

**O DEVER DE PROVAR O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO E A  
INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA**

**THE OBLIGATION OF PROOF THE TAX LEGAL FACT AND THE  
SHIFTING THE BURDEN OF PROOF**

Thaís de Souza Lima Oliveira<sup>1</sup>

**RESUMO**

O presente trabalho, a partir do construtivismo lógico-semântico, busca responder à seguinte problemática: se e em que medida a inversão do ônus da prova, em direito tributário, desincumbe o agente público de promover a adequada subsunção do fato à norma? Para tanto, preocupa-se, inicialmente, com a construção da norma de competência para incidir a norma tributária. Ao depois, traça breves considerações acerca da presunção de validade das normas jurídicas relacionando-a com a chamada presunção de legitimidade dos atos administrativos. Por fim, com base no arcabouço teórico produzido, propõe o trabalho uma resposta ao papel da inversão do ônus da prova em direito tributário.

**PALAVRAS-CHAVE:** Fato jurídico tributário; inversão do ônus da prova; construtivismo lógico-semântico.

**ABSTRACT**

This paper, comes from the Logical-Semantic Constructism, search to answer the following issue: whether and to what extent the shifting of burden of proof, in tax law, the public official discharging to promote proper subjecting the fact to the rule? For both, concerned, the first, with the construction of the standard of competence to cover the tax rule. After describe some brief remarks about the presumption of validity of legal norms relating it to the presumption of legitimacy of administrative acts. Finally, based on the theoretical framework produced the paper proposes an answer to the role of reverse burden of proof in tax law.

**KEYWORDS:** tax legal fact; shifting the burden of proof; logical-semantic constructism.

---

<sup>1</sup>Mestranda em Direito Processual pelo Programa *Stritu Sensu* de Pós-Graduação da Universidade Federal do Espírito Santo. Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

## 1 INTRODUÇÃO

É noção corrente, na doutrina, o entendimento segundo o qual os atos administrativos gozam de presunção de legitimidade, o que implica a inversão do ônus da prova (DI PIETRO, 2010, p. 197-200).

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

Diante de tal cenário, surge o seguinte questionamento: se e em que medida a inversão do ônus da prova, em direito tributário, desincumbe o agente público de promover a adequada subsunção do fato à norma? A fim de responder à problemática proposta, utilizam-se os pressupostos e categorias do Construtivismo Lógico-Semântico. Em um primeiro momento, constrói-se a *norma de competência para promover a incidência da norma tributária*, identificando na mesma o dever de provar o fato jurídico. Posteriormente, traça considerações sobre a presunção de validade das normas jurídicas para, ao final responder à problemática proposta.

## 2 DESENVOLVIMENTO

O Direito Tributário pátrio encontra-se jungido por máximas constitucionais (CARVALHO, 2009, p.73-74), entre as quais o princípio da tipicidade tributária, previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal.

Da instituição do tributo, com a delimitação da regra-matriz de incidência tributária (RMIT), à aplicação desta ao caso concreto, tal princípio encontra-se presente adquirindo contornos distintos. Na delimitação da RMIT quer ele significar que a lei exacional deve abarcar elementos descritores do fato jurídico e os elementos prescritores da relação obrigacional. Na aplicação da RMIT ao caso concreto, por sua vez, compreende a exigência da estrita correspondência do fato à norma tributária (RMIT). A estas duas dimensões do princípio da tipicidade tributária Paulo de Barros Carvalho chamou, respectivamente, de plano legislativo e de plano da facticidade (1998, p. 105).

Corolário inevitável do plano da facticidade do princípio da tipicidade tributária é a necessidade de os agentes públicos demonstrarem os elementos probatórios que apontam a ocorrência do fato jurídico. A *norma de competência para promover a incidência da norma*

*tributária* ou simplesmente *norma de lançamento* não se esquivam dessa exigência; cabe ao agente público, no exercício da atividade enunciativa, provar os fatos alegados.

Tácio Lacerda Gama (2002, p. 43) afirma que a competência como norma delimita a pessoa ou o órgão de direito público, bem como o procedimento e os limites materiais que serão observados na criação de normas jurídicas. No caso da *norma de competência para promover a incidência da norma tributária*, delimitam-se os agentes públicos autorizados a relatar a ocorrência de um fato jurídico tributário imputando-lhe a consequência prevista, qual seja, produzir normas tributárias individuais e concretas.

Em termos estruturais, a *norma de lançamento* contempla no antecedente a descrição do processo de enunciação necessário à criação da norma tributária individual, no qual se identifica: i) o critério pessoal que diz respeito ao sujeito autorizado a editar a norma tributária individual e concreta; ii) o critério procedimental que se refere ao conjunto de enunciados que prescrevem o procedimento administrativo necessário à criação da norma tributária individual; iii) o critério espacial que remete ao lugar em que se deve dar a enunciação e iv) o critério temporal referente ao momento da aplicação da norma. E, no conseqüente, uma relação jurídica que se instala com a concreção, no tempo e no espaço, do fato descrito na hipótese cujo objeto é o dever de criar a norma tributária individual e concreta (GAMA, 2009, p. 75).

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

No ato nomogênico de normas individuais e concretas, pois, é vedado ao sujeito competente “o emprego de recursos imaginativos, por mais evidente que pareça ser o comportamento delituoso do sujeito passivo” (CARVALHO, 1998, p. 34). Todos os elementos do tipo normativo existentes no fato que se pretende tributar devem ser pormenorizadamente indicados. Afinal, como assevera Eurico Marco Diniz de Santi, “fato jurídico é fato juridicamente provado” (2001, p. 43). É por meio das provas colhidas que o sujeito ativo – agente público – atestará a ocorrência no mundo fenomênico do fato alegado e que os fatos jurídicos são constituídos e inseridos no sistema (TOMÉ, 2008, p. 320).

Em que pese o dever de a Administração Pública provar os fatos alegados, parcela da doutrina e da jurisprudência pátrias posicionam-se no sentido de que uma vez inserida norma

tributária individual e concreta, ainda que com violação aos critérios da norma de competência, a mesma presume-se válida cabendo ao contribuinte o ônus de provar o contrário. Nos termos da doutrina e das decisões judiciais pátrias, a norma individual e concreta, lá chamada simplesmente de lançamento, goza de presunção de legitimidade, somente elida por prova inequívoca por parte do contribuinte (CARVALHO, 2009b, p. 229).

Tal entendimento, no entanto, de acordo com o marco teórico eleito, não se coaduna com o princípio da estrita legalidade (artigo 150, I, da Constituição Federal). Isto porque a validade é a relação de pertinencialidade da norma a um determinado sistema, de tal sorte que ao dizer que u'a norma 'N' é válida, estar-se a expressar que ela pertence a um sistema 'S' (CARVALHO, 2009a, p. 82). Uma norma é válida na medida em que foi produzida segundo as regras traçadas pela norma superior (KELSEN, 2006, p. 256-277).

A presunção de validade é, pois, traço característico de todas as normas jurídicas. Trata-se de pressuposto gnosiológico do direito positivo para que a norma adquira o *status* de jurídica. Destarte, afigura-se sem sentido, tendo por fundamento a presunção de validade, inverter-se o ônus da prova em Direito Tributário. O relevante para fins de distribuição do ônus da prova são as regras probatórias previstas no sistema de direito positivo, cuja expressão máxima é o princípio da tipicidade tributária, e não simplesmente a presunção de validade. Este é o entendimento de Florence Haret para quem “a legitimidade presumida do ato administrativo não exige o Fisco de comprovar a ocorrência do fato jurídico na forma da lei” (2010, p.752). Para Paulo de Barros Carvalho, com a evolução da doutrina, “não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos” (1998, p. 108).

Em virtude deste “dever de provar”, a presunção de validade da norma tributária individual e concreta persiste tão-somente até a mesma ser questionada, momento a partir do qual é devolvido para a Administração Pública o dever de provar a veracidade do fato que originou a obrigação tributária. Paulo de Barros Carvalho leciona que “vindo o sujeito passivo a contestar a fundamentação do ato aplicativo lavrado pelo Fisco, o ônus de exhibir a improcedência dessa iniciativa impugnatória volta a ser, novamente, da Fazenda, a quem quadrará provar o descabimento jurídico da impugnação, fazendo remanescer a exigência” (CARVALHO, 1998, p.108).

O questionamento acerca da validade da norma tributária individual e concreta opera um “efeito ricochete” no ônus da prova, que retorna, assim, para a Administração Pública.

### 3 CONCLUSÃO

Assim, com base no referencial teórico, sustentou-se que a norma de competência para fazer incidir norma tributária comporta, na hipótese, juntamente com o aspecto pessoal, temporal e espacial, o procedimento, assim entendido como conjunto de enunciados que prescrevem o procedimento administrativo necessário à criação da norma tributária individual. No procedimento está contido o dever de os agentes públicos provarem os fatos alegados, em atenção ao princípio da tipologia tributária. Com base em tal premissa, defendeu-se que é sem sentido inverter o ônus da prova tendo por fundamento a presunção de validade (ou de “legitimidade”, para falar com a doutrina corrente), para, ao final, concluir que se opera a devolução do ônus da prova para a Administração Pública quando o sujeito passivo demonstrar que a Administração Pública olvidou-se de provar os fatos alegados.

### 4 REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. **A prova no procedimento administrativo tributário**.

Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 34, p. 104-116, 1998.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009a.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos jurídicos de incidência**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009b.

DI PIETRO, Maria Zanella. **Direito Administrativo**. 23.ed. São Paulo, Atlas, 2010.

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

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

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

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

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

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