada pela Administração, faz-se mister uma análise do conceito de lançamento, sua natureza e características daí decorrentes.

1.1 Conceito de lançamento

Extraí-se do art. 142 do Código Tributário Nacional a definição legal de lançamento da seguinte forma:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, que se entende por procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributária, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A doutrina, no entanto, divide-se acerca da natureza jurídica do lançamento. Para alguns, o lançamento tributário é um procedimento, no sentido de que, por afetar direitos dos administrados, há de ser desenvolvido com obediência a certas formalidades legalmente impostas. Assim, por exemplo, há de ser sempre assegurado o direito de defesa ao contribuinte, que abrange o direito a uma decisão da autoridade administrativa, assim como o direito de recorrer dessa decisão à instância administrativa superior.

Para outra parte da doutrina, a exemplo de Luciano Amaro (2004), o lançamento é ato jurídico e não procedimento, como consta no art. 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com esse não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.

Sedimentando a questão, o mencionado doutrinador (AMARO, 2004, p. 335) afirma que:

[...] o lançamento não tende nem a verificar o fato e nem a determinar a matéria tributária, nem a calcular o tributo, e nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, especial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado.

Dessa forma, o lançamento é um ato administrativo que tem como consequência a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, e na

determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

1.2 Presunção relativa de validade do lançamento tributário

Os atos administrativos tem como uma de suas características a presunção de validade, ou seja, a indicação de que surgiram em conformidade com as devidas normas legais. De igual forma, tendo em vista sua natureza jurídica, afirma-se que o lançamento goza dessa mesma presunção.

Discorrendo sobre o tema, José dos Santos Carvalho Filho (2005, p. 104) assim leciona:

Vários são os fundamentos dados a essa característica. O fundamento precípuo, no entanto, reside na circunstância de que se cuida de atos emanados de agentes detentores de parcela do Poder Público, imbuídos, como é natural, do objetivo de alcançar o interesse público que lhes compete proteger. Desse modo, inconcebível seria admitir que não tivessem a aura da legitimidade, permitindo-se que a todo momento sofressem algum entrave oposto por pessoas de interesses contrários. Por esse motivo é que se há de supor que presumivelmente estão em conformidade com a lei.

No entanto, não se trata de uma presunção absoluta. A hipótese é de presunção *iuris tantum* (relativa), podendo ceder à prova em contrário, no sentido de que o ato não nasceu em conformidade com as regras. Fala-se, então, que a presunção de validade do ato administrativo tem como efeito a inversão do ônus da prova, cabendo a quem alegar não ser o ato legítimo a comprovação da ilegalidade.

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas. Essa é a lição de Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2003, p. 78):

Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer 'se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida'. Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras. Fundamentar um ato é, em termos mais genéricos, explicar as razões pelas quais tal ato foi praticado. Essa explicação, evidentemente, não há de ser qualquer afirmação sobre ditas razões, mas uma explicação que atenda à lógica e que permita ao acusado conhecer as imputações que lhe estão sendo feitas e delas se defender. Nesse sentido já se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça: 'TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ONUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido.' (REsp 48516/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997 p. 51553)

Assim, a presunção de validade do ato administrativo de lançamento atribui ao contribuinte o ônus de impugnar o ato, que, caso não seja impugnado, ou caso a impugnação não seja acolhida, pode ser executado, oportunidade em que o cidadão poderá, ainda, defender-se manejando Embargos à Execução, ou através dos outros meios de defesa, refutando a presunção, naqueles casos em que o lançamento foi devidamente fundamentado.

2 Ônus da prova no processo tributário

Em matéria tributária, durante muito tempo, admitiu-se a ideia de que o ônus da prova caberia integralmente ao contribuinte. Segundo Francesco Tesouro (1987, p. 304), citado na obra de BONILHA (1997, p. 74):

Por longo tempo, a jurisprudência atribuiu o ônus da prova ao recorrente, com motivações diversas e contraditórias: por exemplo, partia-se da premissa de que o ônus da prova incumbiria sempre ao autor, ora se afirmava que o autor agiria pelo lançamento negativo do débito do imposto; evocava-se, enfim, a presunção de legitimidade do ato administrativo.

Contudo, atualmente, com a evolução da doutrina, essas premissas foram sendo questionadas e rebatidas, não se acreditando mais na inversão do ônus da prova por força da presunção de validade dos atos administrativos e tampouco se pensando que essa característica do ato administrativo tenha o condão de exonerar a Administração Pública de provar os fatos que afirma, consoante se procurou demonstrar acima.

Concluindo com Paulo Celso B. Bonilha (1997, p. 75), tem-se 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”.

Conforme se defendeu no item 1.2 acima, o lançamento, enquanto ato jurídico administrativo, deve ser devidamente fundamentado, ou seja, o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa, conforme lição de Paulo de Barros Carvalho (1998).

Percebe-se, portanto, que a invocação da presunção de validade do lançamento tributário para atribuir ao contribuinte o ônus da prova em contrário é muitas vezes equivocada, uma vez que para que um ato goze dessa presenção é necessária a indicação concreta e individualizada do fato gerador.

Exemplificando esses equívocos, tem-se os casos de exigência de taxa de licença e funcionamento, em especial a título de renovação, sem que haja nenhum procedimento de fiscalização por parte do ente estatal, e, não raras vezes, sem que haja nenhuma atividade a ser fiscalizada, tendo em vista que a atividade exercida já foi cessada.

Nesses casos, embora a Fazenda Pública alegue que houve o preenchimento dos requisitos dos arts. 77 a 80 do Código Tributário Nacional, para instituição e cobrança das taxas de polícia, na realidade, o fisco sequer comprova a existência de atividade exercida pelo suposto contribuinte.

De fato, quando do lançamento e posterior inscrição em Dívida Ativa, o Poder Público não demonstra a ocorrência dos fatos sobre os quais fundamenta seus atos. Ou seja, não comprova o efetivo exercício do poder de polícia imprescindível à cobrança da taxa em questão, até porque não teria como fazê-lo, eis que o suposto contribuinte não exerce mais nenhuma atividade a ser fiscalizada.

Ademais, consoante já explicitado, a presunção relativa de validade do ato administrativo não pode gerar a falsa ideia de que toda dúvida porventura existente tenha que ser resolvida favoravelmente à Fazenda Pública ou mesmo de que o ônus de provar sempre recai sobre o Autor, exigindo-se prova negativa. Esse é o entendimento da Doutrina, conforme se percebe da lição de Hugo de Brito Machado Segundo (2008, p. 485/486):

É noção elementar de teoria da prova a afirmação de que, em princípio, o ônus compete a quem alega. A parte que faz uma afirmação quanto à ocorrência de um fato deve, para ter sua afirmação aceita, comprová-la. O ônus de provar, portanto, está repartido de acordo com o ônus de alegar. Ao autor cumpre provar a ocorrência dos fatos dos quais decorre o seu direito, e ao réu incumbe provar suas afirmações quanto a fatos impeditivos, extintivos ou modificativos do direito do autor. É importante observar, portanto, de quais fatos decorre o direito subjetivo alegado pelo autor, para saber-se o que terá ele de provar. Viu-se, na parte dedicada ao processo administrativo (Capítulo 3, itens 2.6 e 4.2.3.2), que a Administração Pública tem o dever de fundamentar os atos que pratica, incumbindo-lhe, por conseguinte, a prova da ocorrência dos fatos invocados em tal fundamentação. Um lançamento desprovido de tal fundamentação, ou da prova da ocorrência dos fatos sobre os quais se funda, é nulo, e para demonstrar essa nulidade não é preciso que o contribuinte faça a prova de que os fatos nele narrados não ocorreram. Basta que demonstre que o ato é desprovido de fundamentação, ou que em sua prática a autoridade não logrou comprovar as afirmações de fato nele contidas. Será essa falta de fundamentação, ou de comprovação, que deverá ser objeto de prova pelo contribuinte autor de uma ação anulatória, e não a produção da ‘prova negativa’ de que os tais fatos – não demonstrados no ato de lançamento – não ocorreram.

Nos casos de cobrança da taxa de licença e funcionamento, essa exigência só se legitima quando há exercício do poder de polícia, que só pode ocorrer, obviamente, quando há atividade a ser fiscalizada, devendo, portanto, o Poder Público comprovar esse fato, fundamentando o lançamento tributário, sendo pacífico esse entendimento, tanto no Supremo Tribunal Federal quanto no Superior Tribunal de Justiça.

O Supremo Tribunal Federal tem se manifestado da seguinte forma:

EMENTA: Recurso extraordinário. Renovação de licença de localização e funcionamento. - O acórdão recorrido, ao fundar-se em que a cobrança da taxa de renovação de licença para localização e funcionamento era indevida por falta de comprovação do exercício, por parte do Município, da atividade de fiscalização, nada mais fez do que seguir a orientação predominante nesta Corte (assim, a título exemplificativo, nos RREE 140.278, 115.213, 115.983, 190.126 e 259.980). Recurso extraordinário não conhecido. (RE 286246, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 18/06/2002, DJ 23-08-2002 PP-00093 EMENT VOL-02079-04 PP-00732)

EMENTA: TAXA DE LICENÇA DE LOCALIZAÇÃO, FUNCIONAMENTO E INSTALAÇÃO. COBRANÇA PELA MUNICIPALIDADE. O aresto recorrido, à falta de comprovação da existência de órgão específico encarregado de exercer o poder de polícia no município recorrente, afastou a cobrança anual da taxa questionada. Incabível discutir, em sede de extraordinário, se houve a efetiva atuação dos órgãos fiscalizadores da Administração Pública Municipal. O afirmado pelo acórdão repousa na prova dos autos e no direito local, que não podem ser revistos em recurso extraordinário, ante as Súmulas 279 e 280 do STF. (RE nº 259.980, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/05/2000, DJ 04/08/2000)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE ANÚNCIOS - TFA. TAXA DE FISCALIZAÇÃO, LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO - TFLF. ALEGADA OFENSA AO ART.

145, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. EFETIVO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA N. 279 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. Este Tribunal decidiu pela constitucionalidade da cobrança da Taxa de Fiscalização de Anúncios - TFA e da Taxa de Fiscalização, Localização e Funcionamento - TFLF, ambas do Município de Belo Horizonte, por entender que são exigidas com fundamento no efetivo exercício do poder de polícia pelo ente municipal. 2. Firmou-se, ainda, o entendimento de que não há identidade entre a base de cálculo das referidas taxas com a do IPTU, situação que não viola a vedação prevista no disposto no artigo 145, § 2º, da Constituição do Brasil. 3. Assentada a efetividade do exercício do poder de polícia para a cobrança das taxas em questão, para que se pudesse dissentir dessa orientação seria necessário o reexame de fatos e provas, circunstância que impede a admissão do extraordinário ante o óbice da Súmula n. 279 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento.(AI-AgR 618150/MG - MINAS GERAIS Relator(a): Min. EROS GRAU Julgamento: 13/03/2007 - Órgão Julgador: Segunda Turma / STF)

O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou nesse sentido:

Tributário. Taxa de Licença e Localização. Exigência de Renovação Anual. CTN, arts. 77 e 78. Súmula nº 157/STJ. 1. A taxa, fundamentalmente vinculada à hipótese de incidência determinada por atividade estatal individualizada, sofre limitações objetivas. Deve, pois, corresponder à efetiva contraprestação de serviços e materialização do poder de polícia, fatos justificadores da imposição fiscal. É ilegal, no caso, a exigência do pagamento anual a título de renovação de licença para localização, em se tratando do mesmo estabelecimento, com as mesmas atividades e localização inalterada. Ausência de objetiva contraprestação. 2. Precedentes da jurisprudência. 3. Recurso provido. (REsp 272.394/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2000, DJ 30/04/2001 p. 125)

TRIBUTÁRIO. TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. LICENÇA. RENOVAÇÃO. LEGITIMIDADE. 1. É legítima a cobrança da taxa de localização e funcionamento para a renovação da licença concedida a estabelecimentos comerciais e industriais, em razão do exercício do poder de polícia pelo município. Precedente do STF e da Segunda Turma. 2. Cancelamento da Súmula 157/STJ (REsp 261.571/SP). 3. Recurso especial provido. (REsp 922.853/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2007, DJ 27/06/2007 p. 234)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO – LEGITIMIDADE DA COBRANÇA – CANCELAMENTO DA SÚMULA 157/STJ. 1. A Primeira Seção desta Corte afastou a aplicação da Súmula 157/STJ, que consubstanciava o entendimento pela ilegitimidade da cobrança da taxa de que se cuida. 2. O Eg. STF tem reiterado o entendimento de que nem sempre é ilegal a taxa para renovação de licença para localização de estabelecimento, ao considerar de absoluta pertinência a cobrança, quando derivada do exercício do poder de polícia. 3. Consolidou-se o entendimento de que é válida a cobrança das taxas, anualmente renováveis, pelo exercício do poder de polícia, se a base de cálculo não agredir o CTN. 4. Recurso especial provido. (REsp 900.309/RN, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/04/2008, DJe 11/04/2008)

O posicionamento que aqui se defende também não discrepa dos entendimentos de outros tribunais, que são uníssomos em assentir que a taxa somente é devida quando há efetivo exercício do poder de polícia, fato esse que deve ser comprovado pela Fazenda Pública na fundamentação do lançamento tributário.

Os seguintes julgados do Tribunal de Justiça de São Paulo esclarecem o afirmado:

EXECUÇÃO FISCAL - Embargos - Taxa de Licença de Fiscalização e Funcionamento - Caixas Eletrônicas que já encontravam-se desativados no local indicado - Inadmissibilidade da cobrança - Inexistência de efetivo poder de polícia - Recurso voluntário da Municipalidade desprovido e recurso ex officio não conhecido. (Apelação Cível n. 510585-5/0-00; 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo; Data do julgamento: 04/06/2009; Relator Des. Wanderley José Federighi)

Apelação. Execução fiscal. Embargos. Pretensão de que sejam estes liminarmente rejeitados por falta de garantia do JUÍZO. Improcedência. Possibilidade de reforço da penhora a qualquer tempo. Precedentes da câmara e do Superior Tribunal de Justiça. Preliminar rejeitada Taxa de licença de funcionamento de estabelecimento comercial. Encerramento das atividades em 31 de janeiro de 1991. Cobrança relativa a exercícios posteriores. Inadmissibilidade. Inexistência de efetivo exercício do poder de polícia. Recurso desprovido. (Apelação Cível n. 693.744-5/3-00; 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo; Data do julgamento: 29/11/2007; Relator Des. Geraldo Xavier)

Nessas circunstâncias, para que a afirmação sobre a ocorrência do fato goze da presunção de veracidade e se possa exigir qualquer prova em contrário do contribuinte, a Fazenda Pública deve, pelo menos, comprovar a existência de atividade a ser fiscalizada pelo Poder Público. A ausência dessa comprovação evidencia a falta de fiscalização por parte do Poder Público e a não ocorrência do fato gerador, ou seja, resta claro que o efetivo exercício do poder de polícia não ocorreu em decorrência da ausência de atividade.

O que não se pode admitir é que seja atribuído ao contribuinte o ônus de provar que a atividade que poderia ser fiscalizada pelo fisco não existe ou mesmo que deixou de existir, sob pena de se transferir para o contribuinte o ônus de produzir prova negativa, ou mesmo impossível.

Ressalte-se que a necessidade de fundamentação concreta e comprovada da ocorrência do fato gerador decorre da própria natureza da fundamentação do ato administrativo e dos elementos necessários ao exercício do direito de defesa do contribuinte.

Como bem afirma Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2003), a mera alegação do fato, sem a demonstração de sua ocorrência, não tem o condão de obrigar o contribuinte, que deve, para não se submeter à exigência indevidamente cobrada, ao invés de tentar produzir prova de difícil realização ou mesmo impossível de ser realizada, demonstrar o vício na formação do ato administrativo. Essa é a lição de Marco Aurelio Greco (1987, p. 170/171), ao aduzir que, em casos tais, o ônus do contribuinte:

[...] não é o de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado a prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo. [...] Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal no âmbito da União, deixa claro que o ato administrativo de lançamento deve encontrar fundamento em afirmações sobre fatos devidamente comprovados:

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.

No exemplo citado, quando o Poder Público cobra a taxa de instalação e funcionamento sem que o contribuinte exerça nenhuma atividade, resta evidenciada a falta de fiscalização por parte do Poder Público e a não ocorrência do fato gerador, devendo o contribuinte demonstrar que a exigência padece de vícios, uma vez que a Administração não terá realizado a prova da ocorrência do fato gerador do tributo. Ou seja, não se pode exigir que o contribuinte prove a inoccorrência do fato gerador, já que, nos atos administrativos nos quais não há fundamentação, nenhuma prova pode ser exigida do cidadão.

Assim, o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é naturalmente do fisco.

Ademais, muito se tem criticado em relação à suposta prevalência que a presunção de validade do lançamento tributário teria sobre documentos produzidos por particulares. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 108):

Cumpra advertir que o conhecido ‘atributo’, conhecido como pressuposto de legitimidade dos atos administrativos, aqui tomado com o nome de ‘lançamento tributário’, vem sendo submetido a duros questionamentos. Indaga-se: uma vez que todo ato jurídico, produzido pelo particular ou pelo órgão público, vale até prova em contrário, que juridicamente o desconstitua, por que só os atos administrativos gozariam de presunção de legitimidade? Não seria esse um traço presente em todos os atos jurídicos? Dúvidas como essas foram enfraquecendo o teor da ‘imperatividade’ (não em termos jurídicos) que os atos emanados do Poder Público sempre ostentaram. Seja qual for a fonte ejetora do ato, valerá até prova em contrário, o que significa reafirmar a necessidade premente de observar-se a linguagem estipulada pelo direito objetivo, como linguagem competente, nos vários campos de incidência das normas jurídicas.

Percebe-se, pois, que, nos casos em que o lançamento for perfeito e fundamentado, conforme leciona Hugo de Brito Machado Segundo (2008, p. 486), o contribuinte terá que comprovar as suas alegações:

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

Por outro lado, não se pode admitir a hipertrofia da noção e das consequências da presunção de validade dos atos administrativos, como têm feito diversos julgadores que tornam absoluta uma presunção que, por definição, é relativa.

A título de exemplo do exagero a que se pode chegar quando se prioriza a presunção a favor do fisco, transcreve-se o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO – IPTU – NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO – PRESUNÇÃO NÃO AFASTADA. 1. Presume-se a notificação do lançamento dos débitos do IPTU, quando entregue o carnê para pagamento, cabendo ao contribuinte afastá-la, mediante prova de que não recebeu, pelo Correio, a cobrança do imposto. 2. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido. (REsp 758439/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/02/2006, DJ 13/03/2006 p. 285)

Na sua decisão, a Relatora Eliana Calmon acrescenta que “caberia ao contribuinte, para afastar a presunção, comprovar que não recebeu pelo correio o carnê de cobrança (embora difícil a produção de tal prova), o que não ocorreu neste feito”.

Comentando o julgado acima, Ives Gandra da Silva Martins (2006, p. 12) afirma:

É a própria Ministra que declara ser difícil a produção de tal prova - para mim impossível - visto ou foi entregue ao contribuinte com aviso de recebimento, de entrega ao próprio, visto que o ônus da prova deveria caber a quem declara ter entregue, ou, se não foi entregue, a produção de prova negativa, é impossível. [...] Ora, se para facilidade da Administração prefere ela utilizar o correio e não toma as diversas cautelas de entregar ao contribuinte as intimações para recolher tributos, não tendo como provar que entregou, não pode transferir ao contribuinte a prova de negativa de provar que não recebeu! Se eu, pessoalmente, não receber uma correspondência que alegarem me terem entregue, não saberia como provar que não a recebi, visto que não poderia sequer apontar prova testemunhal de alguém que durante 24 hs, sem dormir, ficasse verificando a chegada ou não chegada de correspondência, sempre que o correio passasse pela minha residência e entregasse a correspondência devida. Para mim, talvez, pela minha deficiência de percepção própria de um senil advogado de 71 anos, tal prova seria impossível e não difícil. Conheço muito bem a preocupação com a justiça da eminente jurista e Ministra Eliana Calmon. Sou obrigado, entretanto, a interpretar, talvez por minhas naturais deficiências, que prova negativa não é difícil, mas impossível de ser feita. É muito mais fácil exigir de quem diz ter enviado e entregue, a prova de que enviou e entregou.

Portanto, não se deve alargar as consequências das presunções a favor do fisco, como a presunção de validade do ato administrativo de lançamento, sob pena de se exigir do contribuinte prova negativa de impossível produção, não se justificando atribuir esse ônus ao contribuinte, quando é muito mais fácil exigir a prova do fato positivo, por exemplo, a prova da ocorrência do fato gerador.

Considerações finais

Foi observado que, para que um ato administrativo gere presunção de validade, fazendo com que ocorra inversão do ônus da prova em desfavor do contribuinte, é necessário que esse ato seja fundamentado, com motivação de sua ocorrência e embasado em dados concretos, que têm que estar especificados.

Dessa forma, caso o ato administrativo não seja devidamente fundamentado, o contribuinte não deve ser obrigado a produzir prova negativa, de impossível produção, sendo-lhe suficiente demonstrar que a ocorrência do fato gerador não restou comprovada pela Administração, não sendo justo fazer-lhe qualquer exigência em sentido contrário. Essa demonstração por parte do contribuinte é suficiente para demonstrar que o processo de constituição do crédito não foi regular, refutando a presunção de validade do lançamento tributário.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. [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. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 26 ago. 2010.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso em: 26 ago. 2010.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 34, p. 104-116, jul. 1998.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 14. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Do lançamento**. São Paulo: Resenha Tributária, 1987.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 96, p. 77-88, set. 2003.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A prova negativa. **Gazeta Mercantil**. São Paulo, 29 mar. 2006. Caderno A, p. 12.