

A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E A LEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO EM FACE DAS PROVAS

Susy Gomes HOFFMANN

1. A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

A presunção de legitimidade caracteriza os atos administrativos. Segundo nosso entendimento, essa presunção impera para o lançamento tributário que é um ato administrativo, tornando-o válido e apto a produzir efeitos; todavia, uma vez impugnado esse lançamento, não pode militar em favor de qualquer das partes a presunção de veracidade, devendo a administração e o administrado provar o alegado.

Segundo os ensinamentos do Prof. Celso Antonio Bandeira de Mello¹, a presunção de legitimidade “é a qualidade, que reveste tais atos, de se presumirem verdadeiros e conformes ao direito, até prova em contrário. Isto é, milita em favor deles uma presunção *juris tantum* de legitimidade; salvo expressa disposição legal, dita presunção só existe até serem questionados em juízo. Esta característica é comum aos atos administrativos em geral.”

Então, a presunção de legitimidade não vigora sobre o conteúdo do ato administrativo, mas sobre a sua existência válida no mundo jurídico. Em vista de tal afirmação, podemos concluir que ele é legítimo até que seja impugnado e posto fora do sistema se assim for

decidido; mas, ao ser impugnado caberá a verificação sobre o seu conteúdo, não lhe sendo imputada qualquer presunção em seu favor.

2. A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Consoante o entendimento da doutrina, ao lançamento tributário emitido por um agente administrativo será imputada a presunção de legitimidade de sorte que, nas palavras do Prof. Estevão Horvath, “posto no mundo jurídico pelo agente público competente, mediante o cumprimento dos requisitos colocados na lei para a sua emanção, diremos que o lançamento é válido e, portanto, na linguagem Kelseniana, existente. Estando, depois disso, em vigor o ato administrativo tributário, ou seja, apto a reger comportamentos dos sujeitos passivos e a produzir conseqüências de Direito que o ordenamento jurídico lhe atribui, somente pode ser modificado pela autoridade administrativa competente e de conformidade com o procedimento que a lei determina, ou pelo Judiciário.”²

Paulo de Barros Carvalho afirma que “a presunção de legitimidade está presente em todos o atos praticados pela Administração e, certamente, também qualifica o lançamento. Dado a conhecer ao sujeito passivo, será tido como autêntico e válido, até que se prove o contrário, operando em seu benefício a presunção *juris tantum*. Por mais absurda que se apresente a pretensão tributária nele contida, o ato se sustenta, esperando que outra decisão de hierarquia superior o desconstitua, quer por iniciativa do sujeito passivo, quer por providência de ofício, nos sucessivos controles de legalidade a que os atos administrativos estão subordinados.”³

Não pretendemos discutir a validade do lançamento tributário, pois é certo que uma vez enunciado o ato administrativo do lançamento tributário, somente será retirado do sistema por outra norma jurídica hierarquicamente superior.

Porém, para nós, havendo a impugnação ao lançamento tributário não há que prevalecer a presunção em seu favor, visto que a sua legitimidade não se encontra no fato de ter sido emitida por agente competente, mas, em corresponder a um enunciado fático que se enquadra a uma hipótese legal. Para tanto, é preciso que o relato constante do antecedente da norma individual e concreta do lançamento tributário esteja corroborado pelo relato sobre os fatos tributários e que se constituem em meios de prova aceitos pelo direito.

Assim, o lançamento tributário não se sustenta por si só. Uma vez enunciado, será dado conhecimento de seu teor ao sujeito passivo que pode reconhecer a imposição e pagar o tributo porque admitiu como verdadeiro o enunciado nele contido ou pode impugnar tal imposição porque não reconheceu como verdadeiro o enunciado nele contido e não concordou com a relação obrigacional imposta.

Daí que a presunção de legitimidade está para o ato administrativo do lançamento tributário da mesma forma que para todas as normas do sistema jurídico, isto é, para que o sistema possa funcionar é preciso presumir que todas as normas jurídicas são válidas até que se prove o contrário.

Porém, a presunção de legitimidade não pode ser confundida com presunção de veracidade.

Por conseguinte, não é porque o funcionamento do sistema de direito exige a presunção de que todas as normas postas são válidas até prova em contrário que se pode concluir que o conteúdo dessas normas está em sintonia com as regras do sistema e com os enunciados fáticos a que devem corresponder.

Além do mais, não pode ser invocado o princípio da supremacia do interesse público ao interesse particular para fortalecer o entendimento de que há a presunção de legitimidade ao conteúdo do ato administrativo do lançamento tributário, posto que o interesse público é pelo cumprimento da lei, de modo que se for verificado que no ato do lançamento tributário não se observou a necessária adequação

do fato e da relação jurídica instaurada aos padrões definidos na norma geral e abstrata não deve prevalecer tal ato, devendo ser expulso do sistema em detrimento do fato de que da sua manutenção no sistema poderia advir receita ao Estado.

O cumprimento da lei é mais importante no Estado de Direito do que a obtenção de receitas. Aí se pode observar o papel dos valores como um *consenso retórico* fruto de uma convenção de representantes da sociedade que elegeram os valores da justiça e da supremacia a lei como superiores ao da utilidade.

Ainda, é oportuno observar que, em nosso sistema positivo, não há normas jurídicas que imponham a presunção de legitimidade ao lançamento tributário no que se refere ao seu conteúdo, sendo que ao ser analisado por órgão ou pessoa hierarquicamente superior a quem o emitiu poderá e deverá ser revisto integralmente. É o que determina o artigo 145 do Código Tributário Nacional ao enunciar que "o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício e III - iniciativa da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149."

Então, temos por certo que não há presunção da legitimidade do conteúdo do ato do enunciado fático do acontecimento e da relação jurídica, mas da validade do ato no sentido de existir no sistema do direito como norma válida e eficaz até prova em contrário.

3. A LEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO EM FACE DAS PROVAS

Ao ser enunciado o lançamento tributário teremos uma norma individual e concreta que irá, no antecedente, relatar a ocorrência de um fato, especificando esse acontecimento a fim de caracterizá-lo como pertencente à classe de fatos hipoteticamente prevista na hipótese da norma geral e abstrata, no caso norma enunciativa da regra-matriz de incidência tributária.

Ao especificar esse fato, será necessário apresentar todos os elementos que o constituem, sempre por meio de uma linguagem admitida pelo direito.

E tal conclusão decorre da análise das normas constitucionais que são tidas como princípios de nosso sistema positivo. A primeira delas que pode ser mencionada está contida no artigo 5º, LV da Constituição Federal que determina "que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes".

Então, se o lançamento tributário é passível de impugnação, é necessário que em vista do direito constitucional à ampla defesa, o sujeito passivo tenha acesso não só ao enunciado fático constante da norma individual e concreta do lançamento tributário, mas também que lhe seja dado acesso às provas que levaram o agente administrativo a enunciar tal norma, imputando-lhe a ocorrência de um fato jurídico tributário e determinando a obrigação de pagar um determinado valor a título de tributo.

É imperioso destacar que as provas devem ser apresentadas ao sujeito passivo juntamente com a notificação do lançamento tributário, fazendo parte integrante do mesmo.

Então, para nós, a legitimidade do lançamento tributário - entendendo legítimo como o que é realizado de acordo com as regras do sistema e que portanto deverá prevalecer - será reconhecida pela verificação de que o acontecimento fático narrado e a relação jurídica instaurada estão relacionados com as provas - que se apresentam por meio de uma forma e linguagem imposta pelo direito.

4. ALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Para se alterar o lançamento tributário será necessária a expedição de uma norma individual e concreta emanada por agente

competente e de hierarquia superior ao que expediu a norma que se pretende alterar.

Sobre esse tema escreveu o Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi:

“Uma norma jurídica só pode ser invalidada por outra norma jurídica que como norma nasce de fato jurídico juridicizado por outra norma jurídica.

Desta forma, o ato-norma de lançamento tributário só poderá ser alterado de acordo com os modos de produção dessas normas jurídicas que alteram outras normas, as quais incidem conforme disposição do ordenamento jurídico.”

O ordenamento jurídico prevê a alteração do lançamento tributário de acordo com regras gerais que estão previstas no Código Tributário Nacional e por meio de normas específicas, impostas nas legislações relativas a cada tributo.

Todavia, é certo que entre os diversos motivos elencados para a anulação ou alteração do lançamento tributário estarão veiculados motivos na maioria das vezes relacionados às provas.

Ora, se afastarmos os motivos de ordem formal, tais como lançamentos feitos por agentes incompetentes ou sem as observações formais e processuais necessárias, e os motivos de inconstitucionalidade da norma geral e abstrata que impôs a regra-matriz de incidência, todos os outros motivos de alteração ou de anulação do lançamento tributário são relativos à prova e a sua relação aos fatos.

5. A ALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO EM FACE DAS PROVAS QUE FUNDAMENTAM O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

O lançamento tributário pode ser anulado por se verificar que não há provas que sustentem o relato contido em seu enunciado,

ou, porque não há relação de equivalência entre a linguagem das provas e a linguagem que relata o fato jurídico tributário que compõe a norma individual e concreta do lançamento, ou, porque se constata que as provas tomadas não se sustentam em face de outras provas apresentadas; ou porque a partir da análise das provas se verifica a ocorrência de fato diverso ao relatado; ou, ainda, porque houve dolo, erro, fraude na tomada das provas que sustentam o fato.

Desse modo, grande parte dos motivos que resultam na alteração ou anulação do lançamento tributário reside nas provas.

Ora, de acordo com os artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional o lançamento tributário que é regularmente notificado ao sujeito passivo somente será alterado pela impugnação do sujeito passivo ou por recurso de ofício da autoridade administrativa.

O Código Tributário Nacional não especifica os requisitos para que o sujeito passivo apresente impugnação ao lançamento tributário, mas, pela análise do sistema, poderá se concluir que são os motivos a que nos referimos no início desse item, e pela análise do teor do artigo 149 do Código Tributário Nacional, os motivos para a revisão de ofício do lançamento tributário, serão de formação da prova que sustenta o ato administrativo do lançamento tributário.

Então, resta evidente que o ordenamento jurídico positivo requer que o fato jurídico tributário tomado pelo agente administrativo para instaurar a relação obrigacional tributária, esteja referido a uma prova.

E, disto resulta, que a alteração desse ato administrativo, em geral, se dará pela impugnação à prova.

É de se concluir que um dos caminhos para se alterar o lançamento tributário é a impugnação à prova ou à sua relação ao fato jurídico tributário relatado no lançamento tributário. E é notório que é elemento necessário ao ato-norma enunciador do fato jurídico tributário e que institui a relação jurídica tributária - o lançamento tributário - a indicação e apresentação das provas que foram tomadas.

Daí que se faz necessário, segundo nosso entendimento, que o sujeito passivo sempre tenha acesso a todas as provas que serviram de base para que pudesse ser enunciada a norma individual e concreta do lançamento tributário e que o sujeito passivo participe da produção dessa prova

CONCLUSÃO

O lançamento tributário, como norma jurídica individual e concreta que é, está inserido num sistema símbolo 150\ f “Kino MT” \s 12 o sistema das normas jurídicas símbolo 150\ f “Kino MT” \s 12 que possui seu critério definidor e suas regras de estrutura.

O fato jurídico tributário, por óbvio, também somente será conhecido pela linguagem, que deve ser elaborada de acordo com as regras do sistema.

Temos que o lançamento tributário é uma norma individual e concreta, que se apresenta como ato administrativo que relata a ocorrência do fato jurídico tributário e que constitui a relação jurídica tributária decorrente.

O lançamento tributário para estar em conformidade com as regras do sistema, deverá enunciar um fato e ter as provas, por linguagem admitida pelo direito, que sustentem tal fato; de modo que, há a presunção de legitimidade ao lançamento tributário relativa à sua inclusão no sistema de normas, todavia, a veracidade de seu relato, será aferida pela correspondência à linguagem das provas sobre o fato enunciado.

Então, se não houver provas sobre o enunciado no lançamento tributário, ele deverá ser retirado do sistema.

Todavia, concluímos que quando o lançamento tributário é enunciado como resultado de um procedimento fiscalizatório, as provas que sustentam o enunciado além de ter de guardar relação com o fato, deverão ser obtidas com o acompanhamento do sujeito passivo

que deverá, inclusive, ter o direito de impugná-las e acrescentar novos dados àqueles já relatados.

Tal conclusão é necessária, posto que o nosso sistema não atribui mais força ao Estado em detrimento do sujeito passivo no momento da colheita de provas para a enunciação do lançamento tributário. É certo que o Estado tem o direito de fiscalizar e ao sujeito passivo cabe cumprir o dever de exhibir os dados e documentos requeridos; todavia, entre o exame de documentos e a enunciação do lançamento tributário, há o momento da enunciação do relato das provas.

Nesse item da colheita e enunciação do relato das provas, é imperiosa a participação do sujeito passivo, visto que, se não se conhece o fato, mas o relato sobre ele, é indispensável que o relato seja feito entre as duas partes, ou, ao menos que as duas partes participem dessa elaboração.

Tal conclusão, além do mais, é um desdobramento do princípio do devido processo legal, de modo que, para que o lançamento tributário, como fruto de um procedimento fiscalizatório, esteja enquadrado nas regras do sistema, é necessário que respeite o citado princípio e, para tanto, as provas que embasam o relato do fato, deverão ser colhidas com a anuência e acompanhamento das duas partes interessadas, em conjunto.

BIBLIOGRAFIA

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 9ª ed. Atualizada. São Paulo, Saraiva, 1997.

_____. Apostila do Curso de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, na disciplina de Direito Tributário III, 1º semestre, inédito, São Paulo, 1997.

HORVATH, Estevão. Lançamento Tributário e Autolancamento. 1ª ed., São Paulo, Saraiva, 1997.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 1ª ed. São Paulo, Max Limonad, 1996.

NOTAS

- (1) Curso de Direito Administrativo, p. 221.
- (2) Lançamento Tributário e "Autolançamento", p. 63.
- (3) Texto 8 "Sobre a norma individual e concreta que documenta a incidência tributária" p.12, da Apostila do Curso de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, na disciplina de Direito Tributário III, 1º semestre, 1997.