

# Contra as Máximas da Presunção de Legitimidade do Crédito Tributário e do Livre Convencimento do Julgador

## *Against the Maxims of Presumption of Legitimacy of the Tax Obligation and of Free Evaluation of the Evidence*

Paulo Arthur Cavalcante Koury

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP. LL.M. pela University of Cambridge.

Advogado. E-mail: pauloarthorkoury@hotmail.com.

Recebido em: 4-8-2021 – Aprovado em: 31-5-2022

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.51.12.2022.1250>

### *Resumo*

Este artigo visa examinar duas máximas constantemente aplicadas pelo Poder Judiciário ao examinar provas no Direito Tributário, quais sejam: a presunção de “legitimidade” do crédito tributário e o livre convencimento do julgador. A metodologia empregada consiste na análise de textos doutrinários e do direito positivo brasileiro. Na primeira parte, analisa-se o raciocínio probatório no Direito em geral, incluindo-se o conceito de prova, bem como o ônus de prova, a hipótese a ser provada, os meios de prova e os *standards* de prova e critérios de inferência probatória. Na segunda parte, demonstra-se que existem critérios normativos para a distribuição do ônus de prova que infirmam a presunção genérica de “legitimidade” do crédito tributário e que a exigência de motivação dos atos administrativos atribui deveres probatórios à Fazenda Pública. Ademais, explica-se que os *standards* de prova normativamente exigidos pelo Direito Tributário brasileiro demandam a satisfação de critérios inferenciais para a validade do raciocínio probatório, de modo que não se pode afirmar a integral liberdade do julgador em matéria probatória. *Palavras-chave*: prova, presunção de legitimidade do crédito tributário, livre convencimento.

### *Abstract*

The present article aims to examine two maxims that are constantly applied by the Judiciary, when examining evidence in Tax Law matters: the presumption of legitimacy of the tax obligation and the free evaluation of the evidence. The methodology consists in the analysis of doctrinal texts and Brazilian Law. In the first part, the article examines evidential reasoning in general, including the concept of evidence, the burden of evidence, the hypothesis to be proven, the means of proof, and the standards of proof and inferential criteria. In the second part, the article demonstrates that there are normative

criteria for the distribution of the burden of proof in tax matters, which in firm the presumption of legitimacy of the tax obligation, since tax authorities must motivate their decisions. Furthermore, the article explains that the standards of proof that are normatively demanded by Brazilian Tax Law require the satisfaction of inferential criteria and it is hence impossible to affirm that the trier of fact is completely free.

*Keywords:* evidence, presumption of legitimacy of the tax obligation, free evaluation.

## Introdução

“Take nothing on its looks; take everything on evidence. There’s no better rule.” (DICKENS, 1861, p. 40)

Em conformidade com a tradição normativista prevalecente no Direito Tributário brasileiro desde os anos 1960, com forte influência de Kelsen<sup>1</sup>, a aplicação do Direito envolve a subsunção de fatos a normas. Nesse contexto, a doutrina tributária dedicou-se fortemente à elaboração de critérios para determinar cada uma das características presentes na hipótese e no conseqüente das normas jurídicas, relativamente às quais devem se conformar os fatos. Contudo, pouco se estudou sobre a formação desses fatos, que envolve a atividade probatória e o raciocínio inferencial a ela pertinente.

Nesse contexto de negligência doutrinária sobre provas, a jurisprudência desenvolveu duas máximas sobre a atividade probatória no Direito Tributário que são rotineiramente aplicadas pelo Poder Judiciário. Trata-se da “presunção de legitimidade do crédito tributário” e do chamado “livre convencimento” do julgador.

No Direito Tributário brasileiro, quando a validade de um lançamento tributário é submetida à apreciação do Poder Judiciário, é rotineira a afirmação de que o ato administrativo lavrado pelas autoridades fiscais goza de “presunção de legitimidade”, de modo que a Fazenda Pública não precisa apresentar qualquer prova em juízo, cabendo exclusivamente ao contribuinte ilidir a presunção de que os fatos relatados no lançamento correspondem à realidade. A título de exemplo, ao examinar a responsabilidade tributária de terceiro, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a circunstância de constar o nome do aludido terceiro na Certidão de inscrição em Dívida Ativa (CDA) dispensaria a Fazenda de apresentar qualquer prova nesse sentido, pois “a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária”<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. Os publicistas da geração de 60, a Turma das Perdizes e o direito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 316.

<sup>2</sup> REsp n. 1.110.925/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22.04.2009, *DJe* 04.05.2009.

De outra parte, quando os tribunais, especialmente os superiores, são confrontados com o descumprimento de regras de atribuição do ônus de prova ou de *standards* probatórios, é comum a referência ao “livre convencimento” ou “livre convencimento motivado” do julgador para excluir qualquer possibilidade de revisão. Por exemplo, em julgamento de recurso representativo da controvérsia em que o recorrente pretendia demonstrar violação aos artigos do Código de Processo Civil que tratam sobre a produção de prova, pois o tribunal de origem havia negado a produção de provas sobre determinado fato, o STJ afirmou que “a apontada violação dos artigos 130 e 131, do CPC, não resta configurada, quando o Tribunal de origem, prestigiando o princípio do livre convencimento motivado do julgador, considera desnecessária a produção de prova”<sup>3</sup>.

Por meio da presunção de legitimidade do crédito tributário, atribui-se ao contribuinte todo o ônus de prova sobre quaisquer circunstâncias relacionadas ao lançamento tributário, enquanto que, por intermédio do livre convencimento do julgador, exclui-se qualquer possibilidade de controle da apreciação de provas pelo Poder Judiciário. Essa circunstância, contudo, conduz a graves arbitrariedades em matéria tributária.

Um exemplo hipotético ajuda a esclarecer. Imagine-se que um jornal de grande circulação publique um estudo demonstrando que mais da metade das empresas brasileiras promovem festas de fim de ano para os seus funcionários. Nesse contexto, a fiscalização intimou o contribuinte “A” para apresentar a documentação pertinente à festa realizada para os funcionários no ano-calendário anterior e, em face da negativa de entrega dos esclarecimentos, arbitrou o valor em R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Nesse contexto, imagine-se que, partindo da premissa de que as despesas com festas de fim de ano são desnecessárias e, portanto, indedutíveis (art. 311 do RIR/2018), a fiscalização autue o contribuinte A, sob fundamento de que este teria feito pagamentos não escriturados no montante de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) e, portanto, omitido receitas (art. 293, II, do RIR/2018).

Face a uma situação esdrúxula como essa, pergunta-se: o contribuinte A pode justificar o cancelamento do lançamento simplesmente afirmando que a prova produzida é insuficiente? Ou ele deve provar que não fez a festa? A circunstância de haver probabilidade superior a 50% de que A tenha feito a festa, conforme a notícia jornalística, na ausência de outras provas, é suficiente para justificar a cobrança?

Essas questões envolvem diretamente os dois parâmetros jurisprudenciais citados acima, pois: (i) a presunção de legitimidade dos atos de lançamento tributário ou de inscrição em Dívida Ativa, demandaria que A provasse que não fez a festa; e (ii) o livre convencimento do juiz implicaria impossibilidade de questionar

<sup>3</sup> REsp n. 1.117.139/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.11.2009, *DJe* 18.02.2010.

a suficiência da prova em juízo, desde que o primeiro julgador se mostrasse “livremente” convencido.

Nesse contexto, o presente artigo visa demonstrar que, no Direito Tributário brasileiro, existem parâmetros normativos para a distribuição do ônus de prova relativamente a lançamentos tributários, bem como para a apreciação das provas, de modo que a simples referência à presunção de legitimidade do crédito tributário ou ao livre convencimento do julgador são insuficientes para o deslinde de questões probatórias. Não se nega que, em alguma medida, as referidas máximas têm lugar no Direito Tributário brasileiro, mas se questiona a maneira como elas vem sendo aplicadas pelo Poder Judiciário.

Para tanto, este artigo será dividido em duas partes. Na primeira parte, será analisado o raciocínio probatório no direito em geral, incluindo-se o conceito de prova, bem como a resposta às questões: (i) quem deve provar? (ônus de prova); (ii) o que deve ser provado (hipótese); (iii) como se deve provar? (meios de prova); e (iv) de acordo com quais critérios? (*standards* de prova e inferência probatória).

A segunda parte será dedicada à análise da presunção de legitimidade do lançamento tributário e do livre convencimento do julgador, no Direito Tributário brasileiro. Em relação à presunção de legitimidade, buscar-se-á demonstrar que existem critérios normativos para a distribuição do ônus de prova que infirmam a presunção genérica de “legitimidade” do crédito tributário e que a exigência de motivação dos atos administrativos atribui deveres probatórios à Fazenda Pública, podendo-se falar unicamente na exutoriedade dos atos de lançamento. No tocante ao livre convencimento do julgador, será demonstrado que os *standards* de prova normativamente exigidos pelo Direito Tributário brasileiro demandam a satisfação de critérios inferenciais para a validade do raciocínio probatório, de modo que esta máxima não pode ser tomada como total ausência de parâmetros para a atividade probatória.

## 1. A prova no direito

### 1.1. Conceito de prova e o seu papel na aplicação do direito

Para aferir as exigências probatórias no Direito Tributário brasileiro, é necessário, em primeiro lugar, definir o que se entende por prova, a partir do seu papel na aplicação do Direito. Em termos genéricos, pode-se afirmar que todos os atos de aplicação do Direito importam reconhecimento da subsunção (*match*) entre uma norma reconstruída a partir das fontes do Direito e uma classificação de fato obtida a partir da análise de um relato de fatos brutos<sup>4</sup>.

Assim como os textos podem ser objeto de múltiplas interpretações, os eventos ou “fatos brutos” do mundo também podem. Trata-se do que Wittgenstein

---

<sup>4</sup> HAGE, Jaap C. *Reasoning with rules – an essay on legal reasoning and its underlying logic*. Dordrecht: Kluwer, 1997, p. 95.

denominou de “paradoxo da ostensão”, conforme o qual até mesmo o simples ato de apontar para um objeto para demonstrar a que se refere uma palavra pode ser interpretado de diversas maneiras, sendo necessários acordos sobre os fatos assim construídos<sup>5</sup>. Daí denominar-se “relatos de fatos brutos” às reconstruções que as partes de um processo fazem a respeito das ocorrências do mundo.

Nesse contexto, pode-se distinguir entre duas atividades do sujeito encarregado da aplicação do Direito. Com efeito, ele deve (i) interpretar enunciados (fontes do Direito) para reconstruir normas jurídicas e (ii) determinar os fatos a partir dos relatos de fatos brutos apresentados. Somente após a realização dessas duas atividades, o sujeito pode proceder à subsunção dos fatos às normas. Isso significa que a aplicação do Direito pressupõe não apenas a sua interpretação, mas também a comprovação de fatos brutos e a sua qualificação em conformidade com critérios jurídicos<sup>6</sup>.

A interpretação dos enunciados (fontes do Direito) para reconstrução de normas jurídicas é frequentemente examinada pela doutrina do Direito Tributário, que trata dos métodos de interpretação admitidos, das espécies normativas, das regras de prevalência e dos limites da interpretação. Contudo, a determinação dos fatos a partir dos relatos de fatos brutos apresentados poucas vezes é examinada em profundidade. Com efeito, parece que o desejo da certeza em relação aos fatos por vezes faz esquecer da incerteza que os circunda e que demanda critérios e limites para a atividade probatória<sup>7</sup>.

As provas exercem a função de justificar afirmações de fato, que serão essenciais para a aplicação do Direito. Assim como as normas têm que ser externamente justificadas com base em argumentos vinculados aos textos jurídicos<sup>8</sup>, os fatos relativamente aos quais serão aplicadas essas normas devem ser externamente justificadas com base em provas<sup>9</sup>.

Dessa forma, as provas consubstanciam meios para estabelecer e justificar a prevalência de relatos de fatos para fins da aplicação de normas jurídicas<sup>10</sup>. Na atividade probatória, o julgador deve ignorar crenças indeterminadas, para proceder a um balanceamento entre a crença na verdade e a crença na falsidade dos fatos alegados, conforme as razões relevantes para crer nos relatos das partes,

<sup>5</sup> WITTGENSTEIN, Ludwig. *Philosophical investigations*. Tradução G. E. M. Anscombe. 2. ed. Oxford: Blackwell, 1997, p. 14.

<sup>6</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 249.

<sup>7</sup> BALL, Vaughn C. The moment of truth: probability theory and standards of proof. *Vanderbilt Law Review* v. 14, 1960, p. 830.

<sup>8</sup> ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 210.

<sup>9</sup> AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Heidelberg: Springer, 2011, p. 134.

<sup>10</sup> HO, Hock Lai. The legal concept of evidence. *The Stanford Encyclopaedia of Philosophy*, 2015, p. 2.

obtidas a partir das provas<sup>11</sup>. Trata-se, aqui, do dever de imparcialidade do julgador, que se encontra obrigado a decidir com base nas provas efetivamente produzidas, despidendo-se de vieses e preconceitos.

A atividade probatória, contudo, sempre demanda inferências. Isso é verdade até mesmo para as provas que são consideradas diretas, aquelas que possuem relação imediata com o relato de fatos brutos<sup>12</sup>. Com efeito, do fato “A disse que viu B matar C” para o fato “B matou C” é necessário valorar a credibilidade do testemunho e a possibilidade de erros, dentre outras circunstâncias<sup>13</sup>.

Ademais, em que pese atividade probatória esteja intimamente relacionada com a busca da verdade, outros valores também são relevantes para determinar as provas admissíveis no direito e a sua relevância, como a segurança, a proteção da família e da dignidade humana<sup>14</sup>. Nesse passo, além da acurácia na determinação factual, existem outros critérios para avaliação de sistemas de prova, como a celeridade, o custo, a justiça procedimental, a humanidade, a confiabilidade e a ausência de vexação<sup>15</sup>. Justamente por esse motivo se afirma que a prova jurídica é distinta das razões para a comprovação de relatos de fato em outras áreas do conhecimento. Com efeito, nas ciências em geral todas as informações disponíveis sempre podem ser tomadas em consideração para estabelecer os fatos, enquanto o Direito limita as provas que devem ser levadas em consideração, estabelecendo, ainda, critérios específicos para a sua valoração<sup>16</sup>.

De fato, o Direito disciplina quem deve provar, o que se deve provar, por quais meios e mediante quais critérios, conforme se passa a analisar.

### 1.2. *Elementos do raciocínio probatório*

Até este ponto, definiu-se que as provas consubstanciam meios para estabelecer e justificar a prevalência de relatos de fatos para fins da aplicação de normas jurídicas. Esses meios, consoante exposto, limitam-se não somente pela busca da verdade, mas também por outros critérios estabelecidos pelo ordenamento jurídico. Com efeito, o Direito determina: (i) quem deve provar (ônus de prova); (ii) o que se deve provar (hipótese probatória); (iii) por que meios se deve provar (meios de prova); e (iv) de acordo com quais critérios uma prova pode ser considerada

<sup>11</sup> CLAREMONT, Kevin M. *Standards of decision in law*. Psychological and Logical Bases for the Standard of Proof, Here and Abroad. Durham: Carolina Academic, 2013, p. 281.

<sup>12</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: standards de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo* ano 43, v. 282. São Paulo: RT, 2018, p. 115.

<sup>13</sup> LAGIER, Daniel González. *Quaestio facti*: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2005, p. 143.

<sup>14</sup> RISINGER, D. Michael. Searching for truth in the American law of evidence and proof. *Georgia Law Review* v. 47, 2012, p. 807.

<sup>15</sup> RISINGER, D. Michael. Searching for truth in the American law of evidence and proof. *Georgia Law Review* v. 47, 2012, p. 807.

<sup>16</sup> BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 42.

razão suficiente para determinar a prevalência de um relato de fatos (*standards* de prova e solidez da inferência probatória). Passe-se a examinar cada um desses aspectos.

### 1.2.1. Ônus de prova (quem deve provar?)

O ônus da prova refere-se o dever de produzir provas, que poderá ser atribuído a partes distintas conforme a produção de prova prévia pela contraparte e consoante regras de presunção que operam como prova *prima facie*<sup>17</sup>. A presunção, nesse passo, funciona como uma regra que estabelece que determinados fatos sejam aceitos como provados, mesmo quando as provas que os suportam não satisfaçam os requisitos normais de força probatória<sup>18</sup>. Presunções dessa natureza podem ser instituídas por uma série de motivos, dentre os quais: (i) a grande probabilidade de que os fatos existam, de forma que a produção de prova seria uma perda de tempo; (ii) a incapacidade de prova dos litigantes sobre determinado fato; (iii) a circunstância de somente a contraparte conseguir produzir prova de determinado fato<sup>19</sup>.

Nesse contexto, a doutrina distingue entre o ônus de persuasão (*burden of persuasion*), que permanece com a parte durante a integralidade do julgamento, e o ônus de produção (*burden of production*), que poderá ir e vir entre as partes ao longo do julgamento. O ônus de persuasão é definido como a obrigação que permanece com a parte durante toda a disputa, e que, uma vez satisfeita, implicará o sucesso do estabelecimento do relato factual pela parte<sup>20</sup>. O ônus de persuasão, de sua parte, consiste no dever de produzir prova a respeito de determinado aspecto de prova, que poderá ser atribuído a diferentes partes ao longo do processo<sup>21</sup>.

Por exemplo, a Constituição estabelece a presunção de inocência (CF/1988, art. 5º, LVII), no sentido de que se considera *prima facie* provado que o acusado não cometeu o crime, a menos que a promotoria prove que ele o fez. Assim, o ônus de provar acima da dúvida razoável de que o acusado cometeu o crime é sempre da promotoria. Entretanto, ao longo do julgamento, o ônus de produção de alguns tipos de prova poderá ser atribuído ao réu. Imagine-se, por exemplo, que a promotoria tenha apresentado evidências de que o réu estava no local do crime, pois o seu carro estava estacionado em frente ao mesmo. Nessa hipótese,

<sup>17</sup> BOHLEN, Francis H. Effect of rebuttable presumptions of law upon the burden of proof. *University of Pennsylvania Law Review* v. 68, 1919, p. 307.

<sup>18</sup> BOHLEN, Francis H. Effect of rebuttable presumptions of law upon the burden of proof. *University of Pennsylvania Law Review* v. 68, 1919, p. 310.

<sup>19</sup> BOHLEN, Francis H. Effect of rebuttable presumptions of law upon the burden of proof. *University of Pennsylvania Law Review* v. 68, 1919, p. 314.

<sup>20</sup> WALTON, Douglas. *Burden of proof, presumption and argumentation*. New York: University of Cambridge, 2014, p. 52.

<sup>21</sup> WALTON, Douglas. *Burden of proof, presumption and argumentation*. New York: University of Cambridge, 2014, p. 54.

caberá ao réu produzir prova de que o seu carro poderia ali estar sem que ele estivesse no local do crime.

Desse modo, percebe-se que, mais do que determinar genericamente a qual das partes incumbe o ônus de persuasão relativamente à disputa, é necessário examinar as modificações da atribuição do ônus de produção de prova durante a disputa, para evitar-se a chamada heurística de ancoragem (*anchoring heuristic*), consistente na tendência do julgador no sentido contrário à parte que pretende reverter a situação preestabelecida<sup>22</sup>.

Dessa forma, o ônus de prova consiste na atribuição do dever de produzir razões de justificação de relatos de fatos brutos, que poderá ser conferida a diversas partes ao longo da disputa, a depender das circunstâncias tidas como provadas e das razões alegadas por cada uma delas.

### 1.2.2. A hipótese a ser provada (o que se deve provar?)

O segundo elemento do raciocínio probatório consiste em determinar o que se deve provar. Trata-se da hipótese, ou do relato de fatos brutos que as partes pretendem seja considerado provado. Em um caso criminal, a hipótese a ser provada pode ser “A matou B”. No caso tributário referido na introdução deste artigo, a hipótese a ser provada pode ser “o contribuinte teve despesa de R\$ 100.000,00 com festa de fim de ano para os seus funcionários”.

Em primeiro lugar, a hipótese deve ser relevante ou material para a disputa em questão. Trata-se de saber se determinado fato terá ou não relevância para a aplicação do direito em discussão<sup>23</sup>. Por exemplo, em um caso de responsabilidade objetiva por dano ao meio ambiente, é irrelevante a hipótese “A não sabia que as suas ações implicavam risco ao meio ambiente”.

Além de ser relevante, a hipótese deverá satisfazer os critérios de derivação e simplicidade<sup>24</sup>. O critério da derivação consiste na concatenação entre a hipótese principal e hipóteses derivadas<sup>25</sup>. Já o critério da simplicidade exige que a hipótese a ser provada seja o mais simples possível, pois, quanto mais complexa, mais ilações e pressuposições serão necessárias para a sua prova<sup>26</sup>.

Nem todas as hipóteses a serem provadas são idênticas, motivo pelo qual um único modelo probatório não poderá abarcar todas as possíveis hipóteses que

<sup>22</sup> CLAREMONT, Kevin M. *Standards of decision in law*. Psychological and Logical Bases for the Standard of Proof, Here and Abroad. Durham: Carolina Academic, 2013, p. 19.

<sup>23</sup> HO, Hock Lai. The legal concept of evidence. *The Stanford Encyclopaedia of Philosophy*, 2015, p. 6.

<sup>24</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo* ano 43, v. 282. São Paulo: RT, 2018, p. 135.

<sup>25</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo* ano 43, v. 282. São Paulo: RT, 2018, p. 135.

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo* ano 43, v. 282. São Paulo: RT, 2018, p. 136.

demandam prova no Direito<sup>27</sup>. Normalmente, quando se pensa na prova de um fato (ou relato de fato bruto), tem-se em mente fatos: (i) binários (ou ocorreram ou não); (ii) de magnitude humana (diretamente observáveis por um ser humano); (iii) presentes ou passados (nunca futuros); e (iv) sujeitos à observação sensorial direta<sup>28</sup>.

Entretanto, há uma série de fatos que são comumente provados no Direito que não se revestem dessas características do que geralmente se considera como fatos aptos a serem provados. Por exemplo, faz-se prova de fatos não binários, como o valor de mercado de uma propriedade, que depende de sujeitos meramente hipotéticos como um vendedor voluntário e um comprador voluntário em condições normais de mercado<sup>29</sup>. Da mesma forma, é frequente a prova de estados mentais (dolo como vontade conscientemente orientada ao resultado), que não se alcança mediante observação direta, mas por meio de projeções<sup>30</sup>.

Logo, os meios de prova e critérios de solidez do raciocínio probatório, analisados abaixo, devem harmonizar-se com a hipótese que se pretende provar, que deve ser relevante para a aplicação do Direito em questão e satisfazer os critérios de derivação e simplicidade.

### 1.2.3. Os meios de prova (como se deve provar?)

O terceiro elemento do raciocínio probatório consiste nos meios de prova. Em geral, aponta-se a existência de meios como a prova documental, o depoimento pessoal, a confissão, a exibição de documento ou coisa, a prova testemunhal, a prova pericial e a inspeção judicial.

Contudo, para serem aceitos em juízo, os meios de prova devem satisfazer os requisitos de admissibilidade e de relevância ou suficiência.

Em primeiro lugar, a admissibilidade de uma prova consiste na sua licitude<sup>31</sup> ou na ausência de regras de exclusão que a proíbam<sup>32</sup>. Conforme o art. 5º, LVI, da Constituição Federal, não são admitidas em processos as provas obtidas por meios ilícitos. Ademais, existem regras específicas que proíbem ou permitem determinados meios de prova, relativamente a certas hipóteses. Por exemplo, a Lei n. 13.254/2016, ao instituir o Regime Especial de Regularização Cambial e Tribu-

<sup>27</sup> RISINGER, D. Michael. Searching for truth in the American law of evidence and proof. *Georgia Law Review* v. 47, 2012, p. 834.

<sup>28</sup> RISINGER, D. Michael. Searching for truth in the American law of evidence and proof. *Georgia Law Review* v. 47, 2012, p. 818.

<sup>29</sup> RISINGER, D. Michael. Searching for truth in the American law of evidence and proof. *Georgia Law Review* v. 47, 2012, p. 826.

<sup>30</sup> RISINGER, D. Michael. Searching for truth in the American law of evidence and proof. *Georgia Law Review* v. 47, 2012, p. 831.

<sup>31</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo* ano 43, v. 282. São Paulo: RT, 2018, p. 123.

<sup>32</sup> HO, Hock Lai. The legal concept of evidence. *The Stanford Encyclopaedia of Philosophy*, 2015, p. 6.

tária, permitindo que os contribuintes brasileiros regularizassem ativos mantidos no exterior, determinou, em seu art. 4º, § 12, I, que as declarações em questão não poderiam ser empregadas “como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal”. Ao assim prescrever, esse dispositivo tornou inadmissíveis essas provas para a persecução criminal.

As exclusões legais de provas ilícitas e de determinados tipos de prova visam garantir determinados direitos, como a vida privada, o direito de defesa e a dignidade, mas também conferem segurança jurídica, limitando a discricionariedade dos julgadores na análise probatória<sup>33</sup>.

Em segundo lugar, os meios de prova devem satisfazer o critério de relevância e suficiência para serem aceitos no processo judicial. Trata-se da pertinência, lógica ou causal, entre os meios de prova e a hipótese a ser provada<sup>34</sup>. É dizer, não são admissíveis meios de prova que não tenham pertinência com a hipótese que se busca comprovar. Por exemplo, se se pretende provar que “A matou B”, não é pertinente uma prova que diga respeito à educação formal de B, que nada tem a ver com a hipótese a ser provada.

Logo, conclui-se que os meios de prova, para serem aceitos no processo judicial ou no procedimento administrativo, devem ser admissíveis e relevantes para a hipótese a ser provada.

#### *1.2.4. Os standards de prova e critérios de solidez da inferência probatória (de acordo com quais critérios uma prova pode ser considerada razão suficiente para justificar um relato de fatos?)*

Por fim, dois elementos são relevantes para determinar se as provas produzidas contra ou a favor de determinado relato de fatos brutos podem ser consideradas suficientes para tê-lo como provado. São eles: (i) o *standard* de prova aplicável; e (ii) a solidez da inferência probatória.

Em primeiro lugar, os *standards* de prova consubstanciam diferentes níveis de justificação exigidos para que se considere provada a hipótese, a depender da natureza da contenda<sup>35</sup>. A doutrina identifica cinco diferentes *standards* de prova, a saber: (i) centelha de prova (*scintilla of evidence*); (ii) preponderância de prova (*preponderance of the evidence*); (iii) prova clara e convincente (*clear and convincing evidence*); (iv) prova além de dúvida razoável (*beyond reasonable doubt*); e (v) prova irrefutável (*irrefutable evidence*). Considerando-se o caráter extremado dos *standards* (i) e (v), afirma-se que Direito oscila entre a exigência da preponderância de

<sup>33</sup> SCHAUER, Frederick. In defense of rule-based evidence law – and epistemology too. *Episteme* v. 5, n. 3, 2008, p. 301.

<sup>34</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo* ano 43, v. 282. São Paulo: RT, 2018, p. 135.

<sup>35</sup> WALTON, Douglas. *Burden of proof, presumption and argumentation*. New York: University of Cambridge, 2014, p. 57.

prova e a prova além de dúvida razoável, a depender dos fatores em jogo<sup>36</sup>. Afirma-se, inclusive, que essa classificação tripartida dos *standards* de prova está de acordo com as formas naturais dos seres humanos para a tomada de decisões, de acordo com a psicologia cognitiva<sup>37</sup>.

Em geral, existe uma tendência a expressar os *standards* de prova por meio de cálculos probabilísticos (forma de aproximação de Bayes). Contudo, esse expediente é largamente criticado, especialmente na Europa continental, tendo em conta a existência de modelos mais adequados baseados na lógica e no reconhecimento da extrema complexidade da aplicação de modelos probabilísticos a casos reais<sup>38</sup>.

Assim, a preponderância da prova significa que o peso atribuível à evidência favorável ao relato de fatos é superior ao peso atribuível à evidência desfavorável<sup>39</sup>. Trata-se de haver maior probabilidade de que os fatos sejam verdadeiros do que falsos<sup>40</sup>. Afirma-se que este é o *standard* de prova ideal sempre que satisfeitas as seguintes condições: (i) o erro em favor do autor não é mais nem menos desejável que o erro em favor do réu; e (ii) o objetivo é minimizar a soma de erros de qualquer dos dois tipos.

A prova clara e convincente, por sua vez, consiste na exigência de indícios qualificados que apontem ser muito maior a probabilidade de a hipótese a ser provada ser verdadeira do que falsa<sup>41</sup>. Trata-se da exigência de que a explicação conferida pela parte detentora do ônus de prova seja substancialmente melhor do que as hipóteses concorrentes<sup>42</sup>.

Em terceiro, o *standard* de prova além de dúvida razoável exige que não exista nenhuma interpretação plausível com hipóteses conflitantes com aquela que a parte a quem é conferido o ônus de prova pretende demonstrar<sup>43</sup>. Nesse caso, qualquer dúvida restante deverá ser tão irrelevante que uma pessoa razoável consideraria a hipótese como provada<sup>44</sup>. Desse modo, há quem afirme haver uma

---

<sup>36</sup> CLAREMONT, Kevin M. *Standards of decision in law. Psychological and Logical Bases for the Standard of Proof, Here and Abroad*. Durham: Carolina Academic, 2013, p. 5.

<sup>37</sup> CLAREMONT, Kevin M. *Standards of decision in law. Psychological and Logical Bases for the Standard of Proof, Here and Abroad*. Durham: Carolina Academic, 2013, p. 6.

<sup>38</sup> TARUFFO, Michele. Rethinking the standards of proof. *American Journal of Comparative Law* v. 51, 2003, p. 664.

<sup>39</sup> WALTON, Douglas. *Burden of proof, presumption and argumentation*. New York: University of Cambridge, 2014, p. 60.

<sup>40</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo* ano 43, v. 282. São Paulo: RT, 2018, p. 118.

<sup>41</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo* ano 43, v. 282. São Paulo: RT, 2018, p. 118.

<sup>42</sup> HO, Hock Lai. The legal concept of evidence. *The Stanford Encyclopaedia of Philosophy*, 2015, p. 16.

<sup>43</sup> HO, Hock Lai. The legal concept of evidence. *The Stanford Encyclopaedia of Philosophy*, 2015, p. 16.

<sup>44</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo* ano 43, v. 282. São Paulo: RT, 2018, p. 109.

diferença de qualidade entre o *standard* da prova além de dúvida razoável e da preponderância da prova, pois o primeiro incorporaria um elemento subjetivo enquanto o segundo seria puramente objetivo<sup>45</sup>.

A escolha de *standards* de prova depende de: (i) minimização de erros no geral; (ii) minimização de riscos de manipulação ou viés; e (iii) minimização de espécies específicas de erros, como condenar um inocente<sup>46</sup>.

Com efeito, *standards* de prova mais elevados aumentam as chances de erro para um dos lados, sendo justificáveis apenas quando se pretende evitar uma espécie de erro maior do que outra, como por exemplo, quando se busca evitar que inocentes sejam presos, mesmo aceitando que mais culpados sejam soltos<sup>47</sup>.

A preponderância das provas, conforme exposto, pressupõe equivalência entre os erros de uma decisão para o autor ou o réu e, por isso, minimiza as chances totais de erros<sup>48</sup>. Trata-se de uma questão a ser resolvida pelo ordenamento jurídico. Isto é, são as próprias normas jurídicas que devem dizer se é, ou não, equivalente para o sistema errar em favor de uma ou da outra parte. A determinação normativa dos *standards* de prova aplicáveis depende de cinco fatores, quais sejam: (i) natureza da infração (quanto mais séria, maior a exigência probatória); (ii) gravidade das sanções (quanto mais graves, maior a exigência probatória); (iii) natureza das alegações a serem comprovadas (quanto mais pessoais, maior exigência probatória); (iv) amplitude das competências investigatórias da autoridade aplicadora do direito (quanto maiores, maior exigência probatória); e (v) complexidade da cadeia de causalidades envolvida (quanto maior, maior a exigência probatória)<sup>49</sup>.

Uma vez determinado o *standard* de prova aplicável, deve-se analisar a solidez da inferência probatória, para determinar se certo relato de fatos brutos pode ser tido como provado. Consoante já exposto, até mesmo as provas chamadas diretas, que têm relação direta com o fato que se busca provar, demandam raciocínios inferenciais. Nesse sentido, fala-se em presunções consistentes na inferência da existência de um fato desconhecido, a partir das suas conexões necessárias ou usuais com fatos conhecidos<sup>50</sup>.

<sup>45</sup> BALL, Vaughn C. The moment of truth: probability theory and standards of proof. *Vanderbilt Law Review* v. 14, 1960, p. 808.

<sup>46</sup> CLAREMONT, Kevin M. *Standards of decision in law*. Psychological and Logical Bases for the Standard of Proof, Here and Abroad. Durham: Carolina Academic, 2013, p. 13.

<sup>47</sup> BALL, Vaughn C. The moment of truth: probability theory and standards of proof. *Vanderbilt Law Review* v. 14, 1960, p. 818.

<sup>48</sup> CLAREMONT, Kevin M. *Standards of decision in law*. Psychological and Logical Bases for the Standard of Proof, Here and Abroad. Durham: Carolina Academic, 2013, p. 17-18.

<sup>49</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo* ano 43, v. 282. São Paulo: RT, 2018, p. 120-121.

<sup>50</sup> LAWSON, John Davidson. *The law of presumptive evidence, including presumptions both of law and fact, and the burden of proof both in civil and criminal cases, reduced to rules*. San Francisco: A. L. Bancroft & Co., 1885 (reprint 2012), p. 555.

A solidez da inferência probatória dependerá da suficiência da correlação lógica entre as premissas e as conclusões, ou da suficiência da probabilidade causal<sup>51</sup>. Por exemplo, quando se afirma que o contribuinte teve despesas com a festa de fim de ano, a prova dessa circunstância por meio de *posts* de funcionários em redes sociais com referências à referida festa dependerá da análise da regularidade de correspondência entre a realidade e o quanto postado pelos sujeitos envolvidos.

Ao final, examina-se se o sujeito incumbido do ônus de prova para a demonstração da veracidade de uma hipótese apresentou meios de prova admissíveis e relevantes para satisfazer o *standard* de prova, com a necessária correlação entre premissas e conclusões. O corpo probatório assim formado deverá satisfazer os critérios de abrangência ou completude, variedade de meios de prova e concordância entre os meios de prova<sup>52</sup>.

Examinados os elementos gerais do raciocínio probatório, passa-se ao exame da sua aplicabilidade no âmbito do Direito Tributário, para perquirir-se o real conteúdo da chamada presunção de legitimidade do crédito tributário e do livre convencimento do julgador.

## **2. A prova no direito tributário e as máximas da “presunção de legitimidade do crédito tributário” e do “livre convencimento do julgador”**

### **2.1. A motivação dos atos administrativos e a presunção de legitimidade do crédito tributário**

Em face dos critérios do raciocínio probatório referidos acima, pode-se afirmar que a chamada “presunção de legitimidade do crédito tributário”, na forma como vem sendo aplicada pela jurisprudência, consubstancia regra de atribuição do ônus de prova ao contribuinte, para apresentar razões que justifiquem a não veracidade das afirmações de fato que ensejaram o lançamento tributário, que operam com presunção de estarem provados *prima facie*. Ante essa definição, deve-se investigar se o ordenamento jurídico brasileiro efetivamente alberga norma com essa feição. Para tanto, nos tópicos subsequentes serão examinadas a exigência constitucional de motivação dos atos administrativos e a sua influência sobre os dispositivos infralegais que tratam da presunção de liquidez e certeza dos débitos inscritos em Dívida Ativa.

#### *2.1.1. A motivação dos atos administrativos e o ônus de prova no Direito Tributário brasileiro*

A Constituição Federal exige a motivação de todos os atos administrativos<sup>53</sup>. Muito embora o texto constitucional expressamente se refira apenas à motivação

<sup>51</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo* ano 43, v. 282. São Paulo: RT, 2018, p. 134.

<sup>52</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo* ano 43, v. 282. São Paulo: RT, 2018, p. 128-132.

<sup>53</sup> GASPARINI, Diógenes. *Poder regulamentar*. São Paulo: RT, 1982, p. 179.

das decisões administrativas dos tribunais judiciais (art. 93, X), a motivação de todos os atos administrativos decorre, especialmente, dos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica.

Ao vetar arbitrariedades na tomada de decisões, o Estado de Direito exige que toda decisão seja motivada em premissas que a justifiquem, seja da perspectiva normativa, seja da perspectiva factual<sup>54</sup>. A aceitação de um conceito de Direito baseado na argumentação racional implica uma noção de Estado de Direito com grande foco nas oportunidades de argumentação em meio ao processo<sup>55</sup>.

Essa concepção argumentativa e procedimental do Estado de Direito implica, necessariamente, a motivação dos atos administrativos. Com efeito, somente será possível ao cidadão-administrado saber se as decisões que influenciam sua esfera de direitos são baseadas em normas jurídicas, e não em meros caprichos do administrador, por meio da sua motivação. Além disso, somente com a transparência da motivação dos atos administrativos poderá o administrado questionar a sua validade, no âmbito do processo argumentativo que caracteriza o Direito. Nesse sentido, a motivação relaciona-se com a segurança jurídica, que consiste no controle racional de arbitrariedade, por meio de critérios argumentativos e intersubjetivamente controláveis<sup>56</sup>. Sem a motivação dos atos administrativos, é impossível proceder ao seu controle argumentativo, pois não se sabe em que norma e em quais fatos se baseiam. O controle de racionalidade das decisões é feito por meio do controle de sua motivação<sup>57</sup>.

Desse modo, a motivação do ato administrativo deverá compreender enunciados de fato e enunciados de direito que justifiquem a decisão tomada<sup>58</sup>. Outrossim, a motivação compreenderá a demonstração da subsunção entre os fatos reconstruídos a partir de provas e as normas reconstruídas a partir dos dispositivos normativos. É dizer, além de motivar a reconstrução de normas a partir dos textos de Direito, o decisor deverá demonstrar as razões que justificam a sua decisão de considerar determinados fatos como provados<sup>59</sup>. A motivação, pois, não abarca apenas a matéria de Direito, mas também a justificação das decisões sobre fatos<sup>60</sup>.

No Direito Tributário, essa exigência normativa implica a necessidade de que os atos administrativos de lançamento tributário contenham motivação que albergue tanto os enunciados normativos a partir dos quais se reconstruiu as nor-

<sup>54</sup> LAPORTA, Francisco J. Imperio de la ley. Reflexiones sobre un punto de partida de Elíaz Díaz. *DOXA* 15-16, 1994, p. 144.

<sup>55</sup> WALDRON, Jeremy. *The concept and the rule of law*. New York University School of Law. Public Law & Legal Theory Research Paper Series n. 08-50, nov. 2008, p. 63.

<sup>56</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 187.

<sup>57</sup> BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 44.

<sup>58</sup> GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*. Libro II. Tomo V. Buenos Aires: FDA, 2012, p. 29.

<sup>59</sup> BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 44.

<sup>60</sup> BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 57.

mas aplicadas, como os fundamentos probatórios que justifiquem que os fatos sejam tomados como verdadeiros. Na esfera federal, a necessidade de motivação das decisões factuais que embasam os atos de lançamento tributário consta do art. 9º do Decreto n. 70.235/1972, recepcionado com status de Lei pela Constituição Federal de 1988 (art. 34, § 5º, do ADCT), atualmente com redação determinada pela Lei n. 11.941/2009, que assim dispõe:

“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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

Muito embora esse dispositivo apresente certa ambiguidade no tocante à necessidade de apresentação de elementos de prova tanto para a comprovação do fato jurídico tributário como do fato ilícito que dá ensejo à aplicação de penalidade, ou apenas ao último, a exigência constitucional de motivação alberga qualquer ato administrativo de lançamento. É dizer, a única interpretação desse dispositivo em conformidade com a Constituição será aquela que exija a motivação normativa e factual de todos os atos de lançamento, sejam eles referentes a tributos ou penalidades. De toda sorte, o dispositivo consubstancia mera explicitação infralegal de exigência que, de outra forma, decorreria diretamente da Constituição Federal.

Desse modo, pode-se afirmar que a Constituição Federal, por força dos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, exige a motivação dos atos administrativos de lançamento tributário, que deverá abarcar a justificação das normas a partir de textos jurídicos e a justificação dos fatos a partir de enunciados probatórios que abarquem a integralidade dos elementos do raciocínio probatório, especialmente os meios de prova e a satisfação de *standards* de prova e critérios inferenciais.

### 2.1.2. A inscrição em dívida ativa e a “presunção de liquidez e certeza”

Analisada a exigência constitucional de motivação dos atos de lançamento tributário, cabe examinar as principais fontes normativas apresentadas como fundamentação da referida “presunção de legitimidade do crédito tributário”, para averiguar o verdadeiro conteúdo que a elas se pode atribuir em face do ordenamento jurídico brasileiro.

Em primeiro lugar, vale destacar que o próprio emprego do termo “legitimidade” nesse contexto apresenta-se pouco coerente, uma vez que a doutrina costuma reservar esta palavra para a questão da justificação externa do Direito em aspectos morais, normalmente relacionados com a ideia de justiça<sup>61</sup>. Rigorosa-

<sup>61</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1987, p. 34.

mente, a presunção em questão seria mais bem denominada de presunção de verdade dos fatos relatados nos atos administrativos, caso adotada a concepção atualmente corrente no Poder Judiciário, no sentido de que os fatos descritos nos atos de lançamento se consideram *prima facie* provados.

Em termos jurídicos, essa presunção costuma ser justificada com base no art. 204 do Código Tributário Nacional e no art. 3º da Lei de Execuções Fiscais, que tratam da “presunção de certeza e liquidez” do débito regularmente inscrito em Dívida Ativa. Ambos os dispositivos determinam, ainda que, a presunção somente poderá ser ilidida por meio de “prova inequívoca” a cargo do sujeito passivo ou de terceiro que tenha interesse. Veja-se a sua redação:

Lei n. 5.172/1966 – Código Tributário Nacional

“Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

Lei n. 6.830/1980 – Lei de Execuções Fiscais

“Art. 3º A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo Único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.”

Embora com menor frequência, também é referido como fundamento para a presunção de verdade dos fatos relatados nos atos de lançamento tributário o art. 19, II, da Constituição Federal, conforme o qual “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios” [...] “recusar fé aos documentos públicos”. Entretanto, esse último dispositivo é claramente impertinente, uma vez que trata da impossibilidade de as próprias pessoas jurídicas de direito público interno recusarem cumprimento aos documentos emitidos por si mesmas. Não trata, portanto, da relação entre o cidadão e a Administração, mas da relação entre diversos entes e órgãos da administração, que apenas indiretamente poderá repercutir na esfera de direitos do administrado.

Retomando os dispositivos pertinentes da Lei de Execuções Fiscais e do Código Tributário Nacional, percebe-se que o seu *caput* apresenta certa equivocidade. Com efeito, ao afirmar-se a presunção de certeza e liquidez, pode-se tanto concluir pela existência de uma presunção de verdade dos relatos de fato ali constantes, como tem feito o STJ, quanto pela mera presunção de executoriedade, como faz parcela da doutrina. Seguindo essa última linha, afirma-se que a presunção de legitimidade não diz respeito ao conteúdo do ato de lançamento tributário, mas à existência do ato administrativo, sendo um atributo de todos os atos

---

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Contra as Máximas da Presunção de Legitimidade do Crédito Tributário e do Livre Convencimento do Julgador.

Revista Direito Tributário Atual nº 51. ano 40. p. 314-339. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022.

jurídicos<sup>62</sup>. Nesse sentido, a presunção de legitimidade do lançamento tributário perduraria somente até o momento em que ele fosse questionado, interregno a partir do qual aplicar-se-iam as regras normais de atribuição do ônus de prova<sup>63</sup>.

Essa perspectiva doutrinária reduz a presunção de legitimidade do ato administrativo de lançamento à sua executoriedade, consistente na possibilidade de ser executado judicial ou extrajudicialmente independentemente de processo de conhecimento<sup>64</sup>. Trata-se de perspectiva coerente com a exigência constitucional de motivação e com o próprio texto do *caput* dos dispositivos, que se refere à presunção de liquidez e certeza, que diz respeito ao *quantum debeat* e não aos seus fundamentos. Com efeito, é totalmente coerente com a exigência de motivação dos atos administrativos a necessidade de a Administração exteriorizar a motivação do lançamento tributário, inclusive a motivação factual, sendo esta sujeita ao controle de todos os elementos do raciocínio probatório (ônus de prova, meios de prova, hipótese a ser provada, *standards* de prova e inferência probatória).

Contudo, essa interpretação, à primeira vista, colide com a redação do parágrafo único de ambos os dispositivos, que dispõem que a “presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou de terceiro”. Com efeito, se a presunção somente pode ser ilidida por prova inequívoca a cargo do executado, a princípio estar-se-ia estabelecendo o ônus de prova ao contribuinte, além de exigir-se o *standard* de prova clara e convincente (*standard* intermediário). Retomando o exemplo da introdução, por essa interpretação, seria encargo do contribuinte provar que ele não realizou festa de fim de ano para seus funcionários, prova essa denominada negativa (prova da não ocorrência de um fato) e de difícil realização<sup>65</sup>.

Em face a essa interpretação, o dispositivo seria claramente inconstitucional, por violação à exigência de motivação do ato administrativo de lançamento. Com efeito, se a administração fosse dispensada de produzir qualquer prova para justificar as afirmações de fato em que se baseou ao aplicar o Direito, como decorreria dessa interpretação que atribui o ônus de prova clara e convincente ao contribuinte, para ilidir a presunção de verdade dos fatos relatados no lançamento, então não existiria a exigência de motivação. Ou bem se exige que a administração fundamente as suas decisões factuais em provas, ou se atribui aos seus enunciados factuais a condição de prova *prima facie* e confere-se ao contribuinte o ônus de demonstrar a sua não veracidade.

<sup>62</sup> HOFFMAN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999, p. 129.

<sup>63</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O ônus da prova no procedimento administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19, p. 423-424.

<sup>64</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 162.

<sup>65</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 139.

Existe, contudo, outra forma de interpretar o dispositivo, proposta por Misabel Derzi. Para a autora, a exigência de prova inequívoca decorre da circunstância de o Fisco pautar as suas alegações precisamente na escrita fiscal e em outros fatos relatados pelo próprio contribuinte<sup>66</sup>. Isso significa que bastaria ao Fisco provar que suas alegações de fato estão baseadas na escrita fiscal do próprio contribuinte para atribuir a este o ônus de produção da prova em sentido contrário. Contudo, quando o Fisco não se baseasse em informações prestadas pelo próprio contribuinte, a regra de atribuição do ônus de prova e o *standard* diferenciado de prova não se aplicariam. No exemplo da introdução, em que o Fisco imputa omissão de receitas sob o argumento de que o contribuinte teria realizado festa de fim de ano para os seus funcionários, incumbiria às autoridades lançadoras provar essa circunstância, já que a sua alegação não se baseia em fatos registrados pelo próprio contribuinte.

O cenário seria diferente, por exemplo, se o Fisco demonstrasse que os relatos de fato que justificam uma cobrança de ICMS baseiam-se em vendas de mercadorias escrituradas nos livros contábeis do próprio contribuinte. Nesse caso, seria do particular o ônus de produção de prova em sentido contrário, uma vez que suficientemente exteriorizada a motivação factual do lançamento.

Segundo nos parece, em que pese não seja imediatamente apreensível a partir da redação dos dispositivos, essa interpretação faz com que a norma reconstruída a partir da Lei de Execuções Fiscais e do Código Tributário Nacional apresente conformidade à Constituição, evitando-se a violação à exigência de motivação do lançamento tributário. Com efeito, incumbirá ao Fisco demonstrar que os fatos nos quais se baseou para efetuar o lançamento foram relatados pelo próprio contribuinte, a quem será atribuído o ônus de produção de prova para demonstrar o contrário.

A interpretação dos dispositivos que ora se propõe, portanto, envolve dois elementos. Em primeiro lugar, a presunção diz respeito à executoriedade dos atos de lançamento tributário, que podem ser executados em juízo independentemente de ação de conhecimento. Em segundo lugar, o ônus de motivação dos atos de lançamento sempre deverá ser cumprido pela Administração, quando a validade do ato for questionada no bojo de ação de conhecimento, seja ela anulatória ou embargos à execução fiscal. Nessa hipótese, caso a Administração demonstre que as suas afirmações de fato se baseiam em relatos do próprio contribuinte, este terá o ônus de produção de prova em sentido contrário. Essa é a única interpretação do art. 204 do CTN e do art. 3º da LEF, que reconstrói normas em conformidade com a exigência de motivação dos atos administrativos, decorrente dos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica. Com efeito, os fatos relatados nos atos de lançamento tributário não gozam de presunção de verdade.

---

<sup>66</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1.496.

## 2.2. Os limites jurídicos para a apreciação de provas e o livre convencimento do julgador

Examinada a “presunção de legitimidade do crédito tributário”, cumpre analisar a segunda máxima constantemente referida pelo Poder Judiciário ao resolver questões atinentes às provas no Direito Tributário. Trata-se do livre convencimento do juízo, máxima essa frequentemente referida para justificar a manutenção de decisões judiciais sobre provas, independentemente da análise do seu conteúdo por órgãos judiciais colegiados. Rigorosamente, o livre convencimento do juízo deve ser interpretado como mera garantia de imparcialidade na apreciação das provas, em um contexto de inexistência de um sistema de predefinição das provas necessárias para a demonstração de determinados relatos de fatos.

Entretanto, o livre convencimento vem sendo aplicado, em muitos casos, como uma intensa deferência dos tribunais judiciais às decisões sobre matéria probatória tomadas pela primeira instância, cuja conformidade com o ordenamento jurídico não é examinada, partindo-se do pressuposto de que o juízo de primeira instância não teria restrições normativas ao seu convencimento acerca das provas.

Para analisar a conformidade dessa última interpretação da máxima com o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, passa-se a examinar a relação entre o livre convencimento do julgador e os direitos fundamentais reconstruídos a partir da Constituição Federal. Em seguida, examinam-se os *standards* de prova aplicáveis ao Direito Tributário brasileiro e as exigências constitucionais para o seu controle judicial.

### 2.2.1. Os direitos fundamentais e a apreciação das provas

O livre convencimento do juiz, da forma como vem sendo aplicado no Direito Tributário brasileiro, insere-se no contexto dos chamados *standards* de revisão, que consistem em determinar o quão certo um revisor deve estar acerca do equívoco cometido pelo órgão que originalmente tomou a decisão para revertê-la<sup>67</sup>. Contudo, ao prever uma deferência muito intensa relativamente às decisões factuais tomadas pelos órgãos de primeira instância, essa versão do livre convencimento aproxima-se fortemente de uma concepção de que a verdade no processo identifica-se com aquilo que o juízo afirma, independentemente de qualquer parâmetro de controle. Ao se negar a falibilidade do juiz, entretanto, rejeita-se qualquer possibilidade de controle racional da decisão judicial a respeito das provas<sup>68</sup>. É dizer, ao afirmar a deferência ampla da segunda instância em relação às deci-

<sup>67</sup> CLAREMONT, Kevin M. *Standards of decision in law*. Psychological and Logical Bases for the Standard of Proof, Here and Abroad. Durham: Carolina Academic, 2013, p. 42.

<sup>68</sup> BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 41.

sões tomadas pelo juízo de primeira instância a respeito das provas, o chamado livre convencimento do julgador indiretamente afirma a infalibilidade do juiz e a consequente impossibilidade de controle do raciocínio probatório.

Essa concepção do livre convencimento relaciona-se fortemente com a tradição da “Escola do Interesse Público”, que perdurou por muitos anos no Direito Administrativo Brasileiro, com grande influência da doutrina francesa<sup>69</sup>. Em conformidade com essa perspectiva, o Direito Administrativo consiste em um regime jurídico de “prerrogativas e sujeições, construído em função das peculiaridades da administração como sujeito de direito”<sup>70</sup>. Nessa linha, o livre convencimento relaciona-se com a convicção íntima (*intime conviction*) dos juízes, com matiz altamente subjetivista<sup>71</sup>.

Entretanto, a perspectiva que toma o Direito Administrativo (de onde surge o Tributário) como um conjunto de prerrogativas da administração que sujeitam os particulares não encontra amparo no sistema de garantias e direitos fundamentais estabelecido pela Constituição Federal de 1988. Ao garantir o devido processo legal (CF/1988, art. 5º, LIV), bem como o direito ao contraditório e à ampla defesa (CF/1988, art. 5º, LV), a Constituição exige parâmetros racionais de controle de todas as decisões judiciais, o que inclui a matéria de fato.

Nesse contexto, a livre valoração das provas significa unicamente a ausência de um sistema de prova taxada, que fixe previamente os meios de prova que são válidos para cada tipo de hipótese a ser provada<sup>72</sup>, assegurando-se ao juiz meios amplos para a fixação dos fatos controvertidos, independentemente de pressões e vieses. Trata-se de circunstância totalmente diversa da noção de livre convencimento do julgador ora criticada, entendida como ausência de restrições normativas à atividade decisória relativamente aos fatos alegados. Nesse sentido, mais se aproximam do direito brasileiro a máxima de livre apreciação de provas (*Freie Beweiswuerdigung*) do sistema jurídico alemão e a máxima da prudente valoração das provas (*prudente apprezzamento*) do sistema italiano<sup>73</sup>. Enquanto o princípio francês que aparentemente foi incorporado por parte da jurisprudência brasileira apresenta um foco na convicção íntima (subjetiva), a norma alemã não apresenta nenhum matiz dessa natureza<sup>74</sup>. A máxima italiana, por sua vez, introduz a razão-

<sup>69</sup> ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Formação da teoria do direito administrativo no Brasil*. Tese de Titularidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2013, p. 410.

<sup>70</sup> ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Formação da teoria do direito administrativo no Brasil*. Tese de Titularidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2013, p. 410.

<sup>71</sup> BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 59.

<sup>72</sup> XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 134.

<sup>73</sup> BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 59.

<sup>74</sup> TARUFFO, Michele. Rethinking the standards of proof. *American Journal of Comparative Law* v. 51, 2003, p. 667.

bilidade como guia para a atividade probatória, indicando que as cortes sejam cautelosas na apreciação das provas<sup>75</sup>.

Percebe-se, pois, que sistemas mais focados em direitos fundamentais do que na relação de sujeição entre a administração e os cidadãos, ainda que não adotem provas taxadas e assegurem a imparcialidade do juiz, não eliminam o controle racional das decisões probatórias. Com efeito, a negativa de controlabilidade das decisões a respeito das provas é totalmente incompatível com a garantia constitucional do devido processo legal, que inclui o direito à produção de provas<sup>76</sup>.

Ademais, os princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito, ao protegerem estados de coisas baseados na limitação da discricionariedade e na previsibilidade sobre a aplicação do Direito, também se aplicam à atividade probatória<sup>77</sup>. Desse modo, o livre convencimento de matiz subjetivista, tomado como deferência total às decisões judiciais sobre provas, afigura-se totalmente contrário aos ideais de controle racional e argumentativo da atividade de aplicação do Direito exigidos pela Constituição Federal de 1988.

### 2.2.2. Os standards de prova no Direito Tributário brasileiro e o controle judicial do raciocínio probatório

Assim, restou demonstrado que a Constituição de 1988, em razão do sistema de direitos fundamentais que incorpora, alberga o livre convencimento do julgador apenas enquanto garantia de neutralidade em um sistema sem provas taxadas, não se coadunando com a perspectiva dessa máxima que prega a deferência às decisões do juízo a respeito de provas. Desse modo, deve-se esclarecer os limites jurídicos à atividade probatória. Com efeito, não basta afirmar que os juízes não são livres para a tomada de decisões sobre provas, sendo necessário indicar critérios para essa atividade, em consonância com a função de orientação da doutrina<sup>78</sup>.

Nesse contexto, verifica-se haver critérios normativos para o raciocínio probatório relativos aos quatro elementos analisados acima, a saber: (i) ônus de prova; (ii) hipótese a ser provada; (iii) meios de prova; e (iv) standards de prova e os critérios de solidez da inferência probatória.

<sup>75</sup> TARUFFO, Michele. Rethinking the standards of proof. *American Journal of Comparative Law* v. 51, 2003, p. 668.

<sup>76</sup> MACHADO, Hugo de Brito. O ônus da prova no procedimento administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19, p. 160.

<sup>77</sup> SCHAUER, Frederick. In defense of rule-based evidence law – and epistemology too. *Episteme* v. 5, n. 3, 2008, p. 304.

<sup>78</sup> ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 265.

No que diz respeito ao ônus de produção de prova, conforme destacado *supra*<sup>79</sup>, incumbe à Administração Pública externar a motivação factual dos atos de lançamento tributário, sempre que estes sejam questionados em processos de conhecimento, como ações anulatórias e embargos à execução fiscal. Sendo assim, cabe ao juízo exigir a apresentação das provas que motivaram as afirmações de fato contidas no ato de lançamento, sob pena de considerá-lo nulo por vício de motivação. Logo, no caso da omissão de receitas em razão das despesas relativas à festa de fim de ano, o juízo deveria exigir da Administração as provas que comprovassem a afirmação de fato “o contribuinte dispendeu valores em festa de fim de ano”, além de provar que estavam presentes os requisitos para o arbitramento, na forma do art. 148 do CTN.

Igualmente, em um caso envolvendo responsabilidade tributária de terceiro, incumbe à Administração apresentar as provas que justificam a prevalência do relato de fatos conforme o qual o aludido terceiro incidiu em alguma das hipóteses de responsabilidade do CTN. A mera inclusão do nome de terceiro na CDA não é suficiente para atribuir a este o ônus de provar que não incidiu em nenhuma hipótese de responsabilização.

No tocante à hipótese a ser provada, nos lançamentos tributários, esta dirá respeito, na maior parte das vezes, ao chamado fato gerador *in concreto* da obrigação tributária. Contudo, deve-se atentar para a existência de outras hipóteses cuja prova pode ser relevante e necessária ao deslinde de questões tributárias. Por exemplo, em um processo de arbitramento, será necessária a prova da omissão de declarações, esclarecimentos e documentos, ou de sua inaptidão, na forma do art. 148 do CTN. Trata-se de questões que devem, necessariamente, ser endereçadas pelas partes e analisadas pelo juízo destinatário da prova.

Em terceiro, os meios de prova devem ser admissíveis e relevantes para a hipótese a ser provada. O exame da relevância exclui, por exemplo, provas que não digam respeito diretamente à hipótese que se pretende provar. Por exemplo, no caso da festa de fim de ano, não deve ser aceita como meio de prova a reportagem jornalística que afirma que mais da metade das empresas realizam festas de fim de ano, uma vez que a informação em questão não diz respeito à hipótese que se pretende provar.

Por fim, o *standard* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória são os mais relevantes limitadores do raciocínio probatório. Conforme exposto *supra*, o *standard* de prova será determinado a depender de uma série de fatores, dentre os quais a natureza da infração e a gravidade das sanções. Nesse contexto, o *standard* de preponderância das provas será aplicável quando o sistema normativo equiparar as hipóteses de erro em favor de qualquer das partes. É dizer, o *standard* mínimo em questão será aplicável sempre que, para o ordenamento jurídico, o erro em favor de qualquer das partes for equivalente.

---

<sup>79</sup> Cf. item 2.1.

Em matéria tributária, examinando-se a Constituição e especialmente a eficácia de bloqueio dos direitos fundamentais restringidos pela tributação, como os direitos de liberdade e de propriedade<sup>80</sup>, conclui-se que o *standard* mínimo de prova não se aplica à prova da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Com efeito, todo o sistema de garantias e direitos dos contribuintes em face da percussão tributária não autoriza a conclusão de que, para o ordenamento jurídico, seria equivalente tributar uma pessoa que não praticou o fato gerador e deixar de tributar alguém que o fez. Por outro lado, o viés do sistema em favor do contribuinte não chega a ser tão intenso quanto o seu viés em favor do acusado de crimes, uma vez que, neste último caso, a natureza das consequências da condenação errônea consiste em restrições de liberdade e propriedade muito mais intensas. Desse modo, enquanto o *standard* de prova além de dúvida razoável se aplica ao Direito Penal, parece ser o *standard* de prova clara e convincente o mais adequado ao Direito Tributário, reconhecendo-se que a Constituição Federal apresenta viés garantista da propriedade e liberdade dos contribuintes.

Desse modo, no controle judicial dos lançamentos tributários, deve-se examinar a satisfação do *standard* de prova clara e convincente da prática do fato gerador, devidamente comprovada a correlação entre premissas e conclusões. Ademais, o corpo probatório apresentado deverá ser abrangente e completo, com variedade de meios de prova e convergência entre eles.

Logo, no caso da festa de fim de ano, deveria haver prova clara e convincente, assim entendidas razões substancialmente melhores para crer que o contribuinte realizou os dispêndios do que não os realizou.

Esse exame dos elementos do raciocínio probatório e dos consequentes critérios para a apreciação de provas no Direito Tributário, ainda que perfunctório, permite concluir, com toda a clareza, que a atividade de valoração das provas pelo juízo não é livre. Com efeito, o juiz se encontra limitado pelo sistema no tocante a quem deve provar, o que deve ser provado, como deve ser provado e mediante satisfação de quais critérios.

Sendo assim, não tem espaço, no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, pautado em direitos fundamentais e na garantia do controle racional da argumentação jurídica, a máxima do livre convencimento do julgador entendida em seu matiz subjetivista. Todos os critérios que jungem a atividade probatória são passíveis de controle e de revisão pelas instâncias superiores do Poder Judiciário, entre estes destacando-se o ônus de prova da Administração a respeito da motivação factual dos atos de lançamento tributário, incluindo todas as hipóteses relevantes, devendo o corpo probatório construído satisfazer o *standard* de prova clara e convincente.

---

<sup>80</sup> ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 27.

## Conclusões

Em face do quanto exposto, conclui-se que não encontram conformidade com o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro a chamada “presunção de legitimidade do crédito tributário”, na forma como vem sendo aplicada pela jurisprudência, nem o “princípio do livre convencimento do julgador”, se interpretado em matiz subjetivista.

De um lado, em interpretação corriqueira no Poder Judiciário, a “presunção de legitimidade do crédito tributário” funciona como regra de atribuição do ônus de prova ao contribuinte, para apresentar razões que justifiquem a não veracidade das afirmações de fato que ensejaram o lançamento tributário, que operam com presunção de estarem provados *prima facie*. Contudo, a Constituição Federal, por força dos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, exige a motivação dos atos administrativos de lançamento tributário, que deverá abarcar a justificação das normas a partir de textos jurídicos e a justificação dos fatos a partir de enunciados probatórios que compreendam a integralidade dos elementos do raciocínio probatório, especialmente os meios de prova e a satisfação de *standards* de prova e critérios inferenciais. Logo, não se pode falar em uma presunção de prova *prima facie* de todos os relatos alegados pela autoridade fiscal.

Sendo assim, por força da exigência constitucional de motivação dos atos administrativos, a presunção de que trata o art. 204 do CTN diz respeito à executoriedade dos atos de lançamento tributário, que podem ser executados em juízo independentemente de ação de conhecimento. O ônus de motivação dos atos de lançamento sempre deverá ser cumprido pela Administração, quando a validade do ato for questionada no bojo de ação de conhecimento, seja ela anulatória ou embargos à execução fiscal. Nessa hipótese, caso a Administração demonstre que as suas afirmações de fato se baseiam em relatos do próprio contribuinte, este terá o ônus de produção de prova em sentido contrário.

De outro lado, “o livre convencimento do julgador”, interpretado em viés subjetivista, significa deferência total às decisões judiciais sobre provas. Nessa acepção, essa máxima se afigura totalmente incompatível com os ideais de controle racional e argumentativo da atividade de aplicação do Direito exigidos pela Constituição Federal de 1988, especialmente por meio do devido processo legal e dos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica. Com efeito, o livre convencimento albergado pelo ordenamento jurídico brasileiro limita-se à garantia de neutralidade do juízo para decidir sobre as questões de fato, não havendo predeterminação das provas. A atividade de valoração das provas pelo juízo não é livre, estando limitada pelo sistema no tocante a quem deve provar, o que deve ser provado, como deve ser provado e mediante satisfação de quais critérios. No Direito Tributário, a Administração deve provar a motivação factual dos atos de lançamento, por meio de provas admissíveis e relevantes, satisfazendo o *standard* de prova clara e convincente.

---

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. Contra as Máximas da Presunção de Legitimidade do Crédito Tributário e do Livre Convencimento do Julgador.

Revista Direito Tributário Atual nº 51. ano 40. p. 314-339. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022.

## Referências

- AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Heidelberg: Springer, 2011.
- ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Formação da Teoria do Direito Administrativo no Brasil*. Tese de Titularidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2013.
- ÁVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo* ano 43, v. 282. São Paulo: RT, 2018.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BALL, Vaughn C. The moment of truth: probability theory and standards of proof. *Vanderbilt Law Review* v. 14, 1960.
- BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2007.
- BOHLEN, Francis H. Effect of rebuttable presumptions of law upon the burden of proof. *University of Pennsylvania Law Review* v. 68, 1919.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1987.
- CLAREMONT, Kevin M. *Standards of decision in law*. Psychological and Logical Bases for the Standard of Proof, Here and Abroad. Durham: Carolina Academic, 2013.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- DICKENS, Charles. *Great expectations*. London: Chapman and Hall, 1861.
- GASPARI, Diógenes. *Poder regulamentar*. São Paulo: RT, 1982.
- GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*. Libro II. Tomo V. Buenos Aires: FDA, 2012.
- GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011.
- HAGE, Jaap C. *Reasoning with rules – an essay on legal reasoning and its underlying logic*. Dordrecht: Kluwer, 1997.
- HO, Hock Lai. The legal concept of evidence. *The Stanford Encyclopaedia of Philosophy*, 2015.
- HOFFMAN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.
- LAGIER, Daniel González. *Quaestio facti: ensayos sobre prueba, causalidad y acción*. Lima: Palestra, 2005.
- LAPORTA, Francisco J. Imperio de la ley. Reflexiones sobre un punto de partida de Elíaz Díaz. *DOXA* 15-16, 1994.
- LAWSON, John Davidson. *The law of presumptive evidence, including presumptions both of law and fact, and the burden of proof both in civil and criminal cases, reduced to rules*. San Francisco: A. L. Bancroft & Co., 1885 (reprint 2012).

- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. O ônus da prova no procedimento administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19.
- MACHADO, Schubert de Farias. Do ônus da prova no procedimento administrativo fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- RISINGER, D. Michael. Searching for truth in the American law of evidence and proof. *Georgia Law Review* v. 47, 2012.
- SCHAUER, Frederick. In defense of rule-based evidence law – and epistemology too. *Episteme* v. 5, n. 3, 2008.
- SUNDFELD, Carlos Ari. Os publicistas da geração de 60, a Turma das Perdizes e o direito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- TARUFFO, Michele. Rethinking the standards of proof. *American Journal of Comparative Law* v. 51, 2003.
- WALDRON, Jeremy. *The concept and the rule of law*. New York University School of Law. Public Law & Legal Theory Research Paper Series n. 08-50, nov. 2008.
- WALTON, Douglas. *Burden of proof, presumption and argumentation*. New York: University of Cambridge, 2014.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Philosophical investigations*. Tradução G. E. M. Anscombe. 2. ed. Oxford: Blackwell, 1997.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.