

STANDARD DE PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA CRÍTICA SOBRE A “PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO” E O “LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR”

Ricardo Oliveira Pereira

Mestrando em Direito Tributário na PUC-SP. Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP. Advogado.

Tiago Carneiro da Silva

Mestre em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET e em Direito Público pela PUC-Minas. Graduando em Ciências Contábeis na Fipecafi. Advogado.

Artigo recebido em 01.12.2023 e aprovado em 23.12.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A distinção entre “fato” e “evento” 3 Conhecimento e verdade 4 Direito probatório fundado em regras 5 Os fatos e a sua relevância para o direito 6 Prova como juízo probabilístico 7 Os *standards* de prova 8 A valoração racional da prova 9 *Standard* de prova no direito tributário e presunção de legitimidade dos atos administrativos 10 A motivação do lançamento tributário 11 O *standard* de prova no direito tributário e o livre convencimento motivado do julgador 12 Conclusões 13 Referências.

RESUMO: O juiz não possui discricionariedade na apreciação das provas em matéria tributária. Isto porque as provas são delimitadas, inicialmente, por meio de leis e valoradas de acordo com critérios de inferência. Assim, o *standard* a ser adotado depende da solidez da inferência probatória. Partindo de tais premissas, o presente artigo analisa criticamente a presunção de legitimidade do crédito tributário e o livre convencimento motivado do julgador.

PALAVRAS-CHAVE: Critérios de inferência. *Standard* de prova. Presunção de legitimidade. Livre convencimento motivado.

STANDARD OF PROOF IN TAX LAW: A CRITIQUE OF THE “PRESUMPTION OF LEGITIMACY OF TAX CREDIT” AND THE “FREE CONVICTION OF THE JUDGE”

CONTENTS: 1 Introduction 2 The distinction between “fact” and “event” 3 Knowledge and truth 4 Evidence law based on rules 5 The facts and their relevance to the law 6 Evidence as a probabilistic judgment 7 The standards of proof 8 The rational assessment of evidence 9 Standard of proof in tax law and presumption of legitimacy of administrative acts 10 The motivation for tax assessment 11 The standard of proof in tax law and the free motivated conviction of the judge 12 Conclusions 13 References.

ABSTRACT: The judge has no discretion in assessing the evidence in tax matters. This is because the proofs are delimited, initially, by means of laws and valued according to inference criteria. Thus, the standard to be adopted depends on the solidity of the probative inference. Based on these assumptions, this article critically analyzes the presumption of legitimacy of the tax credit and the free motivated conviction of the judge.

KEYWORDS: Inference criteria. Proof standard. Presumption of legitimacy. Motivated free conviction.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a jurisprudência vem se desenvolvendo no sentido de admitir duas máximas na atividade probatória do direito tributário, quais sejam: a “presunção de legitimidade do crédito tributário” e o “livre convencimento do julgador”.

Isto é, quando a validade do lançamento tributário é submetida ao crivo do Poder Judiciário, normalmente se invoca, por parte do fisco, a afirmação no sentido de que o ato administrativo lavrado pelas autoridades fiscais goza de “presunção de legitimidade”, de tal sorte que o fisco não precisa apresentar qualquer prova em juízo, cabendo unicamente ao contribuinte afastar a presunção de que os fatos alegados no lançamento correspondem à realidade. Nota-se, evidentemente, que se trata de uma prática manifestamente desproporcional no que tange aos deveres de produção probatória.

De modo a exemplificar a afirmativa acima, destaca-se que o Superior Tribunal de Justiça, na oportunidade do julgamento do REsp n.1.110.925/SP, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, decidiu que a circunstância de constar o nome do aludido terceiro na certidão de dívida ativa dispensaria a apresentação, por parte da Fazenda, de qualquer prova nesse sentido, na medida em que “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”¹.

Já no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), existe uma jurisprudência no sentido de que a presunção de legitimidade do ato administrativo impõe ao contribuinte o ônus de demonstrar a incorreção da classificação de sua atividade profissional para fins de contribuição ao Seguro de Acidentes ao Trabalho (SAT/RAT)².

Também é comum, nos Tribunais Superiores, a referência ao “livre convencimento motivado do julgador” para afastar qualquer possibilidade de revisão. Exemplificando tal afirmativa, destaca-se que no julgamento do REsp n. 1.117.139/RJ, de relatoria do Ministro Luiz Fux, o Superior Tribunal de Justiça consignou o entendimento no sentido de que “a apontada violação dos artigos 130 e 131, do CPC, não restaria configurada, quando o Tribunal de origem, prestigiando o livre convencimento motivado do julgador, considera desnecessária a produção de prova”³.

Assim, por meio da presunção de legitimidade do crédito tributário, atribui-se ao contribuinte, relativamente ao lançamento tributário, todo o ônus de prova sobre quaisquer circunstâncias. Por outro lado, com fundamento no livre convencimento, exclui-se toda possibilidade de controle racional do julgador na apreciação das provas. Tal situação conduz a graves arbitrariedades em matéria tributária.

É o que se passará a analisar no presente artigo, com base nos critérios de aferição probatória e nos *standards* de prova.

2 A DISTINÇÃO ENTRE “FATO” E “EVENTO”

O evento se esvai no tempo e no espaço. O que sobra são apenas os vestígios, os quais servem como base para construção do fato jurídico. O fato, por sua vez, é concebido enquanto enunciado denotativo de uma situação. Conforme o escólio doutrinário de Tercio Sampaio Ferraz Jr., “fato não é, pois, algo

-
1. STJ, REsp n. 1.110.925/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 22.04.2009, *DJe* 04.05.2009.
 2. CARF, Acórdão 2201-006.152, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, Rel. Cons. Daniel Bezerra, j. 03.03.2020.
 3. STJ, REsp n. 1.117.139/RJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 25.11.2009, *DJe* 18.02.2010.

concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”⁴.

Segundo Gregorio Robles⁵, é impossível descrever qualquer fenômeno. Isto é: a apreciação humana necessariamente implica uma construção de sentido. O indivíduo, agindo assim, constrói o fato e realidade. O acontecimento natural pertence ao mundo da experiência, e não ao sistema jurídico. O evento deve ser relatado em linguagem social, para ser fato social. E o fato social precisa ser vertido em linguagem jurídica, para dar nascimento ao fato jurídico⁶.

Em suma, os eventos se apresentam como ocorrências materiais, verificados no mundo da experiência. Os fatos, por sua vez, consistem em enunciados linguísticos que relatam e constituem os acontecimentos perante a realidade social. E o evento se torna fato, caso seja relatado em linguagem. E o fato social é relatado em linguagem jurídica, para se tornar fato jurídico. Eis a diferença entre os institutos aqui suscitados.

3 CONHECIMENTO E VERDADE

Destaca-se, inicialmente, que a verdade e a falsidade afastam a relação entre o sujeito e o objeto do mundo sensível (verdade por correspondência). A verdade é o resultado da contraposição de proposições linguísticas, devidamente expedida pelo sujeito sobre o objeto de conhecimento⁷.

Nesse sentido, em consonância com a lógica clássica, verdade e falsidade são qualificativos aplicáveis ao conteúdo de enunciados descritivos da ciência do direito. Assim, o objeto de investigação é justamente o direito positivo, mais especificamente os enunciados jurídicos veiculadores de provas, que se submetem à lógica deontica e à consequente validade de suas proposições⁸.

4. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1993. p. 253.

5. ROBLES MORCHON, Gregorio. *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas, 1998. p. 129.

6. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 50.

7. FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 4.

8. FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 4.

Isto é, os fatos jurídicos são submetidos aos valores de verdade e falsidade. Os aplicadores do direito precisam conhecer o fato, de modo a saber se o evento nele descrito é judicialmente verdadeiro ou falso para que, posteriormente, possam desenvolver o processo de positivação⁹.

Resta importante afirmar, também, que a verdade se encontra ligada à prova, na medida em que é por meio dela que se torna possível afirmar ideias verdadeiras ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ou seja, a prova deverá evidenciar a correspondência entre a proposição que alega a ocorrência ou ino-orrência de um fato e a que traz elementos probatórios¹⁰.

O conhecimento é redutor de complexidades. Isto é, o conhecimento é juízo que se constrói acerca de um objeto, o que requer, necessariamente, a presença da linguagem.

No entanto, a realidade física independe da linguagem, mas, neste estágio, ela é desconhecida pelo homem, de tal sorte que se perde no tempo e no espaço. Para conhecer os eventos, necessária se faz a presença de linguagem a eles referente. No mesmo sentido entende a Professora Rita Ferragut¹¹, para quem:

O evento enquanto fenômeno físico ocorrido no tempo e espaço e perceptível pelos sentidos humanos, não é objeto do estudo e das prescrições do direito, já que, por não estar vertido em linguagem, é inalcançável pelo homem. O evento, ademais, não é condição necessária para a produção dos efeitos jurídicos tributários, porque uma vez diante do fato – enunciado linguístico sobre as coisas e os acontecimentos, sobre as pessoas e suas manifestações –, o evento nele descrito somente não é considerado como ocorrido se sua inexistência for devidamente comprovada, já que é o fato, e não o evento, que é relevante para o direito.

O distanciamento entre a realidade social e a jurídica é perceptível quando um fato, diante da linguagem das provas, verifica-se não ter ocorrido. Isto porque a apreensão total do objeto se revela impossível. Justamente por isso que, no direito, busca-se a manifestação linguística do evento que, por se sujeitar à

9. FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 6.

10. FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 8.

11. FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 10.

linguagem das provas, tende a se aproximar do acontecimento físico. Do mesmo modo entende Beltrán, para quem “a única coisa que se pode provar é o enunciado que afirma a existência de uma mesa em minha sala, não a própria mesa”¹².

Segundo Martin Heidegger¹³, o enunciado é verdadeiro quando aquilo que designa (proposição) está de acordo com a coisa sobre a qual se pronuncia (fenômeno). Assim a verdade pertence ao mundo das relações¹⁴. Ou seja, a verdade não é apreendida de maneira fixa, ao passo que acontece por meio de relações, estabelecidas dentro de um determinado tempo histórico e espaço social. Em razão de tais considerações, pode-se dizer que as relações são provisórias, de tal sorte que são passíveis de serem afastadas e alteradas no decorrer do tempo.

No mesmo sentido, Martin Heidegger complementa:

O verdadeiro, seja uma coisa verdadeira ou uma proposição verdadeira, é aquilo que está de acordo, que concordo. Ser verdadeira e verdade significam aqui: estar de acordo, e isto de duas maneiras: de um lado, a concordância entre uma coisa e o que dela se previamente se presume, e, de outro lado, a conformidade entre o que é significado pela enunciação da coisa¹⁵.

O fato jurídico tributário, para assumir o foro de verdade, não necessariamente precisa reproduzir o evento, mas deve buscar a adequada correspondência entre as provas que se têm sobre ele¹⁶.

As proposições têm caráter aproximativo da realidade, de modo que não é possível representá-las em sua completude. Se a realidade não pode traduzir completamente a realidade empírica, afirma-se, segundo Rita Ferragut, “que o conhecimento fidedigno da realidade é uma ilusão”¹⁷.

Desse modo, a pretensão de afirmar racionalmente uma verdade absoluta mostra-se impossível em qualquer área do conhecimento. Ou seja,

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

13. HEIDEGGER, Martin. *Sobre a essência da verdade*. São Paulo: Nova Cultural, 1989. p. 120.

14. FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 6.

15. HEIDEGGER, Martin. *Sobre a essência da verdade*. São Paulo: Nova Cultural, 1989. p. 125.

16. FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 4.

17. FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 8.

o conhecimento científico e empírico é uma verdade relativa¹⁸. Daí por que, ao longo do tempo, novas teorias foram surgindo e substituindo as anteriores, não pelo simples motivo de que as novas seriam verdadeiras e as antigas falsas, mas porque um conhecimento mais aproximado da realidade se tornou possível¹⁹. Um enunciado não é, simplesmente, mais ou menos verdadeiro, isto é, a verdade não é uma questão de grau, mas pode haver diferentes graus de confirmação acerca da verdade de determinado enunciado²⁰.

A verdade, contudo, não é descoberta, mas criada pelo ser humano, segundo os ditames normativos de determinado sistema. Por isso é irrelevante a classificação entre verdade material e formal.

Ou seja, a verdade é a relação entre significações construídas pelo intérprete, sendo o resultado do confronto de proposições. Sujeita-se, assim, à refutação por meio de outras linguagens igualmente competentes, de tal sorte que, se a contestação resistir, a proposição será verdadeira²¹.

Para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro para o direito, não se faz necessário que o relato corresponda literalmente ao evento (circunstância impossível), mas requer que o enunciado descritivo seja elaborado de acordo com as regras do sistema, submetendo-se às provas e às refutações²².

Assim, 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 diante de diferentes contextos, não seja fruto de preferências pessoais, mas, por outro lado, que seja fundado em razões objetivas que amparem o seu conhecimento, e que seja resultante de dados cognoscitivos decorrentes de um conjunto de provas²³.

A prova se apresenta como um fato, como um enunciado linguístico. Mas não um enunciado qualquer, e sim um enunciado normativo. A prova é, simul-

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

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

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

21. FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 9.

22. FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 10.

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

taneamente, fato e norma em sentido amplo, pois consiste em proposição que influi na constituição do fato jurídico tributário. Tal entendimento resta assim formalizado²⁴:

$$[Fa . (F_1 . F_2 . F_3 . \dots F_n)] \rightarrow Fjt^{25}$$

A norma individual e concreta é representada pela seguinte formalização:

$$D (Fjt \rightarrow S'RS'')^{26}$$

Pode-se concluir que F_1 , F_2 , F_3 e F_n são enunciados normativos que atestam Fa e auxiliam, efetivamente, na composição de Fjt , sendo esse último também um enunciado normativo, que se configura no antecedente da norma individual e concreta.

Em suma, a verdade lógico-jurídica é construída segundo o discurso jurídico. Isto é, os fatos jurídicos apenas são verdadeiros após sujeitarem-se às provas, e a elas resistirem.

No entanto, apesar de a construção das provas ser realizada por meio da linguagem, é importante dizer que o direito probatório deve ser fundado em regras legais. É o que se passa a analisar no próximo tópico.

4 DIREITO PROBATÓRIO FUNDADO EM REGRAS

O enunciado é verdadeiro quando for provado segundo as regras do próprio direito. Por outro lado, convém assinalar que as regras jurídicas delimitam as possibilidades factuais que podem ser provadas, excluindo tudo que não esteja por ela contemplada.

Explica-se. Joseph Raz²⁷ defendia o entendimento no sentido de que as regras jurídicas são elas mesmas excludentes, de modo que o direito, de uma maneira geral, trata-se de uma prática excludente. Caso contrário, poder-se-ia

24. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 50.

25. Fa = fato do antecedente normativo; Fjt = fato jurídico tributário.

26. D é o functor-de-functor, indicador da operação deontica incidente sobre o liame de implicação proposicional; Fjt representa o fato jurídico tributário em sentido estrito; \rightarrow é o conectivo implicacional; S' e S'' simbolizam os sujeitos de direito vinculados pela relação jurídica R .

27. RAZ, Joseph. *The authority of law: essays in law and morality*. Oxford: Clarendon Press, 1978.

dizer que o juiz teria a possibilidade de simplesmente decidir com base em preferências pessoais.

O direito, assim, é um sistema excludente, de tal sorte que o sistema jurídico cumpre o seu papel ao tirar da mesa aqueles fatores e razões que um decisor ideal, e livre de restrições, tomaria como relevante.

O sistema jurídico faz isso em prol dos objetos jurídicos de confiança, previsibilidade e estabilidade, de modo a limitar a discricionariedade dos julgadores. Daí a tradicional diferença existente entre o Estado de Direito e a vontade individual do julgador, o que naturalmente explica a inafastabilidade de os julgadores atuarem dentro dos limites da sua autoridade legítima.

Destarte, segundo os ensinamentos de Frederick Schauer²⁸, o uso disseminado de regras excludentes do domínio jurídico normativo por parte do sistema jurídico sugere, efetivamente, uma inversão no ônus da argumentação. Ou seja, é possível que haja boas razões para afastar as regras excludentes da investigação factual, mas tal afastamento deve ser entendido como uma exceção ao modo pelo qual o sistema normalmente funciona. Daí se pode conceber a “tradição da prova livre”, defendida por Bentham²⁹, como uma exceção ao modo como o sistema jurídico normalmente funciona, de tal sorte que resta necessário impor um ônus de justificação.

A produção de provas fundada em regras impossibilita, assim, que cada integrante de determinada sociedade tente localizar a verdade por meio de métodos que lhe parecem melhores. O sistema jurídico se estabelece justamente para, em tese, garantir a previsibilidade e a estabilidade nas relações jurídicas, na medida em que cada integrante deve produzir provas tuteladas pelo próprio direito.

5 OS FATOS E A SUA RELEVÂNCIA PARA O DIREITO

Além de estabelecer regras excludentes, destaca-se que o direito valora os fatos e, por meio das normas jurídicas, erige à categoria de fatos jurídicos aqueles que têm relevância para as relações jurídicas³⁰. Nesse sentido,

28. SCHAUER, Frederick. Em defesa de um direito probatório fundado em regras – e da epistemologia também. *Teoria Jurídica Contemporânea*, v. 1, n. 2, p. 327, jul./dez. 2016.

29. BENTHAM, Jeremy. *Rationale of judicial evidence: specially applied to english practice*. London: Hunt & Clark, 1827.

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

o direito seleciona os acontecimentos reais, os fatos “brutos”, atribuindo-lhes relevância jurídica³¹.

Levando em consideração que a norma é o produto de uma atividade interpretativa de atribuição de sentido normativo, e que esse sentido nem sempre é unívoco, reconhece-se que a determinação de fatos relevantes para a aplicação da norma não é mero silogismo. Assim não basta verificar o que exige o antecedente normativo, devendo-se, antes, haver um processo interpretativo para determinar o sentido normativo, além de definir quais elementos fáticos são relevantes para a sua aplicação, permitindo o processo de subsunção³².

É importante assinalar que o direito tributário incide sobre “fatos” da vida econômica, juridicizando-os para fins de incidência da norma tributária. No entanto, em razão das restrições aos direitos fundamentais (direito de propriedade, por exemplo), consigna-se que o direito tributário se diferencia de outras áreas do direito, pois está submetido, com ainda mais rigor, ao princípio da legalidade, nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal³³.

A “hipótese de incidência” da obrigação tributária está prevista em lei. Sem a previsão em lei, não há a configuração da hipótese, de tal sorte que haverá um fato da vida comum – ou fato econômico – que pode ser, eventualmente, relevante para outras áreas do direito, mas não para o direito tributário³⁴.

Para que o “fato jurídico tributário” seja tomado como base de incidência do tributo, ele necessariamente deve estar no âmbito de competência do ente tributante; bem como deve estar contemplado na norma de incidência³⁵.

O fato jurídico tributário deve estar no âmbito de competência do ente tributante, na medida em que a Constituição Federal determinou que a capacidade de instituição de tributos deve ser feita por meio de regras, e não de princípios³⁶. Isso justamente para afastar a livre ponderação dos fatos passíveis de tributação,

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

32. CHARNESKI, H. Comprovação de fatos no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 165, 2022.

33. CHARNESKI, H. Comprovação de fatos no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 165, 2022.

34. CHARNESKI, H. Comprovação de fatos no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 167, 2022.

35. CHARNESKI, H. Comprovação de fatos no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 167, 2022.

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

de tal modo que, caso seja possível estabelecer a ponderação de princípios, qualquer fato que revelasse capacidade contributiva poderia ser considerado gerador de incidência tributária. Tal possibilidade, no entanto, não ocorre.

A legalidade reforça o entendimento no sentido de que somente aqueles elementos fáticos estritamente contemplados pela norma de incidência, e desde que inseridos no âmbito de competência do ente tributante, seriam relevantes para que houvesse a incidência dos tributos. São justamente esses fatos, e não outros, que devem ser efetivamente comprovados. Isto é, a legalidade tributária consigna quais os fatos são relevantes e que devem ser comprovados, excluindo os demais fatos que são, sobremaneira, irrelevantes para a tributação.

A legalidade apresenta uma eficácia bloqueadora, de modo a impedir que, no processo interpretativo, outros elementos factuais, estranhos à norma, sejam objeto de comprovação³⁷.

Em suma, o alcance da verdade absoluta encontra-se fora dos domínios da capacidade cognitiva em qualquer campo do conhecimento. No entanto, existem procedimentos probatórios concebidos para apurar a verdade de determinados fatos e regras que estabelecem, *a priori*, o valor de algumas informações. É o que se passa a analisar a seguir.

6 PROVA COMO JUÍZO PROBABILÍSTICO

Os procedimentos probatórios foram construídos com base naquilo que se convencionou chamar de “princípio de livre convencimento dos julgadores”, amplamente difundido como forma de estabelecer uma valoração discricionária das provas pelo julgador, que se veria livre não apenas de regras, mas também de qualquer critério racional de valoração, na busca pela verdade.

No entanto, há que se afastar uma concepção irracionalista do livre convencimento, que é alheia ao próprio direito. Busca-se, assim, uma concepção sistêmica do processo comprometido com a apuração da verdade dos fatos³⁸. Para que haja critério racional, resta necessário que se estabeleça um juízo probabilístico (probabilidade lógica) para determinar quais inferências são possíveis

37. CHARNESKI, H. Comprovação de fatos no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 168, 2022.

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

de serem afirmadas por meio de provas relevantes, e como essas inferências conduzem às conclusões sobre os fatos alegados³⁹.

O referido conhecimento, no âmbito das provas, envolve raciocínios por inferência. Inferência trata-se de um raciocínio indutivo que se contrapõe ao raciocínio dedutivo⁴⁰. No raciocínio dedutivo, se as premissas são verdadeiras, a conclusão necessariamente será verdadeira, de tal sorte que o critério aplicável é a validade, ou seja, tem-se um argumento inderrotável. O raciocínio indutivo, por outro lado, tem como critério aplicável a força, isto é, ainda que as premissas sejam verdadeiras, a conclusão apenas provavelmente será verdadeira, na medida em que novas informações poderão alterá-la de forma significativa⁴¹.

É justamente isso o que ocorre num processo, na medida em que o juiz não tem acesso aos fatos, mas tão somente aos “fatos provados”⁴². Isto é, uma testemunha declara que “X”, e o juiz infere que “X” é verdade. Assim, ao utilizar o raciocínio indutivo, a verdade das premissas adotadas não o conduz à verdade da conclusão, mas é uma razão para aceitar a conclusão. Trata-se, portanto, de uma probabilidade que, no processo, revela-se como verdadeira, na medida em que existem elementos racionais suficientes de prova para justificar uma afirmação a favor ou contra a verdade de algo que se alega no processo⁴³.

Além de abordar a produção probatória concebida com base nas regras, e aplicada segundo o raciocínio indutivo, resta necessário abordar os *standards* de prova, que são os requisitos a serem satisfeitos para que determinados fatos possam ser considerados provados. Em segundo lugar, também serão abordadas a força e a consistência dos critérios para valoração da prova⁴⁴. É o que se passa a analisar a seguir.

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

40. ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 43, v. 282, p. 116, 2018.

41. CHARNESKI, H. Comprovação de fatos no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 167, 2022.

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

43. CHARNESKI, H. Comprovação de fatos no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 170, 2022.

44. ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 43, v. 282, p. 114, 2018.

7 OS STANDARDS DE PROVA

Os *standards* probatórios se referem ao grau de confirmação que cada enunciado deve obter para poder ser considerado provado⁴⁵. Isto é, quando uma prova (substantivo), prova (verbo). Tal denominação conota, assim, os requisitos que devem ser satisfeitos para que os fatos sejam considerados provados.

Para que um enunciado seja considerado provado, além de sua sujeição às regras, sujeita-se aos requisitos para sua admissibilidade dentro do sistema jurídico.

Desse modo, os *standards* podem variar entre *prova irrefutável* (própria de âmbito de direitos em que há restrição de direitos de personalidade, como nos casos de investigação de paternidade, que proporcionam um índice de probabilidade que se aprova a 100%), *prova acima de qualquer dúvida razoável* (exige que, se houver qualquer dúvida sobre a hipótese, essa dúvida seja tão insignificante que uma pessoa razoável ainda assim considera 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* (obtida por meio de uma constatação de “probabilidade prevalente”)⁴⁶.

Normalmente é aceito o *standard* da “prova acima de qualquer dúvida razoável” para o processo penal, e os demais (menos severos), para o processo civil. Todavia, a divisão dos critérios não é tão simples, pois no processo penal, por exemplo, assim como pode haver sentença que afeta diretamente a liberdade das pessoas, também existem sanções menos severas, tais como a retirada de uma carteira de habilitação. Por outro lado, no processo civil, a sentença pode ser relacionada à retirada do pátrio poder sobre o filho⁴⁷. Destaca-se, assim, que a escolha dos *standards* não depende da natureza do processo envolvido, mas sim das consequências jurídicas previstas pelo direito para cada caso concreto⁴⁸.

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

46. ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 43, v. 282, p. 117-118, 2018.

47. BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Valoración racional da prova*. Tradução: Vitor de Paula Ramos. Salvador: Juspodivm, 2021. p. 200.

48. CHARNESKI, H. Comprovação de fatos no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 167, 2022.

8 A VALORAÇÃO RACIONAL DA PROVA

Destaca-se, inicialmente, que os critérios de admissão da prova são constituídos pela relevância, pela pertinência e pela controvérsia. Há relevância, quando a prova possibilita chegar numa verdade; há pertinência, quando a prova diz respeito ao mérito da causa; ao passo que há controvérsia, quando duas ou mais versões colidem a respeito do mesmo fato⁴⁹.

Há, também, regras de exclusão probatória, que visam a concretizar outros valores igualmente importantes para o sistema jurídico. Como, por exemplo, no direito brasileiro, inadmitem-se “as provas obtidas por meios ilícitos” (art. 5º, LVI, da Constituição Federal).

Além disso, existem as regras sobre a produção de provas. Isto é, regras que tangenciam sobre quem deve ou pode produzir provas, dentro dos ditames dos princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da Constituição Federal).

Sendo ultrapassada a fase de admissão de provas, por meio da qual há a produção de provas assegurada pelo contraditório e pela ampla defesa, chega-se na fase valorativa. Nesta fase há valoração racional, que, segundo Heron Charneski⁵⁰:

[...] 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.

Para tornar racional a valoração da prova, aplicam-se alguns critérios amplamente discutidos pela doutrina, quais sejam: “a fundamentação das inferências ou dos critérios inferenciais, a confiabilidade, a precisão, a variedade, a abrangência, a concordância, a coerência e a singularidade”⁵¹.

Os critérios inferenciais podem constituir as “máximas da experiência, presunções ou definições”. Ou seja, as máximas da experiência são expressamente

49. 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.

50. CHARNESKI, H. Comprovação de fatos no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 167, 2022.

51. CHARNESKI, H. Comprovação de fatos no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 167, 2022.

admitidas pelo art. 375 do Código de Processo Civil, de tal sorte que compreendem aquelas provas decorrentes da “observação do que ordinariamente acontece”. Trata-se de provas, assim, que expressam os comportamentos humanos regulares⁵². Já as presunções, por outro lado, são oriundas de um processo lógico, pelo qual o legislador infere o fato desconhecido cuja existência é provável⁵³.

Nesse sentido, o primeiro requisito da atividade valorativa é que o critério inferencial utilizado seja devidamente justificado e fundamentado.

Já o critério de “confiabilidade” tem por objetivo avaliar se o julgador pode confiar no meio de prova⁵⁴. É verificado, por exemplo, com a credibilidade e validação científica de laudos periciais, bem como no reconhecimento de autenticidade de determinado documento.

O critério da “precisão”, por sua vez, diz respeito ao grau mínimo de exatidão necessário para se considerar o meio de prova suficiente para comprovar a hipótese⁵⁵. E o critério da “variedade” se refere à diversidade dos meios de prova, estabelecido no sentido de determinar que, quanto maior forem os meios de prova, maior a probabilidade da configuração da hipótese a ser comprovada⁵⁶.

O critério da “abrangência” estabelece que todas as informações relevantes disponíveis para confirmar e infirmar a hipótese sejam apreciadas. De modo a exemplificar o referido critério, pode-se citar o caso de um paciente que sofre um acidente de carro. O médico examina a mão e conduz a sua imobilização, em razão da restrição dos movimentos da mão. Mas além do exame clínico, a fratura tem que ser comprovada por um raio-X. Essa seria justamente a abrangência, que aproxima ainda mais a valoração da prova da ideia de verdade por correspondência, de modo que tal aferição probatória é de extrema importância

52. ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 43, v. 282, p. 133, 2018.

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

54. 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.

55. ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 43, v. 282, p. 124, 2018.

56. ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 43, v. 282, p. 129, 2018.

para o direito tributário, na medida em que o acervo não se limita apenas à “primeira impressão” na comprovação dos fatos⁵⁷.

O critério da “concordância” reforça a ideia de que as provas, caso analisadas em conjunto, indicam para a mesma direção, de modo que não entrem em conflito⁵⁸. Por exemplo, caso um contrato tenha cláusulas sobre a natureza da operação, é possível confrontá-las com a descrição das operações constantes na nota fiscal.

O critério da “singularidade” determina, por sua vez, que o aplicador avalie e justifique se foram afastadas as hipóteses alternativas. Por exemplo, se na arma da qual partiu o tiro foram encontradas impressões digitais de duas pessoas, há duas hipóteses com exatamente o mesmo grau de probabilidade, de tal sorte que não se pode considerar provada nenhuma delas⁵⁹.

Em suma, verifica-se que a valoração racional da prova remete ao processo. Dentro do referido processo, “o aplicador não é livre para valorar a prova”, na medida em que essa atividade, conforme visto alhures, também depende de uma argumentação lógica controlável pelo próprio direito.

Tendo em vista a legalidade, o que passa a ser relevante para o direito tributário não é a busca pela verdade material ou formal, mas a busca probabilística dessa verdade, à vista da definição dos *standards* a serem utilizados.

Aliás, levando em consideração o respeito pela propriedade privada, que se traduz na legalidade, destaca-se o seguinte entendimento: no caso de incerteza sobre a aplicação da lei fiscal, são mais fortes as razões de proteção do patrimônio dos particulares em relação às que conduzem ao seu sacrifício⁶⁰.

Em razão da natureza das infrações tributárias e das sanções impostas pela legislação tributária, a prova nesta área do direito deve ser baseada num *standard* mais elevado, com um ônus mais forte ao acusador, e não simplesmente estabelecer juízos de verossimilhança. É o que se passa a analisar, de forma pormenorizada, a seguir.

57. Exemplo citado no seguinte artigo: CHARNESKI, H. Comprovação de fatos no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 167, 2022.

58. ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 43, v. 282, p. 132, 2018.

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

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

9 STANDARD DE PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

A falta de prova no lançamento tributário enseja nulidade por vício material do próprio lançamento, conforme se depreende do art. 142 do CTN. Tal dispositivo estatui o ônus da autoridade administrativa, por meio do lançamento, de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”. No entanto, resta oportuno ressaltar a quem compete provar e quais provas devem ser aceitas.

Convém assinalar, todavia, que não há propriamente um ônus probatório das autoridades administrativas, e sim “um verdadeiro encargo de prova ou dever de investigação”⁶¹. Porém, existem as presunções legais relativas – tais como a distribuição disfarçada de lucros –, que efetivamente transferem ao acusado o encargo probatório de demonstrar o contrário ao presumido pela lei, e situações excepcionais em que a própria lei atribui ao contribuinte o ônus probatório, como na determinação “de fatos registrados em sua escrituração” (art. 9º, § 3º, do Decreto-lei n. 1.598/1977).

Tendo em vista a defesa do *standard* “da prova clara e convincente”, resta necessário que os aplicadores realizem a valoração racional da prova, com base nos critérios acima mencionados. No entanto, ressalta-se que cabe ao contribuinte o “dever de colaboração na instrução do procedimento”, possibilitando a efetivação dos meios de prova em seu poder, de modo a prestar declarações e esclarecimentos cabíveis. Assim, no lançamento tributário, a valoração racional da prova é incumbência e dever da administração tributária, e não do contribuinte⁶².

Em suma, na comprovação dos fatos no lançamento tributário, mais precisamente nos casos em que há risco de imposição de sanções graves, não deve prevalecer o critério da verossimilhança, mas sim o *standard* da prova clara e convincente. Isto é, tanto o contribuinte como o fisco devem ter direito a provas robustas, confiáveis e relevantes, possibilitando que as provas possuam maior probabilidade de a hipótese ser verdadeira do que não.

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

62. CHARNESKI, H. Comprovação de fatos no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 167, 2022.

Reconhece-se, assim, o dever dos contribuintes em prestarem as informações que lhes forem solicitadas. No entanto, o ônus da prova tem alcance limitado no lançamento tributário, de tal sorte que, sendo o lançamento um procedimento administrativo voltado à busca da subsunção de fatos verdadeiros à norma tributária, é mais apropriado se falar em deveres probatórios no procedimento administrativo, quais sejam: da colaboração, por parte dos contribuintes; da investigação e valoração racional da prova, por parte do fisco.

Nesse sentido, os *standards* de prova exigidos pelo direito tributário demandam a satisfação de critérios inferenciais para a validade do raciocínio do julgador, de modo que este não possui liberdade ampla e irrestrita na apreciação dos meios de prova.

No entanto, em razão da herança deixada pelo direito administrativo, foi firmada a noção de presunção de legitimidade do ato administrativo. Por meio desta concepção, o ato administrativo é editado e ingressa no mundo jurídico com o pressuposto de que atendeu a todos os requisitos impostos pelo ordenamento jurídico para a produção dos efeitos válidos, de modo que, decorrente da presunção, ocorre a inversão do ônus da prova em desfavor do contribuinte/cidadão⁶³.

Salienta-se, também, que o particular tem poderes instrutórios bem menores do que os da Fazenda Pública. Cabe-se questionar, assim, em que medida essas prerrogativas gerais da administração pública se justificam em matéria tributária⁶⁴.

As simples referências à “presunção de legitimidade do crédito tributário” ou ao “livre convencimento motivado do julgador” não são suficientes para o deslinde de questões probatórias. Isto é, não se nega que as referidas máximas possuem lugar no direito tributário, mas resta oportuno questionar a forma como elas são implementadas atualmente pelo Poder Judiciário.

A atividade probatória sempre demanda inferências. Desse modo, o direito limita as provas que devem ser levadas em consideração, estabelecendo-se os critérios específicos. No direito tributário isso não é diferente, pois o julgador não possui liberdade ampla que lhe possibilite analisar um processo unicamente com base no seu “livre convencimento”. É o que se passa a analisar a seguir.

63. MEDAUAR, Odete. As prerrogativas do ato administrativo. *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Edição Especial Administração Pública, Risco e Segurança Jurídica, p. 306, 2014.

64. QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. *Standards de prova no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2022.

10 A MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A Constituição Federal exige que todos os atos administrativos sejam motivados (art. 93, X).

Ao proibir arbitrariedades na tomada de decisões, o Estado de Direito exige que toda decisão seja motivada, em sua perspectiva normativa ou factual. A noção de Estado de Direito implica, assim, a possibilidade de argumentação no âmbito do processo⁶⁵.

Somente por meio da transparência dos atos administrativos, os administrados poderão questionar a sua validade, no âmbito do processo administrativo. Daí se pode dizer que a motivação se relaciona com a segurança jurídica, que consiste no controle racional de arbitrariedades, por meio de critérios argumentativos intersubjetivamente controláveis⁶⁶.

Sem a motivação dos atos administrativos, resta impossível proceder ao seu controle argumentativo, na medida em que não se sabe em quais normas os fatos se baseiam. O controle da racionalidade é feito, sobretudo, por meio de sua motivação⁶⁷. Nesse sentido, a motivação do ato administrativo deverá contemplar enunciados de fato, bem como enunciados de direito que justifiquem a sua tomada⁶⁸. Daí se pode dizer que, além de motivar a reconstrução de normas a partir de textos do direito, o decisor sempre deve demonstrar as razões pelas quais justificam a sua decisão de considerar determinados fatos como provados⁶⁹. A motivação, assim, não contempla apenas o direito, mas também a justificação das decisões sobre os fatos⁷⁰.

No âmbito do direito tributário, a referida exigência implica a necessidade de que os lançamentos sejam motivados. Tal motivação deve contemplar tanto os enunciados normativos quanto os fundamentos probatórios que justifiquem que os fatos sejam considerados como verdadeiros. Por exemplo, pode-se citar a necessidade de motivação, em âmbito federal, das decisões factuais que em-

65. WALDRON, Jeremy. The concept and the rule of law. *Public Law & Legal Theory Research Paper Series*, n. 8-50, p. 63, nov. 2008.

66. ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 187.

67. BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 44.

68. GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*. Buenos Aires: FDA, 2012. libro II, t. V, p. 29.

69. BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 44.

70. BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 57.

basam os atos de lançamento tributário, consoante os termos do art. 9º do Decreto n. 70.235/1972 (recepção como Lei Complementar pela Constituição), *in litteris*:

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 n. 11.941, de 2009)

Relativamente à inscrição em dívida ativa e à “presunção de liquidez e certeza”, destaca-se que essa presunção normalmente é fundamentada no art. 204 do CTN, bem como no art. 3º da Lei de Execuções Fiscais. Tais dispositivos tratam da “presunção de certeza e liquidez” do débito regularmente inscrito em dívida ativa. Ambos os dispositivos determinam que a presunção somente será ilidida por meio de “prova inequívoca”, a cargo do sujeito passivo ou de terceiro que tenha interesse, tal como se verifica na redação abaixo transcrita:

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 terceiros, a quem aproveite.

Os dispositivos apresentam uma certa equivocidade. Ao afirmar sobre a presunção de certeza e liquidez, pode-se concluir tanto pela presunção de verdade dos relatos de fatos ali constantes, como vem sendo feito pelo STJ, quanto pela mera presunção de executoriedade, como faz a doutrina. Segundo a doutrina, a presunção de legitimidade não diz respeito ao conteúdo do ato de lançamento, mas à existência do ato administrativo, de modo a ser um atributo de todos os

atos jurídicos⁷¹. Seguindo este entendimento, poder-se-ia dizer que a presunção de legitimidade do lançamento tributário perduraria até o momento em que ele fosse questionado. Isto é, em tal intervalo de tempo, aplicar-se-iam as regras normais de atribuição do ônus da prova⁷².

O referido entendimento é totalmente coerente com a exigência de motivação dos atos administrativos, que estão sujeitos ao controle de todos os elementos que compõem o raciocínio probatório (ônus de prova, meios de prova, hipótese a ser provada, *standards* de prova e inferência probatória).

No entanto, essa vertente colide com a redação do parágrafo único de ambos os dispositivos, que dispõe 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 terceiros”. Ou seja, se a presunção somente pode ser ilidida por meio de prova inequívoca a cargo do executado, estaria se estabelecendo o ônus da prova ao contribuinte, em arrimo ao *standard* “de prova clara e convincente” (intermediário). Por exemplo, utilizando esta interpretação, seria incumbência do contribuinte provar que ele não realizou determinado fato ensejador de tributação⁷³.

A prevalência desta interpretação enseja, inequivocamente, a violação à exigência da motivação do ato administrativo de lançamento. Isto é, se a administração fosse dispensada completamente de produzir qualquer prova para justificar as afirmações de fato em que se baseou o direito, e se o contribuinte for sujeito ao ônus de prova clara e convincente, para ilidir a presunção de verdade dos fatos relatados pelo lançamento, simplesmente não haveria a existência da motivação. Explica-se: ou se exige que a administração fundamente as decisões factuais em provas, ou se atribui aos seus enunciados factuais a condição de prova *prima facie*, conferindo ao contribuinte o ônus de demonstrar a sua não veracidade.

Segundo o entendimento de Misabel Derzi, a exigência de prova inequívoca decorre da circunstância de o fisco pautar suas alegações com base na escrita fiscal do próprio contribuinte. Isto é, bastaria ao fisco apenas provar que suas

71. HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999. p. 129.

72. MACHADO, Hugo de Brito. O ônus da prova no procedimento administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19, p. 423-424.

73. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 139.

alegações de fato estão baseadas na escrita fiscal do contribuinte, de modo a atribuir-lhe o ônus de produção de prova no sentido contrário⁷⁴.

Por exemplo, se o fisco demonstrar que os relatos de fato, que justificam a cobrança de ICMS, baseiam-se em vendas de mercadorias escrituradas nos livros contábeis do próprio contribuinte: precisamente neste caso, em particular, seria do contribuinte o ônus de produção de prova no sentido contrário, na medida em que restaria exteriorizada a motivação factual do lançamento.

Assim, incumbe ao fisco demonstrar que os fatos utilizados no lançamento tributário foram relatados pelo próprio contribuinte, a quem será atribuído o ônus da prova em sentido contrário. Para Paulo Arthur Cavalcanti, “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, decorrentes dos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica”⁷⁵. Logo, segundo essa interpretação, os fatos relatados nos atos de lançamento tributário não gozam de presunção de verdade.

Estabelecidas tais considerações, resta abordar os limites jurídicos para apreciação de provas e o “livre convencimento do julgador”. É o que se passa a fazer a seguir.

11 O STANDARD DE PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E O LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR

Vale destacar, inicialmente, que o direito brasileiro já convive com o livre convencimento há muito tempo. O art. 131 do Código de Processo Civil de 1973, por exemplo, previa que “o juiz apreciará livremente a prova, mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento”. O art. 155 do Código de Processo Penal, por sua vez, prevê que o “juiz formará sua convicção pela livre apreciação da produzida em contraditório judicial”.

No seu aspecto positivo, o livre convencimento implica que cabe ao julgador atribuir ao caso o valor decisório às provas⁷⁶. No entanto, ao afastar a valoração formal das provas, o livre convencimento colocou nada em seu lugar, na medida

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

75. KOURY, P. A. C. Contra as máximas da presunção de legitimidade do crédito tributário e do livre convencimento do julgador. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 51, p. 331, 2022.

76. TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008. p. 136-137.

em que não se fixam, em seu aspecto positivo, critérios de como determinar o grau de aceitabilidade dos resultados probatórios⁷⁷. Isto é: o livre convencimento motivado criou um grande espaço de discricionariedade para o aplicador do direito.

No mesmo sentido da crítica ora mencionada, pode-se depreender, em matéria penal, o seguinte julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

Em face do princípio do livre convencimento motivado ou da persuasão racional, o Magistrado, no exercício de sua função judicante, não está adstrito a qualquer critério de apreciação das provas carreadas aos autos, podendo valorá-las como sua consciência indicar, uma vez que é soberano dos elementos probatórios apresentados⁷⁸.

Tal constatação é agravada pelo fato de que os Tribunais Superiores carecem de competência para reexaminar as provas postas nos autos (Súmula n. 7 do STJ/ Súmula n. 279 do STF).

No direito tributário não é diferente. Por exemplo, o art. 29 do Decreto n. 70.235/1972, que trata sobre o procedimento administrativo fiscal federal, dispõe expressamente que a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção. No entanto, os institutos da responsabilidade tributária e da responsabilidade por infrações dependem de critérios controláveis de valoração probatória, com o objetivo de impedir a discricionariedade do julgador⁷⁹.

Para agravar a situação, é comum no processo administrativo fiscal que seja negada a produção de prova, especialmente a pericial, com fundamento de que a autoridade administrativa pode indeferir livremente provas que considere desnecessárias. No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), tal entendimento restou assim consignado: “Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia”⁸⁰.

77. BADARÓ, Gustavo Henrique. Editorial dossiê: prova penal – fundamentos epistemológicos e jurídicos. *Revista Brasileira de Direito Processual Penal*, v. 4, n. 1, p. 62, jan./abr. 2018.

78. STJ, HC 94.826/SP, Quinta Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 17.04.2008, DJe 05.05.2008.

79. QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. *Standards de prova no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2022.

80. CARF, Acórdão 2401-006.923, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, Rel. Cons. Matheus Soares Leite, j. 11.09.2019.

Diante do referido precedente administrativo, pergunta-se: a decisão sobre suficiência da prova já produzida é discricionária da autoridade administrativa ou deve obedecer a critérios legais? A resposta é singela: não se pode conceber a realização do direito de defesa, na mesma medida em que não há qualquer critério de controle desse tipo de suficiência. Exemplificando na doutrina⁸¹, destaca-se que já há amplas discussões sobre quando se configura a suficiência da prova, de modo a encerrar a instrução. É justamente isto que se discute no presente trabalho.

A noção ampla e irrestrita do “livre convencimento” vem sofrendo limitações. O Código de Processo Civil de 2015, diferentemente da codificação anterior, deixou de consignar a “livre apreciação das provas”, para prever, em seu art. 371, que o juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que tiver promovido, e também indicará na decisão as razões da formação do seu convencimento. Justamente por isso que a doutrina passou a se referir à orientação do juiz pela persuasão racional⁸².

Malgrado a nova disposição legal, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça⁸³, conforme mencionado na introdução, tem reafirmado o sistema de livre convencimento motivado, de modo que tal assunto deve ser enfrentado da melhor forma possível pela doutrina para que se possam estabelecer os critérios racionais de valoração da prova nos processos tributários.

Desta forma, o “livre convencimento do julgador” deve ser entendido como uma garantia de imparcialidade na apreciação das provas.

O livre convencimento, todavia, vem sendo utilizado partindo-se do pressuposto de que o juízo de primeira instância não teria restrições normativas para o seu convencimento em relação às provas.

Ao prever a deferência relativamente às decisões factuais tomadas pelos órgãos de primeira instância, o livre convencimento acaba se aproximando de uma concepção de verdade infalível do juiz. Ao negar a falibilidade do juiz, rejeita-se, veementemente, qualquer parâmetro de controle. Afirma-se, então, que a deferência ampla da segunda instância em relação às decisões de

81. PARDO, Michael S. Second-order proof rules. *Florida Law Review*, v. 61, p. 1.084-1.113, 2009.

82. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 313.

83. Nesse sentido: AgInt no REsp 1665587/MT, Terceira Turma, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j. 26.08.2019, *DJe* 30.08.2019; AgInt no REsp 1394624/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, j. 27.05.2019, *DJe* 29.05.2019.

primeira instância acerca das provas resulta na impossibilidade do controle do raciocínio probatório.

Ao garantir o devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF/1988), bem como o direito ao contraditório e à ampla defesa (art. 5º, LV, da CF/1988), a Constituição exige, de forma evidente, parâmetros racionais de controle de todas as decisões judiciais, contemplando, inclusive, a matéria de fato. Então, a livre valoração das provas significa a ausência de um sistema de “provas taxadas”, que fixe, previamente, os meios de prova que são válidos para cada hipótese que se pretende provar.

Por meio desta interpretação, asseguram-se ao juiz os meios amplos para a fixação de fatos controvertidos, independentemente de pressões. Trata-se, assim, de algo completamente diverso do modelo aqui criticado.

Levando-se em consideração os sistemas mais focados em direitos fundamentais, ainda que estabeleçam provas taxadas, não eliminam o controle racional das provas. Daí se pode dizer que a ausência de controlabilidade das decisões a respeito das provas é completamente incompatível com a garantia constitucional do devido processo legal, que contempla, conforme dito alhures, a produção de provas.

A segurança jurídica e o Estado de Direito, ao limitarem a discricionariedade na aplicação do direito, também tutelam a produção probatória. Assim, a concepção subjetivista de livre convencimento vai de encontro, completamente, aos ideais de controle racional e argumentativo da atividade de aplicação do direito exigidos pela Constituição Federal.

Diante do contexto de proteção de direitos fundamentais, pode-se concluir que o *standard* de prova além da dúvida razoável se aplica ao direito penal, ao passo que o *standard* da prova clara e convincente se apresenta como o mais adequado ao direito tributário. Tal conclusão é decorrente da constatação da natureza garantista da Constituição Federal, principalmente no que diz respeito à proteção da propriedade e da liberdade.

12 CONCLUSÕES

Diante do exposto, pode-se dizer que a legalidade, numa perspectiva da segurança jurídica e de limitação ao poder de tributar, opera como limite das questões relevantes que devem ser comprovadas para fins de atribuição de um efeito tributário buscado pela regra. Assim, a busca pela verdade probatória

teria seus limites na própria regra tributária, sendo esta a verdade pretendida pelo legislador. Isto é, comprovam-se fatos com base em normas, e não em preferências pessoais do julgador.

Para estabelecer critérios na aferição probatória, adotaram-se parâmetros de lógica indutiva, na medida em que se adotam *standards* de suficiência probatória para que se considerem os fatos provados conforme os critérios de probabilidade. Para estabelecer tais parâmetros, a estrutura lógica dos *standards* demanda, efetivamente, a existência de hipóteses a serem corroboradas por meios de prova, aferidas de acordo com critérios inferenciais. Assim, o grau de corroboração das hipóteses necessita atingir graus de suficiência probatória estabelecidos pelo próprio direito.

No entanto, é necessário que os critérios de suficiência tenham um conteúdo minimamente controlável, sob pena de se estabelecerem discricionariedades na apreciação das provas e na delimitação dos fatos. Desse modo, os *standards* probatórios são normas de conteúdo epistêmico que estabelecem critérios de suficiência para que os fatos possam ser considerados suficientemente provados. Isto é, eles determinam, por meio de seus critérios, quando uma prova (substantivo), prova (verbo).

Os *standards* também exercem a sua função orientadora, no sentido de que permitem aos cidadãos conhecer, com determinado grau de certeza, as potenciais consequências de seus atos (cognoscibilidade). Também possuem função controladora, na medida em que permitem aos cidadãos conhecer e criticar racionalmente os fundamentos decisórios realizados pelo Estado, notadamente em relação aos juízos de fato.

A determinação de qual *standard* deve ser aplicado depende dos direitos a serem contemplados numa situação fática. Assim, a escolha acontece com base em critérios para a melhor aplicação do direito, de tal sorte que não é possível a operabilidade do direito sem a existência de critérios de suficiência probatória.

Para a correta definição dos *standards*, adotam-se, normalmente, três medidas identificadas como graus de suficiência inferior, intermediário e superior, quais sejam: a preponderância da prova, a prova clara e convincente, e a prova além da dúvida razoável.

Adentrando nas situações ora analisadas (presunção de veracidade dos atos e livre convencimento motivado do julgador), consigna-se primeiramente o seguinte: na comprovação de fatos no lançamento tributário, precisamente nos

casos em que há risco concreto de imposição de sanções gravosas, o julgador não se deve pautar na verossimilhança, mas sim no *standard* da prova clara e convincente. Desse modo, tanto o fisco como o contribuinte devem ter direito a provas robustas, confiáveis e relevantes, que possam revelar, com muito mais probabilidade, a veracidade ou a falsidade da hipótese a ser provada.

Sendo o lançamento uma atividade voltada à busca da subsunção dos fatos verdadeiros à norma, pode-se dizer que se trata de deveres probatórios inerentes ao procedimento administrativo. Ou seja: deveres de colaboração, por parte dos contribuintes, e de investigação e valoração racional da prova, por parte das autoridades que aplicam o direito.

A presunção de legitimidade do crédito tributário funciona como regra de atribuição de ônus de prova ao contribuinte, para efetivamente comprovar a não veracidade dos fatos que ensejaram o lançamento tributário, que operam com presunção e estariam provados de imediato (*prima facie*). Todavia, levando em consideração a segurança jurídica e o Estado de Direito, os atos de lançamento devem ser motivados, de modo a contemplar a justificação das normas a partir de textos jurídicos, bem como a justificação dos fatos, a partir de enunciados probatórios, aferidos racionalmente por meio dos *standards* de prova e critérios inferenciais. Assim, não se pode afirmar que existe uma presunção de prova *prima facie* de todos os relatos alegados pela autoridade fazendária.

O art. 204 do CTN diz respeito à executoriedade dos atos de lançamento. Isto é, podem ser executados independentemente da ação de conhecimento. No entanto, o ônus de motivação de atos de lançamento sempre deverá ser cumprido pela administração, quando a validade do ato for questionada por meio de ação de conhecimento (ação anulatória ou embargos à execução fiscal). Por outro lado, caso a administração demonstre que as suas afirmações factuais se baseiam nos relatos do próprio contribuinte, este será albergado pelo ônus da prova.

O livre convencimento motivado do julgador se trata de uma garantia de neutralidade do juízo para decidir sobre questões de fato, sem a predeterminação de provas. Vale destacar, todavia, que a valoração das provas pelo julgador não é livre, de tal sorte que é limitada, notadamente na questão de quem deve provar, o que deve ser provado, como deve ser provado, e, por meio da satisfação de critérios. Portanto, a administração deve provar a motivação factual dos atos de lançamento, por meio de provas admissíveis e relevantes, de modo a atender o *standard* da prova clara e convincente.

13 REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 43, v. 282, 2018.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BADARÓ, Gustavo Henrique. Editorial dossiê: prova penal – fundamentos epistemológicos e jurídicos. *Revista Brasileira de Direito Processual Penal*, v. 4, n. 1, p. 43-80, jan./abr. 2018.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2007.
- BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Valoração racional da prova*. Tradução: Vitor de Paula Ramos. Salvador: Juspodivm, 2021.
- BENTHAM, Jeremy. *Rationale of judicial evidence: specially applied to english practice*. London: Hunt & Clark, 1827.
- CHARNESKI, H. Comprovação de fatos no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, 2022.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1993.
- GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*. Buenos Aires: FDA, 2012. libro II, t. V.
- GUASTINI, Riccardo. *Interpretar e argumentar*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021.
- HEIDEGGER, Martin. *Sobre a essência da verdade*. São Paulo: Nova Cultural, 1989.
- HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.
- KOURY, P. A. C. Contra as máximas da presunção de legitimidade do crédito tributário e do livre convencimento do julgador. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 51, 2022.

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 (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19.

MEDAUAR, Odete. As prerrogativas do ato administrativo. *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Edição Especial Administração Pública, Risco e Segurança Jurídica, p. 304-310, 2014.

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.

PARDO, Michael S. Second-order proof rules. *Florida Law Review*, v. 61, 2009.

QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. *Standards de prova no direito tributário*. São Paulo: IBDT, 2022.

RAZ, Joseph. *The authority of law: essays in law and morality*. Oxford: Clarendon Press, 1978.

ROBLES MORCHON, Gregório. *Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas, 1998.

SCHAUER, Frederick. Em defesa de um direito probatório fundado em regras – e da epistemologia também. *Teoria Jurídica Contemporânea*, v. 1, n. 2, p. 319-335, jul./dez. 2016.

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

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

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

WALDRON, Jeremy. The concept and the rule of law. *Public Law & Legal Theory Research Paper Series*, n. 8-50, nov. 2008.

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

