

Comprovação de Fatos no Direito Tributário

Proof of Facts in Tax Law

Heron Charneski

Doutorando e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (USP).

Master of Laws (LL.M.) em Direito Comercial Internacional (University of California, Davis). Advogado e Contador. *E-mail*: heron@charneski.com.br.

Recebido em: 2-9-2021

Aprovado em: 11-3-2022

Resumo

As provas lidam com raciocínios indutivos acerca dos fatos relevantes para o direito. Dizer que um fato está juridicamente comprovado significa reconhecer a força do raciocínio jurídico realizado sobre as premissas que suportam essa conclusão. As categorias estudadas pela teoria da prova, apoiadas na epistemologia e na teoria geral do direito, podem contribuir para a evolução do estudo da comprovação de fatos no direito tributário. O presente trabalho busca sistematizar essas contribuições teóricas, seja do ponto de vista dos fatos que devem ser provados no direito tributário, seja do ponto de vista da valoração probatória em processos tributários, com base em critérios racionais que tornem consistentes os raciocínios inferenciais no lançamento tributário.

Palavras-chave: teoria da prova, valoração da prova, direito tributário.

Abstract

The proof deals with inductive reasoning about facts relevant to the law. To say that a fact is legally proven means to recognize the strength of the legal reasoning carried out on the premises that support that conclusion. The categories studied by the theory of proof, supported by epistemology and the general theory of law, can contribute to the evolution of the study of proof of facts in tax law. The present work seeks to systematize these theoretical contributions, whether from the point of view of the facts that must be proven in tax law, or from the point of view of evidential assessment in tax cases, based on rational criteria that make consistent the inferential reasoning in the tax assessment.

Keywords: proof theory, evidence assessment, tax law.

1. Introdução

Para atingir a finalidade dos sistemas jurídicos de orientar e coordenar as condutas dos seus destinatários, o direito incide sobre determinadas ocorrências no mundo natural. Valora os fatos ocorridos, por meio de normas. No âmbito de um procedimento organizado, as provas lidam com raciocínios indutivos acerca

dos fatos relevantes para o direito. Dizer que um fato está comprovado para o direito significa reconhecer a força do raciocínio jurídico realizado sobre as premissas que suportam essa conclusão. A adoção de critérios jurídicos racionais busca garantir que as inferências feitas sejam justas.

É corriqueira a afirmação de que “contra fatos, não há interpretação”. No âmbito do direito, essa máxima não necessariamente deve significar que a comprovação de fatos é um processo automático e isolado de aplicação da norma jurídica. De um lado, a própria formulação quanto à clareza da norma – e, pois, dos fatos que com base nesta se deseja comprovar – também pode resultar de um processo interpretativo¹. De outro lado, nem sempre os fatos com os quais lida o direito são “incontroversos” ou perceptíveis instantaneamente. Essas constatações, quando entram no domínio tributário, trazem uma série de indagações da mais alta relevância e atualidade quanto ao que se deve provar, e como se deve provar.

Nesse contexto, o presente trabalho objetiva colher, das definições de fatos e das categorias estudadas por modernas correntes da chamada “Escola de Girona” (que buscam, a partir dos estudos precursores de Michele Taruffo e de outros autores, uma aproximação entre a teoria da prova e a epistemologia e a teoria geral do direito), algumas reflexões que podem contribuir para a evolução do estudo da comprovação de fatos no direito tributário. Dada a abrangência da abordagem e os limites do estudo, o trabalho se debruçará mais sobre determinadas premissas teóricas que cercam o tema e suas consequências mais gerais para o problema tributário, do que o enfrentamento de um problema tributário em particular.

Para tanto, o trabalho parte do mais geral para o mais específico, por meio de uma sistemática evolutiva. As seções 2 a 5 buscarão discutir a comprovação de fatos no direito em geral, com base em categorias da teoria dos fatos e da teoria das provas. Sempre que possível, serão apresentados exemplos tributários para ilustrar as ideias discutidas, sem a pretensão, como dito, de resolver um problema particular. Ao final, as seções 6 e 7 endereçarão a aplicação dos temas estudados a duas ordens de questionamentos específicos que surgem no direito tributário: os fatos que nessa área devem ser comprovados, diante das limitações inerentes a um sistema que prestigia a segurança jurídica e a legalidade; e os reflexos da discussão sobre verdade no âmbito do lançamento administrativo tributário.

2. Os fatos e a sua relevância para o Direito

Como visto, um fato “natural” não se torna “jurídico”, senão por intermédio da incidência de uma norma jurídica. O direito valora fatos e, através das normas jurídicas, erige à categoria de fatos jurídicos aqueles que têm relevância para o

¹ MAZZARESE, Tecla. Interpretación literal: juristas y lingüistas frente a frente. *Doxa – cuadernos de filosofía del derecho* v. 23, 2000, p. 620.

relacionamento inter-humano². O mundo jurídico, que se vale de fatos da vida e é mesmo constituído desses fatos, resulta da atuação da norma jurídica sobre os fatos, juridicizando-os³.

Justamente porque há essa dualidade entre o fato “natural” e o fato “jurídico”, não sendo o jurídico uma propriedade inerente ao fato da vida, senão pela intermediação de uma norma jurídica, fica clara a conclusão de que a importância jurídica dada a uma determinada ocorrência é resultado direto da incidência normativa.

A distinção entre o “natural” e o “jurídico” não significa dizer que fatos brutos, eventualmente, não possam ter alguma relevância jurídica. Um exemplo dessa afirmação pode ser dado a partir da noção de prova circunstancial ou indireta, em que um fato diferente daquele que deve ser efetivamente provado adquire importância justamente pela razão de ser capaz de inferencialmente permitir a determinação ou não da ocorrência do fato juridicamente relevante.

De todo modo, a premissa inicial, balizadora do presente estudo, é que o direito seleciona os acontecimentos reais, os fatos “brutos”, e atribui-lhes relevância jurídica.

À primeira vista, então, a questão de definir quais são os fatos relevantes para a incidência normativa parece ser um problema de simples resolução. Dada a estrutura normativa, bastaria verificar qual a situação fática descrita no antecedente da norma para se determinar a sua incidência ou não em um determinado caso concreto – ou para enunciar as possíveis ocorrências, em abstrato, que levariam a sua hipotética incidência, acaso verificadas na realidade. A partir dessa visão, bastaria um raciocínio silogístico para operar o processo de subsunção. Se a norma estabelece uma premissa maior (“é proibida a entrada de veículos no parque”), e se há uma premissa fática menor (“automóvel é veículo”), a conclusão simples é de que automóveis não podem entrar no parque.

Contudo, o mesmo exemplo é capaz de demonstrar a impropriedade de assumir que um raciocínio silogístico simplista seria capaz de determinar os fatos relevantes para a incidência normativa. Diante da conclusão acerca da inviabilidade de um automóvel entrar no parque, o que dizer de uma ambulância, também um automóvel, que adentra no parque para socorrer alguém que sofreu um acidente e se encontra imobilizado? Fora essa situação particular, o que dizer, em geral, de motocicletas: seriam elas “veículos” para fins de incidência normativa, estando também proibidas nos limites do parque?

Ocorre que norma e o sentido normativo são resultados de um processo interpretativo. Norma não se confunde com o texto, nem com o dispositivo. Daí que

² MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 7.

³ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 9.

o significado normativo não é algo incorporado ao texto normativo, mas uma reconstrução que decorre do processo interpretativo. O intérprete, nessa atividade, não descreve um significado previamente existente, mas constrói o sentido normativo, ainda que, claro, significados mínimos estejam incorporados⁴, e que a interpretação não se desprenda do sentido possível das palavras.

Sobre a ausência de um significado normativo preexistente, tem-se o problema da vagueza da linguagem e da generalidade das normas, o que pode trazer dificuldades para a identificação e a individualização dos fatos relevantes à aplicação normativa⁵.

Longo, retornando ao exemplo da proibição de veículos no parque, há tanto o problema da linguagem utilizada (o que é um veículo?), quanto da ambiguidade do sentido normativo (haveria uma exceção a determinados veículos ou determinadas situações?).

A partir dessas constatações, de que a norma é o produto de uma atividade interpretativa de atribuição de sentido normativo, e de que esse sentido normativo nem sempre é unívoco, conclui-se que a determinação dos fatos relevantes para a aplicação de uma norma específica é uma tarefa mais complexa do que um mero silogismo. Não basta verificar o que exige o antecedente normativo, devendo antes haver um processo interpretativo mais ou menos complexo a fim de determinar o sentido normativo e definir quais são os elementos fáticos relevantes à sua aplicação, o que, finalmente, permitiria que se retornasse ao processo de subsunção.

É certo que nesta altura poder-se-ia adentrar nas diversas temáticas implicadas pela atividade de interpretação de normas, como os tipos de argumentos interpretativos e sua hierarquia, assim como decidir acerca do sentido normativo mais adequado quando mais de uma alternativa interpretativa se coloca presente. Todavia, para o presente estudo, o essencial é observar que o processo interpretativo é determinante para a seleção dos fatos relevantes à aplicação de uma determinada norma.

Uma outra questão que se coloca sobre a complexidade da determinação dos fatos relevantes à aplicação de uma norma específica está na diferenciação que se faz entre “fatos descritivos” e “fatos valorativos”.

Enquanto os fatos descritivos seriam aquelas previsões, no antecedente normativo, que descreveriam uma situação a ser verificada por si só na realidade (*v.g.*, dano), fatos valorativos seriam aquelas previsões, no antecedente normativo, que exigiriam um juízo de valor que não é inerente ao fato em si (*v.g.*, dano grave). Nos fatos valorativos, que não são passíveis de verificação na realidade empírica, a relevância jurídica do fato depende de um juízo de valor a ser realizado pelo

⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 33-35.

⁵ TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Madrid: Editorial Trotta, 2002, p. 108-109.

intérprete⁶. Esse juízo pressupõe determinados fatos descritivos (a ocorrência do dano, por exemplo), mas está vinculado a uma valoração (determinação do que é dano grave)⁷.

Há ainda uma questão a ser precisada quando se fala em fatos jurídicos, que diz respeito à ligação apenas mediata do direito com a realidade e, mais importante, que isso, uma ligação construída através da linguagem.

No mais das vezes, quando se fala em fatos determinantes à aplicação da norma, esses fatos já ocorreram, pertencendo ao domínio do passado. Daí que a investigação acerca da ocorrência do fato e das suas características não pode se dar senão por meio de um relato, de um enunciado acerca do acontecimento fático. Assim, quando se fala acerca da verdade de um fato, mais precisamente se está falando da verdade do enunciado acerca do fato⁸. Na expressão de Beltrán, “a única coisa que se pode provar é o enunciado que afirma a existência de uma mesa em minha sala, não a própria mesa”⁹.

Por isso que se diz, com mais precisão, que o que se comprova não é a verdade dos fatos, mas a verdade dos enunciados fáticos. “Pedro matou Paulo” é um fato da realidade, mas o enunciado fático construído pela prova diria “Está provado que Pedro matou Paulo”. Isso seria também uma forma de dizer “Existem elementos suficientes a favor da aceitação de que ‘Pedro matou Paulo’ como verdadeiro”, o que nos remete então ao tema da verdade, a ser abordado na Seção 4.

3. O fato como objeto da prova jurídica e o sentido de “prova”

A noção essencial de prova é de que ela seria o meio para estabelecer a verdade de um ou mais fatos relevantes para a aplicação da norma¹⁰. O fato, portanto, seria o objeto ou a finalidade fundamental da prova jurídica.

O vocábulo “prova” é polissêmico, de modo que convém assinalar os seus possíveis usos a fim de determinar, com precisão, sobre o que se está discorrendo ao empregá-lo. Inclusive, é de ser notado que nos países de língua latina, e que normalmente adotam um sistema de direito continental, “prova” pode adquirir mais de um sentido, ao passo que na língua inglesa, especialmente, há uma distinção entre *evidence* como elemento ou meio de prova (“impressões digitais na arma do crime”) e *proof* (como o resultado)¹¹.

Prova pode significar, pois, um dos meios probatórios. Assim, fala-se em prova documental, prova testemunhal, prova pericial e assim por diante. Prova também pode se referir a um elemento probatório específico em uma dada situa-

⁶ TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Madrid: Editorial Trotta, 2002, p. 128.

⁷ TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Madrid: Editorial Trotta, 2002, p. 129.

⁸ TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 19.

⁹ BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 70.

¹⁰ BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Valoração racional da prova*. Trad. de Vitor de Paula Ramos. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 46.

¹¹ TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 34.

ção. As digitais do sujeito na arma do crime são uma prova, no sentido mais aproximado de *evidence*. E prova também pode ser entendida como um resultado quando, em determinado procedimento, chega-se ao resultado de que “o fato F está provado” ou “o fato F não está provado”.

Quando se fala em “comprovação de fatos”, é possível, então, que se esteja falando do que deve ser provado, como pode ser provado, o que foi efetivamente provado, e a partir de quais elementos foi provado.

4. Comprovação de fatos e a referência à verdade

Se estabelecemos a finalidade da prova como sendo a de estabelecer a verdade de um ou mais fatos relevantes para a aplicação da norma – ou, mais especificamente, a verdade dos enunciados fáticos –, coloca-se o intrincado problema da relação do direito com a verdade, assim como da aptidão da prova jurídica para estabelecer a verdade.

A pretensão de afirmar racionalmente uma verdade absoluta mostra-se impossível em qualquer área do conhecimento humano. O conhecimento científico e empírico é uma verdade relativa¹². Com efeito, tomando-se a física como exemplo, tem-se que as explicações conferidas acerca dos acontecimentos da natureza não têm a pretensão de ser a verdade, mas de ser a explicação que mais proximamente corresponda a como os acontecimentos naturais ocorrem. Daí por que, ao longo do tempo, novas teorias foram surgindo e substituindo as anteriores, não porque as novas seriam verdadeiras e as antigas falsas, mas porque um conhecimento mais aproximado da verdade tornou-se possível. Com efeito, um enunciado não pode ser mais ou menos verdadeiro, ou seja, a verdade não é uma questão de grau, mas pode haver diferentes graus de confirmação acerca da verdade do enunciado¹³.

O que realmente importa para o conhecimento da verdade é que ele seja objetivo, no sentido de que o convencimento acerca da verdade de um fato, mesmo que dentro de um contexto específico, não seja fruto de preferências pessoais, mas, diversamente, seja fundado em razões objetivas que amparem o seu conhecimento e que seja derivado de dados cognoscitivos resultantes de um conjunto de provas¹⁴.

4.1. Teorias sobre o conhecimento da verdade

Mesmo que se admita que o conhecimento da verdade seja sempre relativo e que o que importa é que seja objetivo, ainda assim não existe apenas uma forma de se definir as propriedades de uma concepção de verdade. Esse dado leva à

¹² TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 26.

¹³ TARUFFO, Michele. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. São Paulo: Marcial Pons, 2016, p. 105.

¹⁴ TARUFFO, Michele. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. São Paulo: Marcial Pons, 2016, p. 105-106.

concepção de diversas teorias da verdade, as quais, inclusive, são propostas como fundamento da atividade probatória e que, portanto, acabam balizando a própria forma como o sistema jurídico entende a comprovação dos fatos.

A primeira teoria da verdade é a “verdade por correspondência”. Segundo essa corrente, a verdade de um enunciado fático se verifica à medida que corresponde a um estado empírico do mundo, de modo que algo é verdadeiro quando descreve um fato real, isto é, uma imagem fiel de um objeto do mundo empírico¹⁵. A verdade seria a adequação de uma dada afirmação à realidade, devendo haver identidade entre o que se afirma e a realidade à qual essa afirmação faz referência¹⁶.

Poder-se-ia até cogitar de uma aproximação da teoria da verdade por correspondência à ideia de verdade absoluta ou material, já que se busca um amparo na realidade empírica. Aliás, é justamente nesse ponto que recaem as críticas a essa teoria, especialmente por ignorar o fato de que o mundo da experiência não pode ser integralmente descrito pela linguagem e, portanto, de que a proposição não o espelha de forma completa¹⁷.

No entanto, deixando de lado eventuais pretensões de uma busca platônica pela verdade, o que a teoria da verdade por correspondência predica é a necessária ligação com acontecimentos verificados na realidade empírica, isto é, um elevado grau de aderência à realidade.

Inclusive, a teoria da verdade por correspondência parece ser o modelo que melhor se adéqua aos ordenamentos que tenham a pretensão de justiça e correção. Nessa perspectiva, a correção da aplicação do direito depende do correto estabelecimento dos fatos tomando como base os elementos de prova relevantes e pertinentes¹⁸.

A seu turno, a teoria da verdade por coerência defende que a verdade é deduzida a partir da coerência interna de um discurso. A verdade de um enunciado fático se dá em função da coerência desse enunciado dentro de um contexto de diversos outros enunciados, isto é, a coerência de uma narrativa¹⁹. O elemento central é que a verdade seria assumida em razão da ausência de contradições entre as proposições que compõem o discurso, de modo que a verdade não se estabelece entre o enunciado que se afirma e o mundo da experiência, mas da coerência interna desse discurso²⁰. Por exemplo, se o chão está molhado, é coerente dizer que isso se deve à chuva – o que não exclui o eventual fato de alguém ter molhado o chão com uma mangueira.

As críticas a essa teoria da verdade por coerência recaem justamente no fato de que uma narrativa coerente e persuasiva pode ser falsa, funcionando a prova

¹⁵ TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 27.

¹⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 23.

¹⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 23.

¹⁸ TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 28.

¹⁹ TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 27.

²⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 24-25.

muito mais como um elemento de persuasão do que, propriamente, como uma referência à verdade²¹.

A teoria de verdade por coerência, no entanto, não é inútil no âmbito da comprovação de fatos. Isso porque ela pode desempenhar um importante papel no âmbito de uma controvérsia específica, funcionando como critério para eleger um resultado dentre outros possíveis, em razão de sua maior coerência com a situação em discussão²².

Fala-se, ainda, em verdade por consenso, decorrente do entendimento ou acordo de um determinado grupo acerca de algo²³. Apesar de posicionamentos contrários²⁴, essa teoria parece ter pouca utilidade para explicar o papel e adequação das provas no âmbito jurídico, na medida em que, baseando-se na semiótica, coloca excessiva ênfase no papel da linguagem e na autorreferência das expressões linguísticas ao próprio sistema de linguagem no qual inserido, sem referência alguma à realidade empírica²⁵.

Também se verificam, no debate filosófico, teorias céticas sobre a verdade (impossibilidade de cognição da realidade), e que, por vezes, no âmbito da prova judicial, levam à compreensão da prova como um *non-sense*, algo que não existe na realidade ou que não é digno de ser levado em consideração. Nesse contexto, a prova teria, no máximo, uma função ritual no direito, sem qualquer finalidade específica²⁶.

4.2. Prova como juízo probabilístico

Decorre da exposição anterior a adoção, neste texto, da teoria da verdade por correspondência como sendo a mais adequada ao modelo probatório, ao menos em nosso ordenamento. Disso não decorre, no entanto, que o juízo acerca da comprovação ou não de um fato seja absoluto, até porque, como visto, o alcance de uma verdade absoluta encontra-se fora dos domínios da capacidade cognitiva em qualquer campo do conhecimento.

Nesse passo, uma questão intrincada diz respeito às eventuais contradições entre o procedimento probatório concebido para apurar a verdade de determinados fatos e regras cogentes que estabelecem *a priori* o valor de algumas informações. É verdade que muitas dessas regras também foram construídas ao longo do tempo como limitações ao chamado “princípio do livre convencimento do julgador”, difundido como um caminho para uma valoração discricionária das provas pelo julgador, que se veria livre não só das regras de prova legal, mas também de qualquer critério racional de valoração, na busca da verdade. Porém, há que se

²¹ TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 28.

²² TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 29.

²³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 25-26.

²⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 27-29.

²⁵ TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Madrid: Editorial Trotta, 2002, p. 51-52.

²⁶ TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Madrid: Editorial Trotta, 2002, p. 80-81.

afastar uma concepção irracionalista do livre convencimento, que se desvincula do próprio direito, de uma concepção sistêmica do processo comprometido com a apuração da verdade dos fatos²⁷.

Nesse contexto, o juízo acerca da veracidade ou não de uma proposição fática baseia-se, essencialmente, num modelo probabilístico. Não se trata de afirmar uma verdade relativa, até pela dificuldade de conceber a ideia da relativização da verdade, mas de supor que o conhecimento da verdade é em alguma medida incerto, mas confiável²⁸. Se mesmo um conjunto de elementos, por maior e mais relevante que seja, não permite ter certeza absoluta sobre a verdade de uma hipótese, coloca-se o raciocínio probatório em um espaço de raciocínio probabilístico²⁹.

Não se dá uma probabilidade matemática ou quantitativa, e sim de uma probabilidade lógica, amparada na ideia de determinar quais inferências são possíveis de serem afirmadas a partir dos meios de prova relevantes, e como essas inferências conduzem a conclusões acerca da ocorrência de um fato³⁰. Trata-se de uma noção epistemológica de probabilidade, que gradua as possibilidades de uma determinada proposição ser verdadeira, a partir de nosso grau de conhecimento acerca dos acontecimentos fáticos³¹.

Esse conhecimento, no âmbito das provas, envolve raciocínios por inferência. Inferência é uma espécie de raciocínio indutivo que se contrapõe ao raciocínio dedutivo³². No raciocínio dedutivo, se as premissas são verdadeiras, a conclusão é necessariamente verdadeira, de modo que o critério aplicável é a validade, ou seja, tem-se um argumento inderrotável. Já o raciocínio indutivo tem como critério aplicável a força: ainda que as premissas sejam verdadeiras, a conclusão é apenas provavelmente verdadeira, dado que novas informações podem alterá-la.

É o que ocorre em um processo, em que o juiz não tem acesso aos fatos, mas aos fatos provados³³. Uma testemunha declara que “x”, e o juiz infere que “x” é verdade. Então, ao utilizar-se um raciocínio indutivo, a verdade das premissas não implica a verdade da conclusão, mas é uma razão para aceitar a conclusão.

Portanto, trata-se de uma probabilidade que no processo se revela verdadeira porque existem elementos racionais suficientes de prova para justificar uma afirmação a favor ou contra a veracidade de algo.

²⁷ TARUFFO, Michele. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. São Paulo: Marcial Pons, 2016, p. 189.

²⁸ TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 30.

²⁹ BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Valoração racional da prova*. Trad. de Vitor de Paula Ramos. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 136-137.

³⁰ TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 31-32.

³¹ BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Valoração racional da prova*. Trad. de Vitor de Paula Ramos. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 137.

³² 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: Thomson Reuters-RT, 2018, p. 116.

³³ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar e argumentar*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021, p. 233.

5. Procedimento probatório: método e racionalidade

Em razão de como se opera o juízo probabilístico da prova acerca da verdade, tem-se que a força do raciocínio aplicado para comprovação dos fatos depende de duas circunstâncias. Em primeiro lugar, dos *standards* de prova que traduzem os requisitos a serem satisfeitos para que determinados fatos possam ser considerados comprovados. Em segundo lugar, da força e consistência dos critérios para valoração da prova à vista desses *standards*³⁴.

5.1. A definição dos standards de prova

Como visto, uma metodologia indutiva não habilita a obter certezas sobre a verdade de uma hipótese. Daí que, na exata expressão de Beltrán, “é imprescindível fixar o umbral a partir do qual aceitaremos uma hipótese como provada”³⁵.

Standards de prova se referem ao grau de confirmação que cada enunciado fático deve obter para poder ser considerado provado³⁶. Essa definição conota os requisitos que devem ser satisfeitos para que os fatos possam ser considerados comprovados³⁷.

Os *standards* poderão variar entre *prova irrefutável* (própria de âmbitos do direito em que há restrição de direitos de personalidade, como nos casos de investigação de paternidade, que proporcionam conclusões com índice de probabilidade próxima de 100%); *prova acima de qualquer dúvida razoável* (modelo que exige que, se houver qualquer dúvida que paire sobre a hipótese, essa dúvida seja tão insignificante que uma pessoa razoável ainda assim consideraria a hipótese como verdadeira); *prova clara e convincente* (exige a preponderância da prova, por meio de indícios que assegurem haver *muito mais* probabilidade de a hipótese discutida ser verdadeira do que o contrário); e *prova convincente ou de verossimilhança razoável* (obtida a partir de um “balanço de probabilidades” ou da constatação de uma “probabilidade prevalente”)³⁸.

É comum, por exemplo, aceitar-se o *standard* da *prova acima de qualquer dúvida razoável* para o processo penal, e outros “menos rigorosos”, por assim dizer, para o processo civil. No entanto, essa *grande divisão* também não seria óbvia ou suficiente: assim como no direito penal uma sentença que afeta a liberdade pode envolver a retirada da carteira de habilitação, no processo civil a consequência

³⁴ 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: Thomson Reuters-RT, 2018, p. 114.

³⁵ BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Valoração racional da prova*. Trad. de Vitor de Paula Ramos. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 199.

³⁶ TARUFFO, Michele. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. São Paulo: Marcial Pons, 2016, p. 251.

³⁷ 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: Thomson Reuters-RT, 2018, p. 117.

³⁸ 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: Thomson Reuters-RT, 2018, p. 117-118.

jurídica pode ser a retirada do pátrio poder sobre os filhos³⁹. O exemplo demonstra que nem sempre caberia atribuir maior exigência probatória a um determinado tipo de processo, por si só.

Dessa forma, a escolha dos *standards* não depende tanto do tipo de processo envolvido, mas das consequências jurídicas previstas pelo direito para cada situação.

5.2. A valoração da prova e seus critérios

Procedimentos probatórios são disciplinados por inúmeras normas específicas. Sem prejuízo, uma abordagem racional da prova, que traz pressuposta uma teoria correspondentista da verdade, pretende evitar ou reduzir valorações subjetivas. Tal abordagem se realiza não apenas por meio dos critérios normativos, mas também por critérios epistêmicos (ou lógicos), que percorrem as fases de admissão dos meios de prova e, sobretudo, de valoração da prova.

Constituem critérios de admissão da prova a relevância, a pertinência e a controvérsia. Há relevância quando a prova é capaz de levar à verdade, há pertinência quando a prova diz respeito ao mérito da causa e há controvérsia quando pendem duas ou mais versões a respeito do mesmo fato⁴⁰. A irrelevância pode levar à exclusão da prova: quando a questão fática trata de matéria técnica ou científica, como costuma ocorrer no direito tributário, a prova testemunhal, por exemplo, que no mais das vezes não é técnica, em nada aproveitará para que a hipótese se torne mais ou menos provável.

Ao mesmo tempo, há também regras de exclusão probatória que não possuem uma função epistêmica, direcionada à obtenção da verdade, mas à concretização de outros valores importantes para o sistema jurídico⁴¹. Por exemplo, no direito brasileiro, inadmitem-se “as provas obtidas por meios ilícitos” (art. 5º, LVI, CF/1988), controvendo-se a propósito da admissibilidade da “prova ilícita” derivada de outro processo (“teoria dos frutos da árvore envenenada”) e das “provas emprestadas”.

Ao lado dos critérios para admissão de meios de provas, surgem regras sobre produção de provas, ou seja, sobre quem pode ou deve produzir provas, em que atuam os princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF/1988).

³⁹ BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Valoração racional da prova*. Trad. de Vitor de Paula Ramos. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 200.

⁴⁰ MOTTA, Otávio. Teoria da decisão jurídica e prova: justificação da admissibilidade e valoração probatória. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos com base na teoria do direito*. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 1.157-1.158.

⁴¹ MOTTA, Otávio. Teoria da decisão jurídica e prova: justificação da admissibilidade e valoração probatória. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos com base na teoria do direito*. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 1.160.

Uma vez ultrapassada a fase de admissão da prova, por meio de um processo de produção que assegure o contraditório e a ampla defesa, passa-se à fase valorativa.

A valoração racional não é apenas um elemento do juízo probabilístico da verdade, como exposto, mas também um dado essencial da motivação da decisão, porque as provas representam as inferências realizadas pelo julgador a respeito das hipóteses e dos enunciados fáticos.

Na doutrina, são apresentados diversos critérios que atuam para tornar racional a valoração da prova. Embora sejam diversas as formas de classificação e as nomenclaturas utilizadas, colhem-se os seguintes critérios como aplicáveis à valoração da prova: a *fundamentação das inferências ou dos critérios inferenciais*, a *confiabilidade*, a *precisão*, a *variedade*, a *abrangência*, a *concordância*, a *coerência* e a *singularidade*.

Como antecipado, a valoração da prova envolve um raciocínio por inferências. Os critérios inferenciais podem constituir *máximas de experiência*, *presunções* ou *definições*. As máximas de experiência, admitidas pelo art. 375 do Código de Processo Civil de 2015 como aquelas decorrentes da “observação do que ordinariamente acontece”, conotam regularidades comportamentais advindas da avaliação racional da ação humana, possuindo as máximas de experiência fundadas em regras científicas um grau de confirmação da hipótese mais elevado que as máximas de experiência fundadas em regras de senso comum⁴². Já as presunções resultam de um processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa, o legislador ou o aplicador da lei infere o fato desconhecido cuja existência é provável⁴³. De certa forma, pode-se dizer dessas características que a diferença entre máximas de experiência e presunções estaria na autoridade de que se revestem as segundas. Finalmente, as definições explicam quais são as propriedades que devem estar presentes para que um caso possa ser considerado incluído em um conceito⁴⁴. Por exemplo, definir se o contribuinte agiu com dolo depende da definição de dolo aplicável.

Assim, o primeiro requisito da atividade valorativa é que o critério inferencial utilizado, ou seja, o raciocínio que relaciona os meios de prova com a hipótese, as premissas com a conclusão, seja devidamente justificado e fundamentado.

O critério da *confiabilidade* tem por objetivo avaliar se o julgador pode confiar no meio de prova⁴⁵. Tem a ver, por exemplo, com a credibilidade e a validação

⁴² 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: Thomson Reuters-RT, 2018, p. 133.

⁴³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 462.

⁴⁴ 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: Thomson Reuters-RT, 2018, p. 134.

⁴⁵ MOTTA, Otávio. Teoria da decisão jurídica e prova: justificação da admissibilidade e valoração probatória. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos com base na teoria do direito*. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 1.162.

científica dos laudos periciais, ou com o reconhecimento da autenticidade de um documento.

O critério da *precisão* diz respeito ao grau mínimo de exatidão necessário para se considerar que a ilação contida no meio de prova é suficiente para comprovar a hipótese⁴⁶.

O critério da *variedade* se refere à diversidade dos meios de prova, quer dizer, quanto mais variados forem os meios de prova, maior a probabilidade da hipótese que eles comprovam⁴⁷. Um laudo pericial, que é confirmado por imagens do processo produtivo, passa a ter mais peso como “prova combinada”. Afinal, não se pode presumir a correção do documento e sua correspondência com a realidade pela mera inexistência de impugnação. Se o próprio conteúdo do documento depende de interpretação e valoração, a prova combinada possui maior peso, ao aumentar o grau de corroboração não só em relação ao próprio documento, mas também aos fatos que se pretende provar⁴⁸.

O critério da *abrangência* (ou *completude*) determina que todas as informações relevantes disponíveis para confirmar ou infirmar a hipótese sejam apreciadas⁴⁹. Imagine-se o caso de um paciente que, após fechar a porta do carro na mão, dirige-se à emergência com uma suspeita de fratura. O médico examina a mão e conduz a sua imobilização, em razão da restrição de movimentos apresentada pelo paciente. Isso poderia até ser uma “verdade por coerência”. Mas, além do exame clínico, a fratura teria que ser comprovada por um raio-X. Essa seria a abrangência, que aproxima a valoração da prova da ideia de verdade por correspondência, o que também é muito importante no direito tributário, em que não se pode ficar apenas “com a primeira impressão” na comprovação dos fatos.

O critério da *concordância* transmite a ideia de que as provas, analisadas em conjunto, indicam para a mesma direção, não entram em conflito⁵⁰. Por exemplo, se um contrato possui cláusulas sobre a natureza da operação, é possível confrontá-las com a descrição das operações constante na nota fiscal. Aliás, como já se disse, não se pode presumir que um documento seja objetivo, no sentido de ter um sentido só, que dispensa a interpretação.

E o critério da *singularidade* determina que o aplicador avalie e justifique se foram afastadas hipóteses alternativas⁵¹. Por exemplo, se na arma da qual partiu

⁴⁶ 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: Thomson Reuters-RT, 2018, p. 124.

⁴⁷ 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: Thomson Reuters-RT, 2018, p. 129.

⁴⁸ RAMOS, Vitor de Paula. *Prova documental* – do documento aos documentos. Do suporte à informação. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 275.

⁴⁹ 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: Thomson Reuters-RT, 2018, p. 126.

⁵⁰ 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: Thomson Reuters-RT, 2018, p. 132.

⁵¹ 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: Thomson Reuters-RT, 2018, p. 136.

o tiro foram encontradas impressões digitais de duas pessoas, há duas hipóteses com o mesmo grau de probabilidade, então não se pode considerar provada nenhuma delas.

O assunto é bem amplo e não caberia estender-se em cada um desses pontos. A valoração racional da prova remete ao processo – ou a um procedimento racional e normativo – como um ambiente adequado para tal valoração. No processo, o aplicador do direito não é totalmente “livre” para valorar a prova, porque essa atividade também depende de uma argumentação lógica e controlável.

6. Legalidade tributária e a hipótese probatória: quais fatos

De modo geral, poder-se-ia dizer que a forma como o direito tributário lida com fatos não difere do modo como o direito em geral trata a questão. O direito tributário incide sobre “fatos” da vida econômica, juridicizando-os para fins tributários, isto é, atribuindo-lhes importância para fins de incidência da norma tributária. Porém, sob a perspectiva da segurança jurídica, em razão das restrições às liberdades e direitos fundamentais que provoca (principalmente ao direito de propriedade), o direito tributário se diferencia de outras áreas do direito, no que diz respeito à submissão a uma norma de legalidade mais forte, por assim dizer, trazida em dispositivo constitucional expresso (art. 150, I, da Constituição).

6.1. O fato gerador

A noção de fato gerador da obrigação jurídica normalmente remete à ideia de o direito tributário tratar-se de um direito de sobreposição, isto é, o direito incide sobre situações fáticas ou figuras já disciplinadas por outras áreas do direito. Seja uma situação já disciplinada ou não, o que se afirma é que essa situação ou figura é, para fins da norma de incidência tributária, sempre um “fato jurídico”, um “fato jurídico tributário” previsto pelo legislador.

Uma nota constante do direito tributário é que o “fato gerador” da obrigação tributária está sempre descrito em lei. Sem previsão em lei, não se configura o fato gerador: haverá um fato da vida comum, ou um fato econômico, ou mesmo um fato relevante para outros ramos do direito, mas, para o direito tributário, será ele um fato juridicamente irrelevante, no que diz respeito ao nascimento da obrigação tributária⁵².

O *caput* do art. 116 do Código Tributário Nacional dispõe que se a situação elencada como “fato jurídico tributário” for uma situação de fato, isto é, não normatizada por outra área do direito, sua ocorrência se dá “desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”; já se a situação elencada como “fato jurídico tributário” for uma situação jurídica, isto é, disciplinada segundo outra área do

⁵² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 33.

direito, sua ocorrência se dá “desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”.

De todo modo, para o direito tributário, essas situações (“de fato” ou “jurídicas”) seriam sempre “fatos jurídicos”. O dispositivo do CTN teria nesse sentido o mérito de indicar que a incidência tributária independe de o indivíduo querer ou não praticar a conduta subjacente⁵³.

6.2. A identificação dos “fatos qualificáveis” para a comprovação

Para que um dado “fato jurídico tributário” seja tomado como base de incidência do tributo, ele deve (i) estar no âmbito de competência do ente tributante; e (ii) estar contemplado na norma de incidência específica.

Sobre estar no âmbito de competência, vê-se que o constituinte entendeu por atribuir a capacidade de instituição de tributos por meio de regras, e não de princípios. Isso afasta a livre ponderação dos fatos passíveis de tributação⁵⁴. Se a regra de competência se bastasse diretamente na capacidade contributiva, qualquer fato que comprovadamente revelasse capacidade contributiva poderia ser eleito como gerador da incidência tributária. Isso, no entanto, não ocorre.

A regra de legalidade tributária reforça que somente aqueles elementos fáticos estritamente contemplados pela norma de incidência, e desde que inseridos no estrito âmbito de competência do ente tributante, é que podem ser tidos como relevantes para a incidência de tributos. E são esses fatos, e não outros, que devem ser comprovados. Ou seja, a norma de legalidade realça quais os fatos efetivamente relevantes e que devem ser comprovados, excluindo outras considerações.

A legalidade apresentaria, por assim dizer, uma eficácia bloqueadora, impedindo que no processo interpretativo outros elementos, estranhos à norma, sejam objeto de exigência de comprovação para que determinado efeito tributário se suceda.

Essa perspectiva se associa à busca da verdade por correspondência e à importância dos critérios de valoração da prova. Admitida a “verdade por coerência”, muitas narrativas sobre os fatos poderiam ser construídas, inclusive sob a roupagem de teorias como “dever fundamental de pagar tributos” ou “interpretação econômica”, que pouco têm a contribuir para a comprovação de fatos. Note-se a contradição de autores que entendem que a atividade interpretativa é meramente declaratória do sentido normativo, mas ao mesmo tempo sustentam que o método da interpretação econômica da norma tributária reclamaria do intérprete uma tarefa muitas vezes “criativa” de estabelecer a “intenção fática”, para assim concluir pela incidência do tributo quando ficar demonstrada a alteração da “intenção jurídica”⁵⁵. Ou seja, nessa perspectiva, não haveria nenhuma possibilidade

⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 525-526.

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 218-219.

⁵⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 41-44.

de reconstrução da norma pelo intérprete, mas haveria espaço para criatividade na comprovação do fato, na posterior *aplicação* da norma.

Em termos gerais, portanto, os fatos objeto de comprovação, juridicamente relevantes, são aqueles aos quais se aplica a norma em questão. Ao mesmo tempo, não se descarta que o suporte fático legal não é um esquema predeterminado e preexistente que possa ser utilizado como uma espécie de rede para “capturar” a parcela de realidade capaz de fundar a aplicação da norma⁵⁶. Como visto, a comprovação dos fatos não necessariamente se dá por mera subsunção, pois concorrem muitas vezes na interpretação dos fatos descritos na norma aspectos de indeterminação da linguagem.

Aqui se poderia falar em arcos argumentativos e arcos probatórios: quanto maior o alcance argumentativo que fosse permitido ao intérprete em relação à norma, maior o arco de situações fáticas para comprovar que determinado efeito tributário ocorre. Seja como for, no contexto da decisão judicial, a referência a normas e princípios marcados pela generalidade não pode ser evitada, mas, enquanto vigente o princípio da legalidade, não se pode admitir a arbitrariedade de uma decisão que, mesmo justificada por uma equidade individual, leva em consideração somente a especificidade do caso concreto⁵⁷. No direito tributário, o arco argumentativo – e, por consequência, o respectivo arco probatório – não pode ser esticado mais do que o limite interpretativo da própria norma geral e abstrata.

7. Lançamento tributário e descoberta da verdade: quais provas

O lançamento tributário parte da interpretação da lei e da subsunção do fato à hipótese normativa, nos limites acima vistos. Como ato de aplicação do direito segundo determinado procedimento, o lançamento tributário tem a finalidade central de investigação dos fatos tributários, com vistas à sua prova e caracterização; em outros termos, trata da *premissa menor* do silogismo de aplicação da lei⁵⁸.

O presente tópico aborda algumas questões pontuais relacionadas à produção e à valoração de provas como parte indissociável do lançamento tributário que almeja alcançar uma correspondência subsuntiva da realidade à norma.

7.1. Irrelevância da adjetivação da verdade

É corrente a compreensão de que, sendo marcado o direito tributário por um prestígio superior do princípio da legalidade, tendente à proteção da esfera privada contra os arbítrios do poder, a valoração dos fatos no lançamento obede-

⁵⁶ TARUFFO, Michele. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. São Paulo: Marcial Pons, 2016, p. 229.

⁵⁷ TARUFFO, Michele. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. São Paulo: Marcial Pons, 2016, p. 231.

⁵⁸ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131.

ceria a um *princípio da verdade material*, cujos corolários seriam a *livre apreciação das provas* e a *admissibilidade de todos os meios de prova*, ainda que sob determinados limites legais⁵⁹. Conquanto possam ser válidas determinadas conclusões havidas dessa compreensão, cumpre ponderar as afirmações que as sustentam.

Com efeito, certas limitações decorrentes da legislação processual (ou mesmo decorrentes de fatores extrajurídicos, como a falta de interesse das partes na produção de uma ou outra prova) interferem na determinação da verdade dos enunciados que declaram fatos provados. Diante dessas restrições, parecem surgir duas alternativas excludentes e exaustivas: ou se abandona a definição de prova em termos de verdade, ou se sustenta que os casos em que se declara provado um enunciado sobre os fatos que resulta falso, na verdade, não estão provados⁶⁰.

Nesse caso, a pretensa distinção entre “verdade formal” (como aquela que se obtém em um contexto específico, caso do processo judicial) e “verdade material” (como aquela de que se fala fora do processo judicial) nada mais seria do que uma falsa saída ao dilema, que segue de pé do mesmo modo que apresentado⁶¹. A questão passa a ser não a distinção entre “diferentes verdades”, já que a verdade é uma só, mas a diferença entre a verdade de uma proposição, que não é dependente de nenhum sujeito que a expresse, e a atitude mental de um sujeito, a respeito da aceitabilidade de uma proposição como verdade⁶².

Dessa forma, a descoberta da verdade não é prerrogativa de um tipo de procedimento (penal ou civil, judicial ou administrativo, por exemplo), mas, novamente, depende da interação entre a regulação processual de cada ordenamento à vista dos *standards* de prova e da valoração racional da prova produzida. Em outras palavras, ou a verdade formal coincide com a material, ou desta diverge. Com isso se compreende que a adjetivação da “verdade” como “material” não é uma aplicação própria do lançamento tributário, na medida em que se reconhece que a busca probabilística da verdade permeia toda a atividade probatória no direito em geral, o que não seria diferente na seara tributária.

Se o que importa é a busca da verdade, independentemente de adjetivações, é de admitir-se, por exemplo, a chamada “prova extemporânea” no procedimento administrativo de controle da legalidade do lançamento, isto é, a possibilidade de juntada de laudos e documentos a qualquer tempo no processo administrativo fiscal, ainda que normas legais precluam o direito do contribuinte de apresentar prova em outro momento processual que não o da impugnação ao lançamento (art. 16, § 4º, Decreto n. 70.235/1972).

⁵⁹ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 131-132.

⁶⁰ BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 61.

⁶¹ BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 64.

⁶² BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 76.

7.2. Definição do standard

O que passa a ser relevante para fins do direito tributário, em razão das peculiaridades desse ramo, não é tanto a busca de determinada “verdade formal ou material”, mas a busca probabilística dessa verdade à vista da definição dos respectivos *standards* a serem utilizados.

Afinal, o respeito pela propriedade privada, que se traduz na legalidade, revela que no caso de incerteza sobre a aplicação da lei fiscal são mais fortes as razões de salvaguarda do patrimônio dos particulares do que as que conduzem ao seu sacrifício⁶³.

Devido à natureza das infrações e à gravidade das sanções impostas pela legislação tributária, a prova nessa área do direito deve ser baseada em um *standard* mais elevado, com um ônus probatório mais forte ao acusador, e não em meros juízos de verossimilhança. Como consequência, especialmente naqueles casos de lançamento tributário em que há risco de imposição de sanções altamente gravosas, como penalidades pecuniárias elevadas ou restrições severas ao exercício de atividades lícitas, o *standard* adequado é o da *prova clara e convincente*.

Para garantir que sejam feitas inferências adequadas sobre a hipótese a ser provada, tanto o Fisco quanto o contribuinte devem ter direito a provas robustas, confiáveis e relevantes, que revelem haver muito mais probabilidade de a hipótese em questão ser verdadeira do que não. Isso significa que, ainda que a descoberta da verdade não passe por *standards* mais elevados como o da *prova irrefutável* e o da *prova acima de qualquer dúvida razoável*, a prova bastante do fato tributário não se compadece com a representação da mera probabilidade de uma afirmação contrária⁶⁴.

Um exemplo de como se manifesta a “régua mais alta” do *standard* no lançamento tributário diz respeito ao recurso ao arbitramento ou à prova indiciária, que devem operar como exceção e não a partir de uma aplicação generalizada.

Tem-se o arbitramento administrativo como um meio de prova, que pode ser direto ou indiciário (como no caso da determinação da receita bruta omitida pelo contribuinte, prevista no art. 6º da Lei n. 8.846/1994). Como meio de prova, o arbitramento se traduz em uma inferência baseada em regras de experiência, por um órgão de aplicação do direito (administração tributária), a caracterizar *presunções simples*, decorrentes de norma legal⁶⁵.

Pois bem, sem estender em demasia a análise, pode-se reconhecer que o problema da legalidade do recurso ao arbitramento, no caso do imposto de renda das pessoas jurídicas, prende-se com o do valor da prova direta pré-constituída

⁶³ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 159.

⁶⁴ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 145.

⁶⁵ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 142.

que visa substituir, a escrituração do contribuinte⁶⁶. Como se sabe, na apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, parte-se do lucro líquido do exercício “determinado com observância dos preceitos da lei comercial” (art. 6º, § 1º, do Decreto-lei n. 1.598/1977). Assim, a escrituração “mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 1.598/1977). Evidentemente, a existência de escrituração regular não limita os poderes investigatórios das autoridades tributárias, que também podem se louvar “na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova” (art. 9º, *caput*, do Decreto-lei n. 1.598/1977). Porém, a substituição da prova direta (escrituração contábil) pela prova indireta (arbitramento) somente é admissível se a autoridade provar a “inveracidade dos fatos registrados” na escrituração (art. 9º, § 2º, do Decreto-lei n. 1.598/1977).

Assim, devido ao elevado *standard* probatório existente no direito tributário, o uso do arbitramento (que pode envolver provas indiciárias) é medida excepcional. Prefere o legislador tributário a prova direta, na comprovação dos fatos.

7.3. Deveres e valoração probatória

Sabe-se que a consequência da falta de prova no lançamento tributário é a nulidade por vício material do próprio lançamento. Isso facilmente se verifica no art. 142 do Código Tributário Nacional, que estatui o ônus de a autoridade administrativa, pelo lançamento, “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente” e “determinar a matéria tributável”. As dificuldades começam a surgir quando se indaga a quem compete provar e quais provas devem ser aceitas.

Na medida em que reconhece no processo uma busca correspondista da verdade, a moderna doutrina processualista não dá tanta ênfase à ideia de reparação do ônus da prova como critério decisório sobre os fatos. Alude-se, ao revés, a deveres probatórios. A diferenciação entre ônus e dever dá conta de que o primeiro é uma situação passiva subjetiva branda, com um comportamento “apreciado” pelo Direito, mas não categoricamente exigido, enquanto que o dever é uma situação passiva subjetiva radical, atribuído por uma regra jurídica imperativa e que descreve um comportamento (positivo ou negativo) categoricamente exigido pelo direito⁶⁷. Sustenta-se que no processo civil as partes possuiriam verdadeiros *deveres* de produção de provas, a bem da completude do material probatório.

Transpostas essas análises para o lançamento tributário, ao qual se soma uma natureza acusatória, não haveria propriamente um ônus probatório das autoridades administrativas, e sim “um verdadeiro encargo de prova ou dever de

⁶⁶ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 146.

⁶⁷ RAMOS, Vitor de Paula. *Ônus da prova no processo civil: do ônus ao dever de provar*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 131-132.

investigação”⁶⁸. Por certo, existem as presunções legais relativas (como a da distribuição disfarçada de lucros), que transferem ao acusado o encargo probatório de demonstrar o fato contrário ao presumido pela lei, e situações excepcionais em que a própria lei atribui ao contribuinte o ônus probatório, como em determinados casos o “de fatos registrados na sua escrituração” (art. 9º, § 3º, do Decreto-lei n. 1.598/1977). Não obstante, sendo da natureza do lançamento a constituição do crédito tributário, não seria adequado que as regras de decisão sobre o fato incerto dependessem de uma repartição entre as partes do encargo probatório, de modo que a decisão final do processo fosse inevitavelmente desfavorável àquele que não se liberou do seu encargo⁶⁹.

Ao revés, o que se espera no cumprimento do dever investigatório tributário, à vista do *standard* de prova clara e convincente, é que os aplicadores realizem uma valoração racional da prova, com base nos critérios lógico-jurídicos citados. Recai ao contribuinte, indubitavelmente, um “dever de colaboração na instrução do procedimento”, facultando os meios de prova em seu poder e prestando as declarações e os esclarecimentos cabíveis, nos termos da lei⁷⁰. Sem prejuízo, no lançamento tributário, a valoração racional da prova é incumbência precípua do órgão de aplicação do direito.

8. Conclusão

O presente trabalho se baseou em uma teoria racionalista de prova. Essa teoria reconhece, no âmbito de um procedimento organizado, a utilização de raciocínios indutivos devidamente justificados que sustentem a hipótese a ser provada. Ao mesmo tempo, a adoção dessa teoria acarreta a defesa de algumas teses centrais⁷¹: (a) a busca da verdade como objetivo institucional da atividade probatória no processo administrativo ou judicial; (b) embora nunca se possa ter certeza racional de que um enunciado empírico é verdadeiro, a aceitação do conceito de verdade como correspondência, na busca de que os enunciados declarados provados no processo correspondam ao ocorrido no mundo, fundada na suficiência dos elementos de juízo a favor desses enunciados; e (c) o recurso às metodologias e análises próprias da epistemologia geral para a valoração da prova, por serem esses os melhores instrumentos disponíveis para maximizar as probabilidades de que a decisão adotada sobre os fatos corresponda à verdade. A defesa dessas teses não significa descurar-se dos critérios normativos que se referem à

⁶⁸ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156.

⁶⁹ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 158.

⁷⁰ XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 161.

⁷¹ BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Valoração racional da prova*. Trad. de Vitor de Paula Ramos. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 21-22.

comprovação de fatos, mas busca qualificar o processo de tomada de decisão a esse respeito.

No direito tributário, a legalidade, em uma perspectiva de segurança jurídica e de limitação ao poder de tributar, opera como um limite das questões relevantes que devem ser comprovadas para fins de atribuição de um efeito tributário buscado pela regra. A busca da verdade probatória teria assim seu limite na regra tributária, essa sim a “verdade” pretendida pelo legislador. Comprovam-se fatos com base em normas, e não fatos com base em preferências ou valorações normativas do julgador.

Limitações da legislação processual (ou mesmo decorrentes de fatores extrajurídicos, como a falta de interesse das partes na produção de uma ou outra prova) interferem na determinação da verdade dos enunciados que declaram fatos provados. Não obstante, apresenta-se falso o dilema quanto a qual “verdade” seguir, “material” ou “formal”. Não existem “diferentes verdades”, quando se persegue uma ideia de verdade por correspondência. Se assim o é, deve-se admitir a chamada “prova extemporânea” no procedimento administrativo de controle da legalidade do lançamento, assim como deve-se reconhecer a excepcionalidade do recurso ao arbitramento ou à prova indiciária nessa seara.

A comprovação de fatos no lançamento tributário, especialmente nos casos em que há risco de imposição de sanções altamente gravosas, não se deve pautar na mera verossimilhança, e sim no *standard* da *prova clara e convincente*. Como consequência, tanto o Fisco quanto o contribuinte devem ter direito a provas robustas, confiáveis e relevantes, que revelem haver muito mais probabilidade de a hipótese em questão ser verdadeira do que não.

Ao passo que se reconhece o dever de os contribuintes prestarem as informações que lhes forem solicitadas, nos termos da lei, e de colaborarem para o esclarecimento dos fatos, a ideia de repartição do ônus da prova tem alcance limitado no lançamento tributário. Sendo o lançamento uma atividade voltada à busca da subsunção de fatos verdadeiros à norma, alude-se mais propriamente a *deveres probatórios* no procedimento administrativo: de colaboração, por parte dos contribuintes, e de investigação e valoração racional da prova, por parte das autoridades que irão aplicar o direito.

9. Referências bibliográficas

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.
- 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: Thomson Reuters-RT, 2018.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

- BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Valoração racional da prova*. Trad. de Vitor de Paula Ramos. Salvador: Juspodivm, 2021.
- FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- GUASTINI, Riccardo. *Interpretar e argumentar*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021.
- MAZZARESE, Tecla. Interpretación literal: juristas y lingüistas frente a frente. *Doxa – cuadernos de filosofía del derecho* v. 23, 2000.
- MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- MOTTA, Otávio. Teoria da decisão jurídica e prova: justificação da admissibilidade e valoração probatória. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). *Direito, razão e argumento: a reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos com base na teoria do direito*. São Paulo: Malheiros, 2020.
- RAMOS, Vitor de Paula. *Ônus da prova no processo civil: do ônus ao dever de provar*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- RAMOS, Vitor de Paula. *Prova documental – do documento aos documentos. Do suporte à informação*. Salvador: Juspodivm, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Madrid: Editorial Trotta, 2002.
- TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008.
- TARUFFO, Michele. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. Trad. de Vitor de Paula Ramos. São Paulo: Marcial Pons, 2016.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.