

A PROVA EM  
QUESTÕES TRIBUTÁRIAS

SUMÁRIO

ISBN: 978-85-795-0210-5

Apresentação  
- HUGO DE BRITO MACHADO (COORDENADOR)

ÁLISSON JOSÉ MAIA MELO • ANTÔNIO GILSON ARAGÃO DE CARVALHO  
DEBORA BEZERRA DE MENEZES SERPA MAIA • EDUARDO JUNQUEIRA COELHO  
EVANILDA NASCIMENTO DE GODOI BUSTAMANTE • GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO  
HELVÉCIO FRANCO MAIA JR. • HUGO DE BRITO MACHADO  
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO • ÍTALO FARIAS PONTES  
IVO CÉSAR BARRETO DE CARVALHO • JOSÉ EDUARDO DE MELO VILAR FILHO  
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO • JUVÊNCIO VASCONCELOS VIANA  
MANTOVANNI COLARES CAVALCANTE • MARCELO LIMA GUERRA  
MARCIA SOARES DE MELO • MARCIANO SEABRA DE GODOI  
MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI • NATÉRCIA SAMPAIO SIQUEIRA  
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA • RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO  
REGNOBERTO MARQUES DE MELO JR. • RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA  
ROGÉRIO LIMA • SACHA CALMON NAVARRO COELHO  
SCHUBERT DE FARIAS MACHADO • VICTOR HUGO CABRAL DE MORAIS JR.

A PROVA EM QUESTÕES TRIBUTÁRIAS

- HUGO DE BRITO MACHADO

PROVA E VERIFICAÇÃO EM QUESTÕES TRIBUTÁRIAS

- HUGO DE BRITO MACHADO

RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO

A PROVA EM QUESTÕES TRIBUTÁRIAS

- ÍTALO FARIAS PONTES

 MALHEIROS  
EDITORES

 ICET  
INSTITUTO  
CEARENSE  
DE ESTUDOS  
TRIBUTÁRIOS

## A PROVA EM QUESTÕES TRIBUTÁRIAS

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Mestre e Doutor em Direito Tributário – Professor da Pontifícia  
Universidade Católica de Minas Gerais/PUC-Minas  
– Presidente do Instituto de Estudos Fiscais/IEFi  
(Belo Horizonte) – Advogado

HELVÉCIO FRANCO MAIA JR.

Mestre em Direito Processual – Professor do Instituto de Educação Continuada/IEC  
da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais/PUC-Minas – Advogado

1. Introdução. 2. Questões formuladas. 3. O precedente em que o STJ se recusou a delimitar o conceito de simulação para fins de definição dos limites do planejamento tributário lícito: reexame de matéria fática ou nova valoração jurídica dos fatos?.

### 1. Introdução

A *Coleção de Estudos Tributários* do ICET adota metodologia científica formidável: os temas mais relevantes e atuais do direito tributário são abordados por diversos autores, com diferentes vivências e experiências jurídicas (professores universitários, juízes, procuradores públicos, advogados e consultores tributários), a partir de indagações concretas formuladas *ad hoc* pelo professor Hugo de Brito Machado e seu conhecido rigor intelectual. As indagações são formuladas com muito zelo e perícia, de modo a abarcar tanto as tradicionais polêmicas teóricas sobre os assuntos em pauta como importantes e variadas questões práticas atuais, surgidas a partir da aplicação cotidiana da legislação tributária, tal como interpretada pelos operadores do Direito em geral e pela jurisprudência dos tribunais em particular.

Essa metodologia tem pelo menos duas grandes virtudes. Instando os autores a responderem concretamente às questões propostas, evita-se que problemas teóricos fundamentais e questões atuais de extrema relevância prática fiquem de fora do debate. Por outro lado, a metodologia permite ao leitor da obra comparar de modo mais efetivo e objetivo as opiniões dos autores, identificando tendências e correntes de pensamento.

É gratificante ver a *Teoria da Prova* como tema central da presente obra. As provas, como já advertia Calamandrei em sua obra clássica, pela sua ligação com os fatos, são comumente tratadas com desdém pela ciência jurídica,<sup>1</sup> como tema de menor importância se comparado às “questões de direito”. Tal tendência, no nosso sistema processual, se reflete na forma como os nossos Tribunais Superiores enfrentam a matéria.<sup>2</sup> Portanto, situar a teoria da prova como tema central contribui em muito para o resgate deste importante instituto da ciência processual.

### 2. Questões formuladas

#### 1. Teoria geral da prova

##### 1.1 O que é prova? Qual a relação entre ela e a verdade?

Pode-se definir a *prova*, enquanto atividade jurídico-processual, como sendo a demonstração de que determinados fatos ocorreram, ou sob quais circunstâncias determinados fatos ocorreram. Neste sentido é que o Código de Processo Civil (art. 333, I) afirma que é ônus do autor “provar” o fato constitutivo do seu direito – ou seja: é ônus do autor demonstrar a efetiva ocorrência do fato constitutivo do seu direito.

Nem sempre é necessário desenvolver uma atividade de instrução probatória, como no caso em que os fatos aos quais a lide remete são incontroversos entre as partes ou são fatos notórios. Mas toda ação judicial se remete necessariamente a algum fato. Caso esse fato se re-

1. Calamandrei identificava, entre os advogados e magistrados, “certa tendência a considerar material descartável e dar à qualificação de ‘fatista’ um significado depreciativo” [Calamandrei, 1995:165].

2. Trataremos do assunto na resposta à questão 3.4.

vele controvertido no processo, deve-se lançar mão dos diversos meios ou técnicas de prova (depoimento pessoal das partes, prova testemunhal, prova documental, prova pericial, inspeção judicial) para demonstrar a ocorrência, ou não, do fato.

É certo que há casos em que mesmo os fatos incontroversos entre as partes necessitam de prova, seja porque a lide se refere a direitos indisponíveis, seja porque a lide se refere a atos cuja prova a lei necessariamente vincula a algum documento público (cf. arts. 302 e 320 do CPC). Mas, como regra, somente os fatos controversos na lide demandam prova.

Há certa polêmica doutrinária sobre qual seria o objeto das provas, se os fatos em si mesmos [Malatesta, 1995:167], ou se as alegações que as partes fazem sobre os fatos [Dinamarco, 2009:57]. Seja como for, pode-se descrever a relação entre a prova e a verdade, objeto da segunda parte da pergunta acima, afirmando-se que a prova é meio utilizado para persuadir o espírito (o espírito do julgador,<sup>3</sup> no caso da prova enquanto instituto do direito processual) da verdade de um fato ou de um conjunto de fatos [Santos, 1952:12].

Contudo, não se trata de vincular o instituto jurídico da prova a uma busca pessoal e livre, por parte do juiz, daquilo que ele considera como a verdade absoluta objetiva ou indiscutível. Essa visão é incompatível com o aperfeiçoamento de uma ciência processual consciente da sua própria falibilidade e, via de consequência, da necessidade de aprimoramento do processo de construção do provimento.

A dialeticidade imanente à própria existência do processo, entendido como procedimento em contraditório, não é compatível com a ideia de que o julgador deve ter total desenvoltura para reconstruir os fatos em busca da verdade absoluta, da certeza inquestionável. Afinal, na essência do contraditório existem duas “pretensões de verdade” apresentadas pelas partes, e o julgador deve necessariamente decidir por uma delas (em nosso sistema, de forma geral, não é permitido ao julgador não decidir). Quanto maior a dificuldade de aceitarmos a falibilidade da ideia de reconstrução da verdade por meio da prova,

3. “Todo aquele que prova deseja obter um certo e determinado resultado: a convicção do juiz” [Arruda Alvim, 1996:406]. Rosemiro Pereira Leal observa – a nosso ver, corretamente – que o destinatário da prova é o juízo (órgão jurisdicional estatal), e não propriamente a pessoa do juiz [Leal, 2004:183].

mais longe estaremos do reconhecimento de que a atividade do julgador se dirige a fixar ou valorar fundamentadamente os elementos fáticos de uma lide,<sup>4</sup> sem a pretensão de alcançar a certeza *absoluta* sobre a verdade *objetiva* dos fatos.<sup>5</sup>

Não se desconhece – como advertem Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart – que a busca pela verdade é meta que não pode ser abandonada, mas o reconhecimento das limitações reais existentes contribui para a “maior efetividade no trato do processo” [Marinoni e Arenhart, 2011:61]. Isso porque o julgador que se considerar apto a “descobrir a verdade”, sem reconhecer as limitações do método, provavelmente se sentirá muito menos obrigado a fundamentar sua decisão. Daí surge o entendimento-padrão na jurisprudência do STF no sentido de que a fundamentação, “ainda que deficiente”, não viola o art. 93, IX, da CF<sup>6</sup> – tema que será mais detidamente abordado na resposta ao quesito 1.4.

1.2 Existem limitações à cognição humana, que interferem na determinação da verdade? Como elas se refletem no âmbito do disciplinamento jurídico da prova?

Filósofos, teólogos, psicólogos e juristas reconhecem há milênios as severas limitações da cognição humana em sua capacidade de ter acesso a uma pretensa *verdade objetiva*. Mais que isso: após o chamado giro linguístico promovido pela Filosofia contemporânea [cf. Oliveira, 2001] perde sentido a própria noção idealista e racionalista da verdade como “a conformidade da noção ideológica com a realidade” [Malatesta, 1995:21].

4. “O problema do processualista é dar sentido aos fatos. Não basta estabelecer sua veracidade. Esta é a tarefa do historiador, não do magistrado. O direito nasce do fato, mas com ele não se confunde. As proposições mais simples e que poderiam parecer óbvias, dependendo do respectivo contexto, poderão ter ‘significados’ diversos e até antagônicos” [Silva, 2005:81].

5. “O juiz não é – mais do que qualquer outro – capaz de reconstruir fatos ocorridos no passado; o máximo que se lhe pode exigir é que a valoração que há de fazer das provas carreadas aos autos sobre o fato a ser investigado não divirja da opinião comum média que se faria das mesmas provas” [Marinoni e Arenhart, 2011:38].

6. STF, 2ª Turma, AI/AgR 351.384, rel. Min. Néri da Silveira, DJU 22.3.2002.

Mas para responder à pergunta acima não é necessário – e, de resto, isto estaria acima de nossa capacidade acadêmica – aprofundar-nos nas intrincadas polêmicas filosóficas sobre a verdade, a razão, a linguagem etc. Restringamo-nos, pois, à constatação terra-a-terra de que, sendo as provas produzidas no processo verdadeiros “motivos produtores da certeza” [Mittermayer, 1917:104], não se trata de buscar, a qualquer custo, a certeza absoluta e incontestável quanto aos fatos controvertidos. Conforme observa Rosemiro Pereira Leal, provar não quer dizer demonstrar a verdade irrefutável de determinados fatos, mas, como já dizia Carnelutti, “determinar e fixar formalmente” os fatos controvertidos no processo [Leal, 2004:179]. De outra parte, estará sempre presente o risco do erro judicial, seja na admissão, seja na valoração da prova. Diante desse quadro, o processo civil contemporâneo substitui o ideal problemático da *certeza* pelo conceito mais operativo de *probabilidade suficiente*, procurando “conviver racionalmente com o risco [do erro] e dando força aos meios de sua correção” [Dinamarco, 2013b:147].

O disciplinamento jurídico da prova refletirá, em grande medida, essa disposição do sistema processual de conviver racionalmente com a incerteza e o risco do erro, criando meios institucionais para sua minoração ou correção.

Um primeiro aspecto dessa disposição de atenuar os riscos de erro judicial quanto à compreensão da realidade dos fatos e dotar o sistema de maior capacidade de alcançar a verdade material é a instituição do chamado sistema do convencimento sobre as provas mediante a persuasão racional do juiz, em detrimento do antigo sistema da prova legal, em que os meios de prova eram taxados e aprioristicamente valorados pelo legislador.

Por outro lado, o sistema dispositivo e seu inerente mecanismo de distribuição dos ônus da prova entre as partes que têm interesse no reconhecimento do fato (art. 333 do CPC) funcionam como eficaz mecanismo para evitar que a ausência de certeza do juiz sobre os aspectos fáticos da lide conduza ao *non liquet*. Com esse mesmo propósito – o de evitar que as limitações da cognição humana quanto ao acesso à verdade dos fatos levem à paralisia do *non liquet* – alinham-se as técnicas das presunções relativas instituídas em lei (art. 334, IV, do

CPC) e das presunções judiciais baseadas nas máximas de experiência (art. 335 do CPC<sup>7</sup>) [cf. Dinamarco, 2013a:292-301].

Também os institutos do duplo grau de jurisdição (com ampla devolução do conhecimento da matéria fático-probatória ao órgão responsável por julgar a apelação) e da ação rescisória fundada em vícios relativos a aspectos fáticos e probatórios da lide (art. 475, VI a IX, do CPC) indicam que o sistema processual possui mecanismos satisfatórios para possibilitar a correção de erros e más apreciações judiciais da prova.

1.3 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 quê as afirmações feitas a respeito dela são sempre provisórias e refutáveis, consideradas verdadeiras apenas enquanto não se demonstrar o contrário?

Sim, há uma tradicional classificação das provas, em função de seu objeto, entre provas diretas e provas indiretas. As diretas referem-se ao fato controvertido na lide, ao fato mesmo que se quer provar (fato probando), enquanto as indiretas se referem a “fatos que em si mesmos não teriam relevância para o julgamento, mas valem como indicação de que o fato relevante [para o julgamento da lide] deve ter acontecido” [Dinamarco, 2009:91].

Tradicionalmente se afirmava que as provas indiretas eram compostas pelas presunções e pelos indícios [Malatesta, 1995:213]. Contudo, isso não é exato. Os indícios ou fatos-base são fatos provados (cf. art. 239 do CPP), e não provas de fatos. Como observa Barbosa Moreira, o juiz primeiro valora a prova (*quid* material e sensível) e chega à convicção da ocorrência de um fato, o indício. Depois, para passar

7. Barbosa Moreira afirma, com total acerto, que a redação do art. 335 do CPC não foi feliz, pois a “falta de normas jurídicas particulares” não é condição necessária para que o juiz recorra às regras de experiência que lastreiam a aplicação das presunções *hominis*. Dito com outras palavras: as regras de experiência não se destinam necessariamente a substituir normas jurídicas ausentes do ordenamento escrito [cf. Barbosa Moreira, 1977:70].

do indício ao fato presumido, não se trata propriamente de valorar uma prova, e sim de estabelecer um nexó lógico entre dois fatos: o fato provado (indício) e o fato presumido (do qual depende o modo como se julgará a causa) [cf. Barbosa Moreira, 1977:59].

O que ocorre com as presunções legais relativas é um deslocamento do objeto da prova (do fato probando para um indício) e uma distribuição particular do ônus da prova, independente da posição ocupada pelas pessoas no processo: “a pessoa a quem a presunção desfavorece suporta o ônus de provar o contrário independentemente de sua posição processual, nada importando o fato de ser autor ou réu” [Barbosa Moreira, 1977:60].

Esclarecida a distinção classificatória entre prova direta e prova indireta, cabe, então, responder se essa distinção é compatível com a impossibilidade de um acesso direto e definitivo à realidade. Cremos que tal pergunta deriva do posicionamento tomado por Hugo de Brito Machado em artigo recente [Machado, 2013:25], no qual contesta a afirmação de Roque Carrazza de que a presunção “difere da prova, já que, ao contrário desta, não produz certeza, mas simples *probabilidade*” [Carrazza, 2013:530-531]. Hugo de Brito Machado sustenta que Carrazza se equivoca ao atribuir importância secundária às presunções, visto que, “em princípio, as provas diretas e as indiretas podem produzir idêntica convicção, não sendo razoável dizer-se que as indiretas são meios menos eficientes do que as diretas” [Machado, 2013:25].

O objetivo de Carrazza, no trecho de sua obra em que estão as afirmações glosadas por Machado, é bem claro: sustentar que no ato de lançamento o Fisco deve produzir provas que levem a um “juízo de certeza”, e não apenas a uma “verossimilhança”, respeitando-se a “estrita legalidade”, a “tipicidade fechada” e o “axioma *in dubio contra fisco*” [Carrazza, 2013:530-535]. A defesa desse ponto de vista é tradicional na doutrina brasileira, tendo por seu mais destacado expoente Alberto Xavier [cf. Xavier, 1998:121-148].

Ocorre que Carrazza, na defesa dessa visão tradicional, de fato realiza algumas afirmações bastante questionáveis. O que diferencia a prova indireta (em que atuam as presunções) da prova direta não é que somente esta última visa à certeza. Ambas visam à certeza, mas por caminhos diversos. Tampouco é correto dizer que “as presunções so-

mente versam sobre matéria de fato; nunca sobre *matérias de direito*” [Carrazza, 2013:531]. As presunções legais absolutas referem-se, na verdade, ao direito material, e não à distribuição do ônus da prova no processo. Ainda com relação às presunções absolutas, não é correto dizer que “eliminam completamente a *prova em contrário*, criando, assim, *total certeza* diante de um determinado fato” [Carrazza, 2013:531]. Como observa Barbosa Moreira, na presunção legal absoluta não se trata de limitar a atividade instrutória, e sim de tornar o fato presumido sem relevância jurídica, atribuindo-se efeitos iguais a diferentes esquemas de fato [Barbosa Moreira, 1977:64].

Em alguns trechos (“o agente fiscal não pode, pois, valer-se de presunções, ficções ou indícios para suprir as lacunas da realidade que se lhe apresenta”) [Carrazza, 2013:544] Carrazza parece rechaçar rotundamente a utilização de qualquer presunção simples (*hominis*) por parte dos agentes administrativos, coisa que nem mesmo Alberto Xavier chega a propor. Já, em outros trechos o que o autor parece rechaçar é uma utilização distorcida e abusiva das presunções simples, e não a própria figura conceitual das presunções (“no campo tributário, a utilização de presunções deve ser feita com parcimônia” – [Carrazza, 2013:534]; “Conjecturas, indícios, intuições, positivamente não são meios de prova” – [Carrazza, 2013:545]).

Nossa conclusão sobre o tema é a seguinte: existe, sim, uma distinção entre prova direta e prova indireta, mas daí não decorre que somente a primeira pretenda e tenha efetivamente condições de atingir a “verdade dos fatos”. Sobre ambas pesam os riscos de erros e as limitações da cognição humana. Não se deve criticar e desqualificar as presunções simples na esfera do lançamento tributário utilizando argumentos que, na verdade, se dirigem contra uma utilização abusiva e distorcida de referido instituto.

1.4 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 de 1988? Essa motivação deve consistir em alegações de qual ordem?

Sim, pode-se dizer que é unânime na doutrina e na jurisprudência o entendimento de que fazem parte da decisão administrativa ou judicial os juízos do órgão julgador sobre as matérias de fato discutidas no processo. Por conseguinte, a convicção do julgador a respeito da veracidade de determinada versão para os fatos deve ser devidamente fundamentada, nos termos do art. 93, IX, da CF.

Não se deve tomar ao pé da letra a afirmação do art. 131 do CPC, segundo a qual o juiz apreciará “livremente” a prova. A prova deve ser apreciada necessariamente à luz do material colhido nos autos. Por outro lado, algumas normas legais restringem fortemente a liberdade do julgador para valorar as provas. Essas normas consistem, basicamente, nas presunções legais relativas, nas regras de distribuição do ônus da prova, nas regras que limitam a admissibilidade ou a eficácia de determinado meio de prova [cf. Dinamarco, 2009:104-109].

A doutrina é uníssona no entendimento de que, em termos de sistemas de valoração da prova, o sistema do convencimento racional difere do sistema do convencimento íntimo ou moral exatamente pela exigência, presente no primeiro, de que o órgão julgador explicita racionalmente como se formou, à luz dos elementos dos autos do processo, sua convicção acerca das matérias fáticas controvertidas. Neste sentido, Carlo Lessona afirma que a obrigação de fundamentar as sentenças é “a única garantia possível para assegurar que o juiz decida segundo *allegata et probata*: se não houvesse essa obrigação, aquela prescrição seria feita inutilmente” [Lessona, 1928:364].

A pergunta acima formulada indaga em que deve consistir a necessária fundamentação das convicções do órgão julgador a respeito da veracidade, ou não, das versões para os fatos apresentadas no processo. Essa fundamentação deve consistir numa análise circunstanciada e racionalmente controlável sobre as alegações fáticas das partes; ou seja: o juízo deve explicitar em sua decisão o caminho ou percurso lógico de seu exame e de sua valoração das provas. Além disso, o juízo deve explicitar em sua decisão o cumprimento das normas legais imperativas que, conforme explicado anteriormente, restringem fortemente a liberdade do julgador para valorar as provas (os chamados “elementos de prova legal no processo civil moderno” – [Dinamarco, 2009:106]).

Um ponto que não pode deixar de ser abordado é o seguinte: da fundamentação das decisões garantida aos jurisdicionados pelo art.

93, IX, da CF resulta que os órgãos julgadores devem apreciar todas as alegações de fato e de direito realizadas pelas partes? A grande maioria dos julgados do STF afirma que não. Já se tornou um tópico afirmar nas ementas dos julgados que:

O art. 93, IX, da CF exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.<sup>8</sup>

No julgado acima ficou vencido o Min. Marco Aurélio, que defendeu em seu voto “cumprir ao Judiciário emitir entendimento explícito sobre todas as causas de defesa (...) não existe prestação jurisdicional aperfeiçoada se não se examinarem, até para declarar a improcedência, todos os pontos enfocados pela parte” (fls.1.296).

Pode-se dizer que o entendimento francamente majoritário no STF é o de que:

O que se espera de uma decisão judicial é que seja fundamentada (CF, art. 93, IX), e não que se pronuncie sobre todas as alegações deduzidas pelas partes.<sup>9</sup>

Em alguns casos o STF se mostra ainda menos exigente com a garantia de fundamentação das decisões judiciais, admitindo que mesmo uma fundamentação “deficiente” atende à exigência do art. 93, IX, da CF. No AI/AgR 351.384, o voto do Relator, Min. Néri da Silveira, afirma o seguinte (fls. 1.592):

Quanto à fundamentação, atenta-se contra o art. 93, IX, da CF quando o *decisum* não é fundamentado; tal não sucede se a fundamentação, existente, for mais ou menos completa. Mesmo se deficiente, não há ver, desde logo, ofensa ao art. 93, IX, da Lei Maior.<sup>10</sup>

8. STF, Pleno, AI 792.292/QO-RG, rel. Min. Gilmar Mendes, DJU 13.8.2010 (ementa oficial, sem grifo no original).

9. STF, 1ª Turma, AI/AgR 317.281, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU 11.10.2001 (ementa oficial).

10. STF, 2ª Turma, AI/AgR 351.384, rel. Min. Néri da Silveira, DJU 22.3.2002.

O voto do Relator não explicita o que entende por “fundamentação deficiente”. No relatório de referido voto afirma-se que “as instâncias trabalhistas decidiram a causa, com a motivação que tiveram como pertinente” (fls. 1.590). Com todo o respeito, soa quase risível afirmar que uma fundamentação “deficiente” ainda assim é uma “fundamentação”, e por isso não se pode ter por vulnerado o art. 93, IX da CF.

Em outras ocasiões o STF adota posturas bem mais consistentes e lógicas, como quando, no RE 217.631, decretou a nulidade de decisão que adotou como fundamento a simples afirmação de que a alegação deduzida pela parte “é inviável juridicamente, uma vez que não retrata a verdade dos compêndios legais”,<sup>11</sup> pois não podem servir como motivação de uma decisão judicial “afirmações que, a rigor, se prestariam a justificar qualquer outra”.<sup>12</sup> No voto do Ministro-Relator afirmou-se que a motivação no caso concreto não era “adequada”. Ora, dizer que uma motivação “não é adequada” é quase o mesmo que dizer que uma motivação “é deficiente”. Por isso nos parece que a postura do STF no RE 217.631 está em franca oposição com a postura do Tribunal no AI/AgR 351.384, sendo a primeira decisão correta, e a segunda claramente equivocada.

Quando se trata de processo penal e das alegações de defesa do réu, o STF costuma ser mais rigoroso quanto às exigências de fundamentação das decisões judiciais, especialmente quanto à fundamentação da valoração das provas efetuada pelo juiz. O caso mais paradigmático nesse sentido é o HC 74.073,<sup>13</sup> em cujo acórdão se afirmou que “a decisão judicial deve analisar todas as questões suscitadas pela defesa do réu”.

*1.5 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?*

A indagação nos remete à eterna busca de um sistema processual que permita a convivência harmônica entre efetividade, celeridade, segurança e certeza. Afinal, o que a indagação nos faz pensar é: como conciliar

11. STF, 1ª Turma, RE 217.631, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU 24.10.1997.

12. Idem, ementa oficial.

13. STF, 1ª Turma, HC 74.073, rel. Min. Celso de Mello, j. 27.6.1997.

liar a necessidade de fundamentação, entendida como garantia constitucional legitimadora da atividade jurisdicional, sem que o dever de fundamentar comprometa a construção célere e efetiva do provimento?

Como visto na resposta anterior, criou-se uma linha de entendimento nos tribunais, refletida em alguns precedentes do STF, no sentido de que a fundamentação seria uma garantia menor, plenamente satisfeita até mesmo nos casos de “fundamentação deficiente”. Como mudar esse quadro sem que o remédio seja pior que o mal que se pretende combater? Como evitar que o dever de fundamentação completa e exauriente prejudique a celeridade? Como se chegar à exata medida da fundamentação?

Sem qualquer pretensão de esgotar o tema, parece-nos importante enfrentar duas questões, em busca de uma fundamentação suficiente harmônica com a presteza e a celeridade exigidas da atividade jurisdicional.

A primeira questão está relacionada à aplicação do art. 331 do CPC, notadamente no que toca à obrigatoriedade de fixação dos pontos controvertidos e ao saneamento do processo. Na praxe forense nossos julgadores vêm sistematicamente abandonando, muitas vezes sem qualquer oposição das partes, o despacho saneador, fazendo opção – que não encontra respaldo na nossa legislação processual – por um obscuro e lacônico “Especifiquem as partes as provas que pretendem produzir”. Tal postura contribui para que as partes, sem ter ciência, no momento próprio, de quais os pontos tidos por controvertidos, quais os fatos aceitos como incontroversos e quais os fatos já considerados como provados pelo julgador, lancem mão do recurso de requerer a produção de provas sobre vários fatos alegados que não demandariam a dilação probatória. Por outro lado, ao deixar de aplicar corretamente o art. 331 do CPC, fixando os pontos controvertidos e direcionando de forma compartilhada com as partes a instrução probatória,<sup>14</sup> o julgador, o mais das vezes, deixa de tomar contato efetivo com as questões postas pelas partes no curso da lide, relegando

14. Sobre o tema, Luiz Rodrigues Wambier assinala que “o Código de Processo Civil dispõe de mecanismos extremamente úteis a que se alcancem os dois objetivos (processo célere e efetivo). A audiência preliminar e o saneamento compartilhado são exemplos disso. Basta aos operadores deles se servir com mais operosidade, competência e boa vontade” [Wambier, 2013].

apenas para a sentença a análise perfunctória das alegações e provas produzidas pelas partes. Por fim, na fixação dos pontos controvertidos o julgador antecipará às partes os fatos e fundamentos relevantes da lide, em relação aos quais a sentença deverá ser exaustivamente fundamentada.

A segunda questão passa por afastar o entendimento comum entre os nossos julgadores de que a fundamentação deve ser voltada apenas às provas e alegações da parte vencedora. Nesse sentido, Marinoni e Arenhart advertem que “é preciso eliminar o péssimo vício contido na sentença que pensa estar motivada ao justificar as razões do vencedor” [Marinoni e Arenhart, 2011:289].

## 2. Prova no processo administrativo tributário

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?

Há autores que criticam as expressões “verdade real” ou “verdade material”, argumentando que essas expressões supõem, ingenuamente, a possibilidade de um acesso direto ao *ser* ou à realidade objetiva dos fatos – algo que a Filosofia contemporânea já teria há muito descartado [Streck, 2010:45]. Contudo, quando a doutrina do direito tributário se refere à busca pela verdade real ou material não se está afirmando, necessariamente, que a verdade é a exata “adequação entre a inteligência e a coisa” [Troianelli, 1999:67] e que o juízo pode e deve sempre atingir tal meta. O sentido técnico-processual das expressões “verdade real” ou “verdade material” aponta para determinadas características da postura do órgão judicial quanto à iniciativa da prova. Da adoção do *princípio dispositivo clássico*<sup>15</sup> resulta a busca da verdade formal, competindo tão somente às partes a iniciativa da prova, cabendo ao juiz um papel meramente passivo e receptivo. De modo oposto, do princípio inquisitivo resulta a busca da verdade material ou real,

15. Por outro lado, segundo essa visão liberal, dar ao juiz poder de iniciativa instrutória conduziria a um perigoso envolvimento psicológico do juiz nos conflitos, comprometendo sua imparcialidade.

em que o órgão jurisdicional desempenha um papel ativo na busca de fontes de prova.

Mesmo no âmbito do processo civil, em que tradicionalmente vigoraram com toda força o princípio dispositivo e a busca da verdade formal, assiste-se a uma tendência de ampliação dos poderes de iniciativa probatória do juiz [cf. Bedaque, 1999:170-184], tal como põe de manifesto o art. 130 do CPC: “Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias à instrução do processo, indeferindo as diligências inúteis ou meramente protelatórias”.

Como observa Dinamarco, a ideia central do princípio dispositivo clássico do processo civil é de cunho liberal: a “disponibilidade dos direitos materiais em conflito”, com o corolário da “outorga às partes de ampla liberdade de serem mais atuantes ou menos, em relação à instrução da causa, suportando depois as consequências de suas próprias omissões” [Dinamarco, 2009:51].

Visto que a obrigação tributária decorre exclusivamente da lei, e visto que a atividade do lançamento é obrigatória e vinculada (art. 142, parágrafo único, do CTN), não se tratando, em absoluto, de direitos disponíveis, decorre que o procedimento tendente a constituir o crédito tributário deve se guiar pela busca da verdade material, considerada como autêntico corolário do princípio da legalidade [cf. Xavier, 1998:123]. Por isso, o procedimento do lançamento tributário tem cunho marcadamente inquisitório [cf. Machado Segundo, 2009:28-29], garantindo-se ao agente administrativo vastos poderes de investigação.

A figura do arbitramento ou do lançamento por meio de aferição indireta ou indiciária tem lugar em situações nas quais o agente administrativo demonstra que não existem ou não merecem fé as provas diretas pré-constituídas (escrituração contábil e fiscal do contribuinte, declarações periódicas – por exemplo) que poderiam apontar diretamente para os fatos geradores dos tributos.

Nestes casos, e desde que esteja devidamente fundamentada de um ponto de vista fático a afirmação fiscal de que não existem ou não merecem fé os documentos produzidos e/ou as informações prestadas pelo contribuinte, o agente administrativo está autorizado a fazer prova de fatos (indícios) que, não obstante não sejam os próprios fatos geradores dos tributos, levam logicamente à conclusão da ocorrência

dos fatos geradores [cf.: Seixas Filho, 2003:65-91; Machado, 1987:251-264]. Nestes casos, conforme observa Alberto Xavier [1998:132], pode-se dizer que o arbitramento funciona como um meio de prova indiciário, distintamente de outros casos, em que é a própria lei (por exemplo, os arts. 531 a 534 do Regulamento do Imposto sobre a Renda/RIR – Decreto 3.000/1999) que elege bases de cálculo alternativas ou substitutivas para os casos de vícios ou inexistência de escrituração e lançamentos contábeis (“substituição da prova”).

Em outras hipóteses a lei tributária cria ela mesma casos específicos de inversão do ônus da prova (presunções legais relativas). Caso o Fisco comprove a ocorrência de certos fatos previstos em lei (indícios), cabe ao contribuinte desconstruir a presunção que liga o indício ao fato gerador do tributo. É o caso da distribuição disfarçada de lucros, a que alude o art. 60 do Decreto-lei 1.598/1977.

Não há contradição entre o arbitramento ou o lançamento por aferição indireta e a busca da verdade real ou material, desde que essa solução seja de fato a *ultima ratio* [Machado Segundo, 2009:30] para a comprovação da ocorrência do fato gerador ou para a aferição do vulto de sua base de cálculo, e desde que se promovam a explicitação das causas para o arbitramento, as particularidades das provas indiciárias e as regras de experiência que conduzem o raciocínio lógico para a presunção [Seixas Filho, 2003:75].

2.2 De quem é o ônus da prova no âmbito do processo administrativo tributário? Quais o sentido e o alcance, nesse contexto, do disposto no art. 9º do Decreto 70.235/1972?

Se levarmos em conta a distinção de Teoria do Direito entre ônus (faculdade cujo exercício é necessário para a realização de um interesse próprio) e *dever* (comportamento devido por alguém em razão da tutela de interesse alheio), é mais exato falar, conforme propõe Alberto Xavier [1998:144-146], de um *dever de prova* do que de um ônus de prova no procedimento administrativo de lançamento. Tal como afirma Alberto Xavier, a averiguação da verdade material e a comprovação da ocorrência histórica do fato gerador são deveres que se impõem à autoridade administrativa como consequência da legalidade tributá-

ria, não se podendo dizer que a necessidade de provar a ocorrência do fato gerador é simples requisito para proteger o interesse arrecadatório do Fisco. Além disso, Souto Maior Borges bem observa que o dever de provar a ocorrência do fato gerador do tributo não é algo disponível – e, logo, não pode ser visto como simples ônus [Borges, 1981:107].

Por outro lado, Aurélio Pitanga Seixas Filho ressalta que a autoridade lançadora não cumpre um encargo de provar “no sentido jurisdicional de formar o convencimento do juiz”, mas age “por dever de ofício para formar seu próprio convencimento quanto aos fatos que devem ser considerados para determinação do valor do tributo” [Seixas Filho, 2003:50].

O dever de prova ou de comprovação no procedimento administrativo de lançamento está fixado, no âmbito da legislação federal, no art. 9º do Decreto 70.235/1972, *in fine*, ao se estabelecer que a exigência do crédito tributário deve estar instruída “com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

Se o lançamento está instruído com provas suficientemente convincentes sobre a ocorrência do fato gerador e o contribuinte promove a impugnação da exigência tributária, então, aí, sim, se pode afirmar que esse contribuinte possui o ônus de comprovar suas alegações fáticas [Xavier, 1998:337-340], à semelhança da regra do processo civil segundo a qual compete ao réu o ônus da prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do CPC). Contudo, se no lançamento tributário a autoridade administrativa não se desincumbiu do dever de comprovar com “termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova” a ocorrência do fato gerador do tributo, então, não se pode exigir do impugnante a prova de que tal fato não ocorreu, devendo ser determinada a nulidade do lançamento [cf. Machado Segundo, 2009:145].

Além disso – e como não poderia deixar de ser –, no processo administrativo tributário a autoridade julgadora não está vinculada às provas produzidas pelas partes, valendo mencionar que no plano da legislação federal se autoriza à autoridade julgadora de primeira instância determinar, de ofício, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias (art. 18 do Decreto 70.235/1972).

2.3 Quais as implicações práticas da “presunção de veracidade do ato administrativo”? Como conciliá-la com o dever, que incumbe à autoridade lançadora, de motivar esse mesmo ato?

Paulo Celso Bonilha realizou estudos específicos em que põe de manifesto, com o exame da evolução do tema na doutrina italiana, a erronia da tese segundo a qual a presunção de validade ou legitimidade do ato administrativo do lançamento justifica certa exoneração do ônus probatório por parte do Fisco, fazendo-se recair esse ônus sobre os ombros do contribuinte [Bonilha, 1997:72-77].

Como observa Gilberto de Ulhôa Canto, o Código Tributário Nacional construiu a noção de lançamento como o resultado de um procedimento “destinado à obtenção de um resultado, comportando oposição do sujeito passivo e decisões de autoridades e/ou órgãos de diferente hierarquia, tudo encadeado num complexo de momentos que se interligam” [Canto, 1987:6]. Sendo assim, a presunção de legitimidade do ato administrativo cabe predicar não do ato pelo qual o contribuinte é intimado da realização do lançamento (art. 142 do CTN), mas, sim, do ato pelo qual o crédito definitivamente constituído é inscrito em Dívida Ativa. Daí a disposição do art. 204 do CTN, segundo a qual “a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída”.

A generalidade da doutrina brasileira afirma com total segurança, há décadas, que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não pode ser vista como motivo para aplacar de alguma maneira o dever da autoridade administrativa de fundamentar, do ponto de vista fático e jurídico, o ato do lançamento [Martins, 1987:passim].

O parágrafo único do art. 204 do CTN dispõe que a presunção de certeza e liquidez do crédito definitivamente constituído e inscrito em Dívida Ativa “é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite”. Conforme observa Marco Aurélio Greco [1987:170-171], esse ônus é o de demonstrar que a exigência feita padece de algum vício – por exemplo, o vício de não ter a Administração realizado, por ocasião do lançamento, prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo –, mas não pode ser interpretado como o ônus de realizar uma prova negativa, a prova da inoccorrência do fato gerador [no mesmo sentido: Machado Segundo, 2009:333].

2.4 Em quais hipóteses é lícito à autoridade julgadora, no processo administrativo, indeferir um pedido de produção de prova formulado pelo contribuinte sem malferir seu direito de defesa? Estariam entre essas hipóteses a não formulação de quesitos para uma perícia ou a ausência de indicação de assistente técnico, nos termos do art. 16, § 1º, do Decreto 70.235/1972?

O contraditório e a ampla defesa são garantias constitucionais que asseguram às partes a possibilidade da mais ampla participação argumentativa e dialética na formação do convencimento dos órgãos julgadores, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial. O chamado direito à prova é um componente inafastável do contraditório e da ampla defesa, e por isso deve ser visto também como uma garantia constitucional [Bedaque, 1999:168].

Mas o direito à prova, apesar de constitucional, não é absoluto, podendo a legislação ordinária prever hipóteses em que o órgão julgador está autorizado a indeferir – sempre de forma fundamentada – determinados pedidos de produção de prova. O Código de Processo Civil dispõe que cabe ao juiz indeferir “diligências inúteis ou meramente protelatórias” (art. 130). No âmbito do processo tributário federal estabelece-se que a autoridade julgadora poderá determinar, de ofício (princípio inquisitivo), a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, podendo indeferir requerimentos de produção de prova feitos pelo impugnante quando considerar tais provas “prescindíveis ou impraticáveis” (art. 18 do Decreto 70.235/1972). No mesmo sentido é a orientação que emana da Lei 9.784/1999, cujo art. 38, § 2º, estabelece que somente poderão ser recusadas as provas propostas pelos interessados “quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias”.

Concordamos com Hugo Machado Segundo em que a noção de prova protelatória não é algo autônomo em relação às noções de prova impertinente ou desnecessária; portanto, “uma prova só poderá ser considerada protelatória quando for, também, impertinente, ou prescindível, ou seja, desnecessária” [Machado Segundo, 2009:161].

No caso do processo administrativo tributário, a legislação ordinária dispõe que o pedido de perícia, a ser formulado necessariamente

te na petição de impugnação, deve vir acompanhado da formulação dos quesitos, do nome e da qualificação profissional do assistente técnico da parte, considerando-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de cumprir os requisitos acima mencionados (art. 16, IV, e § 1º, do Decreto 70.235/1972). Não consideramos que tais exigências formuladas pelo legislador sejam inconstitucionais: ao formular o pedido de diligência ou perícia, o impugnante deve naturalmente justificar sua necessidade, e os quesitos da perícia nada mais são que a explicitação, em perguntas ou indagações precisas, do caráter necessário e pertinente da perícia. Quanto à indicação de assistente técnico, esse ato não se reveste de uma complexidade tal que possa dificultar sua realização no prazo para oferecimento da impugnação, que é de 30 dias.

De todo modo, mesmo não formulados os quesitos de uma perícia na impugnação, a autoridade julgadora deverá determinar sua produção de ofício sempre que a considerar necessária (art. 16, *caput*, do Decreto 70.235/1972).

Já, quanto à regra da preclusão do direito de juntar aos autos provas documentais após o prazo da impugnação (§§ 4º a 6º do art. 16 do Decreto 70.235/1972, acrescentados pela Lei 9.532/1997), sua constitucionalidade é, de fato, duvidosa, como opina grande parte da doutrina [cf. Rocha, 2010:351-358]. Mas não se revelam corretas, do ponto de vista formal, as numerosas decisões de órgãos administrativos de julgamento no âmbito federal que descumprem tais normas legais e permitem a juntada de documentos fora dos parâmetros previstos na legislação, visto que é vedado aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar dispositivos de lei sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto 70.235/1972).

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 sua produção?

Se for versar sobre um fato notório, ou sobre um fato incontroverso, ou sobre um fato que não está sendo discutido no caso concreto, pode-se dizer que a prova é desnecessária. Quando a autoridade julgadora já se convenceu da veracidade da afirmação que com a produção da prova se deseja provar, quando considera que determinado fato já está provado nos autos, a prova de tal fato também poderá ser tida por desnecessária.

A pergunta acima faz menção a uma situação em que a autoridade firmou seu convencimento em sentido contrário à versão dos fatos defendida por quem deseja a produção de determinada prova. Esta situação se revela um tanto estranha, pois o convencimento da autoridade julgadora sobre os aspectos fáticos da lide somente deveria ser firmado após o exaurimento da fase probatória, e não antes de sua realização. De todo modo, essa não é, de forma alguma, uma situação em que se poderá considerar a produção da prova requerida como *desnecessária*.

### 3. Prova no processo judicial em questões tributárias

3.1 Há relação entre a prova judicial e o direito à prestação jurisdicional? Pode-se cogitar, caso haja relação, de um direito constitucional à produção de provas?

A resposta é positiva para ambas as indagações. Isso porque, quando o art. 5º, LV, do texto constitucional assegura “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, não há como não interpretar que entre “os meios e recursos a ela inerentes” está o direito à produção de provas. Não deixando qualquer dúvida sobre o *status* constitucional do direito à produção de provas como decorrência dos princípios do contraditório e da ampla defesa, o Pleno do STF já decidiu:

Os mais elementares corolários da garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa são a ciência dada ao interessado da instauração do processo e a oportunidade de se manifestar e produzir ou requerer a produção de provas.<sup>16</sup>

16. STF, Pleno, MS 23.550, rel. para o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, DJU 31.10.2001.

Também o Superior Tribunal de Justiça reconhece que:

Esse postulado da ampla defesa, ou do direito de audiência, configura direito à participação procedimental, assegurando ao administrado, na maior extensão possível, a oportunidade do seu exercício pleno, com produção de provas e apresentação de alegações que lhe favoreçam.<sup>17</sup>

Portanto, não há como se cogitar da existência do direito à prestação jurisdicional, consagrado no art. 5º, XXXV, da CF, que atenda aos pressupostos constitucionais de legitimação democrática se esta não for construída com a plena realização do contraditório e da ampla defesa. Por outro lado, conforme já consignamos em questão anterior, não há como não conceber o direito à produção de provas como consectário lógico e inarredável dos princípios do contraditório e da ampla defesa. Micheli e Taruffo apontam a íntima correlação entre o direito de produzir provas e esses princípios:

“Do ponto de vista do sistema probatório, o problema do acesso das partes à Justiça coloca-se como sendo o direito que elas têm em relação às provas: estes direitos podem ser classificados em duas categorias gerais, das quais a primeira respeita ao direito das partes à prova (como expressão do direito de defesa); e a segunda está relacionada ao direito de participar na formação e na administração das provas (como expressão do princípio do contraditório)” [Micheli e Taruffo, 1979:164].

Por fim, confirmando de forma definitiva que a resposta é positiva para ambas as indagações, ressaltamos que o Brasil é signatário do Pacto de São José da Costa Rica (o Decreto 678/1969)<sup>18</sup> e do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (Decreto 592/1992),<sup>19</sup> que

17. STJ, 1ª Turma, REsp 667.603-CE, rel. Min. Luiz Fux, j. 21.6.2005, DJU 1.8.2005, p. 334.

18. O art. 8º da Convenção Americana sobre Direitos Humanos prevê entre as garantias judiciais “o direito da defesa de inquirir testemunhas presentes no tribunal e de obter o comparecimento, como testemunhas ou peritos, de outras pessoas que possam lançar luz sobre os fatos”.

19. O art. 14 do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos garante o direito de “interrogar ou fazer interrogar as testemunhas de acusação e de obter o

não deixam dúvidas de que o direito à produção de provas se insere nos rol dos direitos fundamentais do ser humano.

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 imponible? Como compreender a aludida presunção de liquidez e certeza nas hipóteses nas quais a autoridade lançadora descumpra seu dever de motivação, explicitado no art. 9º do Decreto 70.235/1972?

No âmbito do processo judicial tributário a distribuição do ônus da prova segue a regra geral do art. 333 do CPC e as disposições específicas da legislação tributária sobre presunções relativas. Em sede de embargos à execução, e tal como afirmamos na resposta ao item 2.3, acima, a presunção de liquidez e certeza da inscrição do crédito em Dívida Ativa não impõe ao embargante/executado o ônus de provar a inocorrência do fato imponible naqueles casos em que, no exercício do lançamento tributário, a autoridade fiscal não tenha feito prova suficiente da sua ocorrência.

A situação normal ou a situação mais esperada pela lógica do ordenamento jurídico será aquela em que a inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa foi precedida por uma atividade administrativa pela qual se desincumbiu plenamente do dever de comprovar de um ponto de vista fático a realização do fato gerador e dos elementos ligados aos demais aspectos da obrigação tributária. Nesta situação normal ou típica, o mais provável é que os órgãos administrativos de julgamento tenham considerado satisfatória a comprovação dos fatos que deram origem à obrigação tributária, e, sendo assim, caberá ao autor/embargante ilidir a presunção relativa de validade do ato administrativo do lançamento (art. 204, parágrafo único, do CTN) e comprovar os fatos constitutivos do seu direito, caso a causa de pedir de sua ação esteja ligada a aspectos fáticos (pode ocorrer que os embargos à execu-

comparecimento e o interrogatório das testemunhas de defesa nas mesmas condições de que dispõem as de acusação”.

ção se sustentem tão somente em argumentos de direito, como a inconstitucionalidade da norma que definiu o fato gerador do tributo).

Naqueles casos em que a lógica do ordenamento falhou e um crédito tributário foi definitivamente constituído (e inscrito em Dívida Ativa) sem que o Fisco se tenha desincumbido do dever de comprovar os fatos que teriam dado origem à obrigação tributária, então, o autor/embarcante deve arcar com o ônus de demonstrar que a exigência feita padece do vício de não ter a Administração realizado, por ocasião do lançamento, uma prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo, e não com o ônus de realizar uma prova negativa, a prova da inoccorrência do fato gerador.

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?

Começaremos pela segunda indagação. Não, não é possível presumir como falsas as afirmações feitas pelos particulares. Tal presunção se colocaria em conflito com uma presunção maior, presente em todos os campos das ciências jurídicas, que é a presunção de boa-fé objetiva como disciplinamento ético dos sujeitos de direito, traduzida para o direito processual no art. 14, II, do CPC.

Se, por um lado, não se podem presumir como falsas as alegações feitas pelo particular, por outro, não podemos deixar de reconhecer a presunção de veracidade das afirmações em juízo da Administração Pública. Como harmonizar tais presunções?

A presunção de veracidade dos atos administrativos situa-se no campo das presunções relativas, dentro da classificação comum das presunções em judiciais e legais, sendo as últimas divididas entre absolutas e relativas [Barbosa Moreira, 1977:55]. Na relação processual entre Administração e particular, como já visto na resposta à indagação 1.3, as presunções legais funcionam não como meio de prova [Barbosa Moreira, 1977:57], mas critério para distribuição do ônus da prova, sendo possível afirmarmos que a presunção relativa considera

um fato provado mas abre a oportunidade para que ele seja provado em contrário pela parte contra a qual se opera a presunção (de acordo com a indagação, no nosso caso, seria o particular que litiga contra a Administração Pública), já se fixando determinada consequência jurídica caso a parte não derrube a presunção [cf. Marinoni e Arenhart, 2011:144-145].

Há, contudo, que se aplicar, mesmo nos casos de presunções relativas, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, não permitindo que a Administração, respaldada pela presunção, imponha ao particular o ônus de produzir prova negativa (prova diabólica).<sup>20</sup>

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 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 seu acesso ao STJ e ao STF, em sede de recurso especial ou recurso extraordinário, respectivamente?

20. Nesse sentido:

“Administrativo – Processual civil – Concurso público – Mandado de segurança – Demonstração de direito líquido e certo – Cláusula do edital do concurso – Revisão – Matéria fático-probatória – Incidência das Súmulas ns. 5 e 7/STJ – Exigência de prova de fato negativo – Formalismo excessivo – Prova diabólica – Aplicação das cláusulas gerais da razoabilidade e da proporcionalidade.

“1. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que, via de regra, a apreciação da existência ou não de direito líquido e certo amparado por mandado de segurança não tem sido admitida em recurso especial, pois exige reexame de matéria fático-probatória, o que é vedado ao STJ, nos termos da Súmula n. 7.

“2. Ainda que assim não fosse, vale destacar que o Tribunal *a quo* entendeu, a partir da análise dos fatos constantes dos autos, pela presença de direito líquido e certo apto a ser tutelado em sede de mandado de segurança.

“3. Isso porque, em se tratando de fato negativo (ou seja, circunstância que ainda não tinha ocorrido), a exigência da produção probatória consistiria, no caso em concreto, num formalismo excessivo e levaria à produção do que a doutrina e a jurisprudência denominam de ‘prova diabólica’, exigência que não é tolerada na ordem jurídica brasileira – Precedente: AgR no AgR no REsp n. 1.187.970-SC, rela. Min. Nancy Andrighi, 3ª Turma, j. 5.8.2010, DJe 16.8.2010.

“4. Agravo regimental a que se nega provimento” (STJ, 2ª Turma, AREsp/AgR 262.594-RJ, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 18.12.2012, DJe 5.2.2013).

Os Tribunais Superiores não têm conseguido estabelecer com segurança o limite entre o “reexame de provas”, como impeditivo do conhecimento dos recursos especial e extraordinário, e o critério de “valoração das provas”, como permissivo do conhecimento de referidos recursos. É preciso distinguir, de um lado, reexame de prova, e de outro, a aferição: (i) da licitude da prova; (ii) da qualidade da prova necessária para a validade do ato jurídico ou (iii) para o uso de certo procedimento, (iv) do objeto da convicção; (v) da convicção suficiente diante da lei processual e (vi) do direito material; (vii) do ônus da prova; (viii) da idoneidade das regras de experiência e das presunções; (ix) além de outras questões que antecedem a imediata relação entre o conjunto das provas e os fatos, por dizerem respeito ao valor abstrato de cada uma das provas e dos critérios que guiaram os raciocínios presuntivo, probatório e decisório [Marinoni e Arenhart, 2011:360].

Via de regra, os Tribunais Superiores se recusam a reexaminar o substrato fático firmado nos acórdãos locais que conduziu à qualificação jurídica do “abuso de direito”,<sup>21</sup> da “fraude à lei”<sup>22</sup> e de “entidades sem fins lucrativos”.<sup>23</sup>

Não obstante esse entendimento dominante, não são incomuns os precedentes do STF e do STJ que avançam sobre questões fático-probatórias para confirmar ou divergir do entendimento do tribunal local.

21. Sobre a caracterização do *abuso de direito* a partir do exame das provas dos autos pelo tribunal local: “Tendo o tribunal de origem afirmado a existência de atos caracterizadores de abuso da personalidade jurídica da empresa, não há como, em sede de recurso especial, afirmar-se o contrário” (STJ, 3ª Turma, REsp 1.269.897-SP, rel. Min. Sidnei Beneti, DJU 2.4.2013).

22. No que toca à *fraude à lei*: “O acórdão recorrido, analisando o conjunto probatório delineado nos autos, reconhece estar descaracterizado o contrato de abertura de crédito fixo, porquanto constatados o desvio de finalidade e fraude à lei, motivo por que a revisão do julgado esbarra na censura da Súmula n. 7/STJ” (STJ, 4ª Turma, AgR 510.521-SC, rel. Min. Fernando Gonçalves, DJU 13.9.2004, p. 246).

23. Sobre *entidades sem fins lucrativos*, reflete o entendimento geral dos precedentes do STF a manutenção do substrato fático firmado no acórdão recorrido. Nesse sentido: “Dissertar do que restou decidido no v. acórdão recorrido – que, relativamente ao IPTU, entendeu preenchidos os requisitos necessários ao gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, ‘c’, da CF – importaria o revolvimento de fatos e provas, o que é vedado, a teor da Súmula n. 279/STF” (STF, 1ª Turma, RE/AgR 543.413, rel. Min. Dias Toffoli, DJe-097, 23.5.2013).

Citamos como exemplo, no STF, o acórdão proferido no RE 268.586,<sup>24</sup> no qual o Relator, Min. Marco Aurélio, analisando os fatos e circunstâncias dos autos, firmou o entendimento pelo qual, em operação de importação, o ICMS seria devido ao Estado em que ocorreu o despacho aduaneiro, em prejuízo do Estado onde se situava o suposto importador da mercadoria. Ao entender assim, o Min. Marco Aurélio desconsiderou a forma como se deu a operação de importação, chegando a afirmar que poucas vezes se defrontou “com processo a revelar drível maior ao Fisco” (trecho do voto, fls. 377 dos autos). Contudo, é interessante ressaltar, especialmente no que toca à análise das provas no julgamento pelo STF, que o Min. Ayres Britto, em seu voto (vencido), afirma peremptoriamente, discordando do Relator, que o Tribunal local não concluiu pela conduta de fraude apontada pelo Ministro-Relator. Ou seja: constata-se que no referido julgamento houve exame, e dissenso sobre o tema entre os Ministros, do substrato fático firmado no Tribunal local, sendo que tal dissenso foi, como não poderia deixar de ser em tais circunstâncias, decidido pela análise das provas constantes dos autos.

Já, no STJ citamos o julgamento do REsp 959.387,<sup>25</sup> no qual se apreciava a incidência do ICMS sobre a entrada em território nacional de aeronave importada em operação de arrendamento mercantil. No caso, apesar de o Tribunal local ter reconhecido se tratar a operação de arrendamento mercantil para importação de aeronave, o que foi reconhecido e confirmado no voto vencido da Min. Denise Arruda, o Min. Luiz Fux, ao proferir o voto vencedor,<sup>26</sup> dissentiu do substrato fático firmado no acórdão proferido pelo Tribunal local, para descaracterizar a operação de *leasing*. Entendeu o Min. Luiz Fux pela “existência de indício de que a operação de importação de aeronave ocorreu mediante simulacro de arrendamento mercantil operacional sem opção de compra” (trecho do voto vencedor, p. 20 do acórdão). Ora, inegavelmente, a conclusão do voto vencedor apenas foi possível com a análise do conteúdo fático dos autos; inclusive, o próprio Min. Luiz Fux se

24. STF, 1ª Turma, RE 268.586, rel. Min. Marco Aurélio, DJU 18.11.2005.

25. STJ, 1ª Turma, REsp 959.387, rela. Min. Denise Arruda, rel. para o acórdão Min. Luiz Fux, DJe 24.8.2009.

26. No julgamento, acompanharam o Min. Luiz Fux os Mins. Benedito Gonçalves e Francisco Falcão, tendo sido vencidos a Min. Denise Arruda e o Min. Teori Albino Zavascki.

socorre das alegações da autoridade coatora, citando-as extensivamente, para dissentir do substrato fático adotado pelo Tribunal local.

Portanto, nem sempre o STF e o STJ se atêm ao seu próprio entendimento sobre a vedação ao reexame das questões fático-probatórias.

### **3. O precedente em que o STJ se recusou a delimitar o conceito de simulação para fins de definição dos limites do planejamento tributário lícito: reexame de matéria fática ou nova valoração jurídica dos fatos?**<sup>27</sup>

No REsp 946.707<sup>28</sup> apreciou-se recurso contra julgado do TRF-4ª Região sobre o planejamento tributário conhecido como “incorporação às avessas”. O TRF aplicara ao caso um conceito amplo de simulação, um conceito que privilegia aspectos econômicos e operacionais que não são levados em conta pela doutrina tradicional sobre simulação. Contra esse julgado do TRF o contribuinte interpôs recurso especial, alegando que o acórdão recorrido violara o dispositivo do Código Civil que dispõe sobre os casos em que se configura simulação. Sua alegação foi a de que houve violação ao “art. 102 do CC/1916, pois a operação de incorporação realizada foi lícita e não representou simulação para evasão de tributos”.

De fato, caso se utilizasse o conceito restritivo e tradicional de simulação, de cunho formalista e que se recusa a ver determinado ato jurídico no contexto amplo de toda uma estrutura negocial e econômica posta em prática em busca de certa finalidade concreta, o acórdão do TRF-4ª Região poderia ser visto como um caso de violação aos dispositivos do Código Civil que regulam o instituto jurídico da simulação.

Por isso mesmo, o veredicto do STJ nesse processo específico era muito esperado tanto pelo Fisco quanto pelos contribuintes em geral, pois, conforme o art. 105 da CF de 1988, cabe exatamente ao STJ a função de uniformizar a interpretação da legislação federal – no caso concreto, a legislação que dispõe sobre o conceito de simulação.

27. Para mais detalhes sobre esse tema, vide Godoi & Ferraz, 2012, p. 359-379.

28. STJ, REsp 946.707, rel. Min. Herman Benjamin, DJU 31.8.2009.

A 2ª Turma do STJ se recusou a entrar no mérito da ocorrência de violação do acórdão do TRF ao art. 102 do CC, alegando que para entrar nesse mérito teria que proceder à “análise de todo o arcabouço fático apreciado pelo Tribunal de origem e adotado no acórdão recorrido, o que é inviável em recurso especial, nos termos da Súmula n. 7/STJ”. A nosso ver, essa razão processual dada para o não conhecimento do recurso não procede, pois o contribuinte não pedia em seu recurso especial que o STJ revisse algum aspecto estritamente fático quanto às provas produzidas e valoradas nas instâncias inferiores. O que o contribuinte requeria é que o STJ decidisse se estava, ou não, acorde com o art. 102 do CC a maneira pela qual o TRF interpretou e aplicou o instituto da simulação. Portanto, é manifestamente errônea a assertiva do Relator do acórdão do STJ segundo a qual “não há controvérsia quanto à legislação federal”. Claro que havia controvérsia de mérito: tratava-se de duas posições antagônicas (a do recorrente e a do acórdão recorrido) sobre o conteúdo do conceito jurídico de simulação.

A 2ª Turma do STJ, no caso concreto, confundiu o pleito de reexame fático de provas levadas em conta no acórdão recorrido (vedado no âmbito do recurso especial) com o pleito – perfeitamente cabível e, mesmo, natural no âmbito do recurso especial – de nova valoração jurídica de fatos incontroversos estabelecidos nas instâncias inferiores. Não estava o recorrente alegando a inexistência de fatos apurados por provas produzidas nas instâncias ordinárias, nem a existência de fatos não apurados nas provas produzidas nas instâncias ordinárias. A controvérsia era relativa ao significado jurídico (de modo a se configurar, ou não, o fenômeno da simulação) de determinados fatos que se mostravam incontroversos em seu aspecto estritamente fático. O contribuinte aceitava os fatos de que a empresa incorporadora era inativa, deficitária, e após a incorporação alterou sua denominação, sua sede social, os membros de seu Conselho de Administração etc. Esses fatos levados em conta pelo acórdão recorrido eram incontroversos; a controvérsia era sobre se tais fatos são, ou não, juridicamente relevantes para se ter por caracterizado o fenômeno da simulação, tal como regulado pelo Código Civil.

Portanto, neste aspecto processual o acórdão se mostrou bastante criticável, tendo contrariado até mesmo a jurisprudência do próprio STJ, que em diversas ocasiões diferenciou os recursos que pretendem

a rediscussão de matéria fática (atraindo a aplicação da Súmula 7) dos recursos que questionam tão somente a valoração jurídico-normativa de fatos incontroversos (como era o caso do recurso da empresa J.). Vejam-se exemplos de alguns desses julgados do STJ:

Agravo regimental – Agravo de instrumento – Civil – Penhor mercantil – Ação de depósito – Descabimento – Aplicação das regras do mútuo.

1. Não incide a Súmula n. 7 do STJ quando os fatos delineados pelas instâncias ordinárias se revelarem incontroversos, de modo a permitir, na via especial, uma nova valoração jurídica, com a correta aplicação do Direito ao caso concreto. (...).<sup>29</sup>

Agravo regimental – Qualificação jurídica das provas – Súmula n. 7 – Inaplicabilidade – Contrato – Descumprimento – Dano moral – Inadmissível.

É possível, em recurso especial, a valoração jurídica dos fatos constantes do acórdão recorrido, para a correta aplicação do Direito ao caso.

Não cabe dano moral em caso de mero descumprimento contratual.<sup>30</sup>

Processo civil – Embargos de declaração – Valoração da prova – Incidência do Verbete n 7 da Súmula do STJ – Não caracterização – Embargos acolhidos, sem efeito modificativo.

1. “Não ofende o princípio da Súmula n. 7 emprestar-se, no julgamento do especial, significado diverso aos fatos estabelecidos pelo acórdão recorrido. Inviável é ter como ocorridos fatos cuja existência o acórdão negou ou negar fatos que se tiveram como verificados” (AgR nos EREsp 134.108-DF, rel. Min. Eduardo Ribeiro, Corte Especial, in DJU 16.8.1999, p. 36).

2. Embargos de declaração acolhidos, sem efeito modificativo.<sup>31</sup>

29. STJ, 3ª Turma, Ag/AgR 458.117-PR, rel. Min. Vasco Della Giustina (Desembargador convocado do TJRS), j. 6.10.2009, DJe 21.10.2009.

30. STJ, 3ª Turma, REsp/AgR 761.801-RS, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 3.12.2007, DJU 12.12.2007, p. 415.

31. STJ, 6ª Turma, REsp/ED 768.419-SC, rel. Min. Hélio Quaglia Barbosa, j. 6.4.2006, DJU 26.6.2006, p. 233.

### Referências bibliográficas

- ARENHART, Sérgio Cruz, e MARINONI, Luiz Guilherme [2011]. *Prova*. 2ª ed. São Paulo, Ed. RT.
- ARRUDA ALVIM, José Manoel de [1996]. *Manual de Direito Processual Civil*. 5ª ed., vol. 2. São Paulo, Ed. RT.
- BARBOSA MOREIRA, José Carlos [1977]. *Temas de Direito Processual*. São Paulo, Saraiva.
- BEDAQUE, José Roberto dos Santos [1999]. “Garantia da amplitude probatória”. In: CRUZ E TUCCI, José Rogério (coord.). *Garantias Constitucionais do Processo Civil – Homenagem aos 10 Anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo, Ed. RT (pp. 151-189).
- BONILHA, Paulo Celso B. [1997]. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. São Paulo, Dialética.
- CALAMANDREI, Piero [1995]. *Eles, os Juízes, Vistos por um Advogado*. São Paulo, Martins Fontes.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa [1987]. “Lançamento”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Do Lançamento – Caderno de Pesquisas Tributárias 12/1-23*. São Paulo, Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária.
- CARRAZZA, Roque Antônio [2013]. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª ed. São Paulo, Malheiros Editores.
- CRUZ E TUCCI, José Rogério (coord.) [1999]. *Garantias Constitucionais do Processo Civil – Homenagem aos 10 Anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo, Ed. RT.
- DINAMARCO, Cândido Rangel [2009]. *Instituições de Direito Processual Civil*. 6ª ed., vol. III. São Paulo, Malheiros Editores.
- \_\_\_\_\_. [2013a]. *A Instrumentalidade do Processo*. 15ª ed. São Paulo, Malheiros Editores.
- \_\_\_\_\_. [2013b]. *Instituições de Direito Processual Civil*. 7ª ed., vol. I. São Paulo, Malheiros Editores.
- FERRAZ, Andréa Karla, e GODOI, Marciano Seabra de [2012]. “Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar”. *Revista Direito GV* 15/359-379. São Paulo.
- GODOI, Marciano Seabra de, e FERRAZ, Andréa Karla [2012]. “Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar”. *Revista Direito GV* 15/359-379. São Paulo.
- GRECO, Marco Aurélio [1987]. “Lançamento”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Do Lançamento – Caderno de Pesquisas Tributárias 12/141-171*. São Paulo, Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária.

- LEAL, Rosemiro Pereira [2004]. *Teoria Geral do Processo*. 5ª ed. São Paulo, Thomson-IOB.
- LESSONA, Carlo [1928]. *Teoría General de la Prueba en Derecho Civil*. Madri, Reus.
- MACHADO, Hugo de Brito [1987]. "Lançamento tributário". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Do Lançamento – Caderno de Pesquisas Tributárias* 12/217-240. São Paulo, Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária.
- [2013]. "Indícios e presunções na teoria da prova". *Revista Dialética de Direito Processual* 120/22-28. São Paulo, Dialética.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito [2009]. *Processo Tributário*. 4ª ed. São Paulo, Atlas.
- MALATESTA, Nicola Framarino dei [1995]. *A Lógica das Provas em Matéria Criminal*. vol. I. São Paulo, CONAN.
- MARINONI, Luiz Guilherme, e ARENHART, Sérgio Cruz [2011]. *Prova*. 2ª ed. São Paulo, Ed. RT.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) [1987]. *Do Lançamento – Caderno de Pesquisas Tributárias* 12. São Paulo, Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária.
- MICHELI, Gian Antonio, e TARUFFO, Michele [1979]. "A prova". *RePro* 16. São Paulo, Ed. RT, outubro-dezembro/1979.
- MITTERMAYER, C. J. A. [1917]. *Tratado da Prova em Matéria Criminal*. 3ª ed. Rio de Janeiro, Jacintho Ribeiro dos Santos – Editor.
- OLIVEIRA, Manfredo Araújo de [2001]. *Reviravolta Linguístico-Pragmática na Filosofia Contemporânea*. 2ª ed. São Paulo, Loyola.
- ROCHA, Sérgio André [2010]. *Processo Administrativo Fiscal – Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 4ª ed. Rio de Janeiro, Lumen Juris.
- ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) [1999]. *Processo Administrativo Fiscal*. 4º vol. São Paulo, Dialética.
- SANTOS, Moacyr Amaral [1952]. *Prova Judiciária no Cível e no Comercial*. 2ª ed., vol. I. São Paulo, Max Limonad.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga [2003]. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário (a Função Fiscal)*. Rio de Janeiro, Forense.
- SILVA, Ovídio Baptista da [2005]. "Verdade e significado". *Revista Magister de Direito Civil e Processual Civil* 5/76-87, n. 27. Porto Alegre/RS, Magister, novembro-dezembro/2008.
- SOUTO MAIOR BORGES, José [1981]. *Lançamento Tributário*. Rio de Janeiro, Forense; 2ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2001.

- STRECK, Lenio Luiz [2010]. *O que É Isto – Decido Conforme Minha Consciência?*. 2ª ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda [1999]. "Os princípios do processo administrativo fiscal". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. 4º vol. São Paulo, Dialética (pp. 59-78).
- WAMBIER, Luiz Rodrigues [2013]. *A Audiência Preliminar como Fator de Otimização do Processo. O Saneamento "Compartilhado" e a Probabilidade de Redução da Atividade Recursal das Partes*. Disponível em <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20Rodrigues%20Wambier-formatado.pdf> (acesso em 20.5.2013).
- XAVIER, Alberto [1998]. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense.