

PROVA E VERDADE EM QUESTÕES TRIBUTÁRIAS

Hugo de Brito Machado Segundo^{*}

Raquel Cavalcanti Ramos Machado^{**}

INTRODUÇÃO



ão bastante discutidos, no âmbito do Direito Tributário (e em praticamente todos os demais ramos do Direito), temas ligados à interpretação de textos normativos, à validade, ao sentido e ao alcance das normas a partir deles construídas, mas não se tem dedicado igual atenção às questões relacionadas à prova, cujo maltrato, não obstante, pode deitar por terra o resultado prático das conclusões eventualmente obtidas no exame desses aspectos mais centrais ou substanciais da discussão. Aliás, o tema “prova” tem sido negligenciado inclusive pelos que tratam de Teoria do Processo, bem como das especificidades dos Processos Civil e Penal, onde se acham textos dedicados aos meios de prova, ao procedimento a ser seguido, mas quase nada sobre a prova em si mesma e, mais importante, à fundamentação do julgado que a aprecia. Com algumas poucas exceções, tal assunto não tem recebido tratamento detido por parte dos estudiosos do Direito no Brasil, que o analisam,

^{*} Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Doutor em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários. Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo Programa de Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) é Coordenador. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria.

^{**} Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Doutora em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários. Professora da Faculdade Sete de Setembro – FA7 e da Faculdade Farias Brito – FFB. Advogada em Fortaleza.

na maioria das vezes, apenas em itens, tópicos ou capítulos de trabalhos mais abrangentes, sem a devida verticalização, ou com desatenção aos aspectos fundamentais, ligados à teoria do conhecimento, que lhe são subjacentes¹.

Na verdade, “prova” é algo comum a praticamente todos setores do estudo e da aplicação do Direito, e mesmo da cognição humana, havendo contribuições recentes dos estudiosos desta última que podem ser bem aproveitadas no âmbito jurídico. É certo que, no que tange ao Processo Tributário, há particularidades que explicam o exame apartado do assunto; mas elas não justificam que esse exame se dê de forma divorciada de tais noções mais gerais, de Teoria do Processo e mesmo de Teoria do Conhecimento, às quais se pretende recorrer aqui.

Nos itens seguintes, serão formulados alguns questionamentos, calcados nas perguntas formuladas pelo Professor Hugo de Brito Machado aos pesquisadores do Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET). Em seguida, cada uma delas será respondida, objetivamente, na ordem em que formulada. Espera-se, com isso, pelo menos estimular estudiosos a se aprofundarem no assunto, formulando novas questões, ou dando melhores respostas a essas mesmas perguntas.

1. TEORIA GERAL DA PROVA

1.1. O QUE É PROVA? QUAL A RELAÇÃO ENTRE ELA E A VERDADE?

Prova é palavra plurissignificativa. Além daqueles signi-

¹ Uma exceção a essa regra, que, aliás, é por ele apontada, pode ser conferida em GUERRA, Marcelo Lima. Premissas para a construção de um léxico constitucional e epistemologicamente adequado em matéria probatória. In: *Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI* realizado em Fortaleza - CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010, p. 7742 e ss. Disponível em <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/4060.pdf>, acesso em 23/4/2013.

ficados que não têm relação direta com o tema deste trabalho (como quando se diz que “a *prova* de geometria estava fácil), tem-se, no âmbito jurídico, seu uso para designar algumas realidades diferentes porém relacionadas. Tal como ocorre com as palavras *raciocínio* e *pensamento*, ela é eventualmente empregada para designar um procedimento, partes dele, e seu resultado.

De fato, usualmente se emprega a palavra *prova* para designar: (i) elemento por meio do qual se busca fundamentar uma afirmação sobre fatos; (ii) o ato ou a série de atos destinados a trazer esse elemento aos autos de um processo ou ao ambiente onde está havendo a discussão em torno da qual se põe em dúvida a veracidade de uma afirmação sobre fatos; e, finalmente, (iii) a crença do julgador de que a controvertida afirmação sobre fatos é verdadeira.

No caso de um processo, como a crença do julgador precisa, também ela, ser fundamentada (CF/88, art. 93, IX), pode-se dizer que a prova, em última análise, é essa fundamentação, ou os elementos nela utilizados, seja pelas partes – no embasamento das versões eventualmente conflitantes que apresentam –, seja pelo julgador, na fundamentação do julgado que acolhe uma delas.

A relação entre prova e verdade é direta e evidente, pois a prova diz respeito, como se viu, à fundamentação de uma afirmação sobre fatos, ou, de forma mais precisa, à fundamentação de uma crença na veracidade de uma afirmação feita sobre fatos. Se alguém possui uma crença de que determinados fatos aconteceram, a prova é o meio de fundamentação racional dessa crença, de sorte a que outras pessoas possam avaliar a sua plausibilidade, ou sua proximidade com a verdade. É por isso que se diz, por exemplo, que a apresentação, pelo fisco, de duas vias de uma nota fiscal, uma apresentando valores discrepantes dos constantes da outra, é “prova” de subfaturamento, pois não apenas é apto a conduzir à crença de que esse subfatu-

ramento ocorreu, como, por isso mesmo, serve de fundamento racional a essa crença.

Em termos talvez demasiadamente simplificados, se pode dizer que a prova se destina a fundamentar a crença na veracidade de uma afirmação, o que mostra a relação estreita entre prova e verdade².

1.2. EXISTEM LIMITAÇÕES À COGNIÇÃO HUMANA, QUE INTERFEREM NA DETERMINAÇÃO DA VERDADE? COMO ELAS SE REFLETEM NO ÂMBITO DO DISCIPLINAMENTO JURÍDICO DA PROVA?

Sim, existem, inegavelmente, limitações à cognição humana, e elas interferem na determinação da veracidade de nossas crenças, bem como no seu disciplinamento jurídico³. Por isso mesmo um estudo mais aprofundado da prova está inevitavelmente associado a um estudo de Epistemologia, ou de Teoria do Conhecimento⁴. Como a prova é um meio de fundamentar – confundindo-se, de algum modo, com a própria fundamentação – a veracidade dessas crenças, é natural que tais limitações interfiram na sua disciplina jurídica. Isso será exemplificado ao longo de respostas a questionamentos subsequentes, neste texto, mas de logo se pode adiantar algo sobre a existência dessas limitações e sobre a interferência que exercem na determinação da verdade.

Definindo-se a verdade como a propriedade de um enunciado, presente quando este enunciado *corresponde* à realidade enunciada, tem-se que, para determinar a verdade, é preciso

² Em termos semelhantes, relacionando verdade e justificação (devendo-se lembrar que a prova se presta à justificação de afirmações sobre fatos), confira-se: MARCONI, Diego. *Per la verità. Relativismo e filosofia*. Torino: Einaudi, 2007, p. 12.

³ TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. 3.ed. Traducción de Jordi Ferrer Beltrán. Madrid: Trotta, 2009, p. 24.

⁴ Cf., v.g., HAACK, Susan. *Evidence and Inquiry*. Cambridge: Blackwell, 1993, *passim*; TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. 3.ed. Traducción de Jordi Ferrer Beltrán. Madrid: Trotta, 2009, p. 24 e ss.

aferir a aludida correspondência. O problema, porém, é que a criatura humana não tem acesso direto à realidade, tal como ela é⁵. Nosso acesso à realidade é intermediado por sentidos, imperfeitos⁶, pela linguagem, com a qual reconstruímos a realidade em nossas mentes⁷, e por todo um conjunto de elementos, naturais e culturais, que influem na forma como se dá essa reconstrução, vale dizer, na forma como as informações imperfeitamente trazidas pelos sentidos serão interpretadas pela mente⁸.

Por isso mesmo, nunca se poderá ter *certeza absoluta* quanto à veracidade de uma afirmação, precisamente porque, como explicado, a imagem que se tem de qualquer parcela da realidade será sempre imperfeita e, nessa condição, passível de retificação. Essa é a base, como se sabe, sobre a qual Karl Pop-

⁵ DAMÁSIO, António R. *O erro de descartes. Emoção, Razão e Cérebro Humano*. 2.ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 124 e p. 266.

⁶ O processo de seleção natural moldou nos animais órgãos dos sentidos capazes de dar a eles uma imagem do mundo *fiel o suficiente* para viabilizar a sua sobrevivência, mas não uma imagem *perfeita*, a qual não seria evolutivamente necessária, envolvendo custos que superariam os benefícios que dela seriam obtidos. Cf. NICOLELIS, Miguel. *Muito além do nosso eu*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 452 e ss.

⁷ Linguagem que não se confunde com este ou aquele *idioma*, mas com a própria ideia de *pensamento*. Confira-se, a propósito, PINKER, Steven. *Como a mente funciona*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 1998, p. 81. Tampouco se deve pretender, com o reconhecimento de que a criatura humana reconstrói o mundo através da linguagem, que se defenda que a realidade é construída por uma linguagem auto-referencial sem alusão a qualquer dado empírico extralinguístico. Há teorias que o defendem, é verdade, mas elas não passam de uma versão sofisticada e atualizada de idealismo, sendo certo que se a verdade dos fatos à luz de uma realidade empírica é absolutamente estranha para essa forma de análise, tem-se aí uma deficiência dessa análise, e não a inexistência do problema da verdade, que ela apenas tangencia. Confira-se, a propósito, TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. 3.ed. Traducción de Jordi Ferrer Beltrán. Madrid: Trotta, 2009, p. 56.

⁸ E isso para não referir o problema relacionado à *perspectiva*, que levou Pontes de Miranda a observar que “quando percebemos algum objeto, não o percebemos como o ser, que é, e tal como é. A fruta, que vemos, só a vemos por fora; o salão, que vemos, só o vemos por dentro.” MIRANDA, Pontes de. *O Problema Fundamental do Conhecimento*, Campinas: Bookseller, 1999, p. 86.

per construiu, no âmbito da Filosofia da Ciência, as ideias de *falibilismo* e de *provisoriedade* das teorias científicas.⁹

O falibilismo, com efeito, é um meio termo equilibrado entre o ceticismo e um relativismo extremado, este último típico de posturas pós-modernas anárquicas epistemologicamente.¹⁰ De um lado, adotada a postura cética, diz-se que, como não se tem acesso direto à realidade e não se tem certeza absoluta de coisa alguma, *tudo pode ser falso*, não sendo possível confiar no acerto de nenhuma afirmação.¹¹ Do outro, no anarquismo epistemológico, o oposto: *tudo pode ser verdadeiro*, dependendo do ponto de vista dos sujeitos envolvidos. Em face da *possibilidade* de estar errada uma afirmação, adotam-se posturas exageradas em relação ao risco de estar errado, extremos que não obstante se aproximam pelo fato de, diante das imperfeições da racionalidade, conduzirem a uma negação desta.¹²

⁹ POPPER, Karl. *A vida é aprendizagem – Epistemologia evolutiva e sociedade aberta*. Tradução de Paula Taipas, São Paulo: Edições 70, 2001, p. 17.

¹⁰ É o caso de posturas como a de Paul Feyerabend e Boaventura de Sousa Santos, por exemplo, que a pretexto de combater o dogmatismo no âmbito da ciência e preconizar uma maior abertura no que diz respeito a novas teorias, no que estão corretos, exageram para afirmar que não há *nenhuma* razão para se afirmar que a ciência seria melhor, por exemplo, que a astrologia ou a religião. Cf., v.g., FEYERABEND, Paul. *Adeus à razão*. Tradução de Vera Joscelyne. São Paulo: Unesp, 2010, passim; _____, *Contra o método*. 2.ed. Tradução de Cezar Augusto Mortari. São Paulo: Unesp, 2011, p. 169 e ss.; _____, *A ciência em uma sociedade livre*. Tradução de Vera Joscelyne. São Paulo: Unesp, 2011, p. 92 e ss.; SANTOS, Boaventura de Sousa. *Um discurso sobre as ciências*. 6.ed. São Paulo: Cortez, 2009, p. 83. Mas, na verdade, o problema está no excesso, pois não é porque a racionalidade é falível que devemos optar pela *irracionalidade*. Cf. FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução de Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006, p. 61.

¹¹ A postura cética, em última análise, defende a possibilidade de estarmos todos sonhando, ou, quem sabe, sermos cérebros imersos em um tanque, em um experimento científico, o que a rigor, ceticamente falando, não teríamos como negar com absoluta certeza. Biologicamente, porém, cérebro e corpo estão interligados, sendo, a rigor, o primeiro apenas um órgão do último, pelo que seria impossível o aludido experimento científico. Cf. DAMÁSIO, António R. *O erro de descartes. Emoção, razão e cérebro humano*. 2.ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 259.

¹² Cf. TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. 3.ed. Traducción de Jordi Ferrer Beltrán. Madrid: Trotta, 2009, p. 30.

De maneira intermediária e mais racional na lida com esse risco de erro, o falibilismo parte do pressuposto de que não se tem certeza absoluta do acerto de uma afirmação, mas se pode considerá-la correta ou verdadeira, pelo menos provisoriamente, se ela estiver suficientemente justificada *e não se tiver demonstrado, ainda, a sua falsidade*. Reconhecem-se as limitações da racionalidade, mas nem por isso se a despreza, à míngua de um substituto à altura. Dessa forma, teorias científicas que explicam a realidade não são consideradas absolutamente verdadeiras, mas apenas melhores do que todas as demais que até o momento se apresentaram como candidatas à explicação dos mesmos fenômenos. Essa, aliás, parece ser a forma por meio da qual trabalha naturalmente o cérebro humano, na generalidade de nossas ações diárias, nesse seu constante processo de (re)construção interna da realidade.

Note o leitor que essas questões epistemológicas evidenciam premissas indispensáveis ao adequado trato do tema “cognição”, e, com ele, do tema da “prova”, a saber:

a) a criatura humana nunca terá acesso direto, perfeito e imediato ao mundo fenomênico, por limitações as mais diversas, inclusive biológicas. Sua consciência estará sempre separada do mundo por seus imperfeitos sentidos, cujos dados serão ainda empregados para a construção de uma linguagem¹³, a qual, influenciada por compreensões prévias, racionais ou mesmo instintivas¹⁴, permitirá uma precária (re)criação mental

¹³ HABERMAS, Jurgen. *Truth and justification*. Translated by Barbara Fultner. Massachusetts: MIT Press, 2003, p. 36.

¹⁴ Como nota Popper, não existe “uma observação não interpretada.” Afinal, nossos olhos e ouvidos já são fruto de uma “teoria”, forjada pela seleção natural. (POPPER, Karl. *O mito do contexto: em defesa da ciência e da racionalidade*. Tradução de Paula Taipas. Lisboa: Edições 70, 2009, p. 108) A teoria que moldou nossos olhos e ouvidos, e a forma como traduzimos mentalmente as informações trazidas por eles, configura o que Pontes de Miranda refere como “resultado do conhecimento”, levado a cabo por organismos vivos que “fazem certo sem saber” (MIRANDA, Pontes de. *O Problema Fundamental do Conhecimento*. Porto Alegre: O Globo, 1937, p. 19). A essa mesma conclusão de inacessibilidade direta da realidade chega Carl Gustav Jung, quando reconhece que tudo “o que percebo externa e internamente é

da realidade;

b) não obstante as deficiências apontadas em “a”, a condução da vida exige que se tomem decisões, as quais demandam que as imagens de mundo das quais dispomos sejam consideradas provisoriamente “corretas”.¹⁵

Pondo o problema em outras palavras, sempre será possível, reexaminando a realidade, aperfeiçoar uma impressão inicial, retificando-a ou ratificando-a. Mas há momentos em que é preciso agir, ou decidir com base nas impressões disponíveis, que serão provisoriamente consideradas corretas, conquanto passíveis de posterior revisão. É interessante observar, ainda, que essa revisão será levada a efeito com o uso dos mesmos sentidos, e do mesmo aparato neurológico imperfeito, sendo, por isso, igualmente provisória, em um constante processo de *aprimoramento*. Exemplificando, quando se observa uma caneta introduzida em um copo com água, ela nos aparece como quebrada, dobrada ou fraturada. Essa imagem, porém, é considerada *falsa*, quando, por meio também dos sentidos, apalpamos a caneta ou a observamos fora do copo, e afastamos aquela impressão inicial, substituindo-a por outra mais plausível.¹⁶ Contribui decisivamente para essa retificação, por certo, também o contato com os demais sujeitos cognoscentes, que

representação ou imagem, uma entidade psíquica, causada, segundo penso, por um correspondente objeto 'real'. Mas devo admitir que minha imagem subjetiva só é idêntica grosso modo com o objeto. Todo pintor de quadros concordará com essa afirmação, e o físico acrescentará que aquilo que nós chamamos 'cores' são na verdade comprimentos de ondas. A diferença entre imagem e objeto real mostra que a psique, ao perceber o objeto, altera-o acrescentando ou excluindo certos detalhes. Por isso a imagem não é causada inteiramente pelo objeto; também é influenciada por certas condições psíquicas pré-existentes, que nós podemos corrigir apenas em parte..." JUNG, C. G. Cartas - 1956-1961. Petrópolis: Vozes, 2003, v. III, p. 231.

¹⁵ Como lembra Nicholas Rescher, sabemos que nossos sentidos nos enganam às vezes, mas confiamos neles até que nos convençamos do contrário. Cf. RESCHER, Nicholas. *Epistemology- An Introduction to the Theory of Knowledge*. Albany: State University of New York Press, 2003, p. 83.

¹⁶ STROUD, Barry. On Scepticism. In: EDMONDS, David; WARBURTON, Nigel. *Philosophy bites*. Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 112-124.

podem ter da mesma realidade impressões diversas, o que fará com que uns questionem as afirmações feitas pelos outros.¹⁷

O cérebro, portanto, está constantemente a fabricar uma reprodução da realidade, submetendo essa reprodução a contínuo aprimoramento. Temos uma impressão inicial de que determinada parcela da realidade existe, e existe de certa maneira. Constantes reexames, porém, podem confirmar ou retificar essa impressão inicial. Ou, dizendo de outra maneira, *presume-se* que uma imagem que se tem da realidade é correta, ou verdadeira, até que outras impressões, análises, constatações etc., nos convençam do contrário.

Recorrendo ainda a outro exemplo, veja-se que um sujeito pode, preparando-se para erguer um objeto que parece ser de metal, *presumir* que ele é, também, muito pesado, aplicando para levantá-lo uma maior quantidade de força com os braços. Ao retirá-lo do chão, porém, percebe que é feito de isopor pintado de cor metálica, sendo na verdade muito leve. Depois de uma pequena surpresa, o esforço aplicado será dosado e o objeto então será adequadamente manejado. O cérebro age continuamente assim, na cognição que faz do mundo ao seu redor.

Verdade, presunção e prova, portanto, são temas diretamente relacionados.

Por isso, em qualquer setor da cognição humana, a verdade é provisória. Ou, melhor dizendo, o que se considera verdadeiro o é apenas provisoriamente.¹⁸ *Presume-se*, em razão de

¹⁷HESSEN, Johannes. *Teoria do conhecimento*. Tradução de João Vergílio Gallerani Cuter. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 79; RESCHER, Nicholas. *Epistemology - An Introduction to the Theory of Knowledge*. Albany: State University of New York Press, 2003, p. 108. Isso não quer dizer, contudo, que o consenso entre os falantes produza a verdade. Ao contrário, é a verdade que leva ao consenso, sendo certo que nenhuma maioria e nenhum consenso são hábeis a transformar uma falsidade em verdade. Cf. TARUFFO, Michele. *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*. Roma: Laterza, 2009, p. 79-81.

¹⁸ Em um plano epistemológico mais geral, há diferença importante entre se afirmar, por exemplo, que a verdade é relativa, de um lado, e que as afirmações feitas são relativamente verdadeiras, de outro. Uma coisa é a relatividade do julgamento, outra, muito diferente, é a relatividade daquilo que é julgado. O aprofundamento dessa

tudo o que já se estudou, testou e experimentou, que o que se sabe sobre determinado assunto é verdadeiro. Mas pode não sê-lo, e se alguém demonstrar o contrário, a teoria terá de ser refeita.¹⁹ Veja-se que a presunção não é um meio de prova. A presunção é uma *consequência* de se considerar que algo foi “provado”. É um raciocínio lógico, uma inferência feita a partir de elementos de convicção imperfeitos, realizado naturalmente pelo cérebro humano²⁰.

Não se trata, como se vê, de algo privativo de um processo judicial ou administrativo, ou mesmo restrito à aplicação de normas jurídicas. Cuida-se, de rigor, de algo inerente à cognição. No campo da aplicação das normas jurídicas, essa atividade cognitiva é sujeita a algumas regras, que eventualmente formulam exigências inexistentes no campo epistemológico mais geral, conforme será explicado a seguir. De uma forma ou de outra, é importante conhecer o processo pelo qual a mente humana conhece a realidade factual, e especialmente suas limitações, para que se evitem certos equívocos quando se trata de

questão, porém, conquanto relevante, não teria pertinência aos propósitos específicos deste trabalho, pelo que não será levado a cabo aqui. Confira-se, a propósito, MARCONI, Diego. *Per la verità. Relativismo e Filosofia*. Torino: Einaudi, 2007, p. 50 e ss. E, ainda, HAACK, Susan. *Manifesto de uma moderada apaixonada*. Ensaios contra a moda irracionalista. Tradução de Rachel Herdy. Rio de Janeiro: Loyola, 2011, p. 228. Como aponta HAACK, a crítica relativista, em última análise, é *auto-destrutiva* e, ainda, falaciosa, pois não se pode, “pela investigação honesta, descobrir que não há investigação honesta.” (p. 231).

¹⁹ A ciência vive o chamado “paradoxo do prefácio”, assim entendido aquele do autor que, no prefácio do livro, pede desculpas pelos erros. Trata-se de um paradoxo porque, se existem erros e o autor sabe disso, deveria corrigi-los. O problema é que o autor sabe que há erros, dada a imperfeição de qualquer obra humana, mas ainda não sabe onde estão.

²⁰ Por isso, Florence Haret afirma que “com o enunciado presuntivo, produz-se efeito de identificação entre o fato linguístico descritivo e a realidade social ou empírica. Admite-se um pelo outro como se fossem uma só coisa.” (HARET, Florence. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 158). Essa identificação é feita naturalmente pelo cérebro, que tende a preencher vazios em seu processo cognitivo (*gap filling*). Cf. RESCHER, Nicholas. *Epistemology- An Introduction to the Theory of Knowledge*. Albany: State University of New York Press, 2003, p. 93.

disciplinar ou avaliar o exercício dessa mesma atividade por parte de quem corporifica um órgão julgador ou está, de algum modo, encarregado da aplicação de normas jurídicas.

Naturalmente, nossos juízos a respeito da realidade podem ter graus distintos de plausibilidade, ou serem presumidos como verdadeiros em intensidade diferente. Mas serão, sempre, considerados apenas presumidamente verdadeiros.

Isso faz com que nenhum meio de prova possa, pela ordem jurídica, ser considerado *definitivo*. Por mais robusta que seja a prova, ou o meio de prova, será sempre possível, *em tese*, que o enunciado que ele visa a provar não seja verdadeiro, sendo necessário facultar às partes a possibilidade de demonstrá-lo. Mas, de mesma maneira, essa precariedade cognitiva, e a impossibilidade, dela decorrente, de se chegar a uma certeza absoluta em torno da veracidade de uma afirmação, fazem com que não seja racional exigir de quem faz uma afirmação que a demonstre de forma incontornável, pois isso levaria o processo à paralisação²¹. Há de chegar um momento em que se faz possível ter uma certeza *razoável* da veracidade de determinada versão dos fatos, e da falsidade das versões a ela antagônicas, não sendo possível arrastar a fase instrutória do processo até a obtenção de uma certeza absoluta e inalcançável²².

É preciso encontrar o momento *ótimo* no qual a veracidade de uma afirmação se considera suficientemente demonstrada, momento no qual o ônus probatório é transferido a quem deseja demonstrar a sua falsidade.

A imperfeição cognitiva, portanto, faz com que uma terceira figura assumo papel relevante na busca pela verdade: *as*

²¹ TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. 3.ed. Traducción de Jordi Ferrer Beltrán. Madrid: Trotta, 2009, p. 24-25.

²² Por isso, Dinamarco observa que “Considera-se cumprido o *ônus probandi* quando a instrução processual houver chegado à demonstração razoável da existência do fato, sem os extremos da certeza absoluta que muito dificilmente se atingirá. A certeza, em termos absolutos, não é requisito para julgar.” DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, v. III, p. 81.

presunções. Tudo o que a criatura humana *conhece*, dentro ou fora de um processo, é presumidamente verdadeiro, até que se demonstre o contrário. E mesmo essa demonstração contrária consistirá em uma presunção, por certo mais forte (tanto que desconstituiu a anterior), mas, ainda assim, uma presunção. Também esse ponto tem repercussão no disciplinamento jurídico da prova, pois em atenção ao direito de defesa, à segurança jurídica ou a outros valores que inspiram a ordem jurídica muitos Estados contemporâneos, certas presunções são legalmente estabelecidas, como é o caso da presunção de inocência.

Mas note-se que nem todo disciplinamento jurídico, inerente à atividade cognitiva do aplicador de normas jurídicas, consiste na criação de limites inexistentes no plano da cognição em geral, como é o art. 5.º, LVI, da CF/88. Há casos em que a disciplina normativa é uma *decorrência* de limites naturais, inerentes à cognição em geral, os quais, uma vez reconhecidos, repercutem no âmbito jurídico. Ou, em outros, a disciplina é consequência de particularidades da cognição havida em ambientes litigiosos, nos quais as partes nem sempre estão propensas a cooperar para a descoberta da verdade.

Exemplo de disciplinamento que decorre de limites naturais pode ser encontrado nas regras que cuidam da distribuição do ônus da prova. Só o que ocorre deixa marcas no mundo fenomênico, sendo registrado, fotografado, visto, sentido etc. Dessa forma, só existem *meios de provar* a veracidade de afirmações sobre fatos que se diz terem acontecido, sendo impossível provar a veracidade de afirmações negativas, vale dizer, afirmações segundo as quais certos fatos *não aconteceram*. Daí por que o ônus da prova recai, em regra, sobre quem alega a ocorrência de fatos, cabendo ao autor de uma ação judicial, no que tange aos fatos constitutivos de seu direito (v.g, a celebração de um contrato com o suposto devedor), e ao réu, no tocante aos fatos impeditivos, extintivos ou modificativos do direito

do autor (v.g., o prévio pagamento da quantia contratada)²³. O mesmo no processo penal, cabendo o ônus da prova da prática do fato delituoso à acusação (até como consequência do princípio da presunção de inocência), mas incumbindo ao réu o ônus de provar, por exemplo, a veracidade de afirmações ligadas a circunstâncias excludentes da ilicitude (v.g., legítima defesa, estado de necessidade etc.)

Pela mesma razão, em se tratando da aplicação de normas jurídicas por parte de autoridades da Administração Pública, na prática de atos administrativos, estas deverão, como exigência do dever de motivação desses atos, fundamentá-los, apresentando de forma explícita, clara e coerente, as razões de fato que as levaram a praticá-los, vale dizer, devem indicar os fatos – e os meios que permitam ao leitor da motivação o convencimento de que efetivamente ocorreram – que se subsumem às normas cuja aplicação se dá por meio do ato que estão a praticar.

A propósito do disciplinamento da atividade cognitiva ligado às particularidades de certas situações, veja-se que, quando se está diante de um processo destinado à solução de um litígio, no qual as partes não necessariamente estarão propensas a colaborar com a descoberta da verdade, oferecendo versões divergentes sobre os fatos, princípios como o do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório (CF/88, art. 5.º, LIV e LV) impõem ainda a participação dos interessados, ou a oportunidade de participação, *em contraditório*, sobretudo no que tange à confecção dos meios de prova, ao seu ingresso no processo, à sua interpretação e (em eventual recurso) aos efei-

²³ Por isso, é absurda a regra contida no art. 166 do CTN, mesmo que se admita a premissa, também equivocada, de que um tributo indireto “repercutido” não pode ser restituído ao contribuinte que legalmente o recolheu. Com efeito, com ela se atribui ao contribuinte o ônus da prova (negativa!) da repercussão, a qual consiste em claro fato impeditivo ou modificativo de seu direito. É patente, na regra, a intenção de tangenciar, à luz da jurisprudência do STJ impunemente, o disposto no art. 5.º, XXXV, da CF/88.

tos que produziram na convicção (necessariamente objetivada na fundamentação) do julgador.

Se o processo no âmbito do qual o litígio será equacionado é de natureza administrativa, pelo menos no âmbito do direito brasileiro, há também particularidades a serem destacadas, não presentes da mesma intensidade se o processo é de natureza jurisdicional. Com efeito, no processo administrativo há, por parte do Poder Público, o exercício do *autocontrole*, decorrente do princípio da legalidade. A Administração não tem apenas o dever de praticar atos em observância à lei, mas, como decorrência desse dever, está igualmente obrigada a *corrigir* atos que tenha eventualmente praticado em desconformidade com a lei. Essa correção pode, aliás, deve, ser feita até mesmo de ofício, razão pela qual, quando realizada mediante provocação do interessado, não há de seguir formalidades de maneira rigorosa, salvo quando destinadas à proteção desse interessado e de seu direito a uma resposta. Como a forma processual existe para, dentre outras finalidades, proteger as partes de um possível arbítrio do julgador,²⁴ e como o julgador, no processo administrativo, é também parte, a forma existe, no processo administrativo tributário, para proteger o cidadão contribuinte, não podendo um ato ser praticado em seu desfavor sem obediência, *v.g.*, ao contraditório, à ampla defesa etc. Mas, em desfavor da Administração, não há nada que o impeça, até porque é ela própria quem está agindo, sendo de seu interesse, pelo menos em tese, a correção de qualquer ilegalidade, ainda que para favorecer o cidadão que com ela se relaciona. Isso tem reflexos diretos na produção de provas, que não segue as mesmas formalidades inerentes ao processo judicial. Não se admite, por exemplo, que uma perícia não seja realizada, conquanto reconhecidamente necessária, pertinente e praticável, apenas porque o contribuinte não a teria solicitado da forma correta

²⁴ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, v. 1, p. 37.

(v.g., esquecendo de indicar o assistente técnico ou de formular desde logo os quesitos a serem respondidos).

Dáí dizer-se que, no processo administrativo, predominam os princípios do formalismo moderado (formas processuais devem ser observadas em favor do administrado, não contra ele e em favor da manutenção de um ato ilegal) e da busca pela verdade material, este último entendido como a norma – consequência direta da legalidade – segundo a qual a Administração deve buscar conhecer a verdade sobre os fatos relevantes à (correta) aplicação da lei, independentemente do que for trazido aos autos pela parte.²⁵ Trata-se de consequência direta da legalidade porque não é possível aplicar corretamente a lei se se desconhece a situação de fato correspondente, a fim de que se possa aferir se está, ou não, preenchida a hipótese de incidência normativa. No âmbito judicial, o princípio do dispositivo, a ficção de que o Estado-juiz é pessoa diversa do Estado-Fisco,²⁶ e um maior prestígio da ideia de preclusão, levam a que a busca do magistrado pela verdade, conquanto cada vez mais dinâmica²⁷, não se dê nos mesmos moldes do processo administrativo.

1.3. É POSSÍVEL PROVAR A INOCORRÊNCIA DE UM FATO? QUAIS OS REFLEXOS DE EVENTUAL DIFICULDADE NESTA SEARA NA DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA?

²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323; EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos Fiscalizatórios e a Defesa do Contribuinte*. Campinas: Copola, 1995, p. 203; XAVIER, Alberto. *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 141.

²⁶ Sobre o exercício da “tríplice função” pelo Estado, e seus reflexos na seara tributária, confira-se o pensamento de James Marins, calcado, nesse ponto, nas lições de Ramon Valdés Costa: MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, *passim*.

²⁷ O CPC prevê, *por exemplo*, que o Juiz pode formular quesitos em uma perícia (CPC, art. 426, II), ou ainda determinar de ofício a inquirição ou a acareação de testemunhas (CPC, art. 418, I e II).

Como sinalizado na resposta à questão anterior, somente fatos que acontecem alteram o mundo fenomênico, deixando marcas, ou sendo vistos, ouvidos, fotografados, gravados, registrados ou contabilizados. Portanto, a rigor, somente é possível oferecer meios de prova de que fatos ocorreram. Não é possível provar que alguma coisa *não aconteceu*.²⁸ Um contribuinte, por exemplo, não tem como demonstrar que não possui “depósitos não-declarados”, ou que não possui empregados sem registro; o Fisco é que deve, em tais casos, apontar quais depósitos seriam estes, ou quais empregados teriam sido contratados sem registro, permitindo ao contribuinte, então, questionar a afirmação do Fisco e os elementos que a embasam.

O que *às vezes* é possível, com relação a uma afirmação negativa, é provar a veracidade da afirmação da ocorrência de outro fato, que por sua vez é incompatível com aquele cuja ocorrência se pretende negar. Um comerciante varejista acusado de ter efetuado operações tributáveis em determinado dia, por exemplo, pode provar não propriamente que “não realizou operações”, mas que naquele dia seu estabelecimento estava fechado, pois dias antes fora destruído – com todo o seu estoque – por um incêndio, juntando inclusive confirmação do Corpo de Bombeiros local, ou reportagens jornalísticas confirmando o fato.

Como consequência disso, o ônus de provar a veracidade de uma afirmação sobre fatos é de quem a formula, e não de quem a nega.

Mas justamente porque a certeza absoluta a respeito da

²⁸ Diz-se que a prova diz respeito sempre a uma afirmação, e não ao fato em si mesmo. O fato não é verdadeiro ou falso. O que se diz dele, sim. Entretanto, a palavra “fato” pode ser usada para designar não a ocorrência no mundo fenomênico, mas a afirmação que, em torno dela, se faz, por exemplo, no âmbito de um processo. Daí ser possível dizer, por economia de palavras e sem incorrer em impropriedade, que houve a “prova de um fato”. Confira-se, a propósito, TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. 3.ed. Traducción de Jordi Ferrer Beltrán. Madrid: Trotta, 2009, p 114.

veracidade de uma crença, qualquer que seja ela, é inatingível, não se pode exigir de quem faz uma afirmação uma prova *definitiva* de sua veracidade. Deve-se exigir que essa prova seja *suficiente*, ideia à qual se retornará adiante, quando da resposta ao questionamento 1.5. E, desde que o autor de uma afirmação quanto à ocorrência de um fato forneça provas suficientes de sua ocorrência, poder-se-á *presumir* a ocorrência desse fato, presunção que terá o condão de inverter o ônus da prova²⁹. A partir de então, será de quem pretender a falsidade da afirmação o ônus de demonstrá-lo, mas sempre, como explicado, por meio da demonstração de outros fatos incompatíveis com aquele que se pretende negar.

1.4. HÁ DISTINÇÃO ENTRE PROVA DIRETA E PROVA INDIRETA? CASO AFIRMATIVO, COMO CONCILIAR ESSA DISTINÇÃO COM A IDEIA, ASSENTE NO PLANO DA EPISTEMOLOGIA CONTEMPORÂNEA, DE QUE NÃO SE TEM ACESSO DIRETO E DEFINITIVO À REALIDADE, PELO QUE AS AFIRMAÇÕES FEITAS A RESPEITO DELA SÃO SEMPRE PROVISÓRIAS E REFUTÁVEIS, CONSIDERADAS VERDADEIRAS APENAS ENQUANTO NÃO SE DEMONSTRAR O CONTRÁRIO?

Tradicionalmente se aponta que a prova direta diz respeito ao fato que se deseja demonstrar ter ocorrido, enquanto a prova indireta, ou indício³⁰, relaciona-se a um fato diverso, do

²⁹ Sobre a dinâmica relativa à distribuição das presunções e dos ônus probatórios dela decorrentes no curso do processo, e sobre as espécies de argumentos usados nesse contexto, confira-se: PRAKKEN, Henry; SARTOR, Giovanni. *More on presumptions and burdens of proof*. EUI Working Papers LAW 2008/80, disponível online em <http://ssrn.com/abstract=1317348>, acesso em 12/4/2013.

³⁰«Chamamos ‘indícios’ àqueles fatos que têm na verdade a vantagem de serem acessíveis à nossa percepção e apreensão atuais, mas que em si mesmos seriam juridicamente insignificativos se nos não permitissem uma conclusão para aqueles fatos de cuja subsunção às hipóteses legais se trata e a que nós chamamos ‘fatos diretamente relevantes’» ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8.ed.

qual nasce, por inferência lógica, a presunção de que aquele posto em discussão ocorreu.

De fato, como sugere o próprio enunciado da pergunta, essa distinção parece ser mais quantitativa do que qualitativa. As provas são sempre indiretas, em algum grau. Mas talvez se possa, ainda assim, sustentar a distinção, pois, se o acesso que temos a todo e qualquer fato é indireto, há casos em que esse caráter indireto ou mediato é mais expressivo ou evidente, revelando-se mesmo para os partidários de noções como a de *realismo ingênuo e verdade como correspondência*, as quais partem da premissa de que temos acesso direto aos fatos e podemos ter certezas absolutas quanto à ocorrência deles.

O importante, ao admitir que a distinção entre tais meios de prova é apenas de grau, consiste em ter sempre em mente que as afirmações feitas sobre fatos, por mais bem fundamentadas que estejam, são apenas presumivelmente verdadeiras, não sendo adequado associar a ideia de presunção apenas às chamadas provas classicamente tidas por indiretas.

1.5. A CONVICÇÃO DO JULGADOR – ADMINISTRATIVO OU JUDICIAL - A RESPEITO DA VERACIDADE DE DETERMINADA VERSÃO PARA OS FATOS, SOBRETUDO QUANDO AS PARTES APRESENTAM VERSÕES CONFLITANTES, É UMA DECISÃO OU PARTE DE UMA DECISÃO? É PRECISO, NESSA CONDIÇÃO, FUNDAMENTÁ-LA, NOS TERMOS DO ART. 93, IX, DA CF/88? ESSA MOTIVAÇÃO DEVE CONSISTIR EM ALEGAÇÕES DE QUAL ORDEM?

Sim, a convicção do julgador é, sem dúvida, uma decisão quanto à veracidade de uma versão sobre os fatos, em detrimento de outras. Por isso mesmo, Marcelo Lima Guerra expli-

ca que a palavra “prova”, quando empregada como “resultado”, não deve ser propriamente definida como “a crença subjetiva”, mas como “o argumento” capaz de fundamentar racionalmente essa crença, sob pena de cair-se no psicologismo no qual parece estar presa a grande maioria dos estudiosos do assunto no Brasil.³¹ E, na medida em que a veracidade de uma versão dos fatos pode ser decisiva quanto à decisão a respeito da pretensão deduzida em juízo pelas partes, é claro que se tem, nela, também parte dessa decisão, devendo, de uma forma ou de outra, ser fundamentada, como exige o art. 93, IX, da CF/88.

Essa fundamentação não deve ser vista como uma descrição dos processos mentais havidos na cabeça do julgador (os quais somente ele conhece, e ainda assim apenas às vezes), nem como uma tentativa de *persuadir* terceiros da veracidade da versão dos fatos ali acolhida³². Deve ser, isso sim, a apresentação de razões que sustentam ou confirmam a conclusão do julgador, e que são aptas, em tese, a conduzir terceiros à mesma conclusão, ou a permitir a estes apontar falhas e impugnar assim a respectiva conclusão. Como nota Marcelo Lima Guerra, a fundamentação deve conter a “justificativa da aceitação como verdadeira de uma das alegações controvertidas sobre fato relevante”³³. Deve o julgador indicar os motivos pelos quais considera que um documento, um relato de testemunha, um laudo pericial etc., são por ele considerados como justificativa para a afirmação de que a versão dos fatos acolhida na sentença é tida por verdadeira. Deve o julgador, porém, com igual ou até maior intensidade, indicar os motivos pelos quais reputa que um documento, um relato de testemunha, etc. *não devem ser* considerados como justificativa para a afirmação, feita pela parte vencida, de que a versão dos fatos tida por ele como falsa ocorreu.

³¹ GUERRA, Marcelo Lima. *Op. Cit.*, p. 7745.

³² TARUFFO, Michele. *La sempliceverità. Il giudice e la costruzione dei fatti*. Roma: Laterza, 2009, p. 244.

³³ GUERRA, Marcelo Lima. *Op. Cit.*, p. 7746.

Não é lícito ao magistrado, naturalmente, invocar seu “livre convencimento” e apenas descrever rapidamente alguns elementos constantes do processo para em seguida indicar a versão dos fatos por ele acolhida: é preciso que indique por que desacolhe as outras, e por que os meios de prova que embasariam essas outras – e desautorizariam a por ele acolhida – não são considerados como tendo esse efeito ou resultado.

Por outras palavras, o magistrado não deve indicar na sentença apenas os elementos que conduzem à conclusão a que chegou, omitindo os que constam dos autos e eventualmente são incompatíveis com ela. Isso até pode ser feito pelo advogado, mas não pelo juiz, ao motivar sua decisão, ocasião na qual deve dar até mais atenção aos elementos que aparentemente seriam contrários às suas conclusões, explicando por que não o são.³⁴

Exemplificando, se nos autos alguns meios de prova geram a presunção de que o contribuinte omitiu rendimentos, enquanto outros geram a presunção de que ele não omitiu, o magistrado deve examiná-los todos, dando especial atenção àqueles que conduzem a conclusão contrária àquela por ele acolhida na sentença. Se considera que houve omissão de rendimentos, mas o perito afirmou que não houve, o magistrado deve apontar as razões pelas quais considera que o laudo está equivocado. Evidentemente, não será uma “fundamentação”, nesse caso, a mera referência art. 436 do CPC³⁵ e aos meios de prova (v.g., cópia do auto de infração) que conduzem a conclusão diferente, dizendo que “prefere” esses outros. É preciso dizer por que o laudo é tido por equivocado, ou, por outros termos, por que se deu preferência aos outros meios de prova que apontam em sentido contrário.

³⁴TARUFFO, Michele. *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*. Roma: Laterza, 2009, p. 243.

³⁵“Art. 436. O juiz não está adstrito ao laudo pericial, podendo formar a sua convicção com outros elementos ou fatos provados nos autos.”

1.6. EM SENDO A VERDADE ABSOLUTA INALCANÇÁVEL, TODA AFIRMAÇÃO FEITA PELO JULGADOR, PARA FUNDAMENTAR A ALEGAÇÃO DE QUE CERTO FATO OCORREU, PRECISARIA, ELA PRÓPRIA, SER TAMBÉM FUNDAMENTADA. DIANTE DISSO, QUANDO SERIA POSSÍVEL CONSIDERAR ATENDIDO O DEVER CONSTITUCIONAL DE MOTIVAÇÃO DO JULGADO, SEM SE CAIR EM UM REGRESSO AO INFINITO?

Esse problema não surge apenas na fundamentação de uma sentença judicial, ou de uma decisão administrativa, mas na fundamentação de qualquer enunciado. Para fundamentar uma afirmação qualquer, usam-se outras afirmações, as quais, por sua vez, precisam, também elas, de fundamentação. Tal como o adulto diante de uma criança na idade do “por que”, essa cadeia de fundamentações pode nunca ter um fim, conduzindo ao infinito (regresso *ad infinitum*). Mas, como *de fato* ocorre com alguns adultos impacientes diante de crianças nessa fase de curiosidade e indagações, essa mesma cadeia pode ser interrompida *dogmaticamente*, com um sonoro “porque sim!”. E pode, finalmente, ser interrompida quando essa criança se considera satisfeita, ainda que momentaneamente, e para de perguntar.

A existência desses três caminhos para resolver o problema faz com que ele seja conhecido como um *trilema*. Credita-se a Hans Albert, discípulo de Karl Popper, a teorização em torno desse *trilema*, que teria sido por ele apelidado de *trilema de Münchhausen*, personagem lendário que haveria saído de um pântano no qual estava atolado com seu cavalo puxando as próprias tranças para cima. Na verdade, porém, o próprio Popper já havia tratado do assunto, que não é novo, intitulando-o *trilema de fries*³⁶.

³⁶ POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*. 12.ed. Tradução de Leônidas Hengenberg e Octanny Silveira da Mota. São Paulo: Cultrix, 2006, p. 111-112.

Popper critica que a solução dada por Fries, que consiste em pararmos na cadeia de fundamentações com base na “intuição”, e sustenta que devemos parar na cadeia de fundamentações quando chegarmos a enunciados que “decidimos aceitar”³⁷.

Há, contudo, outra forma de resolver o trilema. Ou, melhor dizendo, há um aprimoramento para a terceira solução, dada por Fries e retificada por Popper, que igualmente não leva ao regresso *ad infinitum* à interrupção dogmática, mas que parece mais satisfatória que simplesmente dizer serem enunciados “que decidimos aceitar”: trata-se da inversão do ônus argumentativo. A certa altura, aquele de quem é cobrada a fundamentação, se considera que já forneceu motivos *suficientes*, pode responder ao “por quê?” dizendo, simplesmente: “por que não?”. Isso, aliás, é coerente com a lógica falibilista de Popper, que sugere, diante da imperfeição do conhecimento e das limitações humanas, que os enunciados científicos não são absolutamente corretos, mas apenas provisoriamente, enquanto não se demonstra a sua falsidade.

Marcelo Lima Guerra³⁸ tem excelente trabalho no qual essas noções são aplicadas ao dever do magistrado de fundamentar suas decisões, concluindo, com amparo em tais premissas, que a norma contida no art. 93, IX, da CF/88 deve ser visto como um princípio nos termos propostos por Robert Alexy, a saber, como um *mandamento de otimização*, a ser realizado na medida em que isso for factual e juridicamente possível. Assim, o dever de fundamentar a decisão não poderia levar o magistrado a proferir sentença com infinitas páginas, até porque

³⁷ Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Por que dogmática jurídica?* Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 48.

³⁸ GUERRA, Marcelo Lima . Notas sobre o dever constitucional de fundamentar as decisões judiciais (CF, art. 93, IX). In: Luiz Fux; Nelson Nery Junior; Teresa Arruda Alvim Wambier. (Org.). *Processo e Constituição: estudos em homenagem ao Professor José Carlos Barbosa Moreira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, v. , p. 517-541.

isso implicaria malferimento a outras normas constitucionais, como as que impõem ao Estado a prestação da tutela jurisdicional, que há de ser célere, permitir a imposição de recursos etc. A fundamentação, portanto, deve ser a mais completa e detalhada *possível*, sendo limitações a essa possibilidade não a paciência do juiz ou sua disposição no momento, mas a própria necessidade de o processo seguir adiante. Considera-se suficiente a fundamentação, e atendido o dever de indicá-la, quando a partir dela for possível racionalmente aceitar a decisão, e inverter o ônus argumentativo para quem quiser se opor a ela, que deverá indicar os motivos pelos quais ela é equivocada.

2. PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

2.1. HÁ RELAÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E A BUSCA PELA VERDADE MATERIAL, NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO? QUAL? EXISTEM IMPLICAÇÕES ENTRE ESSES DOIS PRINCÍPIOS E AS HIPÓTESES EM QUE SE ADMITE A REALIZAÇÃO DE LANÇAMENTO POR MEIO DE ARBITRAMENTOS OU AFERIÇÃO INDIRETA?

Sim, há relação, bastante evidente. As leis, ao veicularem normas jurídicas, preveem hipóteses e prescrevem condutas a serem seguidas *se* e *quando* essas hipóteses acontecerem. Assim, para que as leis sejam corretamente observadas e aplicadas, não basta conhecer o que hipoteticamente prescrevem. É preciso saber se ocorreram, no mundo fenomênico, os fatos nela previstos, a fim de que a eles se atribuam os efeitos legalmente indicados. Por isso mesmo, Taruffo afirma não ter o menor sentido invocar valores como a legalidade e a correção de uma decisão, se não se reconhece que a verdade dos fatos é uma condição necessária à correta aplicação de qualquer norma³⁹.

³⁹ TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. 3.ed. Traducción de Jordi Ferrer

Assim, em resumo, para saber se um ato da Administração foi praticado em conformidade com a lei, é imprescindível saber se o pressuposto de fato da norma por meio dele aplicada ocorreu. Não se pode afirmar que a aplicação de uma multa por estacionamento em local proibido é legal, por exemplo, se não se sabe se o cidadão multado realmente estacionou seu veículo no local indicado pela autoridade de trânsito.

As implicações dessa relação sobre o arbitramento e os processos de aferição indireta são, assim, fáceis de serem percebidas. A autoridade administrativa, como decorrência do princípio da legalidade, não pode, na fundamentação de um ato administrativo, deixar de referir, de forma explícita, os elementos que racionalmente conduzem à conclusão de que os fatos hipoteticamente descritos na norma aplicada aconteceram. Por outras palavras, se se trata de auto de infração exigindo imposto de renda, a autoridade deve indicar os elementos de convicção que a levaram a concluir pela ocorrência dos fatos que, de acordo com a lei, fazem nascer a obrigação de recolher o imposto de cujo lançamento se cogita.

Eventualmente, cabe ao contribuinte a guarda e a apresentação de documentos relacionados a esses fatos, hipótese na qual a legislação não raro prevê que, se tais documentos não são apresentados ou não merecem fé, a autoridade pode exigir o tributo por meio de *arbitramento*, ou seja, recorrendo a meios de aferição indireta, através dos quais presume a ocorrência dos fatos tributáveis e a sua dimensão econômica (CTN, art. 148).

Como consequência do princípio da legalidade, e do dever de busca pela verdade, que dele decorre, a autoridade administrativa somente pode proceder ao arbitramento *em último caso*, quando for realmente impossível descobrir a verdade, em razão de omissão do contribuinte no seu dever de informá-la a respeito dos fatos tributáveis⁴⁰. Não é lícito aos agentes fiscais

Beltrán. Madrid: Trotta, 2009, p. 86.

⁴⁰ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do*

efetuarem arbitramentos em razão de meros vícios formais, sanáveis, vícios que não comprometam a veracidade ou a verossimilhança das versões dos fatos calcadas nos documentos que os ostentem. É o caso, por exemplo, de nota fiscal na qual um dígito do CNPJ do contribuinte está digitado de forma equivocada, o que não pode, por si só, servir de pretexto para que se considere a nota “inidônea”, exigindo novamente o imposto dela decorrente, ou glosando o crédito que dela decorreria. Outro exemplo é a contabilidade que possui vícios formais (v.g., lançamentos registrados em contas equivocadas), os quais podem ser corrigidos e, mais importante, independentemente de serem corrigidos *não interferem na apuração do resultado tributável* nem impedem sua verificação.

2.2. DE QUEM É O ÔNUS DA PROVA, NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO? QUAL O SENTIDO E O ALCANCE, NESSE CONTEXTO, DO DISPOSTO NO ART. 9.º DO DECRETO 70.235/72?

O ônus da prova, na constituição do crédito tributário, é da autoridade tributária competente, pois a ela cabe a motivação do ato administrativo de lançamento. Nessa motivação, será preciso afirmar não apenas que esta ou aquela disposição normativa é “aplicável” (ou, mais propriamente, que “incidiu”), mas, obviamente, será necessário alegar também a ocorrência dos fatos sobre os quais as tais disposições são “aplicáveis”. Será preciso mostrar elementos que fundamentem a afirmação, da autoridade, de que tais fatos ocorreram. Daí por que o art. 9.º do Decreto 70.235/72 *explicita, didaticamente*, que a autoridade deve juntar ao lançamento todos os elementos de prova da afirmação que faz.

2.3. QUAIS AS IMPLICAÇÕES PRÁTICAS DA “PRESUN-

ÇÃO DE VERACIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO”? COMO CONCILIÁ-LA COM O DEVER, QUE INCUMBE À AUTORIDADE LANÇADORA, DE MOTIVAR ESSE MESMO ATO?

Essa presunção, que diz respeito à validade das normas e à veracidade das afirmações quanto à ocorrência de fatos constantes da motivação do ato, é relativa, e presta-se tão somente a justificar a executoriedade deles. Trata-se de artifício de que se vale o ordenamento para que o ato administrativo possa ter efeitos imediatos. Na verdade, todo ato jurídico deve considerar-se válido até que se demonstre o contrário, o que se aplica para declarações, documentos, fotografias, vídeos, contratos, etc., e não apenas atos administrativos.

Quando o ato administrativo impõe a um cidadão um ônus, seja a imposição de uma penalidade, seja a cobrança de um tributo, é preciso, até para que se viabilize o posterior controle administrativo e judicial de sua legalidade, que ele seja devidamente motivado. Nesse motivação incluem-se os elementos de convicção (provas) da ocorrência dos fatos nela narrados, os quais, se ausentes, conduzem à invalidade do ato.

Assim, como o ônus da prova dos fatos alegados na motivação do ato administrativo é da autoridade, e a aludida presunção de veracidade não a exime desse ônus, o que se impõe ao contribuinte é apenas o ônus de argumentar e demonstrar a invalidade do ato, por vício em sua fundamentação. Terá o cidadão de provar que o ato não é motivado suficientemente, mas não que o fato nele não demonstrado não aconteceu.

2.4. EM QUAIS HIPÓTESES É LÍCITO À AUTORIDADE JULGADORA, NO PROCESSO ADMINISTRATIVO, IN- DEFERIR UM PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVA FORMULADO PELO CONTRIBUINTE, SEM MALFERIR SEU DIREITO DE DEFESA? ESTARIA ENTRE ESSAS HI-

PÓTESES A NÃO FORMULAÇÃO DE QUESITOS PARA UMA PERÍCIA, OU A AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE ASSISTENTE TÉCNICO, NOS TERMOS DO ART. 16, § 1.º, DO DECRETO 70235/72?

O direito à produção de provas não é absoluto, havendo casos em que seria *desproporcional* levá-lo às últimas consequências, em detrimento de outras normas com as quais aquelas que o asseguram devem ser conciliadas. Assim, em linhas gerais, pode-se dizer que a autoridade pode validamente indeferir o pedido de produção de uma prova sempre que esta não tiver o condão de alterar o julgado. Isso ocorre quando a prova é: *i*) ilícita; *ii*) impertinente; *iii*) desnecessária; *iv*) impraticável.

Sendo ilícita, vale dizer, colhida em violação à ordem jurídica, a prova não poderá ser levada em consideração pelo julgador (CF/88, art. 5.º, LVI), pelo que produzi-la não levaria a qualquer resultado útil. Seu indeferimento, portanto, não causaria prejuízo à parte.

O mesmo se pode dizer da prova impertinente, assim entendida aquela relativa a afirmações sobre fatos que até podem não ter sua veracidade demonstrada, mas que, de uma forma ou de outra, tidas como verdadeiras ou não, são incapazes de alterar o resultado da disputa. É o caso de um processo no qual se discute se um contribuinte teve ou não um prejuízo fiscal, e este pede uma perícia para demonstrar que sua casa possui quatro janelas, e não cinco⁴¹.

Desnecessária, por sua vez, é aquela prova que até pode dizer respeito a afirmação sobre fatos que tem pertinência na disputa, mas que a autoridade já se convenceu ser verdadeira, ou que a parte adversa não discute, ou que, por qualquer meio, é considerada incontroversa. É o caso, por exemplo, do sujeito que pretende provar que teve um prejuízo fiscal, sendo esse

⁴¹ MIRANDA, Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 3.ed. atualização legislativa de Sérgio Bermudes. Rio de Janeiro: Forense, 2001, t. IV, p. 478.

prejuízo relevante para determinar a procedência de suas afirmações quanto ao direito em disputa, mas a autoridade não põe em dúvida a ocorrência desse mesmo prejuízo (v.g., o lançamento foi feito por considerar-se que ele, mesmo presente, não seria dedutível por vedação legal).

Finalmente, impraticável é a prova que, por impossibilidade factual, não tem como ser produzida. É o caso de uma perícia em documentos destruídos, ou do depoimento de alguém em estado vegetativo.

Sendo a prova um *meio* para se atingir o fim, que é a prestação da tutela jurisdicional, no caso do processo judicial, ou o respeito à legalidade, no caso do processo administrativo, tais situações, de provas ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou impraticáveis, são nítidos casos em que a produção da prova não é meio adequado (prova impertinente), necessário (prova desnecessária), ou proporcional em sentido estrito (prova ilícita) para se chegar ao aludido fim, sendo perfeitamente válido o seu indeferimento.

Naturalmente, não se encaixa em nenhuma dessas hipóteses a perícia que, sendo lícita, necessária, pertinente e praticável, não é produzida apenas porque o contribuinte deixou de indicar os quesitos correspondentes ou, pior, o nome do assistente técnico respectivo. A invalidade do indeferimento de perícias em tais casos é evidente.

2.5. QUANDO SE PODE CONSIDERAR, VALIDAMENTE, “DESNECESSÁRIA” UMA PROVA? QUANDO A AUTORIDADE JÁ SE CONVENCEU DA VERACIDADE DA AFIRMAÇÃO QUE COM ELA SE DESEJA PROVAR, OU QUANDO A AUTORIDADE FIRMOU, POR QUALQUER MEIO, SEU CONVENCIMENTO, AINDA QUE EM SENTIDO CONTRÁRIO À VERSÃO DOS FATOS DEFENDIDA POR QUEM DESEJA A SUA PRODUÇÃO?

Como explicado na resposta ao questionamento 1.5., a fundamentação de um julgado deve consistir não apenas no exame daqueles elementos trazidos aos autos que confirmam a conclusão a que chegou o julgador, tangenciando-se ou omitindo-se aqueles elementos que a contrariam. Todos, de rigor, devem ser examinados e enfrentados, indicando-se os motivos pelos quais aqueles que uma das partes invoca em defesa de sua versão dos fatos não têm o significado que em princípio parecem ter.

Por isso, jamais pode ser tida por “desnecessária” uma prova que poderia conduzir a autoridade a conclusão diversa daquela que provisoriamente já foi alcançada. Desnecessária, nesse contexto, só pode ser a prova por meio do qual a parte deseja demonstrar a veracidade de uma versão dos fatos *que o julgador administrativo já considera como verdadeira*. Se a autoridade “se convenceu” que o contribuinte praticou uma infração, não pode, só por isso, considerar “desnecessária”, indeferindo sua produção, uma perícia que poderia demonstrar o contrário. Do contrário, há cerceamento ao direito de defesa do cidadão, que vê tolhida a possibilidade de demonstrar à autoridade que a versão dos fatos que ela “já se convenceu” ser verdadeira não o é.

3. PROVA NO PROCESSO JUDICIAL

3.1. HÁ RELAÇÃO ENTRE A PROVA JUDICIAL E O DIREITO À PRESTAÇÃO JURISDICIONAL? PODE-SE COGITAR, CASO HAJA RELAÇÃO, DE UM DIRETO CONSTITUCIONAL À PRODUÇÃO DE PROVAS?

Sim, como sinalizado na resposta à questão 2.1, a relação é clara, embora nem sempre devidamente valorizada pelos que cuidam da jurisdição, seja no plano dos estudos acadêmicos, seja no âmbito de sua prestação efetiva.

Jurisdição é a função do Estado, exercida pelos órgãos do Poder Judiciário, que consiste em declarar, ou certificar, o direito em determinado caso concreto (tutela cognitiva), ou em efetivar direito já pressuposto, seja em virtude de um título extrajudicial, seja em razão de prévia certificação ou declaração judicial (tutela executiva). Como algo acessório, tem-se a jurisdição, ainda, quando o Judiciário adota medidas destinadas a assegurar a efetividade de uma dessas formas já apontadas (tutela cautelar).

Não há como declarar o direito em determinado caso concreto sem aferir se a pretensão deduzida pelo autor da demanda procede, e para isso é preciso examinar se o direito subjetivo por ele alegado existe, o que demanda a determinação de seus dois ingredientes formadores, a saber: *i*) existência, validade, conteúdo e alcance de uma norma jurídica; e *ii*) a ocorrência dos fatos que preenchem a hipótese de incidência da referida norma.

Daí por que não se pode dissociar o direito a uma tutela jurisdicional, assegurado no art. 5.º, XXXV, da CF/88, do direito à produção das provas necessárias à determinação da verdade dos fatos sobre os quais incidiram as normas cujos efeitos hão de ser assegurados judicialmente.

3.2. DE QUEM É O ÔNUS DA PROVA, NO ÂMBITO DO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO? EM SEDE DE EMBARGOS, A PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA IMPÕE AO EMBARGANTE/EXECUTADO O ÔNUS DE PROVAR A INOCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL? COMO COMPREENDER A ALUDIDA PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA, NAS HIPÓTESES NAS QUAIS A AUTORIDADE LANÇADORA DESCUMPRE O SEU DEVER DE MOTIVAÇÃO, EXPLICITADO NO ART. 9.º DO DECRETO 70.235/72?

Em regra, como consequência do que foi explicado nas respostas às perguntas do bloco 1 deste artigo, o ônus da prova cabe a quem alega a ocorrência de um fato. Isso não é apenas no âmbito do processo judicial ou administrativo: trata-se de decorrência não apenas de normas jurídicas, mas da própria Teoria da Argumentação, que neste ponto apenas se reflete nas disposições normativas referentes ao assunto. Se um cientista, por exemplo, afirma a existência de um novo planeta, deve indicar as evidências que o demonstram.⁴² Do contrário, alguém poderia afirmar a existência de elefantes alados microscópicos e invisíveis nas luas de saturno, e seria da comunidade científica discordante, se esta quisesse demonstrar a absurdez da “teoria”, o ônus de demonstrar que tais seres não existem.

Assim, se um fiscal efetua lançamento afirmando a ocorrência de certos fatos, é dele, ou da Administração Tributária por ele integrada, o ônus de demonstrar a veracidade dessa afirmação. Se essa demonstração não é feita, o que o contribuinte deverá provar, em uma ação anulatória desse lançamento, ou em embargos à execução correspondente, será a sua invalidade por vício de fundamentação e violação ao art. 9.º do Decreto 70.235/72.

3.3. AS AFIRMAÇÕES FEITAS POR AUTORIDADES DO PODER PÚBLICO GOZAM, SEMPRE, DE FÉ PÚBLICA? É DISPENSÁVEL A ELAS, NESSA CONDIÇÃO, TRAZER AOS AUTOS ELEMENTOS DE CONVENCIMENTO A RESPEITO DA VERACIDADE DO QUE AFIRMAM? E AS AFIRMAÇÕES FEITAS PELO PARTICULAR, PRESUMEM-SE SEMPRE FALSAS?

Não, as afirmações feitas por autoridades do poder público não gozam, sempre, de fé pública. Isso seria incompatível com a figura do Estado de Direito, com o devido processo legal

⁴² Cf. v.g. DAWKINS, Richard. *The God Delusion*. Bantam: London, 2006, p. 52.

substantivo, com o direito à ampla defesa e com a própria presunção de inocência. Bastaria a um fiscal, delegado ou promotor afirmar, ainda que da forma mais infundada e leviana possível, a prática de uma série de infrações por parte de um cidadão que este teria todo o ônus de demonstrar o contrário, algo que evidentemente não se compatibiliza com os aludidos princípios constitucionais processuais.

O mesmo vale para as afirmações feitas por cidadãos. Todas, em princípio, presumem-se verdadeiras, mas o peso a ser atribuído a cada uma delas, na determinação da verdade, é relativo, e não pode ser determinado aprioristicamente.

3.4. COMO DIFERENCIAR “QUESTÃO DE FATO” E “QUESTÃO DE DIREITO”, EM HIPÓTESES NAS QUAIS SE DISCUTE, POR EXEMPLO, SE UMA ENTIDADE É “SEM FINS LUCRATIVOS”, OU SE UM DETERMINADO ATO FOI PRATICADO COM “ABUSO DE DIREITO” OU “FRAUDE À LEI”? POR OUTRAS PALAVRAS, EM QUAIS SITUAÇÕES DEBATES DESSA NATUREZA PODEM TER LEGITIMAMENTE OBSTACULIZADO O SEU ACESSO AO STJ E AO STF, EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL OU EXTRAORDINÁRIO, RESPECTIVAMENTE?

Essa distinção é muito problemática, assim como o é a distinção entre “juízos de fato” e “juízos de valor”. Ao se afirmar que alguém é cruel, por exemplo, está-se descrevendo ou julgando?⁴³

Pode-se, porém, encontrar critério que, embora não seja absolutamente decisivo, fornece auxílio para a maioria das situações em que a questão se coloca. Trata-se da distinção entre fatos brutos e fatos institucionais⁴⁴, atentando-se para as regras

⁴³ PUTNAM, Hilary. *O colapso da verdade e outros ensaios*. Tradução de Pablo Rubén Mariconda e Sylvia Gemignani Garcia. São Paulo: Idéias&Letras, 2008, p. 42 e ss.

⁴⁴ Fatos brutos são aqueles cuja ocorrência independe da existência de sujeitos pen-

que constituem esses fatos institucionais, dando significado a fatos brutos.

Todo o problema, no caso, é que a divisão entre fatos brutos e fatos institucionais não é estanque. Em verdade, a criatura humana não tem acesso aos fatos brutos, de forma pura e imediata. Tais fatos são interpretados, como explicado na resposta à questão 1, até de forma inconsciente, já chegando às nossas mentes com um “sentido”. Há, portanto, graus de institucionalização, sendo o Direito, talvez, um dos mais elevados e sofisticados deles. Não por outra razão, diz-se que um fato pode ter significação econômica, social, política etc., e, por fim, jurídica.

O que importa, no caso, é notar que, a cada grau de institucionalização que se avança, há sempre uma “base fática”, composta pelo fato bruto (ou, a rigor, pelo fato ao qual outros estratos institucionais já atribuíram previamente sentido), e uma norma constitutiva da nova realidade institucional. Há, por exemplo, normas constitutivas de realidades sociais ou econômicas, que, em seguida, são colhidas por normas jurídicas, que dão a essas realidades econômicas e sociais uma significação jurídica, constituindo assim uma realidade jurídica.

Para fazer novamente uso de exemplo explorado por Hilary Putnam, e ilustrar a dificuldade em comento, pode-se indagar: dizer que alguém é *cruel* é um juízo de fato, meramente descritivo, ou um juízo de valor? Até que ponto essa afirmação, de que alguém é *cruel*, exigirá “provas”? Na verdade, pode a discussão em torno da “crueldade” do sujeito desenvolver-se em torno de fatos “brutos”, ou do enquadramento desses fatos

santes, por conseguinte, da criação de instituições por parte destes. É o caso da chuva, de uma árvore que cai, de um animal que ataca outro, de um nascimento ou de uma morte etc. Já os fatos institucionais são aqueles cuja existência depende de regras constitutivas, pré-estabelecidas pela criatura humana, que assim os definam. É o caso de um gol, de um pênalti, de uma cédula de R\$ 50,00, de uma jogada de xadrez. Para aprofundamento no tema, confira-se: SEARLE, John R. *Libertad y neurobiología*. Tradução de Miguel Candel. Barcelona: Paidós, 2005, p. 99

em normas – jurídicas ou não jurídicas – que os tornam (lhes dão a qualidade de) “institucionais”. Admitindo que todo acesso da criatura humana à realidade é intermediado por seus sentidos e pela linguagem, a própria distinção entre fatos brutos e fatos institucionais é muito mais quantitativa do que qualitativa, pois todo fato, para a criatura humana, é, em alguma medida, institucional. Os fatos brutos puros, situados no “mundo 1”, nos são inalcançáveis, como se disse no início deste texto. Mas, independentemente disso, pode-se discutir a crueldade, por exemplo, perquirindo se o sujeito feriu outro (fato bruto) ou se esse ato, conquanto reconhecidamente praticado, pode ser *classificado* como cruel, classificação que, por sua vez, pode exigir, ou não, o esclarecimento de outros fatos (feriu em legítima defesa? No exercício de violenta emoção? Sob coação? Acidentalmente?). Mesmo com o esclarecimento de todos os fatos relevantes, pode subsistir uma questão, axiológica, de saber se, à luz deles, configura-se ou não a crueldade. Mas não se pode negar que a afirmação “ele é cruel” depende do esclarecimento de fatos, e, de forma quase que indissociável, da qualificação a ser dada a eles.

Nessa ordem de ideias, se não está em discussão a realidade bruta, ou a realidade pré-jurídica (dotada de significado contábil, econômico, social, moral etc. não posto em dúvida), mas sim o significado que normas jurídicas dão a essa realidade, não se está diante de questão de fato, sendo portanto cabível, em princípio, o Recurso Especial ou o Recurso Extraordinário. Se, porém, a divergência não está no enquadramento legal do fato, mas na sua própria configuração em termos brutos, ou pelo menos pré-jurídicos (econômicos, sociais, políticos, religiosos etc.), incide o enunciado da Súmula 7/STJ, não sendo possível a discussão da matéria pelo STJ ou pelo STF.

Assim, usando os exemplos fornecidos no enunciado da pergunta, quando se discutir se uma entidade é ou não “sem fins lucrativos”, mas a discussão não girar em torno de fatos

pré-jurídicos, ou da significação pré-jurídica de fatos, mas sim na significação jurídica deles, à luz de elementos pré-jurídicos incontestados, o Recurso Especial ou o Recurso Extraordinários serão cabíveis. É o caso de uma entidade educacional considerada “com fins lucrativos” pelo fato de exigir o pagamento de mensalidade de seus alunos, sendo seu recurso fundado no argumento de que essa cobrança de mensalidade, não negada ou posta em discussão, não tem o significado, à luz do art. 14 do CTN e do art. 150, VI, “c”, da CF/88, de retirar-lhe a condição de entidade “sem fins lucrativos” detentora do direito à imunidade tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Responderam-se, nas linhas anteriores, a todos os questionamentos formulados. Não é o caso de resenhar aqui, a título de conclusão, cada uma das respostas, o que alongaria desnecessariamente este texto, tornando-o, ademais, repetitivo. Não podemos deixar de registrar, porém, que as perguntas são muito instigantes, servindo como demonstração eloquente de aspecto central ao próprio tema estudado: a imperfeição da cognição, que deve ser aliada à necessidade prática de seguirmos adiante, mesmo com respostas que sabemos incompletas, mantendo-se aberta, porém, a possibilidade de ulteriores aperfeiçoamentos.

De fato, conclusões definitivas em torno das questões formuladas não poderão jamais ser alcançadas, mas a necessidade prática de ultimar este trabalho e o livro no qual será encartado nos impele a concluir o texto e oferecer as respostas possíveis. Como dito na introdução, que isso pelo menos sirva de incentivo a que o tema receba mais atenção e os questionamentos que suscita sejam enfrentados de forma mais completa e profunda. É assim que progride o conhecimento humano.

