

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PROCESSUAL**

ANDRÉ LUIZ FIGUEIREDO ROSA

**O ÔNUS DA PROVA E A TEORIA DAS CARGAS PROBATÓRIAS DINÂMICAS NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE À LUZ DO ART.
373, § 1º DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015**

VITÓRIA/ES

2020

ANDRÉ LUIZ FIGUEIREDO ROSA

**O ÔNUS DA PROVA E A TEORIA DAS CARGAS PROBATÓRIAS DINÂMICAS NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE À LUZ DO ART.
373, § 1º DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Processual do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito Processual, na área de concentração Justiça, Processo e Constituição.

Orientador: Prof. Dr. Tárek Moysés Moussallem.

VITÓRIA/ES

2020

Ficha catalográfica disponibilizada pelo Sistema Integrado de Bibliotecas - SIBI/UFES e elaborada pelo autor

R788o Rosa, André Luiz Figueiredo, 1968-
O ônus da prova e a teoria das cargas probatórias dinâmicas : uma análise à luz do art. 373, § 1º do Código de Processo Civil de 2015 / André Luiz Figueiredo Rosa. - 2020.
200 f.

Orientador: Tárek Moysés Moussallem.
Dissertação (Mestrado em Direito Processual) - Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas.

1. Processo administrativo tributário. 2. Ônus da prova. 3. Carga probatória dinâmica. 4. Clausula geral do art. 373, § 1º do CPC/2015. I. Moussallem, Tárek Moysés. II. Universidade Federal do Espírito Santo. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. III. Título.

CDU: 340

ANDRÉ LUIZ FIGUEIREDO ROSA

**O ÔNUS DA PROVA E A TEORIA DAS CARGAS PROBATÓRIAS DINÂMICAS NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE À LUZ DO ART.
373, § 1º DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Processual do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito Processual, na área de concentração Justiça, Processo e Constituição.

Aprovada em: 05 de maio de 2020.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Tárek Moysés Moussallem
Universidade Federal do Espírito Santo
Orientador

Prof^a. Dr^a. Cristiane Mendonça
Universidade Federal do Espírito Santo

Prof. Dr. Cláudio Jannotti da Rocha
Universidade Federal do Espírito Santo

Prof^a. Dr^a. Fabiana Del Padre Tomé
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Membro externo

*“Enquanto Deus nos dê um resto de alento,
não há que desesperar da sorte do bem. A
injustiça pode irritar-se, porque é precária. A
verdade não se impacienta; porque é eterna.*

*Quando praticamos uma ação boa, não
sabemos se é para hoje, ou para quando. O
caso é que os seus frutos podem ser tardios,
mas são certos. Uns plantam a semente da
couve para o prato de amanhã, outros a
semente do carvalho para o abrigo do futuro.
Aqueles cavam para si mesmos; estes lavram
para o seu país, para a felicidade dos seus
descendentes, para o benefício do gênero
humano”.*

(Rui Barbosa)

AGRADECIMENTOS

Ao agradecer à Universidade Federal do Espírito Santo, agradeço à universidade pública, que, em sua feição mais genuína, é centro de produção científica, formação humanística, desenvolvimento tecnológico e promoção dos ideais de justiça e democracia.

Em meio à nossa caminhada, foram ajuizadas no Supremo Tribunal Federal ações questionando a constitucionalidade do Decreto Federal 9.741/19, que ceifou em 30% os investimentos nas universidades públicas, lançando dúvidas quanto ao futuro da ciência e tecnologia no país.

A defesa da educação e da universidade pública é defesa da Constituição, é defesa do futuro das novas gerações e da própria sociedade. Por isso, muito obrigado UFES!

Agradeço aos amigos da Receita Estadual do Espírito Santo, em especial a Luiz Cláudio Nogueira de Souza, pelos profícuos debates filosóficos, à querida Érika Jamile Demoner, grande incentivadora, e a João Antônio Nunes da Silva, pela confiança.

Agradeço aos amigos do mestrado e aos brilhantes advogados Gabriel Zoboli, Diogo Nolasco, Yuri Dantas, Diego Crevelin, Leonardo Bertuloso, João Paulo Lyra, Erick Quevedez e Christine Mendonça, pela troca de experiências e oportunidades de novos aprendizados.

Agradeço aos professores do Programa de Pós-Graduação em Direito Processual da UFES pela excelência no ensino, ao Dr. Cláudio Penedo Madureira, pelas dicas e correções na fase inicial da dissertação, ao Dr. Cláudio Jannotti da Rocha, pelo aceite do convite, e à querida professora Dr^a. Cristiane Mendonça, pelas indispensáveis sugestões no desenvolvimento deste trabalho e pela oportunidade na monitoria das aulas de Direito Tributário I, nas turmas de graduação da UFES. Agradeço à professora Dr^a. Fabiana Del Padre Tomé, da PUC/SP, por tão valiosa contribuição com a tese central deste trabalho.

Agradeço ao meu orientador, professor Dr. Tárek Moysés Moussallem, pela oportunidade, pelo aprendizado e pela confiança.

Agradeço aos meus irmãos e irmãs, pelo carinho e parceria de sempre, em especial à nossa querida e saudosa Rita, que do céu nos cuida!

Agradeço aos meus queridos pais, Deco e Hostília, pelos principais ensinamentos que tive na vida: honestidade, determinação, solidariedade e desprendimento.

Agradeço a Deus, “o início, o fim e o meio”!

RESUMO

O problema do ônus processual da prova tem despertado debates doutrinários desde longa data, mormente os critérios de isonomia e a garantia fundamental de prestação justa e adequada das tutelas de direito material. No início do Século XIX, o jusfilósofo inglês Jeremias Bentham já defendia que os riscos processuais decorrentes da instrução probatória deveriam ser repartidos de forma isonômica, fazendo com que o ônus da prova recaísse sobre aquele que melhores informações possuísse sobre os fatos litigiosos, independentemente dos interesses subjetivos da causa. Estudos que foram retomados pela doutrina de Jorge Walter Peyrano na Argentina dos anos 1970, cujas influências no processo civil brasileiro podem ser notadas em alguns microssistemas, como no Código de Defesa do Consumidor e na Lei de Investigação de Paternidade, mas que ganha ênfase somente a partir da cláusula geral do art. 373, §1º do Código de Processo Civil de 2015. Diante de situações do cotidiano fiscal, quando esteja demonstrada a impossibilidade ou maior facilidade de apresentação de provas pelo fisco ou pelo contribuinte, a dinamização da carga probatória surge como hipótese de garantia de maior efetividade dos processos administrativos tributários, com a ressalva de que a autonomia federativa de autorregulamentação de suas atividades deve ser preservada.

PALAVRAS-CHAVE: Ônus da prova. Carga probatória dinâmica. Distribuição dos riscos processuais. Princípio da isonomia. Processo administrativo tributário.

ABSTRACT

The problem of the procedural burden of proof has aroused doctrinal debates for a long time, especially the isonomy criterion and the fundamental guarantee of the fair and adequate provision of tutelage under material law. At the beginning of the 19th century, the english jurist philosopher Jeremias Bentham already defended that the procedural risks resulting from the evidential instruction should be shared in an isonomic way, making the burden of proof fall on the one who had better information about the litigious facts, regardless of the interests subjective causes of the cause. Studies that were taken up by the doctrine of Jorge Walter Peyrano in Argentina of the 1970s, whose influences in the Brazilian civil process can be seen in some microsystems, such as in the Consumer Protection Code and in the Paternity Investigation Law, just gaining emphasis with the general clause of art. 373, §1º of the Code of Civil Procedure of 2015. In the face of everyday tax situations, when the impossibility or greater ease of presenting evidence by the tax authorities or by the taxpayers is demonstrated, the dynamization of the probative load appears as a hypothesis to guarantee greater effectiveness of tax administrative processes, with the proviso that the federative autonomy of self-regulation of its activities must be preserved.

KEYWORDS: Burden of proof. Dynamic probation charge. Distribution of procedural risks. Principle of isonomy. Tax administrative process.

ABREVIATURAS

Ag – Agravo de Instrumento

AgRg – Agravo Regimental

ARE – Agravo em Recurso Extraordinário

AREsp – Agravo em Recurso Especial

ampl. – ampliada

art. – artigo

atual. – atualizada

c/c – combinado com

CC – Código Civil (Lei 10.406, de 10/01/2002)

CDC – Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078, de 11/09/1990)

Cf. – conforme

CF/88 – Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988

coord. – coordenador(es)

CP – Código Penal (Decreto-Lei 2.848, de 07/12/1940)

CPC/15 – Código de Processo Civil de 2015 (Lei 13.105, de 16/03/2015)

CPC/73 – Código de Processo Civil de 1973 (Lei 5.869, de 11/01/1973)

CPP – Código de Processo Penal (Decreto-Lei 3.689, de 03/10/1941)

CTN – Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25/10/1966)

distinguishing – não aplicação do precedente por diferença nas circunstâncias fáticas

DJe – Diário de Justiça eletrônico

ed. – edição

EDcl – Embargos de Declaração

e.g. – *exempli gratia* – por exemplo

et al. – e outros

HC – Habeas Corpus

i.e. – id est – isto é

In: – em

ipsis verbis – pelas mesmas palavras

LC – Lei Complementar

LEF – Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830, de 22/09/1980)

LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei 4.657, de 04/09/1942)

Min. – Ministro

MS – Mandado de Segurança

org. – organizador(es)

overruling – superação ou revogação do precedente pelo tribunal de origem

p. – página(s)

p.ex. – por exemplo

ratio decidendi – porção vinculante de um precedente judicial ou razão de direito

RE – Recurso Extraordinário

Rel. – Relator(a)

REsp – Recurso Especial

rectius – mais corretamente, exatamente, como descrito

rev. – revisada

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TIT – Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo

TJ – Tribunal de Justiça

v.g. – verbi gratia – por exemplo

vol. – volume

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	17
-----------------	----

CAPÍTULO I

DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA E FIXAÇÃO DO SISTEMA DE REFERÊNCIA

1.1 HIPÓTESE: APLICAÇÃO DAS CARGAS PROBATÓRIAS DINÂMICAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO GARANTIA DE MAIOR EFETIVIDADE DA JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA	22
1.2 SISTEMA DE REFERÊNCIA: O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO	23
1.3 PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS DO SISTEMA DE REFERÊNCIA.....	24
1.3.1 O conhecimento como processo comunicacional	24
1.3.2 O giro-linguístico e os limites da linguagem como limites do conhecimento	27
1.3.3 Teoria comunicacional do direito.....	29
1.3.4 Semiótica: a relação triádica entre suporte físico, significação e significado e sua importância para o estudo do direito	30
1.3.5 Elementos da linguagem	32
1.3.6 Teoria da norma jurídica	39
1.3.6.1 Interpretação: do enunciado à norma	40
1.3.6.2 Espécies normativas	43
1.3.6.3 A norma jurídica completa.....	44
1.3.7 Teoria do fato jurídico.....	46

CAPÍTULO II

O ÔNUS DA PROVA E A TEORIA DAS CARGAS PROBATÓRIAS DINÂMICAS

2.1 O PROBLEMA DA VERDADE: CONCEPÇÕES FILOSÓFICAS DA VERDADE	52
2.1.1 Verdade por correspondência.....	53
2.1.2 Verdade por coerência	54
2.1.3 Verdade pelo pragmatismo	55
2.1.4 Verdade por consenso	55
2.1.5 Verdade pelo valor	56
2.1.6 Concepção epistêmica da verdade	56
2.1.7 A nossa concepção de verdade.....	58
2.2 CLASSIFICAÇÕES DAS PROVAS	58
2.2.1 A falsa dicotomia entre prova direta e prova indireta	59
2.3 ELEMENTOS DA PROVA	60
2.3.1 Algumas definições para o vocábulo “prova”	60
2.3.2 Fontes da prova	61
2.3.3 Meios de prova.....	62
2.3.4 Funções e finalidade da prova.....	65
2.3.5 Conteúdo e objeto de prova.....	66
2.3.6 Momento de apresentação da prova.....	68
2.3.7 Prova como procedimento	69
2.3.8 Prova como fato jurídico	71
2.3.9 Prova como norma jurídica	72
2.3.10 Prova indiciária	73

2.3.11 Presunções.....	74
2.3.11.1 Presunções <i>hominis</i> e a prova de fraudes fiscais.....	77
2.3.11.2 Presunções <i>hominis</i> e a constituição do crédito tributário	79
2.4 INTERPRETAÇÃO E VALORAÇÃO DAS PROVAS.....	80
2.5 O ÔNUS DA PROVA	82
2.5.1 Distinção entre ônus e obrigação	85
2.5.2 Aspectos objetivo e subjetivo do ônus da prova	89
2.6 A TEORIA DAS CARGAS PROBATÓRIAS DINÂMICAS	91
2.6.1 Delimitação dos conceitos de carga estática e carga dinâmica da prova	93
2.6.2 Dinamização <i>ope legis</i> e dinamização <i>ope judicis</i>	95
2.6.3 A dinamização da carga probatória e sua compatibilização com o direito a não autoacusação	97
2.6.4 Requisitos da hipótese de incidência da norma geral e abstrata de distribuição dinâmica da prova	98
2.6.4.1 A completude deôntica em Kelsen e a cláusula geral do art. 373, § 1º do CPC/15	99
2.6.4.2 Impossibilidade ou excessiva dificuldade de apresentação da prova.....	100
2.6.4.3 Facilidade de obtenção da prova do fato contrário	103
2.6.4.4 Os deveres de abertura do contraditório e de fundamentação adequada das decisões	105
2.6.5 Momento da decisão de dinamização da carga probatória.....	109
2.6.6 Recorribilidade das decisões de dinamização da carga probatória	111

2.7 O DIREITO FUNDAMENTAL À PROVA	113
---	-----

CAPÍTULO III

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

3.1 DEFINIÇÃO E ESTRUTURA LÓGICA DO ATO ADMINISTRATIVO	114
3.1.1 Elementos do ato administrativo	116
3.1.1.1 Conteúdo	116
3.1.1.2 Forma	117
3.1.2 Pressupostos do ato administrativo	117
3.1.2.1 Pressupostos de existência	117
3.1.2.1.1 Objeto	118
3.1.2.1.2 Pertinência à função administrativa	118
3.1.2.2 Pressupostos de validade	118
3.1.2.2.1 Competência	119
3.1.2.2.2 Motivo	119
3.1.2.2.3 Motivação ou fundamentação	119
3.1.2.2.4 Formalidades	120
3.1.2.2.5 Finalidade	121
3.1.2.2.6 Causa	122
3.1.3 Atributos do Ato Administrativo	122
3.1.3.1 Presunções de legitimidade e veracidade	122
3.1.3.2 Imperatividade	125

3.1.3.3 Autoexecutoriedade.....	126
3.2 O ATO-LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	126
3.3 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO	129
3.4 JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA	130
3.4.1 A angularidade da relação jurídica processual e os deveres de equidistância e imparcialidade do julgador administrativo.....	132
3.5 DEFINIÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	139
3.5.1 Princípios que regem o processo administrativo tributário.....	142
3.5.2 Competência legislativa em matéria processual administrativa.....	148
3.5.3 O art. 15 do Código de Processo Civil de 2015 e seus reflexos no processo administrativo tributário.....	153
3.6 APLICAÇÃO DAS CARGAS PROBATÓRIAS DINÂMICAS EM CASOS EMBLEMÁTICOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	157
3.6.1 Análise do ônus da prova negativa e o emprego das cargas probatórias dinâmicas para desconstituir a CDA com inclusão de sócio administrador sem observância do art. 135 do CTN.....	157
3.6.2 Análise da prova negativa necessária para comprovar o não recebimento do carnê de IPTU e a súmula 397/STJ.....	160
3.6.3 Análise da prova de boa-fé do adquirente de mercadoria adquirida através de nota fiscal posteriormente declarada inidônea pelo fisco e a Súmula 509/STJ	161
3.6.3.1 Ato declaratório, ato constitutivo e os efeitos da declaração de inidoneidade dos documentos fiscais	165
3.6.3.2 Inexistência, nulidade e anulabilidade das normas jurídicas	167
3.6.3.3 Ato ilícito tributário.....	168

3.6.3.4 Dolo e culpa nas infrações tributárias	170
3.6.3.5 Boa-fé objetiva e idoneidade fiscal como pressupostos normativos para aproveitamento do crédito de ICMS	172
3.6.3.6 Fraude em matéria fiscal	175
3.6.3.6.1 Simulação e dissimulação de negócios jurídicos	176
3.6.3.6.2 A prova da fraude.....	178
3.6.3.6.3 Interposta pessoa	179
3.6.3.6.4 Documento fiscal inidôneo	180
3.6.3.6.5 Informações divergentes entre os fiscos federal, distrital federal, estaduais e municipais	180
3.6.3.7 A presunção <i>hominis</i> a partir de fatos indiciários e uma proposta de aplicação das cargas probatórias dinâmicas para obtenção da prova de fraude fiscal	183
CONCLUSÕES	186
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	191

INTRODUÇÃO

Incertezas, insegurança jurídica e a pacificação dos litígios pela via judicial têm sido marcas de um processo administrativo tributário pouco efetivo no Brasil, cuja principal origem pode estar na atividade probatória.

Com a promulgação do Código de Processo Civil de 2015, e do alargamento da possibilidade de aplicação das cargas probatórias dinâmicas às lides eleitorais, trabalhistas e administrativas, a clausula geral enunciada com o art. 373, §1º se apresenta como hipótese de enfrentamento do problema.

Em regra, vigora no processo civil o critério estático de distribuição do ônus da prova, cabendo à parte autora demonstrar os fatos constitutivos do seu direito e, à parte adversa, os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor.¹

Trata-se de um comando de dupla função, dirigido, ao mesmo tempo, ao julgador e aos litigantes, pois se a parte não se desincumbe de seu encargo probatório na fase instrutória, deve o juiz aplicar a regra de julgamento e decidir o pedido mesmo em estado de dúvida, já que lhe é vedado o pronunciamento *non liquet*², com a observância de qual das partes assumiu o risco de uma decisão desfavorável em razão da natureza dos fatos.

É inegável, entretanto, que a regra estática de distribuição do ônus da prova perde espaço a partir das novas técnicas de tutela adequada dos direitos e da interpretação harmônica do processo com o texto constitucional, na concepção de processo que se convencionou chamar de processo justo ou tutela jurisdicional justa³, sobretudo a partir do

¹ A regra prevista no art. 333 do CPC/73 foi mantida, *mutatis mutandis*, no art. 373 do CPC/15: “O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

² A proibição de juízos *non liquet* sustenta-se no princípio da inafastabilidade do controle judicial (art. 5º, XXXV, da CF/88), que determina que o Poder Judiciário deve sempre julgar as causas que lhe são submetidas.

³ Na seara hermenêutica do processo justo, Marcelo Abelha explica que se trata de um modelo orientado para a prestação estatal da tutela adequada, fundamentada nas garantias constitucionais: “[...] sendo o ‘devido processo legal’ a raiz de todos os demais princípios estruturantes do exercício da função jurisdicional, tem-se que os postulados constitucionais da isonomia, do contraditório, da ampla defesa, da imparcialidade do juiz, do juiz natural, do acesso à prova, da duração razoável do processo etc., nada mais são do que desdobramentos desse ‘devido processo legal’, que quando exercitados no processo (método estatal democrático), culminam no que se chama de ‘processo justo ou tutela jurisdicional justa’”. ABELHA, Marcelo. *Manual de direito processual civil*. 6. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 50. Em mesmo sentido ZANETI Jr., Hermes. *A constitucionalização do processo*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 179.

CPC/15,⁴ que inseriu a cláusula geral de distribuição dinâmica da carga probatória em razão das circunstâncias materiais do caso e da impossibilidade ou maior facilidade de obtenção da prova por uma das partes, independentemente do efeito jurídico por ela desejado.⁵

Mesmo antes do CPC/15 a jurisprudência já reconhecia a possibilidade de inversão do ônus como regra complementar do sistema probatório,⁶ e o legislador dava sinais de que a rigidez na distribuição estática não permitia a plena satisfação dos direitos e das garantias constitucionais, como se vê, por exemplo, na previsão do art. 6º, VIII do Código de Defesa do Consumidor,⁷ de inversão do ônus em favor do consumidor hipossuficiente diante da verossimilhança da alegação; ou do impetrante do Mandado de Segurança que dependesse de prova documental em poder da autoridade coatora.⁸

⁴ CARPES, Artur Thompsen. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 49.

⁵ “Art. 373. [...] § 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do *caput* ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído. § 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil”. Leonardo Greco classifica a técnica de inversão do ônus da prova como “regra de fechamento do sistema probatório”, pois se aplica somente em caso de permanência da dúvida após a instrução processual. (GRECO, Leonardo. *A teoria geral do processo e a prova*. In: Camilo Zufelato; Flávio Luiz Yarshell (Org.). *40 anos da teoria geral do processo no Brasil: passado, presente e futuro*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 571).

⁶ Deve-se destacar que o Superior Tribunal de Justiça, ainda na vigência do CPC de 1973, por interpretação sistemática e em consonância com a Constituição, já pugnava pela aplicação ampla da distribuição dinâmica da carga probatória diante de “melhores condições de produzir a prova conforme as circunstâncias fáticas de cada caso”, numa clara aplicação dos princípios constitucionais do direito fundamental à igualdade entre as partes ou, simplesmente, da paridade de armas (art. 5º, *caput* CF/88) e do direito fundamental à obtenção da prova (art. 5º, XXXV e LVI da CF/88), conforme se observa do presente excerto: “CIVIL E PROCESSO CIVIL. PEDIDO. INTERPRETAÇÃO. CRITÉRIOS. PROVA. ÔNUS. DISTRIBUIÇÃO. LITIGÂNCIA DE MÁ FÉ. COBRANÇA DE DÍVIDA JÁ PAGA. LIMITES DE INCIDÊNCIA. DISPOSITIVOS LEGAIS ANALISADOS: ARTS. 17, 18, 125, I, 282, 286, 333, I E II, 339, 355, 358, 359, 460 E 512 DO CPC; E 1.531 DO CC/16 (940 DO CC/02). [...] 7. Embora não tenha sido expressamente contemplada no CPC, uma interpretação sistemática da nossa legislação processual, inclusive em bases constitucionais, confere ampla legitimidade à aplicação da teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova, segundo a qual esse ônus recai sobre quem tiver melhores condições de produzir a prova, conforme as circunstâncias fáticas de cada caso [...]”. (REsp 1286704/SP, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJe 28.10.2013).

⁷ “Art. 6º. São direitos básicos do consumidor: [...] VIII - a facilitação da defesa de seus direitos, inclusive com a inversão do ônus da prova, a seu favor, no processo civil, quando, a critério do juiz, for verossímil a alegação ou quando for ele hipossuficiente, segundo as regras ordinárias de experiências”.

⁸ A possibilidade de inversão do ônus da prova antes do CPC/15 pode ser notada também no § 1º do art. 6º da Lei do Mandado de Segurança (Lei 12.016/09), que, quando na posse da autoridade coatora, o juiz possa obrigar que o impetrado apresente o documento-prova no prazo de dez dias: “§ 1º No caso em que o documento necessário à prova do alegado se ache em repartição ou estabelecimento público ou em poder de autoridade que se recuse a fornecê-lo por certidão ou de terceiro, o juiz ordenará, preliminarmente, por ofício, a exibição desse documento em original ou em cópia autêntica e marcará, para o cumprimento da ordem, o prazo de 10 (dez) dias. O escrivão extrairá cópias do documento para juntá-las à segunda via da petição”.

Com relação aos processos administrativos tributários, o ônus de provar tem gerado, tanto para a Fazenda Pública como para os contribuintes, uma carga demasiadamente elevada quando se tratam de informações não acessíveis ou de difícil acesso, o que a doutrina denomina de prova impossível ou “prova diabólica”.

À luz dessas teorias, é possível inferir que a legislação processual brasileira adotou como regra o critério estático, ou seja, a distribuição do ônus da prova feita com base em três aspectos distintos: a) a natureza dos fatos que fundamentam a pretensão das partes, se constitutivos, impeditivos, modificativos ou extintivos; b) a posição jurídica que elas ocupam, se autora ou ré; e c) o interesse pelo resultado da decisão. Todavia, por serem critérios notadamente insuficientes para a solução de todos os casos, como regra complementar, o legislador e a jurisprudência desenvolveram a teoria das cargas probatórias dinâmicas, tendo como premissa inarredável a maior efetividade dos processos e a consagração dos princípios fundamentais da igualdade, do direito à prova, da cooperação processual, da inafastabilidade da jurisdição, da imparcialidade, do contraditório e da tutela dos direitos individuais e coletivos.

Problemas do tipo sempre surgem na constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, como nas comprovações do fato presuntivo das presunções legais; na diferenciação tênue entre indício e prova; nas possibilidades jurídicas das presunções *hominis*; nas imposições das provas diabólicas; além das presunções de legitimidade e certeza da CDA, situações que inexoravelmente têm gerado dúvidas, insegurança jurídica e elevada litigiosidade.

Em síntese, podemos descrever da seguinte forma os citados problemas:

a) de construção doutrinária e aceita pelos tribunais, a presunção de veracidade do ato administrativo surgiu como forma de viabilizar o funcionamento da máquina pública.⁹ Entretanto, controvérsias surgem quanto à necessidade de apresentação de prova negativa capaz de ilidir a presunção de certeza afirmada na constituição da CDA¹⁰, principalmente

⁹ Seria impraticável a Administração Pública ter que provar previamente todas as alegações antes de realizar seus atos, pois isto impediria inevitavelmente a fluência de um dos atributos do ato administrativo, que é a auto-executoriedade.

¹⁰ “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite”.

quando há inclusão no polo devedor de sócio ou administrador da pessoa jurídica, que não tenham participado do contraditório administrativo;

b) as presunções legais do direito são relativas, ou seja, admite-se prova contrária do fato presumido que permita afastar a afirmação do fato presumido. Todavia, por vezes, a apresentação desta prova se converte em verdadeira prova diabólica, como ocorre, por exemplo, no precedente enunciado na Súmula 397/STJ e o dever de comprovação do não recebimento do carnê de IPTU pelo munícipe;

c) o lançamento tributário é espécie do gênero ato administrativo realizado por autoridade administrativa competente, em cujo enunciado linguístico da hipótese individual e concreta deva constar o fato-prova em sentido estrito, para que se estabeleça a relação deontica de pagar tributo ou multa, ou ambos. Ocorre que, em algumas situações, o acesso aos “dados da vida” pela autoridade pública se torna de difícil ou impossível acesso, em razão de práticas ardilosas, simulações, omissões ou operações e prestações realizadas por interposta pessoa, etc., sempre no intuito de ocultar a realidade. A partir da afirmação e apresentação de provas indiciárias de autoria ou coparticipação ativa de supostos beneficiários, o emprego das presunções *hominis* atuam na redistribuição do ônus da prova e na elucidação de operações ou prestações praticadas com dolo, fraude ou simulação, tema que será abordado na análise do “adquirente de boa-fé” e do enunciado da Súmula 509/STJ.

Na perspectiva da hipótese apresentada – aplicação da cláusula geral de dinamização da carga probatória prevista no art. 373, §1º do CPC/15 para obtenção de maior efetividade dos processos administrativos tributários – e a despeito da lacunosa e assistemática legislação do processo administrativo tributário no Brasil,¹¹ a aplicação supletiva e subsidiária do CPC/15¹² não se afasta de um cuidadoso e minucioso confronto deste com as regras de competência prescritas na Constituição Federal.¹³ Contudo, na tentativa de aproximação entre os processos civil e administrativo, é imprescindível a redefinição dos conceitos que constituem o gênero

¹¹ Paulo Celso Bonilha consigna tal dificuldade, quando diz: “a realidade legislativa que se observa, portanto, é a mesma de muitos anos: normas processuais superadas, lacunosas e assistemáticas, parcialmente supridas com os suplementos inspirados nas regras do processo comum e na própria elaboração dos precedentes dos órgãos judicantes administrativos”. (BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *A prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 12).

¹² “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.

¹³ MELO, José Eduardo Soares de. O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015. In: Hugo de Brito Machado (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 491.

processo e direito administrativo, estabelecendo, desde já, que as instituições de processo não são imanências de poder, mas atividades típicas de Estado.

Para melhor abordagem analítico-hermenêutica dos referidos problemas e teste da hipótese apresentada, o presente trabalho adota como referencial epistemológico o Constructivismo lógico-semântico (capítulo I), de cujas premissas nos valem para descrever o problema da verdade e sua influência na dogmática da prova (capítulo II) e definição, ao final, do processo administrativo tributário e sua compatibilização com a teoria das cargas probatórias dinâmicas (capítulo III), utilizando como metodologia de investigação as fontes doutrinárias e jurisprudenciais.

CAPÍTULO I

DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA E FIXAÇÃO DO SISTEMA DE REFERÊNCIA

1.1 HIPÓTESE: APLICAÇÃO DAS CARGAS PROBATÓRIAS DINÂMICAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO GARANTIA DE MAIOR EFETIVIDADE DA JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA

Todo estudo minimamente revestido de cientificidade, que objetiva apreender o objeto cognoscente e sobre ele apresentar proposições afirmativas, requer rigor linguístico e delimitação clara do objetivo proposto e do método utilizado – sistema de referência¹⁴. Do contrário, qualquer tentativa de abordagem do problema será mera especulação *ad infinitum*, sobre tudo ou sobre nada.

Sobre os métodos analíticos do direito, Antônio Castanheira Neves¹⁵ pontua que não se pode compreender qualquer modelo metódico-jurídico sem antes refletirmos criticamente sobre a sua intencionalidade no quadro global do pensamento jurídico e sobre seus pressupostos constitutivos, ou seja, o que relaciona a problemática geral do direito e o problema específico investigado é a metodologia.

Com esses pressupostos, a presente dissertação fixa neste capítulo as premissas epistemológicas do sistema de referência adotado – Constructivismo lógico-semântico – para enfrentamento dos problemas da verdade e do ônus da prova no processo administrativo tributário, apresentando, como hipótese, a teoria das cargas probatórias dinâmicas como meio de convencimento do julgador e pacificação dos conflitos no âmbito administrativo.

Adverte-se, por oportuno, que não é propósito deste trabalho o estudo empírico ou estatístico de questões relacionadas à celeridade, eficiência ou níveis de satisfação do chamado contencioso administrativo fiscal, mas tão somente indicar alguns dos problemas relacionados ao direito probatório existentes no desenvolvimento processual da

¹⁴ “Método são as regras do jogo científico (linguístico) eleito arbitrariamente pelo sujeito cognoscente para descrever (e construir) o objeto”. (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Sintaxe, semântica e pragmática da linguagem jurídica. In: Aurora Tomazini de Carvalho (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 160).

¹⁵ NEVES, A. Castanheira. *Metodologia jurídica: problemas fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1993, p. 9.

Administração, que se tornam entraves na pacificação dos conflitos e comprometem a eficiência da máquina pública.

Desta forma, o corte metodológico realizado foca na mudança paradigmática trazida com o CPC/15 (art. 373, § 1º), que dá ao julgador uma ferramenta adicional para aplicação da regra de juízo, na medida em que o não esclarecimento dos fatos pela regra estática possa ser suprido pela inversão do ônus (dever) da prova, ou seja, pelo reconhecimento de que uma das partes possa eventualmente ter o domínio dos fatos afirmados pela parte adversa, independentemente do seu interesse na causa, sendo este um meio adicional de proteção das garantias constitucionais de um processo justo e de efetivação das tutelas de direito material.

1.2 SISTEMA DE REFERÊNCIA: O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

Entende-se por Constructivismo lógico-semântico o meio e o processo para a construção rigorosa do discurso, tomando a premissa da linguagem como construtora da realidade, que não advém das experiências empíricas.¹⁶ Sua proposta é estudar o direito dentro de uma concepção epistemologicamente bem demarcada e controlada: a filosofia da linguagem, e a partir desse referencial metodológico, amarrar criticamente todas as proposições constituídas.¹⁷

Nesse conceito, tudo aquilo que o intérprete acessa são textos, dispostos num conjunto de palavras pré-ordenado e estruturado de modo a incitar em sua mente a construção de mensagens de sentido prescritivo.¹⁸ Isso não quer dizer, entretanto, que o direito seja texto, mas que através dele se manifesta.¹⁹ Interpretamos textos estabelecendo vínculos com outros textos, para só assim delimitarmos os seus significados, que se dá a partir de associações

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o Constructivismo lógico-semântico. In: Aurora Tomazini de Carvalho (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 6.

¹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o Constructivismo lógico-semântico*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016, p. 96.

¹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. O Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: Aurora Tomazini de Carvalho (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 24.

¹⁹ ROBLES, Gregório. *O direito como texto*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005, p. 20.

necessárias com os referenciais pré-definidos (fundamentos de validade) e com o conhecimento que possuímos, fruto das nossas vivências.²⁰

Interpretar é construir sentido, é isto que diz o Constructivismo lógico-semântico, certo de que a interpretação depende de sua subsequente inserção no contexto que a insere.

1.3 PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS DO SISTEMA DE REFERÊNCIA

1.3.1 O conhecimento como processo comunicacional

Afirmações sempre surgem sobre como se dá o conhecimento da realidade externa ao ser humano, se da apreensão pela intuição sensível e empírica que concede ao objeto sentido e significado,²¹ se do sentido da proposição necessariamente vinculada à sua condição de verdade²² ou da intencionalidade do observador que designa àquilo algo que deve ser.²³

Segundo Dardo Scavino²⁴ o que define uma proposição não são as suas condições de verdade (verificabilidade, como dizia Frege), mas as acepções puramente convencionais.

Essas aspirações, intencionais ou convencionais, possuem como referente um signo linguístico, definido por Saussure como entidade biplânica, por ser composta por um significante (ideia ou imagem acústica mental) e um significado (conceito cultural arbitrário).

Portanto, significar é associar algo a seu correlato mentalmente construído.

É nesse sentido a seguinte afirmação de Saussure: “o laço que une o significante ao significado é arbitrário ou, então, visto que entendemos por signo o total resultante da

²⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. O Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: Aurora Tomazini de Carvalho (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 31.

²¹ KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. Tradução de Coghi Anselmi e Fulvio Lubisco. São Paulo: Martin Claret, 2009, p. 93-94.

²² FREGE, Gottlob. *Lógica e filosofia da linguagem*. Tradução de Paulo Alcofarado. São Paulo: Cultrix, 1978, p. 45. Cf. Frege, a condição de verdade (verificabilidade) ocorre como nas equações da matemática, cujo resultado confirma ou infirma o acerto da operação.

²³ HUSSERL, Edmund. *Investigações lógicas: investigações para a fenomenologia e a teoria do conhecimento*. Tradução de Pedro M. S. Alves e Carlos Aurélio Mourão. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 81.

²⁴ SCAVINO, Dardo. *A filosofia atual: pensar sem certezas*. Tradução de Lucas Galvão de Brito. São Paulo: Noeses, 2014, p. 8.

associação de um significante com um significado, podemos dizer mais simplesmente: o signo linguístico é arbitrário”.²⁵

Ao contrário de Saussure, a definição de Peirce parece bem mais compreensível, ao dissociar a relação direta entre significante e significado, em sua teoria triangular denominada Semiótica, que associa significante e significado a um referente falado ou escrito: o signo.

Podemos então dizer que o que está fora das percepções humanas não ocupa o plano do conhecimento, pois não pode ser vertido em linguagem. Desta forma, sobre aquilo que não possuímos linguagem simplesmente não podemos emitir proposições.²⁶ Vilém Flusser é ainda mais rigoroso ao dizer que “não há realidade além da língua”.²⁷

Tárek Moussallem²⁸ faz necessária distinção entre os fatos brutos (de existência independente da vontade humana, como a água, o fogo ou o sol) e os fatos institucionais (criados pelo homem, como alguma música, um livro ou um processo), apesar de ambos serem designados pela mesma palavra: realidade. Conclui o autor que “em si mesmo, o fato bruto independe da linguagem, todavia, para se instaurar na comunidade intersubjetiva do discurso, deve ser linguisticamente construído”. Não se quer dizer, contudo, que inexistente qualquer realidade fora do conhecimento, mas apenas que o discurso se assenta necessariamente em sua ontologia própria: a linguagem.

Tal distinção é importante para notarmos que mesmo os fatos institucionais carecem de linguagem para serem inseridos no discurso. Um signo, como elemento linguístico, sempre se explica por outro signo, jamais pela coisa ela mesma, pois inexistente tal conexão.

O homem é, ao mesmo tempo, agente e paciente do processo comunicacional, ou seja, outorgamos linguagem aos chamados “objetos reais”, arbitrariamente (através de signos), a fim de tornar possível a comunicação entre as pessoas.²⁹

Tomando o conhecimento como processo comunicacional ou interação entre as linguagens, ou seja, a linguagem do emitente dirigida à linguagem do destinatário sobre a

²⁵ SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de linguística geral*. Tradução de Antônio Chelene, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. 28. ed. São Paulo: Cultrix, 2012, p. 108.

²⁶ Trataremos aqui a linguagem como um conjunto de signos pertencentes a determinada cultura, que são racionalmente estruturados de forma a permitir sua utilização no processo comunicacional.

²⁷ FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007, p. 247.

²⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 8-9.

²⁹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 7.

linguagem do objeto, seus componentes podem ser definidos como “atos linguísticos”, ou simplesmente “atos de fala”.³⁰ Conforme explica John Searle, não há no processo comunicacional um único jogo linguístico com padrões universais de racionalidade comum a todos os seres cognoscentes, mas uma série de jogos menores de linguagem, cada um com seus próprios padrões internos de inteligibilidade, que se interagem contínua e ilimitadamente, de forma que as diferentes linguagens das diferentes culturas precisam ter um padrão mínimo de referencialidade, para que se possam entender.³¹

Já que a realidade, em si, jamais pode ser objeto do conhecimento, mas pressuposto de qualquer possibilidade de conhecimento *a priori* das coisas que nela existem, tal conhecimento será sempre parcial e estipulativo – são fragmentos de realidade – e tem como ferramenta de acesso as percepções sensoriais do ser cognoscente. O conhecimento não vem do objeto, mas dessas percepções que temos sobre o mesmo quando vertidas em linguagem. As percepções sensoriais são fragmentos da realidade.

Como descreve Paulo de Barros Carvalho³² “o que sucede neste domínio e não é recolhido pela linguagem não ingressa no plano por nós chamado de realidade”.

Para Cristiano Carvalho³³ a linguagem nunca esgota o objeto, meramente consegue, com maior ou menor eficácia, apreender a complexidade do seu referente. Ou seja, aquilo que não pode ser vertido em linguagem não existe para o conhecimento humano. É por isso que John Searle³⁴ afirma que os enunciados sobre os fatos são condições que tornam as afirmações verdadeiras, que “inventamos palavras para afirmar fatos e dar nome a coisas, mas isso não significa que inventamos os fatos ou as coisas”.

Assim, para conhecer a realidade do mundo fenomênico e, em seguida, reconstruí-la social e juridicamente, como se faz na constituição das provas, o intérprete recorre à linguagem.

³⁰ Em outras palavras: “conhecimento é a relação entre (i) o sujeito cognoscente, (ii) o objeto de estudos e (iii) a proposição que fala acerca do objeto de acordo com um (iv) método”. (MOUSSALLEM, Tárek. *Sintaxe, semântica e pragmática da linguagem jurídica*. In: Aurora Tomazini de Carvalho (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 161).

³¹ SEARLE, John. *Mente, linguagem e sociedade: filosofia no mundo real*. Tradução de F. Rangel. Rio de Janeiro: Rocco, 2000, p. 13.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 7-8.

³³ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 15.

³⁴ SEARLE, John. *Mente, linguagem e sociedade: filosofia no mundo real*. Tradução de F. Rangel. Rio de Janeiro: Rocco, 2000, p. 20.

Como já dissemos, a realidade absoluta nunca será abordada, mas reconhecida segundo as pré-compreensões que temos sobre o mundo quando associadas às nossas percepções sensoriais: aquilo que John Searle chama de mundo cultural e suas “posições-padrão”³⁵.

A linguagem é, portanto, o referencial que possui o homem sobre a realidade externa e, o conhecimento, o produto final desta linguagem, assertiva defendida por Tárek Moussallem com os seguintes dizeres: “para ser elevado ao nível do discurso, todo objeto requer linguagem, mesmo que sua existência dela independa”.³⁶

Valendo-se da conhecida versão atribuída a Nietzsche de que “não existem fatos, mas só interpretações”, Dardo Scavino conclui dizendo que se um significante remete sempre a outro significante, e jamais a um referente, então as coisas não estão antes do discurso, mas depois dele.³⁷ As coisas só existem para o conhecimento humano porque possuem linguagem.

Tudo isso nos permite concluir que a prova do acontecimento de algo será para o direito o enunciado linguístico de algo. Em outras palavras, por ser um termo pluriunívoco, a prova pode ser compreendida como um enunciado sobre o processo comunicacional, o meio empregado neste processo, a fonte da informação, a relação entre os comunicantes, a função persuasiva, a finalidade, o produto final e etc., que será enunciada pelas partes litigantes, como prova em sentido amplo, ou pelo julgador no momento da decisão, como prova em sentido estrito, tema que será aprofundado no segundo capítulo deste trabalho.

1.3.2 O giro-linguístico e os limites da linguagem como limites do conhecimento

Por “giro-linguístico” entende-se o movimento cultural filosófico ocorrido no início do século XX em Viena-Áustria, quando o espaço excessivamente pautado no racionalismo dos auspiciosos tempos do período iluminista deu lugar à autorreferencialidade da linguagem,

³⁵ Com rigor linguístico peculiar, John Searle explica que “na maioria das principais questões filosóficas, existe aquilo que poderíamos chamar, empregando uma metáfora usada para computadores, de posição-padrão. Posições-padrão são as opiniões que temos antes da reflexão, de modo que qualquer desvio delas exige um esforço consciente e um argumento convincente”. (SEARLE, John. *Mente, linguagem e sociedade: filosofia no mundo real*. Tradução de F. Rangel. Rio de Janeiro: Rocco, 2000, p. 18)

³⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 9.

³⁷ SCAVINO, Dardo. *A filosofia atual: pensar sem certezas*. Tradução de Lucas Galvão de Brito. São Paulo: Noeses, 2014, p. 15.

tendo como ponto de observação não mais o objeto real – a verdade objetiva, mas o signo que o representa, conforme esclarece Paulo de Barros Carvalho³⁸:

Onde houver o fenômeno do conhecimento, estarão interessados, como fatores essenciais, o sujeito, o objeto e a possibilidade de o sujeito captar, ainda que a seu modo, a realidade deste objeto. Reflexões desse gênero conduziram o pensamento a uma desconstrução da verdade objetiva e a correspondente tomada de consciência dos limites intrínsecos do ser humano.

Tradicionalmente, em termos de filosofia da consciência, a verdade era tida como uma relação necessária entre a sentença e a coisa em si, o pensamento filosófico dominante era de que conhecíamos as coisas como elas efetivamente eram.³⁹ Após a concepção giro-linguística, passou-se a considerar o conhecimento das coisas não mais como uma relação direta entre palavras e objetos, mas como a linguagem que os constituía. Toda linguagem então se fundamentaria em outra linguagem, pois como não conhecemos a essência das coisas, mas a linguagem que temos sobre essas coisas, a linguagem seria um produto da criação pelo intérprete, numa construção infinita de sentidos: a filosofia da consciência deu lugar à filosofia da linguagem.⁴⁰

Ludwig Wittgenstein, um dos precursores do “giro-linguístico”, dizia que a proposição é uma figuração da realidade, criada a partir da substituição de objetos por sinais,⁴¹ e que o sentido que damos ao mundo, em verdade, está fora dele, daí a sua consagrada expressão: “os limites de minha linguagem significam os limites de meu mundo”.⁴²

Como a linguagem não se intersecciona com a realidade, mas a ela se refere como tentativa de espelhamento, e o que não está vertido em linguagem não ingressa nos domínios do conhecimento, é necessário para o desenvolvimento deste trabalho a definição dos conceitos de evento, crença e ficção e, por via de consequência, do fato jurídico, elementos linguísticos que se relacionam intimamente com o conceito de prova, temas que serão abordados quando tratarmos da teoria do fato jurídico.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Linguagem e método*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 160.

³⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o Constructivismo lógico-semântico*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016, p. 30.

⁴⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o Constructivismo lógico-semântico*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016, p. 34.

⁴¹ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Tradução de Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. São Paulo: Edusp, 2010, p. 169-171.

⁴² WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Tradução de Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. São Paulo: Edusp, 2010, p. 245.

Ao descrevermos realidade e comunicação, em verdade falamos sobre linguagem e sua função criativa, conforme apreendemos das lições de Dardo Scavino: “o mundo não é um conjunto de coisas que primeiro se apresentam e logo são nomeadas ou representadas por uma linguagem. Isto que chamamos de nosso mundo já é uma interpretação cultural”.⁴³ Ou seja, criamos fatos quando interpretamos.

Como não existe uma via de acesso direta entre o signo e o evento por ele representado, mas entre a pré-compreensão que temos desse evento (significante) e a linguagem empregada para descrevê-lo (significado), Tárek Moussallem⁴⁴ esclarece que “em sendo a verdade a relação entre enunciados (e não entre linguagem e realidade), podemos afirmar que a verdade é criada pelo homem (e não descoberta) no interior de um sistema. Explica-se uma palavra por outra palavra”.

Constata-se, portanto, que os limites do conhecimento são os próprios limites da linguagem. Não há conhecimento fora da linguagem, logo, não há prova da ocorrência de determinado fato social sem enunciado linguístico que o descreva: o enunciado é aquilo que chamamos de prova.

Como a linguagem é autorreferencial, estabelecemos no processo comunicacional seus próprios contornos e limites conforme apreendemos da concepção giro-linguística, pensamento filosófico que trouxe a linguagem para o centro do debate científico.

1.3.3 Teoria comunicacional do direito

Direito é um sistema comunicacional cuja função é regular a conduta humana e se expressa mediante linguagem dos textos escritos: das leis, dos regulamentos, dos postulados, dos princípios, das decisões, etc.

Gregório Robles⁴⁵, jusfilósofo espanhol estudioso da teoria comunicacional do direito, explica que a realidade jurídica nunca é a realidade natural, mas aquela convencionalmente estabelecida nos atos de fala ou decisões, que, assim como as normas, aparecem ou se

⁴³ SCAVINO, Dardo. *A filosofia atual: pensar sem certezas*. Tradução de Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2014, p. 15.

⁴⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 16.

⁴⁵ ROBLES, Gregório. *O direito como texto*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005, p. 18, 21 e 87.

manifestam como texto dentro do sistema do direito positivo. Trata-se de um sistema comunicativo prescritivo, porque envolve emissor, receptor, canal, codificação, contexto e mensagem.

Em sentido semelhante, Paulo de Barros Carvalho⁴⁶ define o direito como um sistema de signos utilizado para a comunicação, sendo que a linguagem jurídica assume, desde logo, a função de conteúdos prescritivos voltados para o setor específico das condutas intersubjetivas.

No processo comunicacional do direito, é importante que a linguagem possua rigor sintático (coerência sistêmica) e precisão semântica (verdade empírica), para que a realidade por ele descrita surja sem dubiedade, isenta de contradições e vícios insanáveis. Porém, ressalta-se, a contradição não exclui a norma do sistema, cuja pertinência somente se verifica por critérios de validade, previstos no próprio sistema, conforme explica Lourival Vilanova⁴⁷:

Uma regra de direito válida existe se pertence a um sistema jurídico positivo; uma regra de direito não-válida, logicamente não pertence ao mesmo sistema. Ocorre isto: o sistema do direito positivo contém p-normativas de valências contraditórias e a invalidade só elimina a proposição contradizente quando o próprio sistema diz como e quando. É um fato que o sistema jurídico abriga p-normativas que se contradizem e são juridicamente válidas. Num sistema de p-declarativas ou descritivas, a contradição dá-lhes inconsistência, que o afasta da verdade empírica. A verdade formal, a ausência de contradição, é pressuposto da verdade material.

Importa ressaltar que, dentro do processo comunicacional, a correspondência entre forma e função da linguagem não acontece como relação necessária e precisa, de tal sorte que as estruturas gramaticais (forma) oferecem apenas precários indícios a respeito da função comunicativa.⁴⁸ A decodificação da mensagem no processo comunicacional ocorrerá sempre no plano pragmático, considerando o ser humano como produtor e receptor da mensagem apta a obter certos efeitos desejados, assunto que iremos abordar no tópico referente aos atos de fala.

1.3.4 Semiótica: a relação triádica entre suporte físico, significação e significado e sua importância para o estudo do direito

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 194.

⁴⁷ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. 2010, p. 44.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 37.

O estudo da linguagem se preocupa em grande medida com as formas e as funções da linguagem. Entre nós, importa para o estudo do direito a função descritiva (finalidade de informar acerca de situações fáticas objetivas ou subjetivas) e a função prescritiva (expedição de atos performáticos dirigidos ao comportamento das pessoas).

Chamamos de signos os elementos que compõem a estrutura (forma) de um sistema de comunicação (linguagem) e Semiótica a ciência que estuda esses signos.

São diversas as teorias sobre os signos e suas relações lógicas. As que consideram signo como uma relação bimembre (Carnap: indicador e indicado; Saussure: significante (imagem acústica) e significado (conceito); e as que consideram signo como uma relação triádica (Husserl: suporte físico, significação e significado; Umberto Eco: referente, significante e significado; Peirce: signo, interpretante e objeto; Morris: veículo sígnico, *designatum* e *significatum*).⁴⁹

A concepção husserliana adotada na doutrina de Paulo de Barros Carvalho⁵⁰ será também o referencial teórico deste trabalho, que considera signo como unidade de um sistema de comunicação, dentro de uma relação lógica triádica estabelecida entre um suporte físico (palavra falada ou escrita), uma significação (ideia, imaginação ou conceito) e um significado (objeto representado pelo intérprete, o dado cultural, de existência concreta ou imaginária). Signo é o todo.

Stephen Ullmann⁵¹ faz importante distinção entre o objeto do mundo real, de existência física ou imaginária, e o signo (símbolo) arbitrário que o representa culturalmente, esclarecendo que esta é uma característica essencial do triângulo semiótico: “segundo esta interpretação, não há relação directa entre as palavras e as coisas que elas ‘representam’: a palavra ‘simboliza’ um ‘pensamento ou referência’ que, por sua vez, se ‘refere’ ao aspecto ou acontecimento de que estamos a falar”.

Depreende-se daí que o processo de significação (interpretação) depende de fatores psíquicos ligados à experiência de vida, aos valores e aos conhecimentos privados de cada pessoa.

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Linguagem e método*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 21.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Linguagem e método*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 34.

⁵¹ ULLMANN, Stephen. *Semântica: uma introdução à ciência do significado*. 5. ed. Tradução de J. A. Osório Mateus. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1964, p. 117.

Charles Sanders Peirce⁵² classifica os signos em três tipos:

- a) Índice – é o signo que mantém conexão física direta com o objeto representado, p.ex. a fumaça é signo indicativo de fogo;
- b) Ícone – é o signo que mantém traços que se relacionam com o objeto representado, p.ex. o mapa é a representação gráfica que guarda proporção com o objeto físico região geográfica;
- c) Símbolo – é o signo arbitrariamente relacionado com o objeto que representa, sem guardar nenhuma conexão física com o mesmo, p.ex. a palavra “casa” representa a edificação casa por pura convenção cultural, mas que poderia ser designada por outra palavra qualquer.

A maioria dos signos é representada por símbolos, ou seja, são arbitrários. Símbolo é o suporte físico descrito por Husserl.

O estudo da Semiótica se divide em três ramos: a) semântico, que trata do significado dos signos; b) sintático, que estuda as combinações entre os signos dentro do discurso; e c) pragmático, que analisa as origens, os usos e os efeitos do comportamento em que os signos ocorrem,⁵³ sendo que é no plano pragmático que os utentes da linguagem identificam quando a norma descreve determinado estado de coisas ou prescreve certas condutas.

Segundo Fabiana Del Padre Tomé, as regras da lógica dizem respeito apenas à estrutura formal do raciocínio interpretativo e nada interferem em seu conteúdo, pois este se pauta pelas máximas de experiência, vivências e valores do intérprete.⁵⁴ Isto explica a existência de múltiplas interpretações acerca do mesmo objeto. A homogeneidade sintática existe no plano normativo. No plano das significações é a heterogeneidade semântica que se manifesta.

1.3.5 Elementos da linguagem

Conforme ressalta Stephen Ullmann, o fato de a linguagem ser constituída por signos obriga o interprete a considerá-la dentro do contexto mais vasto possível dos processos

⁵² PEIRCE, Charles Sanders. *Semiótica*. Tradução de José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 1977, p. 63-76.

⁵³ ULLMANN, Stephen. *Semântica: uma introdução à ciência do significado*. 5. ed. Tradução de J. A. Osório Mateus. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1964, p. 34.

⁵⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 329.

simbólicos,⁵⁵ considerando que, do ponto de vista do remetente da mensagem, o ato de fala é um sintoma, uma indicação do que está em sua mente; do ponto de vista do receptor, é um sinal, que o incita a executar determinado tipo de ação; e, do ponto de vista da mensagem, é um símbolo, um signo que representa aquilo que o remetente pretendeu exprimir.⁵⁶ A língua utilizada no processo comunicacional se porta como veículo e a fala é o uso desse veículo por um dado indivíduo de uma comunidade cultural em uma determinada ocasião.⁵⁷

Quanto às formas da linguagem, estas se referem às classes gramaticais do idioma, que cobrem cinco setores diferentes: a) morfologia; b) fonética; c) sintaxe; d) semântica; e e) estilística, mas por apenas tangenciar o escopo deste trabalho, tal estudo não será aprofundado.

Ciente de que toda comunicação que se propõe eficaz requer o prévio conhecimento das funções da linguagem⁵⁸, Paulo de Barros Carvalho⁵⁹, com escólio nas pesquisas de Jakobson, Lourival Vilanova, Irving Copi e Luiz Alberto Warat, apresenta a seguinte classificação:

- a) linguagem descritiva – é informativa, declarativa, indicativa, denotativa ou referencial, tem por finalidade informar o receptor sobre situações que ocorrem no mundo existencial. Apresenta um feixe de proposições afirmativas ou negativas. Serve para a transmissão de conhecimentos ou informações, baseada na lógica clássica, também conhecida como lógica aponfântica ou alética (alethéa = verdade);
- b) linguagem expressiva de situações subjetivas – é aquela na qual o emissor exprime seus sentimentos, através de interjeições, locuções ou orações interjeicionais, como ocorre na linguagem poética. Neste caso, a linguagem não se submete à lógica alética. Em razão da chamada “licença poética”, a linguagem expressiva prescinde de rigor sintático;

⁵⁵ ULLMANN, Stephen. *Semântica: uma introdução à ciência do significado*. 5. ed. Tradução de J. A. Osório Mateus. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1964, p. 31.

⁵⁶ ULLMANN, Stephen. *Semântica: uma introdução à ciência do significado*. 5. ed. Tradução de J. A. Osório Mateus. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1964, p. 30.

⁵⁷ ULLMANN, Stephen. *Semântica: uma introdução à ciência do significado*. 5. ed. Tradução de J. A. Osório Mateus. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1964, p. 43.

⁵⁸ No processo comunicativo, Roman Jakobson descreve a presença de seis elementos constitutivos: para que seja eficaz, além de REMETENTE, MENSAGEM e DESTINATÁRIO, a mensagem requer um CONTEXTO a que se refere, apreensível pelo destinatário e que seja verbal ou suscetível de verbalização; um CÓDIGO, total ou parcialmente comum ao remetente (codificador da mensagem) e ao destinatário (decodificador da mensagem); e, por fim, um CONTATO (canal físico e conexão psicológica que permita que remetente e destinatário entrem e permaneçam em sintonia psicofísica). (JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. Tradução de Izidoro Blikstein e José Paulo Paes. 22. ed. São Paulo: Cultrix, 2010, p. 156).

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 39-52.

- c) linguagem prescritiva de condutas – presta-se à edição de ordens, comandos ou prescrições dirigidas ao comportamento das pessoas, utilizada nos comandos normativos. As normas (linguagem prescritiva de condutas) não estão sujeitas aos valores da lógica alética ou clássica (verdadeiro ou falso), mas são tidas como válidas ou inválidas, de acordo com os valores lógicos da linguagem estudados pela “lógica deôntica jurídica”, cujo objeto é a organização sintática da linguagem dentro do direito positivo, que se encontra devidamente sistematizado. Em lógica, o vocábulo proposição significa a expressão verbal de um juízo (declarativo, interrogativo, imperativo ou exclamativo). A norma jurídica é diferente da proposição jurídica, pois esta pode ser classificada como proposição normativa ou apenas descritiva, enquanto aquela será sempre uma proposição normativa (prescritiva);
- d) linguagem interrogativa – é própria das perguntas, também não se sujeita à lógica clássica;
- e) linguagem operativa ou performativa – linguagem que opera as chamadas “locuções de desempenho”, cujo papel é relatar alguma decisão, dando concretude a determinados fatos, p.ex. quando o juiz da paz ou o padre dizem “eu vos declaro marido e mulher”, ou quando o leiloeiro diz “está vendido para a senhora”, ambos desempenham uma linguagem performática;
- f) linguagem fática – são expressões introdutórias da comunicação, que servem para manter ou encerrar diálogos, p.ex. quando a pessoa ao atender ao telefone diz: Alô! É de uso frequente no dia a dia das pessoas;
- g) linguagem propriamente persuasiva – tem o intento imediato de convencer, persuadir, induzir, instigar alguém a alguma coisa. É o chamado discurso judicial e a “retórica jurídica” é o esquema metódico de que se serve. Nesta linguagem se usa a “lógica da argumentação” ou “lógica da interpretação” ou, ainda, a “lógica dialógica”, orientadas para a decisão. A estrutura sintática da linguagem jurídica num processo de decisão não se subordina a valores da linguagem descritiva (lógica alética) ou prescritiva (lógica deôntica) ou da linguagem das perguntas (pertinente ou impertinente), mas à lógica da argumentação;
- h) linguagem afásica – na amplitude da discussão judicial é comum os representantes das partes utilizarem desta linguagem, que consiste no proferimento de enunciados contra a mensagem de outrem, com objetivo de desqualificá-la ou desconstruí-la, criando problemas sobre palavras com o fim de embaraçar e criar dificuldades de interpretação a terceiros. A

função afásica não se presta apenas a este fim antipático, mas pode também ser utilizada para preencher lacunas do texto, completando-lhe o sentido (técnica interpretativa);

i) linguagem fabuladora – trata-se da criação de ficções ou hipóteses acerca dos fatos, integrando textos fantasiosos ou fictícios, como as fábulas, as novelas e os filmes, onde predominam os casos de falsidade. Apesar de os critérios de verdade/falsidade não importarem a esta linguagem, o direito se vale muito das ficções, já que seu vetor semântico não está voltado para coincidir com a realidade social, mas sobre ela incidir, o que o legislador faz através de uma norma geral e abstrata;

j) linguagem que opera na função metalinguística – é a linguagem sobre a própria linguagem, de construções puramente sintáticas, diferentes da linguagem objeto. Como exemplo, temos as frases introduzidas pelas expressões “isto é”, “ou melhor”, etc., que buscam explicar a própria linguagem anterior. A doutrina é metalinguagem descritiva da linguagem prescritiva das normas jurídicas.

Dentre as funções apresentadas, a linguagem performativa possui especial importância para o estudo do direito, na medida em que as locuções de desempenho expressam comandos dirigidos às pessoas.

Segundo John Austin⁶⁰, a linguagem não possui função meramente descritiva, mas principalmente a função de agir, pois, ao falar, o homem realiza atos. Este autor assim classifica os atos de fala:

a) ato locucionário – é o ato de dizer algo em sentido completo, ou seja, são as unidades completas do discurso, que equivalem, grosso modo, ao significado. A placa de trânsito contendo a descrição “lombada eletrônica a 5 km” nos induz à proposição mental do seguinte significado: há um radar cinco quilômetros à frente. Trata-se de um ato locucionário, pois declara algo de sentido completo;

b) ato ilocucionário – surge quando dizer algo tem por objetivo a realização de uma ação, como informar, ordenar, prevenir, avisar, comprometer-se, etc. São proferimentos com força convencional. A mensagem de advertência “se dirigir não beba” é um ato ilocucionário, na medida em que ordena ou sugere determinada ação: “não beber se for dirigir”;

⁶⁰ AUSTIN, John Langshaw. *Quando dizer é fazer: palavras e ação*. Tradução de Danilo Marcondes de Souza Filho. Porto Alegre: Artes Médicas, 1990, p. 85-102.

c) ato perlocucionário – é o efeito ou consequência sobre os sentimentos, pensamentos ou ações dos ouvintes, do falante ou de qualquer outra pessoa inserida no discurso, tais como convencer, persuadir, impedir, surpreender ou confundir, atos que produzimos porque dizemos algo. Na frase acima, quando o motorista não bebe antes de dirigir, acaba por acatar a sugestão ou ordem dada, ou seja, realiza um ato perlocucionário.

Em didática exposição sobre os estudos de John Searle, principal sucessor das teses de Austin, José Luiz Fiorin⁶¹ descreve um relevante aspecto desta teoria: ao proferir determinada frase num discurso, o emitente realiza, ao mesmo tempo, um ato proposicional e um ato ilocucional.

O primeiro ato refere-se à predicação, ou seja, ao conteúdo da mensagem, e, o segundo, como pensava Austin, ao comando de agir. Com isso, Searle mostra que não podemos confundir a proposição com a força ilocucionária da fala, porque enunciados com forças ilocucionais diferentes podem exprimir a mesma proposição, como no seguinte exemplo: a) João estuda bastante; b) João estuda bastante? c) estude bastante, João!; e d) ordeno que você estude bastante, João.

Isso demonstra que para uma mesma proposição (estudar bastante), o construtor do enunciado pode proferir diferentes atos de fala (afirmar, interrogar, aconselhar, ordenar, etc.).

São lições que explicam os equívocos que por vezes cometemos na enunciação das regras do direito, tanto as regras gerais e abstratas como as individuais e concretas, abrindo margem para o surgimento de conceitos jurídicos indeterminados e ambiguidades.

Manfredo A. de Oliveira adverte que a classificação de Austin não se refere a três atos distintos, mas a três dimensões da mesma expressão linguística, que se pode manifestar nos procedimentos constatativos (aspecto locucionário) ou nos procedimentos performativos (aspectos ilocucionário ou perlocucionário), cujo verbo regente da expressão linguística pode expressar cinco classes de ações distintas: a) veriditivas; b) exercitivas; c) comissivas; d) condutivas; ou f) expositivas.⁶²

⁶¹ FIORIN, José Luiz. A linguagem em uso. In: José Luiz Fiorin (org.). *Introdução à linguística: I. Objetivos teóricos*. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2014, p. 173-174.

⁶² OLIVEIRA, Manfredo A. de. *Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 4. ed. São Paulo: Loyola, 2015, p. 161-163.

Importam-nos para o estudo da linguagem das provas as expressões exercitivas, que exprimem a influência ou o ato não decisório, e as expressões veriditivas, que representam o ato linguístico de julgar ou decidir.⁶³

Desta forma, no processo administrativo tributário, a produção de provas pelas partes caracteriza ato performativo configurador de fato jurídico tributário em sentido amplo, e a norma individual e concreta, criada pelo julgador administrativo, no ato de fala da decisão, é fato jurídico tributário em sentido estrito. Ambos são atos performativos: o primeiro possui expressão exercitiva e, o segundo, expressão veritativa.

Da análise do discurso podemos compreender que os atos de fala agem no processo de produção dos enunciados. É assim tanto nas alegações dos fatos como na apresentação de provas pelas partes e na decisão julgadora.

Tárek Moussallem⁶⁴ explica que as fontes do direito se referem às atividades de enunciação atuantes no sistema autorreferencial do direito positivo, sendo que,

Em um documento normativo vislumbra-se diferentes espécies de enunciados: (1) a *enunciação-enunciada*, que é o conjunto de marcas, identificáveis no texto, que remetem à instância de enunciação, e (2) o *enunciado-enunciado*, que é a sequência enunciada desprovida de marcas de enunciação.

No enunciado “eu disse ontem na sala de aula que a Terra é redonda”, “a Terra é redonda” é o enunciado-enunciado, e os dêiticos⁶⁵ “eu”, “sala de aula” e “ontem” referem-se à enunciação-enunciada.

Num texto normativo, a enunciação-enunciada pode-nos revelar eventuais vícios do ato enunciativo, como na produção das provas, que levam à sua nulidade.

Nesse ponto emerge a precisa lição de José Luiz Fiorin: “enunciação é o lugar de instauração do sujeito e este é o ponto de referência das relações espaço temporais, ela é o lugar do *ego, hic et nunc*”.⁶⁶

⁶³ OLIVEIRA, Manfredo A. de. *Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 4. ed. São Paulo: Loyola, 2015, p. 164

⁶⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 125.

⁶⁵ Dêiticos são elementos linguísticos que indicam o lugar, o tempo e os sujeitos presentes no ato de enunciação. (FIORIN, José Luiz. A linguagem em uso. In: José Luiz Fiorin (org.). *Introdução à linguística*: I. Objetivos teóricos. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2014, p. 167).

⁶⁶ FIORIN, José Luiz. Pragmática. In: José Luiz Fiorin (org.). *Introdução à linguística*: II. Princípios de análise. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2012, p. 163: “Beneviste usa os termos latinos *ego* (eu), *hic* (aqui), *nunc* (agora), para mostrar que essas categorias, de pessoa, de espaço e de tempo, não existem apenas em algumas línguas, mas são constitutivas do ato de produção do enunciado em qualquer língua [...]”.

Ugo Volli⁶⁷ ainda refere-se às “marcas da enunciação” como manifestações da subjetividade contidas no texto. É na enunciação-enunciada que encontramos o autor do enunciado e identificamos o ato por ele praticado.

O ato produtor de enunciados (enunciação), apesar não compor o sistema do direito positivo, frise-se, por estar ante o direito, antes dele, importa ao estudo do sistema jurídico positivo porque dele depende a criação das normas jurídicas nas suas amplas conformações.

Tárek Moussallem⁶⁸ destaca essa importância em clara analiticidade, ao dizer que:

A partir da linguagem do veículo introdutor (enunciação-enunciada), reconstruímos a linguagem do procedimento produtor de enunciados (enunciação), e realizamos o confronto entre esta e a linguagem da norma de produção normativa (fundamento de validade do veículo introdutor) para aferirmos se a produção normativa se deu ou não em conformidade com o prescrito no ordenamento.

O enunciado, segundo Paulo de Barros Carvalho⁶⁹, significa o texto contendo determinada mensagem utilizada na atividade comunicativa, é o produto da atividade psicofísica de enunciação: “apresenta-se como um conjunto de fonemas ou grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação”.

Tanto a enunciação quanto o enunciado são atos performativos ou atos de fala.

Da mesma forma que os atos da linguagem ordinária, os atos da linguagem do direito positivo também podem ser inquiridos sobre os aspectos locucionários, ilocucionários ou perlocucionários, conforme complementa Tárek Moussallem.⁷⁰

No procedimento administrativo tributário podemos identificar as três dimensões dos atos performativos: a) a força locucionária está presente quando a autoridade fiscal realiza o ato-lançamento do imposto e da multa e nele insere, em linguagem competente, o enunciado da prova, em conformidade com o antecedente abstrato descrito na lei; b) a força ilocucionária, quando a autoridade fiscal informa ao contribuinte o lançamento de ofício, determinando o prazo legal para recolhimento do crédito tributário ou apresentação de

⁶⁷ VOLLI, Hugo. *Manual de semiótica*. Tradução de Silva Debetto C. Reis. São Paulo: Edições Loyola, 2015, p. 135.

⁶⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 141.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 85.

⁷⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 74.

impugnação; e c) a força perlocucionária, no momento em que o contribuinte profere o ato-impugnação ou realiza o pagamento.

1.3.6 Teoria da norma jurídica

Os vínculos ou relações jurídicas intersubjetivas surgem da aplicação da norma a partir da conduta humana, de forma direta ou indireta.

Em trecho da Teoria Pura do Direito, Kelsen⁷¹ descreve o conteúdo das normas jurídicas como expressão das condutas humanas voltadas para determinados fatos específicos:

Com efeito, não são os indivíduos, mas as suas ações e omissões, não são as pessoas, mas determinada conduta humana – e não apenas esta, mas também outros fatos (estes, porém, apenas em conexão com a conduta humana) – que formam o conteúdo das normas jurídicas.

Lourival Vilanova⁷², com alusão aos critérios de valoração do direito, ressalta que é o próprio sistema que separa normativamente o jurídico do não jurídico: “sempre que o mero fato natural relação alguma mantenha com a conduta humana, inexistente relevância normativa para convertê-lo em fato-causa, ou fato-efeito. O juízo de relevância é um juízo-de-valorização que o sistema jurídico faz diante dos fatos”.

Esse vínculo ou relação jurídica será sempre de espelhamento de condutas intersubjetivas, segundo um modal deôntico de obrigação, permissão ou proibição contido no consequente da norma, chamado de prescritor, onde o dever jurídico de um sujeito será o reflexo do direito do outro. A hipótese ou condição para implementação desta relação estará descrita no antecedente, que é o descritor não modalizado.

A teoria de Karl Engish⁷³ complementa esse raciocínio ao descrever que a colmatação do fato jurídico não se dará pela subsunção direta e automática de um evento social à previsão contida na norma, mas pelo enquadramento de duas linguagens (conceitos) em uma estrutura

⁷¹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 185.

⁷² VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed., rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 69.

⁷³ ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 6. ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, p. 95.

lógica de aplicação, ou seja, a linguagem do fato se subsume à linguagem da proposição jurídica através da ação humana. Eis a fala do autor:

A subsunção dum caso a um conceito jurídico representa uma relação entre conceitos: um facto tem de ser pensado em conceitos, pois que de outra forma – como facto – não é conhecido, ao passo que os conceitos jurídicos, como o seu nome diz, são pensados na forma conceitual. São, portanto, subsumidos conceitos de fatos a conceitos jurídicos.

Tanto no processo de criação das normas gerais e abstratas como na sua aplicação, podemos observar dois tipos de enunciados no veículo introdutor de normas: a) a enunciação-enunciada, que carrega os traços que remetem o leitor ao fato-enunciação, ou seja, às coordenadas de espaço e tempo, ao procedimento e ao agente ou órgão produtores da norma; e b) o enunciado-enunciado, que representa a parcela do enunciado que descreve as disposições normativas propriamente ditas.

Nesse sentido, os signos “lei”, “decreto”, “emenda”, etc., ganham duplo significado: são veículos introdutores de normas e, ao mesmo tempo, enunciados normativos.

Tárek Moussallem⁷⁴ destaca ainda a importante função de controle que a teoria das provas, juntamente com os postulados do devido processo legal, da segurança jurídica e das normas de estrutura, exercem sobre a produção normativa:

A partir da linguagem do veículo introdutor (enunciação-enunciada), reconstruímos a linguagem do procedimento produtor de enunciados (enunciação) e realizamos o confronto entre esta e a linguagem da norma de produção normativa (fundamento de validade do veículo introdutor) para aferirmos se a produção normativa se deu ou não em conformidade com o prescrito no ordenamento.

Portanto, é o fato-enunciação a fonte do direito, ou seja, o procedimento exercido pelo agente ou órgão competente que resulta em textos escritos (enunciados), que, para ganhar validade e surtir efeitos, ainda precisa ser conhecido por seus destinatários, o que ocorre pela publicação ou cientificação do veículo introdutor.

Aqui subjaz uma importante constatação: a partir do fato-enunciação da prova o julgador administrativo poderá aferir sobre a validade ou invalidade do procedimento fiscal.

1.3.6.1 Interpretação: do enunciado à norma

⁷⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 141.

Devemos ressaltar que enunciado normativo e norma jurídica possuem ontologias diferentes, que não se interseccionam, apesar de ambos constituírem linguagens. Kelsen⁷⁵ dizia “o juízo em que se enuncia que um ato de conduta humana constitui um ato jurídico (ou antijurídico) é o resultado de uma interpretação específica, a saber, uma interpretação normativa”.

Enunciado é a frase escrita, é o descritivo estático presente no primeiro vértice do triângulo semiótico (o suporte físico de Husserl), são os artigos de lei, decreto, constituição, emendas e etc.; enquanto, no segundo vértice, encontramos a norma já interpretada (a significação ou proposição), ou seja, o juízo hipotético condicional segundo o esquema lógico: “dado o fato F, então a conduta C”; e, no terceiro vértice, a representação exterior daquela relação estatuída pelo intérprete (o significado).

Existe implícito às normas um percurso gerador de sentidos, que vai da completa abstração e generalidade até o ponto de sua completa positividade. Ou seja, por ato humano, de natureza psicológica, específica e identificável, surge, dentro de um plexo de interpretações e intertextualidades com outras normas do sistema, a incidência das normas jurídicas. Todavia, tal percurso não se confunde com a lógica de causalidade natural das coisas (uma fruta madura pode cair da árvore independentemente da vontade humana), mas provém da lógica das implicações deonticas.

Conforme perspicazmente ressaltou Lourival Vilanova, não ocorre implicação imediatamente eficaz, como nas causalidades, mas mediante atos psíquicos da conduta humana.⁷⁶

A expressão “norma jurídica” é polissêmica. Chamamos de “norma jurídica” o veículo introdutor e o enunciado prescritivo; de “norma jurídica em sentido amplo” as significações isoladas construídas pelo intérprete a partir da leitura do suporte físico (artigo de lei); e “norma jurídica em sentido estrito” quando nos referimos às composições articuladas dessas significações isoladas formando mensagem de sentido deontico-jurídico completo.

De modo dogmático-analítico, podemos dizer que o domínio das significações parte inicialmente de cada enunciado individualmente considerado, donde se constrói porções

⁷⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 4.

⁷⁶ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 65.

particulares de significações, para, num segundo momento, de mais elaborada significação, se obter a resultante do processo de significação.

Mediante juízo hipotético condicional de coordenação e subordinação com as demais unidades do sistema do direito positivo, o intérprete constrói mentalmente uma unidade normativa de sentido completo, o que Paulo de Barros Carvalho convenientemente chamou de “mínimo irreduzível de manifestação do deôntico” ou processo de positivação. O sistema jurídico positivo então se desenvolve em quatro planos: S1 – plano dos enunciados prescritivos; S2 – plano das proposições isoladas; S3 – plano das normas jurídicas em sentido estrito; e S4 – plano da sistematização das normas.⁷⁷

Adverte Paulo de Barros Carvalho⁷⁸ que não se supõe ilimitado o sentido interpretado nas normas, o seu percurso de positivação, pois o próprio sistema já estabelece os limites, e as técnicas de interpretação auxiliam o exegeta nas plataformas de investigações linguísticas: identificamos os métodos literal e lógico no plano sintático das normas; os métodos histórico e teleológico no nível semântico e pragmático; e o sistemático envolve os três planos.

Nos termos da consagrada teoria axiológica do direito, Miguel Reale⁷⁹ complementa o raciocínio, ao dizer que a norma representa para o jurista uma integração de fatos segundo valores, ou seja, norma é a expressão dos valores humanos que vão se concretizando segundo fatos históricos e sociais. Nesse jaez, a constituição do fato-prova se dá também por critérios valorativos, abrindo campo para o emprego das máximas de experiência (art. 375 do CPC/15).

Conforme reconhece Tercio Sampaio Ferraz Júnior, os valores podem se referir a núcleos significativos abstratos e flexíveis, que representam genericamente algum consenso social ou ideologias manifestadas por valores culturais rígidos e fechados.

Por fim, vale destacar ainda algumas ponderações analíticas que faz Tercio Sampaio Ferraz Júnior⁸⁰ acerca da classificação das normas, ao pontuar que o critério diferenciador de normas jurídicas e normas não jurídicas (morais, religiosas, etc.) não é a presença do elemento sancionador, mas seu grau de institucionalização (consenso social presumido), pois nem toda

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 188.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 205.

⁷⁹ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 490.

⁸⁰ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed., rev. e ampl. 2013, p. 83.

norma jurídica prevê sanção (ou coação estatal), a exemplo das normas de competência (v.g. processo legislativo), das normas de interpretação (v.g. dispositivos da LINDB), das normas de definição (v.g. art. 3º do CTN, que define o que é tributo) ou das normas de classificação (v.g. art. 44 do CC, que classifica as pessoas jurídicas de direito privado), e a nulidade não pode ser classificada como esse elemento sancionador, como chegou a defender Kelsen, pois salvo em casos excepcionais, não representa sanção, mas apenas uma consequência jurídica.⁸¹

Por tudo que até aqui afirmamos, é certo que o intérprete não “extrai” ou “descobre” o sentido “oculto” das normas ou a “intencionalidade do legislador”, mas constrói, e não apenas pela lógica formal dos termos, mas influenciado por princípios, ideologias, valores, costumes e, principalmente, dentro dos limites de sua linguagem, que são os limites do próprio conhecimento.⁸²

Kelsen⁸³ dizia que “a aplicação da teoria do interesse aos valores de direito é o resultado de uma identificação falaciosa da norma jurídica com o ato por meio do qual ela é criada. A norma e o ato que cria a norma são duas entidades que devem ser mantidas nitidamente separadas”. Ou seja, a subjetividade do ato-enunciação está ante o direito, não ingressa o sistema do direito positivo.

A partir dos enunciados do direito positivo, e somente a partir deles, é que o intérprete cria norma para o caso concreto, como o faz na constituição e apresentação das provas.

1.3.6.2 Espécies normativas

⁸¹ Importante observar que Tercio Sampaio Ferraz Júnior utiliza o conceito de nulidade no campo pragmático (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed., rev. e ampl. 2013, p. 93), assim como faz Hart, ao considerar nulidade como ineficácia da norma e não como sanção. (HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 45). Kelsen, ao contrário, atribui à nulidade um caráter sancionador da norma, revelando um conceito construído no plano puramente sintático do direito (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 296).

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 197.

⁸³ KELSEN, Hans. *O que é justiça?: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. Tradução de Luis Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 207.

Considerando as situações factuais e intersubjetivas presentes no antecedente e no conseqüente de significação, Paulo de Barros Carvalho⁸⁴ classifica as normas jurídicas como norma abstrata e geral, abstrata e individual, concreta e geral e concreta e individual, de acordo com a quantidade de sujeitos da relação deôntica e o número de situações hipotético-condicionais observadas:

A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo [...]. Levando em conta tais considerações, a relação jurídica será geral ou individual, reportando-se o qualitativo ao quadro de seus destinatários: geral, aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número; individual, a que se volta a certo indivíduo ou grupo identificado de pessoas.

Sem prejuízo de outras classificações dogmáticas, esta é feita com base em critérios puramente semânticos, o que nos permite observar o caráter comunicacional do direito, ou seja, num incessante processo de criação e positivação de normas, as linguagens dos intérpretes (cidadãos, contribuintes, advogados, fiscais, legisladores, promotores, juízes, etc.) atuam umas sobre as outras e, ao mesmo tempo, sobre a linguagem dos fatos, reivindicando, autorizando, permitindo, proibindo, criando, modificando ou extinguindo direitos.

1.3.6.3 A norma jurídica completa

Toda norma jurídica é formada por uma hipótese interligada a uma consequência, que exprime uma implicação de obrigação, permissão ou proibição. A hipótese delineia um possível estado de coisas, que já se pode ter verificado, por isso imodificável ficou, como ponto fixo para relacionar consequências, estas sim, normativamente determinadas, segundo um dever-ser de permissão, obrigação ou proibição.⁸⁵

Lourival Vilanova⁸⁶ ainda esclarece que o descritor de uma proposição jurídica, por sua referência a uma possível situação objetiva, seria suscetível de valor verdade, mas, apesar de conter situações factuais segundo a lógica aponfântica, no plano ontológico do direito, o que determina a pertinência ou não de uma norma ao sistema não é a sua condição de verdade-

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 140.

⁸⁵ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 49.

⁸⁶ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 50.

falsidade, mas a verificação de que o processo de enunciação se deu em conformidade com as regras de competência previstas no sistema.

Imperioso notar, como observa Lourival Vilanova⁸⁷, que a proposição normativa possui dois sentidos: um descritivo e outro prescritivo. No primeiro, informa-se em que vetor a conduta está dirigida, se está proibida, permitida ou é obrigatória; no segundo, propriamente prescreve-se o que fazer ou omitir, seja permitindo, proibindo ou obrigando.

É de sutileza elementar e, ao mesmo tempo, fundamental, tal constatação, pois o modal deôntico de dever-ser atua em toda a estrutura normativa e não apenas no consequente, ou seja, a hipótese normativa não é de facultatividade, como se possa imaginar, mas condição necessária de incidência da norma, e o consequente modalizado (obrigação, permissão ou proibição) possibilita a seguinte formalização lógica: “D (H → C)”, que se lê: dada a hipótese H, então a conduta C.

A norma jurídica completa apresenta composição dúplice: é norma primária e norma secundária, conforme elucida Hans Kelsen⁸⁸:

Se o direito é concebido como ordem coercitiva, uma conduta apenas pode ser considerada como objetivamente prescrita pelo direito e, portanto, com conteúdo de um dever jurídico, se uma norma jurídica liga à conduta oposta um ato coercitivo com sanção.

A sanção indicada por Kelsen é vista no consequente prescritor da norma primária e lhe confere caráter de juridicidade, que, uma vez não adimplida voluntariamente pelo sujeito passivo da relação, dá azo à coação estatal por interveniência de um terceiro sujeito, quando provocado: o Poder Judiciário.

Em modalização lógica, a norma jurídica completa fica assim descrita:

$$D \left\{ \underbrace{[(p \rightarrow q) \cdot (\text{não } q \rightarrow r)]}_{\text{norma primária}} \vee \underbrace{[(\text{não } q \vee \text{não } r) \rightarrow s]}_{\text{norma secundária}} \right\}$$

Os sincategoremata representados são:

“p → q”: é a norma primária dispositiva, que institui a implicação deôntica de direito material entre os sujeitos relacionais S e S’;

⁸⁷ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 41.

⁸⁸ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 129.

“não $q \rightarrow r$ ”: é a norma primária sancionadora, que estabelece a sanção de direito material pelo descumprimento do consequente da norma primária dispositiva;

“(não $q \vee$ não r) $\rightarrow s$ ”: é a norma secundária sancionadora (coercitiva), que instaura as relações jurídico processuais entre S' e S''' e entre S'' e S''' , donde S''' é o Estado-juiz;

“D”: é *functor de functor* (operador lógico de dever-ser), não modalizado no antecedente e modalizado no consequente, segundo os modais deônticos de (V) obrigação, (O) permissão ou (P) proibição;

“p”: é a previsão abstrata ou o fato jurídico constituído no antecedente da norma primária;

“q”: é a conduta determinada aos sujeitos da relação no consequente da norma primária;

“r”: é a sanção de direito material determinada na norma primária pelo descumprimento da conduta “q”;

“s”: é a relação processual angular estabelecida entre os sujeitos S' e S''' e S'' e S''' ;

“ \rightarrow ”: é *functor* implicacional hipotético condicional que submete uma hipótese a uma consequência;

“ \vee ” é conectivo “ou includente” (disjuntor includente), que significa uma ou outra ou ambas;

“.” é conectivo conjuntor, que une dois termos da equação.

Que se lê: dado um fato “p”, então a conduta “q” e dado o fato “não q”, então a consequência sancionadora “r” e/ou a coação promovida em “s” pelo Estado-juiz, onde figuram os atores da relação jurídico-processual S' , S'' e S''' .

O estudo da teoria da norma se mostra indispensável para a melhor compreensão do ato ilocucionário de subsunção do fato jurídico, intrinsecamente ligado à linguagem das provas.

1.3.7 Teoria do fato jurídico

Não se concebe a possibilidade de estudar a teoria das provas sem antes compreender como se constitui o fato jurídico, já que prova nada mais é do que o fato jurídico linguisticamente constituído no processo, a partir da afirmação ou negação de sua ocorrência.

Ou seja, primeiro se afirma algum fato, ou não-fato, para depois comprovar a veracidade de tal proposição.

Nesse íterim, Maria Rita Ferragut⁸⁹ define evento como qualquer fenômeno físico, percebido ou não, no tempo e no espaço, pelos sentidos humanos, não podendo ser objeto de estudo das prescrições do direito se não vertido em linguagem competente. É tudo aquilo que acontece no “mundo da vida”, ainda que fora das percepções humanas, que não é abrangido pelo direito se não puder gerar consequências jurídicas.

Uma vez descrito por enunciado linguístico produzido pelo sujeito cognoscente, o evento torna-se fato, pois passa a integrar o conhecimento pertencente a determinado grupo social, ou seja, terá linguagem. Entretanto, caso esse mesmo evento seja descrito pela linguagem das normas jurídicas, estaremos diante de um fato social específico, que classificamos como fato jurídico.

A norma concreta compreende em seu antecedente a denotação deste fato jurídico específico, enquanto a norma abstrata enuncia, também na hipótese, a conotação genérica do fato espécie.⁹⁰ Lourival Vilanova confirma tal entendimento ao definir que “o fato puro não leva, com ele, a suficiente relevância significativa para ser incluído dentro do tipo. Para ingressar, sofre uma valoração comandada por um dever-ser”.⁹¹

É por isso que dizemos que a verdade não se descobre, mas se cria mediante a linguagem dos fatos. Contudo, sem possibilidade de comprovação empírica, por se referir a evento que se esvaiu no tempo e no espaço, o ser cognoscente não tem acesso direto ao evento, em si, mas a versões sobre o mesmo, concretizadas por meio da linguagem descritiva que o constituiu em fato.

Para que se compreenda a posição ontológica de evento e fato, necessário associá-los, respectivamente, à concepção de realidade e verdade. O termo verdade (fato) é empregado para referir-se a uma associação arbitrária que se faz entre a proposição linguística e sua

⁸⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 21.

⁹⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 135.

⁹¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. 2010, p. 71.

realidade empírica (evento). Assim Martin Heidegger⁹², em sua concepção fenomenológica, associa verdade e afirmação (proposição):

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

Em termos cognoscitivos, portanto, os sinais exteriores que diferenciam um fato jurídico de um fato não jurídico serão os efeitos deônticos que irradiam, como destaca Lourival Vilanova⁹³, ao dizer que “um fato é jurídico na medida em que a norma a ele vincule efeitos”.

Tárek Moussallem⁹⁴ concorda com as assertivas do mestre pernambucano ao afirmar que o que juridiciza um evento do mundo é a ação humana: “fato jurídico é o resultado da incidência da linguagem normativa sobre a linguagem da realidade social, só possível pelo ato de aplicação do direito”.

A este ato linguístico de fazer incidir norma jurídica dá-se o nome de “subsunção”, que surge quando um ato jurídico reconhece a existência de um fato jurídico.

Tércio Sampaio faz relevante distinção entre ato e fato jurídicos. Trata-se o ato jurídico de “interferência voluntária no curso da natureza, conforme ou em desconformidade com o que diz a lei, aí incluída a interferência positiva (ato propriamente dito) ou negativa (a omissão).” Fala-se em fatos decorrentes de atos lícitos ou ilícitos. Já no fato jurídico, este pode prescindir da vontade humana para que ocorra, como ocorre no caso fortuito (p.ex., a morte acidental decorrente de um raio) ou na força maior (p.ex., uma inundação), mas, em ambos os casos, a construção linguística do fato se dará necessariamente por um ato jurídico de enunciação.⁹⁵

A partir dessa diferenciação, podemos então concluir que da seleção dos enunciados prescritivos que se aplicam ao caso (dogmática analítica), para em seguida interpretá-los segundo as regras do direito e o repertório de conhecimento que possuímos (dogmática

⁹² HEIDEGGER, Martin. *Sobre a essência da verdade*: a tese de Kant sobre o ser. Tradução de Ernildo Stein. São Paulo: Livraria das Cidades, 1970, p. 22.

⁹³ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed., rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 139.

⁹⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 135.

⁹⁵ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed., rev. e ampl. 2013, p. 92.

hermenêutica), é que o exegeta constrói e aplica a norma jurídica (dogmática da decisão),⁹⁶ mas ressalta-se que o processo de subsunção não se confunde com o automatismo lógico da dedução, pois se exige algum esforço maior do intérprete na escolha da premissa maior (a regra geral), que não é um dado, mas uma hipótese normativa abstrata e genérica imposta a todos, que traz em si elementos prescritivos.⁹⁷ A norma, ao configurar a *facti espécie*, não está apenas descrevendo, mas tipificando-a.

A dificuldade maior reside em saber que a tipificação da norma não é evidente, pois existem implícitos nos enunciados conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas abertas, conceitos valorativos com alguma carga conotativa, além de aberturas semânticas que conferem escolhas discricionárias ao intérprete.⁹⁸ Tais vícios de linguagem, que denotam vaguidade, ambiguidade e carga emotiva, muitas vezes inevitáveis, causam problemas de interpretação.

Karl English⁹⁹, em outros tempos, já apontava para tal dificuldade, na escolha da regra geral para o processo subsuntivo de aplicação da norma:

Uma primeira e mais complicada tarefa de que o jurista tem que se desempenhar para obter a partir da lei a premissa maior jurídica consiste em reconduzir a um todo unitário os elementos ou partes de um pensamento jurídico-normativo completo que, por razões “técnicas”, se encontram dispersas – para não dizer violentamente separadas.

Nesse átimo, Kelsen¹⁰⁰ faz relevante diferenciação entre a imputação normativa e a causalidade dos fenômenos naturais, imprescindível para uma correta compreensão do processo subsuntivo de escolha da premissa maior (regra geral):

Na descrição de uma ordem normativa da conduta dos homens entre si é aplicado aquele outro princípio ordenador, diferente da causalidade, que podemos designar por imputação [...] A analogia reside na circunstância de o princípio em questão ter, nas proposições jurídicas, uma função inteiramente análoga à do princípio da causalidade nas leis naturais, com as quais a ciência da natureza descreve o seu objeto.

⁹⁶ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed., rev. e ampl. 2013, p. 88.

⁹⁷ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed., rev. e ampl. 2013, p. 293.

⁹⁸ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed., rev. e ampl. 2013, p. 294.

⁹⁹ ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 6. ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, p. 116.

¹⁰⁰ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 86.

Tercio Sampaio, todavia, simplifica a questão ao afirmar que na definição da norma aplicável ao caso, deve o interprete observar que é o próprio sistema que estabelece os critérios de reconhecimento dos nexos causais entre fatos e direitos.¹⁰¹ Ou seja, o fato jurídico não surge da mera causalidade, mas de uma necessária razão de implicação prescrita pelo ordenamento.

Complementamos a epistemologia da subsunção até agora descrita com algumas ponderações acerca das crenças e das ficções jurídicas, a fim de diferenciá-las do fato jurídico como elemento formador da linguagem das provas e das presunções.

Com relação às crenças, Maria Rita Ferragut utiliza tal cognato para designar aquilo que atribuímos a algum signo independentemente de qualquer experiência empírica, a concepção semântica do evento baseada apenas nas inferências do espírito, ou seja, “o que o homem acredita ser verdadeiro é, simplesmente, que sua crença é verdadeira”.¹⁰²

Aurora Tomazini Carvalho, entretanto, pondera que a certeza de uma crença (agora no sentido de proposição ou juízo) é fundamentada na justificação que se aperfeiçoa mediante aquilo que denominamos de provas, estruturadas na forma da consciência, que compreendemos como raciocínio.¹⁰³ Ou seja, mesmo as crenças, quando tomadas como premissas, podem ser inquiridas mediante provas, adverte a autora.

Sobre as ficções, Cristiano Carvalho¹⁰⁴, em relevante obra sobre o tema, diferencia as ficções jurídicas das proposições científicas, por estas vincularem em seu enunciado uma conjectura acerca do real, logo, são atos de fala com finalidade ilocucionária assertiva, submetidas ao critério da lógica aponfântica (verdade/falsidade), enquanto aquelas possuem como função, dentre outras, integrar lacunas, facilitar expedientes fiscalizatórios ou arrecadatários, etc., mas sem cumprir qualquer função veritativa, tendo em seu antecedente normativo nenhuma vinculação fática.

As ficções são crenças juridicamente qualificadas pela linguagem das normas, enquanto as presunções são proposições acerca de alguma verdade possível.

¹⁰¹ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed., rev. e ampl. 2013, p. 297.

¹⁰² FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 23.

¹⁰³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o Constructivismo lógico-semântico*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016, p. 29.

¹⁰⁴ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 221.

Seja no âmbito do direito material ou processual, as ficções jurídicas são elementos discursivos sem correspondência com os fatos, tendo por finalidade apenas atribuir efeitos jurídicos onde a regra geral não alcança, baseado apenas em critérios valorativos, como nos crimes de receptação qualificada em razão do descompasso entre o valor do bem e a quantia paga (art. 180, § 3º do CP)¹⁰⁵, na proteção aos direitos do nascituro a despeito deste não possuir personalidade civil (art. 2º do CC)¹⁰⁶, na ficção criada no precedente do STF ao não considerar embarcações (aéreas e marítimas) como veículos de propulsão automotora apenas para fins de incidência do IPVA¹⁰⁷ ou nos fatos alegados pelo autor e aceitos como verdadeiros no processo por ausência de contestação do réu (art. 341 do CPC/2015)¹⁰⁸.

Não se pode, contudo, insistir que a ficção seja apenas uma “mentira legal intencional”¹⁰⁹ ou uma falsidade, muito menos uma “verdade jurídica”, mas um ato de fala que não se pode provar, que ingressa no ordenamento por razões de política legislativa.

Por não encerrar no antecedente da norma concreta nenhum fato jurídico-tributário, não se cogita do emprego das ficções legais como hipótese de incidência tributária, em respeito ao princípio constitucional da tipicidade cerrada (estrita legalidade tributária)¹¹⁰, apesar de o CTN vedar expressamente apenas a analogia para criação de tributos sem previsão de lei (art. 108, § 1º)¹¹¹, ressalva que entendemos desnecessária.

A dogmática analítica das provas será apresentada no próximo capítulo, trazendo como premissa fundamental a linguagem do fato jurídico.

¹⁰⁵ “Art. 180 [...] § 3º - Adquirir ou receber coisa que, por sua natureza ou pela desproporção entre o valor e o preço, ou pela condição de quem a oferece, deve presumir-se obtida por meio criminoso: [...] Pena - detenção, de um mês a um ano, ou multa, ou ambas as penas”.

¹⁰⁶ “Art. 2º A personalidade civil da pessoa começa do nascimento com vida; mas a lei põe a salvo, desde a concepção, os direitos do nascituro”.

¹⁰⁷ “Recurso Extraordinário. Tributário. [...] 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido” (STF – RE: 379572/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, Data de Julgamento: 11.04.2007, Tribunal Pleno, DJe: 31.01.2008).

¹⁰⁸ “Art. 341. Incumbe também ao réu manifestar-se precisamente sobre as alegações de fato constantes da petição inicial, presumindo-se verdadeiras as não impugnadas”.

¹⁰⁹ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 223.

¹¹⁰ CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 274.

¹¹¹ “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; [...] § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei [...]”.

CAPÍTULO II

O ÔNUS DA PROVA E A TEORIA DAS CARGAS PROBATÓRIAS DINÂMICAS

Delimitado e definido o nosso campo temático e o sistema de referência adotado, há de saber agora o sentido problemático específico e sobre o que devemos concretamente refletir.

A prova sempre se manteve no plano central da dogmática processual como elemento indissociável do mérito da causa, inicialmente pela velha dicotomia entre verdade real e verdade formal, que podemos dizer, entre verdade metafísica e verdade judicial, e depois sobre os diversos aspectos analíticos do direito, principalmente sobre a distribuição do ônus probatório e sua compatibilização com as garantias constitucionais.

Este capítulo se dedica ao estudo da teoria geral das provas e das cargas probatórias dinâmicas sob a perspectiva do Constructivismo lógico-semântico, passando por importantes conceitos do sistema probatório, como a constatação da adoção do critério estático pelo ordenamento processual brasileiro, os elementos que configuram o critério estático do ônus da prova, a distinção entre ônus e obrigação como requisito fundamental da dissociação entre cargas estáticas e cargas dinâmicas, os aspectos objetivo e subjetivo do ônus da prova, as diferenças entre distribuição *ope legis* e distribuição *ope judicis* na temática processual, a carga probatória dinâmica e sua compatibilização com o direito a não autoacusação, as primeiras influências históricas da dinamização probatória a partir do incipiente estudo de Jeremias Bentham na Inglaterra do século XIX, a retomada na Argentina dos anos 1970 com o protagonismo de Jorge Peyrano e sua influência no ordenamento brasileiro, primeiro com o Código de Defesa do Consumidor e outros microssistemas esparsos, depois com a cláusula geral do art. 373, § 1º do Código de Processo Civil de 2015, que entendemos como o fechamento do sistema probatório no Brasil.

2.1 O PROBLEMA DA VERDADE: CONCEPÇÕES FILOSÓFICAS DA VERDADE

Nas linhas precedentes fixamos importantes conceitos da teoria geral das provas, que serão desenvolvidos ao longo deste capítulo. Antes, porém, serão necessários alguns breves apontamentos sobre as principais teorias filosóficas da verdade, para que possamos identificar em que medida essas teorias influenciam a hermenêutica das provas.

2.1.1 Verdade por correspondência

A concepção correspondentista da verdade consiste em adotar um conceito alético de verdade, considerando que todo enunciado sobre os fatos do mundo só pode ser verdadeiro ou falso. Pelo pressuposto lógico de que a realidade externa existe, esta se constitui na medida e no critério de referência dos enunciados que dela se ocupam, estreitando a relação entre mente, linguagem e realidade.¹¹²

A teoria correspondentista questiona se o isomorfismo (correspondência biunívoca entre os elementos) estaria intimamente relacionado tanto com a teoria da estrutura real das coisas quanto com o ideal de uma linguagem perfeitamente pura e clara, teses características do atomismo lógico,¹¹³ diante do que, a função da prova seria apenas determinar a verdade dos fatos.¹¹⁴

O debate desperta, entretanto, a velha dicotomia entre verdade real e verdade formal, que desde muito já fora rechaçada por Carnelutti¹¹⁵:

É bem fácil observar que a verdade não pode ser mais que uma, de tal maneira que, ou a verdade formal ou a jurídica coincide com a verdade material, e não é mais que verdade, ou discrepa dela, e não é senão uma não verdade, de tal maneira que, sem metáfora, o processo de busca submetido a normas jurídicas que obrigam e deformam sua pureza lógica, não pode na realidade ser considerado como um meio para o conhecimento da verdade dos fatos, senão para uma fixação ou determinação dos próprios fatos, que pode coincidir ou não com a verdade dos mesmos e que permanece por completo independente deles.

Fabiana Del Padre Tomé aponta dois problemas relacionados à teoria correspondentista: o fato de (a) ignorar que o sujeito cognoscente tem percepções apenas parciais da realidade; e (b) que as coisas só existem para o homem a partir do momento em que se tornam inteligíveis para ele.¹¹⁶ Logo, a proposição cuja veracidade se examina não se refere ao objeto, em si, mas

¹¹² TARUFFO, Michelle. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. Tradução de Vitor de Paula Ramos. São Paulo: Marcial Pons, 2016, p. 101.

¹¹³ HAACK, Susan. *Filosofia das lógicas*. São Paulo: Unesp, 2002, p. 135.

¹¹⁴ BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prova e verdade no direito*. Tradutor Vitor de Paula Ramos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 76.

¹¹⁵ CARNELUTTI, Francesco. *A prova civil*. 2. ed. tradução de Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2002, p. 48.

¹¹⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 23.

a seu enunciado linguístico, posição que se coaduna com o sistema de referência adotado neste trabalho.

2.1.2 Verdade por coerência

A teoria coerentista trata-se de um conceito autorreferencial, que se baseia na não contradição sintática entre as proposições no discurso.

Importa reconhecer, entretanto, que a coerência dos enunciados linguísticos só se pode verificar no interior de um determinado sistema, jamais fora dele ou entre sistemas diferentes. Sua principal função é eliminar estruturas ambíguas, indispensável para uma coesão textual (mesma resposta).¹¹⁷

John Hospers¹¹⁸ explica que a coerência no discurso não depende de qualquer correlação entre objeto e palavra, mas entre palavras: “la coherencia es una relación entre las proposiciones, no una relación entre una proposición y otra cosa (un estado de cosas) que no sea una proposición”.

Ou seja, a coisa não precede a interpretação, ao contrário, é por ela criada quando lhe atribuímos linguagem.¹¹⁹ É nesse sentido a assertiva de Tárek Moussallem¹²⁰, que no intuito de substituir a ingênua visão de uma verdade correspondente pela autoridade de um discurso sem contradições, conclui dizendo que “[...] o conceito de verdade sai de sua mística aura de relação entre palavra e realidade e passa a figurar como relação entre linguagens, ou melhor, a relação de não-contradição entre os enunciados dentro de um mesmo sistema”.

A coerência, portanto, não cria a realidade, mas a reconhece linguisticamente.

¹¹⁷ Fabiana Del Padre Tomé reconhece na estrutura do art. 926 do CPC/15 a clara opção de política legislativa pela coerência dos enunciados, ao dispor: “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 25).

¹¹⁸ HOSPERS, John. *Introducción al análisis filosófico*. Versión española de Julio César Armero San José. Madrid: Alianza Editorial, 1976, p. 152.

¹¹⁹ SCAVINO, Dardo. *A filosofia atual: pensar sem certezas*. Tradução de Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2014, p. 15.

¹²⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2006, p. 15.

2.1.3 Verdade pelo pragmatismo

A verdade pela pragmática pode ser explicada na correlação que se estabelece entre a coerência das proposições e sua correspondência com os fatos, enfatizando que a verdade de uma crença se sustenta nos testes da experiência,¹²¹ mas o conceito de correspondência possui um importante aspecto semântico, de que a verdade incondicional de um enunciado desaparece quando compreendida como coerência necessária com outros enunciados no discurso, ou pela assertividade da justificação em um sistema coerente de asserções.¹²²

Todavia, desconhece-se a verdade constatada semanticamente pelo intérprete se dela não houver confirmação pela coerência do discurso.

2.1.4 Verdade por consenso

Consenso¹²³ é aquilo que uma comunidade de indivíduos tem por verdadeiro, ainda que mediante alguma imposição travestida de consenso.¹²⁴

Importa entendermos que, em sendo o consenso visto como base para identificação da verdade, ou algo construído no interior do sistema em que se insere, a teoria consensualista estaria apta à apuração da verdade jurídica no plano da linguagem.¹²⁵

O “agir comunicativo” e a verdade dos consensos se manifestam em dois sentidos. Em sua teoria consensualista da verdade, Habermas descreve uma verdade obtida em dois

¹²¹ HAACK, Susan. *Filosofia das lógicas*. São Paulo: Unesp, 2002, p. 129.

¹²² HABERMAS, Jürgen. *Verdade e justificação: ensaios filosóficos*. Tradução de Milton Camargo Mota. São Paulo: Edições Loyola, 2004, p. 243.

¹²³ Sob o pálio das verdades universais, as críticas à teoria consensualista miram-se em alguns equívocos históricos cometidos pela humanidade: a Terra era o “centro do universo” (geocentrismo) até outro consenso surgir em meados do século XVI (heliocentrismo); durante mais de trezentos anos aceitava-se no Brasil que seres humanos pudessem ser tratados como mercadoria em função da cor de sua pele e da origem daqueles indivíduos.

¹²⁴ Nesse sentido TARUFFO, Michelle. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. Tradução de Vitor de Paula Ramos. São Paulo: Marcial Pons, 2016, p. 96: “[...] qualquer construção do mundo é verdadeira para aqueles que nela creem”.

¹²⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 26. Em mesmo sentido Tárek Moysés Moussallem leciona que “o juiz não tem acesso aos acontecimentos, mas sim às interpretações, versões, linguagem” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2006, p. 18).

sentidos que se entrelaçam: um “sentido fraco”, onde os agentes comunicativos se orientam por fatos e suas pretensões de verdade; e um “sentido forte”, quando além das intencionalidades intersubjetivamente reconhecidas, pressupõe-se também o agir dentro dos limites das normas e dos valores vigentes.¹²⁶

Entendemos que, se a cultura emerge de infundáveis consensos ou pactos, podemos então concluir que a interpretação consensual não se pode afastar da concepção de verdade formal ou jurídica, onde os sentidos fraco e forte se encontram.

2.1.5 Verdade pelo valor

Há ainda autores que definem uma concepção axiológica da verdade,¹²⁷ obtida segundo os critérios de valores que atribuímos às proposições afirmadas no discurso, mas que acabam por se entrelaçar com as concepções de verdade consensual e por coerência.

Como não há uma interpretação desprovida de elementos valorativos – pois interpretar é atribuir valor, é dizer o que é – toda concepção de verdade acaba por trazer, em si, uma carga axiológica, fruto das nossas escolhas e das infinitas associações que emergem dos nossos conhecimentos.

2.1.6 Concepção epistêmica da verdade

Os céticos, ou relativistas radicais, contrapõem as teorias coerentista e consensualista da verdade em razão destas estabelecerem como premissa a exclusão de toda e qualquer referência ao mundo exterior, além de conduzirem a verdade apenas aos aspectos da coerência do discurso ou consenso entre os indivíduos.

Reconhecendo como precursores Dewey e Michael Dummett, a teoria epistêmica da verdade é explicada por Michele Taruffo como sendo uma verdade racionalmente cognoscível

¹²⁶ HABERMAS, Jürgen. *Verdade e justificação*: ensaios filosóficos. Tradução Milton Camargo Mota. São Paulo: Edições Loyola, 2004, p. 120.

¹²⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. O Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: Aurora Tomazini de Carvalho (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 30.

e demonstrável, com base na dialética e nos argumentos de prova, justificações válidas para as decisões.¹²⁸

Desta forma, uma decisão só seria justa se o processo fosse orientado para a busca da máxima verdade provável.¹²⁹ Entretanto, a teoria traz para o campo das experiências aquilo que é imanente às investigações metafísicas, já que realidade e verdade são plexos independentes e não interseccionáveis, ou seja, a linguagem não transcende o real.

Michele Taruffo¹³⁰ argumenta ainda que nenhum consenso pode tornar verdadeiro aquilo que é falso, ou falso o que é verdadeiro, e que os consensos podem formar paradigmas e esses mudarem, quando necessário, conforme explica a teoria das revoluções científicas de Thomas Kun¹³¹, pois nenhum deles pode ter particular pretensão de verdade.

Parece-nos óbvia a constatação, mas a realidade a que refere o eminente jurista italiano é inatingível pela linguagem, basta recordarmos que significado não é a relação natural entre suporte físico e objeto representado, mas obtido das relações entre linguagens, num processo de significação realizado pelo ser cognoscente.¹³² Conceitos como verdade, justiça e segurança jurídica são puramente metafísicos, dada à insusceptibilidade de algum conhecimento empírico,¹³³ ou seja, não há como afirmar, com absoluta certeza, mediante procedimentos experimentais, se algum evento ocorreu e como exatamente ocorreu.

O chamado conceito epistêmico da verdade pode ser visto também no plano pragmático, pois se tem por verdadeiro o enunciado que pode ser justificado sob condições epistêmicas ideais, ou que, mediante o proferimento de atos ilocucionários ideais, numa comunidade ideal,

¹²⁸ TARUFFO, Michelle. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. Tradução de Vitor de Paula Ramos. São Paulo: Marcial Pons, 2016, p. 98.

¹²⁹ TARUFFO, Michelle. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. Tradução de Vitor de Paula Ramos. São Paulo: Marcial Pons, 2016, p. 101. Em mesmo sentido MARINONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova e convicção*. 4. ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 53; e BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prova e verdade no direito*. Tradução de Vitor de Paula Ramos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 76. Vale destacar que essa racionalidade prática da verdade provável encontra escólio nas teses kantianas: “é bom recordar que o conhecimento humano tem duas origens e que ambas devem proceder de uma mesma raiz, mas desconhecidas. São elas: a sensibilidade e o entendimento; pela primeira os objetos nos são dados e, pela segunda, pensados”. (KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. Tradução de Coghi Anselmi e Fulvio Lubisco. São Paulo: Martin Claret, 2009, p. 26).

¹³⁰ TARUFFO, Michelle. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. Tradução de Vitor de Paula Ramos. São Paulo: Marcial Pons, 2016, p. 96.

¹³¹ KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 13. ed. São Paulo: Perspectiva, 2017, p. 122.

¹³² MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2006, p. 16.

¹³³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 22.

poderíamos encontrar um consenso obtido pela força da argumentação,¹³⁴ quando todas as razões relevantes contribuíssem para esgotar o potencial das objeções possíveis.¹³⁵

2.1.7 A nossa concepção de verdade

A visão epistêmica não é um método de verificação da realidade, mas a busca incessante pela máxima verdade provável, a partir dos critérios sintáticos, pragmáticos e semânticos da linguagem.

De acordo com o sistema de referência adotado neste trabalho – Constructivismo lógico-semântico, como os contornos da realidade em suas infinitas formas e dimensões fogem ao cognoscível, só podemos explicar o que é um fato com auxílio de enunciados linguísticos.

Logo, a verdade não está no fato, em si, mas no enunciado que o descreve – a verdade não está no objeto, mas em nossa mente – cujos critérios de verificação encontramos na coerência do discurso de não contradição interna, nos consensos do agir comunicativo e na correspondência semântica pela autorreferencialidade da linguagem. Adotamos esta concepção de verdade.

2.2 CLASSIFICAÇÕES DAS PROVAS

Nicolás Framarino Dei Malatesta¹³⁶ foi um dos que primeiro sugeriu uma classificação das provas. Quanto ao (a) “conteúdo”, o autor italiano classificou as provas em (a.1) prova direta e (a.2) prova indireta; quanto ao (b) “sujeito”, em (b.1) prova pessoal (v.g. declarar ou testemunhar sobre pessoas) e (b.2) prova real (v.g. declarar ou testemunhar sobre coisas); e,

¹³⁴ HABERMAS, Jürgen. *Verdade e justificação*: ensaios filosóficos. Tradução Milton Camargo Mota. São Paulo: Edições Loyola, 2004, p. 251.

¹³⁵ HABERMAS, Jürgen. *Verdade e justificação*: ensaios filosóficos. Tradução Milton Camargo Mota. São Paulo: Edições Loyola, 2004, p. 256.

¹³⁶ MALATESTA, Nicolás Framarino Dei. *Lógica de las pruebas en materia criminal*. Tomo primero. San Bernardo: Imprenta de Agustin Avrial, 1992, p. 144-146.

quanto à (c) “forma”, em (c.1) testemunhal, admitindo-se as formas escrita e oral, (c.2) prova documental e (c.3) prova material.

Importante observar alguns dos critérios escolhidos por Nicolás Malatesta¹³⁷ para estabelecer a sua classificação:

El primer criterio, el de la cosa que ha de averiguarse, sirve para determinar la prueba desde el punto de vista de su contenido; el segundo criterio, el del espíritu ó conciencia ante quien se averigüe, sirve para determinarla desde el punto de vista del sujeto y de la forma”. Mas logo em seguida ressalva que “de hái la indeterminación del concepto de la prueba directa é indirecta, porque todas las pruebas son directas con relación á lo inmediatamente probado.

Percebe-se que o próprio autor já ressaltava a confusão semântica em que poderia incorrer o intérprete no ato de classificação, destacando que o ponto de vista do classificador deveria ser sempre o da consciência do julgador.

Nas próximas linhas proporemos uma classificação buscando outras premissas, em consonância com o sistema de referência adotado neste trabalho.

2.2.1 A falsa dicotomia entre prova direta e prova indireta

Em que pese a relevância da doutrina clássica que diferenciava as provas em diretas e indiretas, tendo como critério diferenciador o acesso direto (teoria correspondentista da verdade) ou indireto ao fato,¹³⁸ a partir das premissas do Constructivismo lógico-semântico somos inclinados a concordar com Fabiana Del Padre Tomé¹³⁹, que afasta qualquer possibilidade lógico-formal nesse sentido:

Disso se depreende que toda prova é indiciária, visto que jamais toca o objeto a que se refere [...]. A única diferença que remanesce é a consistente na diferença de grau na dificuldade que se experimenta para convencer o destinatário. A diversidade entre ambas fica ainda mais tênue se considerarmos que todo indício, para desencadear os respectivos efeitos jurídicos, deve ser provado.

¹³⁷ MALATESTA, Nicolás Framarino Dei. *Lógica de las pruebas en materia criminal*. Tomo primero. San Bernardo: Imprenta de Agustín Avrial, 1992, p. 147.

¹³⁸ Nesse sentido MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo III. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 448; CARNELUTTI, Francesco. *A prova civil*. 2. ed. tradução de Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2002, p. 96; e ROSEMBERG, Leo. *La carga de la prueba*. 2. ed. Traducción Ernesto Krotosch. Buenos Aires: Júlío César Faria Editor, 2002, p. 418.

¹³⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 121.

A rigor, como prova é um enunciado linguístico e nossa premissa é de que toda linguagem é autorreferencial – giro-linguístico, tanto prova direta como prova indireta se referirão indiretamente a algum fato indiciário, podendo diferenciar-se apenas quanto ao “grau de aproximação” da atividade cognitiva do juiz. Trata-se, portanto, de um critério probabilístico, fazendo concluir que toda prova é indireta ou, então, indiciária.¹⁴⁰

Mesmo raciocínio pode ser empregado nas classificações pelos critérios de “sujeito” e “forma”, o que nos leva a constatar que toda prova é: (a) indireta, pois a linguagem não toca o fato, mas a ele se refere; (b) pessoal, já que as coisas nada atestam, é sempre o homem que sobre elas discursa;¹⁴¹ e (c) documental, pois, para que ingresse o processo, a prova deve ser vertida em documento-texto.¹⁴²

2.3 ELEMENTOS DA PROVA

Descreveremos nas linhas abaixo os elementos linguísticos da prova em suas várias acepções, seus usos e significados culturalmente construídos, mas, principalmente, sua forma, função, finalidade, efeitos, responsabilidades e importância para o estudo do direito e do processo administrativo tributário.

2.3.1 Algumas definições para o vocábulo “prova”

Conforme o Dicionário de Filosofia Nicola Abbagnano¹⁴³, prova, do latim *probatio*:

É o procedimento apto a estabelecer um saber, isto é, um conhecimento válido. Constitui prova todo procedimento deste gênero, qualquer que seja sua natureza: mostrar uma coisa ou um fato, exhibir um documento, dar testemunho, efetuar uma indução são provas tanto quanto as demonstrações da matemática e da lógica [...] O

¹⁴⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 175.

¹⁴¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 125.

¹⁴² Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho: “o processo civil e o processo penal dizem que as provas podem ser materiais, testemunhais e documentais. Eu digo que todas elas são documentais! O relato de testemunhas é, necessariamente, reduzido a termo, em linguagem escrita; caso contrário, não entram nos autos e, conseqüentemente, não ingressam no mundo jurídico sem essa linguagem específica”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2013, p. 953).

¹⁴³ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução de Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. 6. ed., rev. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 947.

conceito foi estabelecido no sentido estrito por Aristóteles, que, ao dizer “Dizem que P. é o que produz saber”, fez distinção entre prova e indício, que proporciona apenas conhecimento provável.

Em termos jurídicos, prova é o ato judicial, ou processual, pelo qual o juiz se faz certo do fato controverso ou do assento duvidoso que os litigantes trazem a juízo,¹⁴⁴ é a demonstração da veracidade de uma alegação quanto aos fatos relevantes para o julgamento.¹⁴⁵

Na linguagem comum, a prova se utiliza como comprovação da verdade de alguma proposição. Somente se fala de prova a propósito de alguma coisa que foi afirmada e cuja exatidão se trata de comprovar.¹⁴⁶ O que se prova não é a verdade do fato, mas que a afirmação sobre o fato tem grande probabilidade de estar correta.

Como palavra pluriunívoca, o vocábulo “prova” possui múltiplas acepções, que são empregadas para denotar conceitos variados: prova é a fonte da verdade; é o meio empregado na demonstração da verdade; são as funções de convencimento acerca da verdade; é o próprio fato-verdade, é o resultado ou produto do ato de provar; é o signo-verdade; é o ato ou fato de enunciação da prova; é o veículo introdutor da prova enquanto norma jurídica; é o enunciado linguístico que enuncia a verdade; é a proposição jurídica; é a norma jurídica; é a verdade alegada; é a verdade confirmada; etc.

Trataremos aqui apenas daquelas definições que influem de algum modo na epistemologia da prova.

2.3.2 Fontes da prova

Fonte ou origem da prova, segundo Cândido Rangel Dinamarco, é o lugar, objeto ou pessoa de onde provém a prova, ou seja, dos quais se possam obter informações capazes de

¹⁴⁴ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo III. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 404.

¹⁴⁵ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. vol. I. 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 447.

¹⁴⁶ CARNELUTTI, Francesco. *A prova civil*. 2. ed. tradução de Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2002, p. 67.

comprovar a veracidade de alguma alegação.¹⁴⁷ A fonte, portanto, está fora do processo, está ante o processo, podendo ser real ou pessoal.

O direito brasileiro veda as provas obtidas de fontes ilícitas (CPC/15, art. 369 e CF/88, art. 5º, LVI)¹⁴⁸ e restringe outras fontes, como no caso das testemunhas incapazes, impedidas ou suspeitas (CPC/15, art. 447, §§ 1º a 3º), testemunhas de fatos já provados por documento ou dependentes de exame técnico ou perícia (CPC/15, art. 443, I e 464, § 1º) e documento estrangeiro não traduzido para o idioma português (CC, art. 224)¹⁴⁹.

2.3.3 Meios de prova

A doutrina não é uníssona em sua definição.

Para Cândido Rangel Dinamarco os meios de prova são as técnicas processuais destinadas à investigação dos fatos relevantes para definição da causa.¹⁵⁰ Desta forma, os meios compõem o processo, diferentemente das fontes, que estão ante o processo. Para extrair informações da testemunha (fonte pessoal/ativa), o juiz lhe dirige perguntas e ouve respostas (interrogatório: meio de prova); ou de algum documento (fonte real/passiva), exames ou perícias são realizados (meio de prova).

José Carlos Barbosa Moreira¹⁵¹ define os meios de prova não como técnica, mas como pontos de passagem: “pode empregar-se aqui, com maior propriedade, a expressão meios de prova para designar os pontos de passagem entre as outras pessoas, as coisas, os fenômenos, de um lado, e a mente do juiz, de outro”.

¹⁴⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. vol. III. 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 97.

¹⁴⁸ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. vol. III. 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 55.

¹⁴⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. vol. III. 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 100.

¹⁵⁰ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. vol. III. 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 98.

¹⁵¹ MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Temas de direito processual*: nona série. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 151.

Pontes de Miranda¹⁵², talvez por interpretação literal do truncado art. 136 do Código Civil de 1916¹⁵³, não diferenciava a fonte de prova do meio de prova, como se constata desta passagem:

O meio de prova pode consistir em algo que possa ser apreciado pelos sentidos, ou que possa conter apreciações pelos sentidos: dados físicos exteriorizações de pensamento ou sentimento (documentos, certidões, atestados, laudos periciais, depoimentos de figurantes, ou de testemunhas, confissões, sentimentos revelados em exame de responsabilidade, etc.).

O art. 212 do Código Civil de 2002¹⁵⁴, com disposição análoga no Código de 1916, enumera os meios de prova típicos, ficando os meios atípicos amparados na liberdade probatória conferida pelo princípio da ampla defesa, conforme se depreende do enunciado contido no art. 369 do CPC/15¹⁵⁵ e da legislação do processo administrativo tributário da União¹⁵⁶.

Com relação ao processo administrativo tributário, Eduardo Domingos Bottallo¹⁵⁷ tece importantes comentários sobre os meios de prova admitidos, em que busca aproximar os conceitos de processo judicial e processo administrativo, descrição que transcrevemos:

Tomando expressão própria do processo civil – incumbe à Fazenda o ônus da prova quanto aos fatos constitutivos de seu direito. A seu turno – e ainda tomando de empréstimo a terminologia do processo civil – cabe ao contribuinte demonstrar a existência de “fatos impeditivos, modificativos ou extintivos” das pretensões fazendárias [...]. Este preceito que faz parte das garantias individuais previstas no art. 5º da Constituição, reitera o processo de identificação entre o processo judicial e o administrativo, que a carta consagrou ao estender ao processo administrativo as garantias, dentre outras, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

¹⁵² MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo III. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 416.

¹⁵³ Percebe-se pela redação do art. 136 do Código Civil de 1916 que o legislador à época não se preocupou em separar as fontes (origem) dos meios de prova (procedimento): “art. 136. Os atos jurídicos, a que se não impõe forma especial, poderão provar-se mediante: I. Confissão. II. Atos processados em juízo. III. Documentos públicos ou particulares. IV. Testemunhas. V. Presunção. VI. Exames e vistorias. VII. Arbitramento”.

¹⁵⁴ Mesma atecnia do Código Civil de 1916 fora mantida no Código Civil de 2002: “art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante: I - confissão; II - documento; III - testemunha; IV - presunção; V - perícia”.

¹⁵⁵ “Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz”.

¹⁵⁶ O Decreto 7.574/11, que regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, assim determina: “art. 24. São hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito”.

¹⁵⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Processo administrativo tributário: comentários ao decreto n. 7.574/2011 e à Constituição Federal*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 28-30.

Em mesma linha hermenêutica, Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁸ faz a seguinte ressalva:

No procedimento administrativo tributário são admitidos os meios de prova tidos como idôneos no processo comum. Entretanto, por virtude de sua peculiaridade, são muito pouco utilizadas a prova testemunhal e a inspeção judicial, assim como a providência do depoimento pessoal.

Paulo Celso Bergstron Bonilha¹⁵⁹ enumera os seguintes meios de prova admitidos no processo administrativo tributário, assertiva com a qual concordamos:

a) confissão – conforme prescreve o art. 389 do CPC/15: “há confissão, judicial ou extrajudicial, quando a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário”. Esta situação ocorre no processo administrativo tributário quando, no seu decurso, o impugnante reconhece por escrito a procedência dos fatos alegados pela Fazenda.

Entendemos que a declaração de débito fiscal se equipara à confissão, se lhe aplicando o precedente fixado na Súmula 436/STJ: “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”;

b) diligência e perícia – prevista no art. 18 do Decreto 70.235/72: “a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis [...]”. Feitas as verificações (de pessoas, coisas ou lugar), as informações devem ser reduzidas a termo circunstanciado, a fim de transmitir aos requisitantes os resultados da diligência efetuada, podendo ser realizada de ofício ou a requerimento do contribuinte.¹⁶⁰ Com relação às perícias, a doutrina tece críticas à previsão contida no art. 20 do Decreto 70.235/72: “no âmbito da Secretaria da Receita Federal, a designação de servidor para proceder aos exames relativos a diligências ou perícias recairá sobre Auditor Fiscal do Tesouro Nacional”, em razão de a lei atribuir a outro servidor da própria Administração a incumbência de desempatar a disputa,¹⁶¹ o que seria uma afronta ao princípio do contraditório.

¹⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n. 34, p. 108, jul. 1998.

¹⁵⁹ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *A prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 83.

¹⁶⁰ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *A prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 84.

¹⁶¹ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *A prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 90.

Entendemos que as diligências e perícias técnicas podem ser determinadas em qualquer fase processual administrativa, por inexistência de expressa vedação legal e com fundamento no princípio da persuasão racional, conforme positivado no art. 29 do Decreto 70.235/72: “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”. Em tópico adiante, sobre a axiologia das provas, faremos algumas observações pertinentes à malversada expressão “livremente”, ao tratarmos do art. 131 do CPC/73 e de sua supressão no equivalente art. 371 do CPC/15;

c) inspeção documental – a documentação histórica dos fatos tributáveis, relacionados a operações comerciais, industriais e financeiras, seja em meio físico, digital ou qualquer outro, demanda a inspeção de documentos em larga escala, seja por parte do contribuinte, seja por parte do fisco, e revela-se no principal meio de prova utilizado nos processos administrativos fiscais.¹⁶²

Fechando o tema, reproduzimos a interessante definição feita por Fabiana Del Padre Tomé,¹⁶³ ao dizer que meio de prova é a enunciação-enunciada da atividade probatória, ou seja, são os traços indicativos de local, data e pessoa responsável pelo enunciado da prova.

2.3.4 Funções e finalidade da prova

As funções da prova são fixar os fatos controvertidos, servir de instrumento para o convencimento do julgador e ser o fundamento de validade da decisão, conforme enumera Juan Montero Aroca¹⁶⁴:

- 1) fijar hechos – una cosa es la fijación de los hechos controvertidos u ordenación del uso de determinados procedimientos que sirven para establecer los hechos conforme a lo dispuesto en la ley, aunque no se consiga la verdad [...];
- 2) convence al juez – y outra distinta es la convicción psicológica del juzgador, con lo que prueba es el conjunto de operaciones por medio de las que se trata de obtener el convencimiento del juez respecto a unos datos processales determinados [...];
- 3) la certeza – puede acabar así sosteniéndose que, consciente el legislador de la imposibilidad de obtener la verdad metafísica y la física, reconduce la prueba a la certeza respecto de las afirmaciones de hechos de las partes [...].

¹⁶² BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *A prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 86.

¹⁶³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 113: nota 176.

¹⁶⁴ AROCA, Juan Montero. *La prueba en el proceso civil*. 3. ed. Madri: Civitas, 2002, p. 36-38.

Maria Rita Ferragut bem diferencia os conceitos de “finalidade” e “função” da prova ao empregar as seguintes definições: “a finalidade da prova é demonstrar a existência ou a inexistência dos fatos afirmados pelas partes e, com isso, assegurar a legalidade e a tipicidade”, enquanto a “função é aplicação, uso, modo de empregar, que objetiva alcançar a finalidade, ou seja, a constituição ou a desconstituição de fatos alegados. A função da prova é persuadir”.¹⁶⁵

Carnelutti, buscando rechaçar de vez a ideia de uma verdade metafísica ou real, argumenta que o processo no qual se apresentam as provas não serve para se conhecer os fatos ou estabelecer a sua verdade, mas unicamente para se obter uma determinação formal deles.¹⁶⁶

Podemos então assim resumir: o fim a que se destina a prova, ou seja, a sua finalidade, é o bem jurídico almejado, o mérito da causa; e, as formas para se chegar a esse fim, fixando os fatos, persuadindo o julgador e estabelecendo a certeza da decisão, são as funções da prova.

2.3.5 Conteúdo e objeto de prova

Maria Rita Ferragut¹⁶⁷ define objeto de prova como os fatos alegados pelas partes, que precisam estar subsumidos à hipótese legal para que sejam aceitos, e, conteúdo da prova, aquilo que foi efetivamente provado e serviu para convencimento do julgador.¹⁶⁸

Em outra concepção, para Juan Montero Aroca¹⁶⁹, ainda que o fato seja o principal objeto de prova, não faltam ocasiões em que o objeto da prova possa se referir a alguma regra do direito invocada pela parte ou máxima de experiência empregada pelo juiz, nada impedindo que sobre elas recaia a atividade probatória.

¹⁶⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 51-55.

¹⁶⁶ CARNELUTTI, Francesco. *A prova civil*. 2. ed. tradução de Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2002, p. 80.

¹⁶⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 46 e 49.

¹⁶⁸ Como conteúdo das provas, os arts. 10, III e 16, III do Decreto 70.235/72, que regulamenta o processo administrativo tributário federal, prescrevem, respectivamente, que os fatos devem estar descritos no auto de infração e na impugnação contra o lançamento de ofício.

¹⁶⁹ AROCA, Juan Montero. *La prueba en el proceso civil*. 3. ed. Madri: Civitas, 2002, p. 47.

Juan Montero Aroca não utiliza a expressão “conteúdo” para se referir ao que consta afirmado pelas partes no processo, preferindo a expressão “tema” da prova.

Nesse sentido, é objeto de prova tudo aquilo que eventualmente possa ser alegado no processo, como atos, fatos, procedimentos, normas, regras de experiência etc., e, conteúdo (tema), aquilo que efetivamente consta como afirmado e provado no processo, ou seja, o fundamento da decisão.

Não são considerados objeto de prova para o CPC/15:

Art. 374. Não dependem de prova os fatos:

I - notórios;

II - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária;

III - admitidos no processo como incontroversos;

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

A Lei 13.457/09, que rege o processo administrativo tributário do Estado de São Paulo, prescreve em seu artigo 20 a mesma disposição do Código de Processo Civil:

Artigo 20 - Não dependem de prova os fatos:

I - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária;

II - admitidos, no processo, como incontroversos;

III - notórios; e

IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

A palavra "confissão" vem do latim *confessio*, e é conceituada por Moacyr Amaral Santos, na acepção jurídica, como o reconhecimento da verdade em que a parte contrária se funda, se referindo sempre a fatos controvertidos, que não são notórios nem incontroversos.¹⁷⁰ Mas denota a declaração expressa do confitente de possuir conhecimento do fato e, assim, o reconhecer como verdadeiro. A mera afirmação de veracidade, desacompanhada da declaração de que conhece aquilo que se declara, é mera admissão, e não confissão.¹⁷¹

¹⁷⁰ SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova judiciária no cível e comercial*. vol. 2, 5. ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 3.

¹⁷¹ SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova judiciária no cível e comercial*. vol. 2, 5. ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 6.

Fato notório é aquele “cuja existência é conhecida pela generalidade dos cidadãos de cultura média”.¹⁷² Trata de uma noção relativa sem nenhuma relutância controversa, que depende do caso e da localidade.¹⁷³

Frise-se que os chamados “fatos negativos”, ao contrário dos notórios, devem sim ser objeto de prova.

A confusão que se comete entre “fato negativo”, que é o enunciado linguístico negativo (infirmativo) da prova, e “evento negativo”, que é uma impossibilidade lógica, visto que evento é acontecimento,¹⁷⁴ reside nos erros de enunciação dos objetos e dos conteúdos da prova.

Evento negativo é o não evento (objeto inexistente), já, a prova negativa, é o enunciado de algo contrário ao que foi afirmado (seu conteúdo), p.ex. a prova negativa de uma dívida é o recibo do seu pagamento, que tem o efeito da contraprova capaz de infirmar a prova da acusação.

2.3.6 Momento de apresentação da prova

Nos processos administrativos tributários, a prova pode ser produzida em dois estágios distintos: o primeiro ocorre na fase procedimental, anterior à litigiosa, consistente na sucessão de atos vinculados e previstos na legislação tributária e funcional. Trata-se de uma fase inquisitória, onde a Administração Pública, através do cruzamento de informações constantes de livros e documentos fiscais e contábeis, além de outras fontes idôneas, verifica se o contribuinte cumpriu com seus deveres fiscais, não se falando em preclusão enquanto não decaído o direito de o fisco constituir o crédito tributário.¹⁷⁵ O segundo, de natureza litigiosa,

¹⁷² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 207-208.

¹⁷³ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *A prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 71.

¹⁷⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 209: Nota 376.

¹⁷⁵ Deve-se ressaltar que, embora não seja comum o exercício do contraditório nos procedimentos de fiscalização, tem sido tendência nas Fazendas Públicas, diante da constatação de indícios de fatos infracionais, e nos limites autorizados por lei, que os contribuintes sejam previamente intimados, antes do levantamento de provas e do lançamento de ofício, para que possam se auto regularizar, evitando assim os dispêndios financeiros dos processos administrativos e judiciais.

se inicia por provocação do contribuinte, que, irresignado com o lançamento de ofício, com ou sem imposição de multa, oferece impugnação para que se inicie o controle de legalidade do ato administrativo.¹⁷⁶

A esse controle de legalidade do ato-lançamento, terminologia empregada por Paulo de Barros Carvalho, ou processo administrativo tributário, concepção que empregamos neste trabalho, a prova há de ser feita em toda a sua extensão, consoante esquemas rígidos de aplicação das regras atinentes, de tal modo que se assegure, com todas as garantias possíveis, as prerrogativas constitucionais que desfruta o contribuinte de ser gravado apenas nos exatos limites que a lei tributária especificar.¹⁷⁷

Tomando como exemplo a legislação que regula o processo administrativo tributário da União (os demais entes políticos legislam de forma semelhante), o Decreto 70.235/72, recepcionado como lei ordinária cf. CF/88, define os seguintes momentos para apresentação das provas: (i) no ato de lançamento (art. 9º); (ii) na fase de impugnação (art. 16); (iii) após impugnação, nas hipóteses de força maior, diante de fato ou direito superveniente ou para contraposição de fatos ou razões posteriormente trazidos (art. 16, §§ 4º a 6º); (iv) em qualquer momento processual, nas diligências determinadas pela autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento (art. 18); (v) em qualquer momento processual, para comprovar intimações realizadas (art. 23); e (vi) nas fases recursais, desde que não se refiram a fatos novos não constantes da acusação fiscal (arts. 33 a 36). As preclusões temporais da prova ocorrem depois de esgotados os prazos fixados na citada legislação.

2.3.7 Prova como procedimento

Dentre as diversas acepções da palavra prova que já expusemos, o procedimento probatório é a principal, pois é o que regula a forma de enunciação do ato ilocucionário prova. É neste sentido a fala de Juan Montero Aroca¹⁷⁸:

¹⁷⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 62.

¹⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n. 34, p. 107, jul. 1998.

¹⁷⁸ AROCA, Juan Montero. *La prueba en el proceso civil*. 3. ed. Madri: Civitas, 2002, p. 39.

Podemos definir la prueba como la actividad procesal que tiende a alcanzar la certeza en el juzgador respecto de los datos aportados por las partes, certeza que en unos casos se derivará del convencimiento psicológico del mismo juez y en otros de las normas legales que fijarán los hechos.

Maria Rita Ferragut¹⁷⁹ adverte que a produção probatória não é livre, mas regulada por regras do direito positivo, que, se não observadas, geram ausência de prova. A prova obtida de meio ilícito (art. 5º, LVI da CF/88) e a prova apresentada após preclusão temporal são exemplos de não-prova.

As palavras de Giuseppe Chiovenda¹⁸⁰ concluem este raciocínio ao dizer que num sistema de regras estáticas de distribuição do ônus da prova, o efeito da não-prova repercute sobre a parte que tinha o encargo de produzi-la, prevalecendo, sobretudo, quanto à prova do autor: *actore non probante réus absolvitur*.

Através do procedimento, podemos visualizar analiticamente cada passo da enunciação da prova:

- a) prova-enunciação – consiste no ato de fala produtor do enunciado linguístico da prova, constituída segundo linguagem competente;
- b) prova-suporte físico – são as marcas de tinta no papel, que representam fisicamente o enunciado da prova;
- c) prova-signo – é o *status* lógico da relação triádica que associa o suporte físico-prova a um significado exterior e uma significação (interpretação): triângulo semiótico;
- d) prova-enunciação-enunciada – são os registros de pessoa, lugar e data do ato de enunciação presentes no enunciado, que evidenciam o meio de prova utilizado;
- e) prova-enunciado-enunciado – é a parcela do enunciado que revela o fato-prova propriamente dito, é o enunciado completo menos a enunciação-enunciada;
- f) prova-proposição – é o juízo mental de significação de sentido deôntico completo, fruto da interpretação do texto enunciado;

¹⁷⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 58.

¹⁸⁰ CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Tradução de Paolo Capitanio. 4. ed. Campinas: Bookseller, 2009, p. 947.

g) prova-norma – é o juízo hipotético condicional fruto da interpretação do enunciado em sua intertextualidade com as demais normas do sistema. Como as normas sempre entram ou saem do sistema aos pares, temos: (1) a norma geral e concreta (enunciação-enunciada no veículo introdutor), que deriva da aplicação das regras de competência e contém em seu antecedente as referências de pessoa, local e data da enunciação; e (2) a prova-norma enunciada (enunciado-enunciado);

h) prova-veículo introdutor – para que possa ingressar no sistema do direito positivo (ganhar publicidade/ciência), é necessário que essa norma possua um veículo introdutor, que pode ser um requerimento dirigido à autoridade administrativa. É comum utilizarmos a expressão “o contribuinte protocolou a prova”, mas, em verdade, quer dizer que ele protocolou o veículo introdutor da prova.

2.3.8 Prova como fato jurídico

Em tópico anterior explicamos a constituição do fato jurídico, dissemos que se refere ao enunciado linguístico fruto do ato de subsunção de determinado evento da vida a alguma hipótese normativa prevista no sistema do direito positivo, ou seja, fato jurídico é o evento descrito por linguagem competente na forma de algum enunciado.

A partir de um procedimento normativamente regulado (regras de competência), é possível conceber a prova como resultado deste procedimento, a prova é o produto.¹⁸¹

Na tese desenvolvida por Fabiana Del Padre Tomé¹⁸², o fato-prova é tratado sob duas vertentes:

a) fatos jurídicos em sentido amplo – representam as provas afirmadas e trazidas aos autos pelas partes, resultantes de atos enunciativos proferidos segundo a linguagem das provas;

b) fato jurídico em sentido estrito – indica o enunciado da prova que serviu para o convencimento da autoridade julgadora, constante no antecedente da norma individual e concreta ou geral e concreta veiculada no “ato-decisão” administrativo ou judicial.

¹⁸¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 85.

¹⁸² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 96.

Em linguagem formal, temos o seguinte percurso de posituação das provas:

$$[Fa \cdot (F1.F2.F3. \dots Fn)] \rightarrow Fj, \text{ donde:}$$

Fa é o fato alegado na acusação; F1, F2, F3 e Fn são os inúmeros enunciados fáticos juntados ao processo pelas partes (fatos jurídicos em sentido amplo); “.” é conectivo conjuntivo; “→” é o conectivo implicacional lógico (se A , então B); e Fj é o fato jurídico em sentido estrito, constante no antecedente da norma jurídica de decisão.

2.3.9 Prova como norma jurídica

Não obstante sejam enunciados descritivos de eventos, os efeitos dos fatos-prova são prescritivos, inserindo-se no conjunto das normas que compõem o sistema do direito positivo.¹⁸³

A norma jurídica da prova tributária possui a seguinte modulação lógica:

$$D (Fjt \rightarrow SaRSp).$$

Que se lê: dado o fato-prova tributária “Fjt”, então a relação jurídica entre “Sa” e “Sp”, que implica na decisão de pagar tributo, pagar multa, providenciar registros, conceder benefícios e etc, donde: “D” é o *functor de functor*, indicador de operação lógica deôntica (dever-ser) incidente sobre liame de implicação proposicional; “Fjt” é o fato jurídico tributário em sentido estrito, constante, por exemplo, do lançamento tributário ou da norma de decisão; “→” é conectivo implicacional entre hipótese e consequência; “Sa” e “Sp” simbolizam os sujeitos de direito vinculados à relação jurídico-tributária “R”, respectivamente, sujeitos ativo e passivo.

Adverte-se que a prova em sentido estrito, enquanto componente normativo, encontra-se no antecedente da norma de lançamento tributário, fruto da subsunção do fato impositivo à Regra-Matriz de Incidência Tributária, ou no antecedente/fundamentação da norma de decisão.

¹⁸³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 98.

2.3.10 Prova indiciária

Maria Rita Ferragut¹⁸⁴, a partir do enunciado contido no art. 239 do Código de Processo Penal¹⁸⁵, define indício como todo vestígio, indicação, marca, sinal, circunstância ou fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente.

Já fixamos em abordagem anterior, que em nossa concepção, todas as provas são indiretas, pois nunca se referem diretamente a algum evento do mundo. A prova indiciária então acaba por se constituir num balanço de probabilidades¹⁸⁶, dependente do grau de cognição empregado na tarefa de investigação.

Kazuo Watanabe¹⁸⁷, em destacada obra sobre o raciocínio cognitivo judicial, esclarece que a cognição deve ser vista sob dois prismas: (i) horizontal, tendo por limite os elementos objetivos do processo (questões processuais, condições da ação e mérito), podendo ser plena ou parcial, que se vê, por exemplo, nas decisões interlocutórias e nas decisões terminativas; e (ii) vertical, sendo classificada segundo o grau de profundidade na investigação das provas, em exauriente ou sumária. Isso nos permite concluir que aquele balanço de probabilidades a que se refere Maria Rita Ferragut¹⁸⁸, suscetível de provocar no espírito do julgador uma maior ou menor certeza, é apenas inferencial e depende do grau de cognição por ele empregado.

A diferenciação que se costuma fazer entre indício e prova decorre da axiologia das provas e deve ser realizada no plano concreto,¹⁸⁹ pois o que realmente diferencia indício de prova é o grau de convencimento.¹⁹⁰

Carnelutti associa-se à ideia de indício como prova indiciária e, ao mesmo tempo, como fonte da presunção:

¹⁸⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 92.

¹⁸⁵ “Art. 239. Considera-se indício a circunstância conhecida e provada que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias”.

¹⁸⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 94.

¹⁸⁷ WATANABE, Kazuo. *Da Cognição no Processo Civil*. 2. ed., atual. Campinas: Book Seller. 2000, p. 111-112.

¹⁸⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 94.

¹⁸⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 98.

¹⁹⁰ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo III. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 454;

Diferente das fontes de prova, as fontes de presunções ou indícios não se prestam a análises nem a classificações. Não se trata aqui de fatos representativos, nos quais, por sua própria natureza, a função probatória é essencial, senão de fatos autônomos, cuja função probatória é meramente acidental e surge pela eventualidade de uma relação sua, indefinível *a priori*, com o fato a provar.¹⁹¹

Sendo a linguagem do indício representativa de fatos, devemos tratá-la como prova indiciária forte ou fraca, ou, simplesmente, como prova, a depender do contexto fático e do grau de convencimento do intérprete.

2.3.11 Presunções

Presunção, do latim: *praesumptio*, significa o juízo antecipado e provisório, que se considera válido até prova em contrário.¹⁹²

Presumir é um juízo de significação, é um procedimento lógico indutivo, que, partindo da análise denotativa de um fato conhecido, o intérprete conclui pela ocorrência de outro fato, desconhecido, ou, como diz José Carlos Barbosa Moreira¹⁹³:

A relação entre os dois fatos - o conhecido e o desconhecido - é tal, suponhamos, que da existência do primeiro se possa logicamente inferir, senão com absoluta certeza, ao menos com forte dose de probabilidade, a existência (ou a inexistência) do segundo [...]. Por exemplo: ficou provado que, na ocasião em que se praticara o crime, o réu estava na posse da única arma capaz de produzir a lesão: desse fato, já conhecido, extrai o órgão judicial a ilação de que foi o réu quem desfechou o golpe. Presume, em outras palavras que o fato delituoso é imputável ao réu.

Gian Antonio Micheli¹⁹⁴ narra que as *praesumptiones jures* surgiram no período Justiniano do direito romano, como forma de restringir o arbítrio do modelo de livre convencimento judicial aplicado nos casos de ausência de prova. Daí a concluir-se que a presunção não pode ser erigida à categoria das provas por se tratar de um sucedâneo de prova.

¹⁹¹ CARNELUTTI, Francesco. *A prova civil*. 2. ed. tradução de Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2002, p. 227.

¹⁹² ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução de Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. 6. ed. rev. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 926.

¹⁹³ MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Temas de direito processual*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 56.

¹⁹⁴ MICHELI, Gian Antonio. *La carga de la prueba*. Traducida por Santiago Sentís Melendo. Bogotá: Editorial Temis, 1989, p. 16.

A presunção simplifica a prova, porque a dispensa a respeito do que se presume e é uma escolha legislativa para aqueles fatos de difícil comprovação, cujas discussões sobre as provas são desaconselhadas.¹⁹⁵

As operações lógicas de presunção se classificam em: (a) *praesumptiones hominis* ou *facti* (simples); e (b) *praesumptiones jures* (legais), que se subdividem em: (b.1) *et de jure* (absolutas), e (b.2) *jures tantum* (relativas).

Fabiana Del Padre Tomé¹⁹⁶ destaca que mesmo nas presunções *hominis* deve existir a previsão legal, isso se justifica nos arts. 369 e 375 do CPC/15 e, no processo administrativo federal, no art. 24 do Decreto 7.574/11, que garantem o uso de todos os meios admitidos em direito para a comprovação da verdade dos fatos, inclusive das regras de experiência. A diferença está no modal deôntico: nas presunções *de jures* o modal é de obrigação, enquanto nas presunções *hominis* o modal é de permissão.

Nas presunções legais absolutas, ao não se admitir prova em contrário, o legislador simplesmente ignora a probabilidade da existência de um segundo fato, pois o fato indiciário já é o próprio fato que se subsume à hipótese normativa (v.g. ônus da prova específica¹⁹⁷), trata-se de dispositivo legal de ordem substantiva, que se confunde com as ficções legais.

Quanto à presunção legal relativa, esta possui íntima ligação com a técnica de distribuição do ônus da prova, na medida em que a lei inverte o ônus diante de determinada situação fática, mas abre a possibilidade do contraditório (v.g. escritura da CDA) conforme explica Josep Aguiló Regla¹⁹⁸:

En los casos en que se acepta que la regla de presunción nos aproxima a la verdad material, la regla de presunción opera en términos dialécticos como una regla de distribución de la carga de la prueba y/o de la argumentación.

¹⁹⁵ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo III. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 448;

¹⁹⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 173.

¹⁹⁷ “Art. 341. Incumbe também ao réu manifestar-se precisamente sobre as alegações de fato constantes da petição inicial, presumindo-se verdadeiras as não impugnadas [...]”

¹⁹⁸ REGLA, Josep Aguiló. Presunciones, verdad y normas procesales. *ISEGORIA* n° 35, 2006, p. 14. Disponível em: <<http://isegoria.revistas.csic.es/index.php/isegoria/article/view/27>>. Acesso em: 27 dez. 2019. Em mesmo sentido MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Temas de direito processual*. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 62.

Pontes de Miranda¹⁹⁹ faz essa distinção ao associar os efeitos das *praesumptiones hominis* à matéria de fato e das *praesumptiones jures* à matéria de direito, quando do juízo de admissibilidade dos recursos extraordinários:

A distinção entre presunção de *iure*, ou legal, e presunção *hominis* é assaz relevante em direito constitucional. Se o juiz errou em adotar presunção *hominis*, salvo se em vez de presunção legal o erro é de fato, e não de direito. Uma vez que não se trata de erro de direito, não cabe recurso extraordinário.

Outra distinção relevante é sobre a ficção legal, que, ao contrário da presunção legal, não possui no suporte fático nenhum elemento a partir do qual se possa algo induzir. Daí, nada se presume quando se elabora a ficção.²⁰⁰

David Blanquer associa o antecedente da norma de ficção jurídica a algum “não fato”, ou seja, a um enunciado linguístico sem suporte fático (do contrário seria presunção e não ficção): “A diferencia de lo que ocurre con la ficción (que es una mentira del derecho), en la presunción hay un hecho conocido con plena seguridad (que guarda cierta relación con otro sobre el que no existe esa misma certeza)”.²⁰¹

A diferença entre ficção legal (v.g. crime continuado²⁰²) e presunção legal absoluta (v.g. ônus da impugnação específica²⁰³) existe apenas na fase pré-jurídica, na medida em que para construir a presunção absoluta o legislador adotou como critério de referência alguma presunção *facti*, enquanto na ficção nenhum fato existia, mas apenas algum valor de relevância social. Após enunciação da lei, ambas atuam como prescrição legal de ordem substantiva, não havendo diferença entre elas.

Na medida em que atuam na distribuição do ônus da prova, passamos a indagar se a partir das provas indiciárias é possível o emprego das presunções *hominis* no deslinde de fraudes e simulações.

¹⁹⁹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo III. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 420.

²⁰⁰ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo III. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 447.

²⁰¹ BLANQUER, David. *Hechos, ficciones, pruebas y presunciones en el derecho administrativo: taking facts seriously*. Valência: Tirant lo blanch, 2006, p. 212.

²⁰² O crime continuado é uma ficção jurídica porque trata como unidade o que é pluralidade (v.g., art. 71 do CP).

²⁰³ Marcelo Abelha considera o ônus da impugnação específica como um exemplo de presunção legal absoluta, e acrescenta: “assim, se estiver fora das ressalvas contidas no artigo 341 do CPC, a contestação por negação geral implica ausência de contestação, aplicando-se-lhe o apenamento dos efeitos da revelia.” (ABELHA, Marcelo. *Manual de direito processual civil*. 6. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 494).

2.3.11.1 Presunções *hominis* e a prova de fraudes fiscais

Em determinadas situações, diante da evidência de atos praticados com dolo, fraude ou simulação, as provas indiciárias podem servir para, por presunção *hominis*, constituir o fato jurídico em sentido estrito da norma de lançamento tributário ou de decisão.

Maria Rita Ferragut²⁰⁴, com escólio nas prescrições do art. 167 do Código Civil²⁰⁵ sobre a nulidade do negócio jurídico simulado, assevera que “a prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa”. É técnica de redistribuição do ônus da prova.

As presunções *hominis* decorrem das regras de experiência, quando o julgador, diante de fatos indiciários e com auxílio de seus conhecimentos privados, constrói por raciocínio indutivo o fato jurídico presumido, conforme entendemos das lições de Friedrich Stein²⁰⁶:

Junto a la apreciación de los medios probatorios está la de los indicios. También aquí – e seguramente com más claridade que en otros terrenos, a pesar de que se destaque con muy poca frecuencia – entra en juego la experiencia, estableciendo la conexión entre el indicio y el hecho indiciado [...].

Friedrich Stein²⁰⁷ ainda esclarece que tanto os conhecimentos notórios gerais e culturais como os conhecimentos privados compartilhados por grupos específicos (técnicos ou científicos), ambos fazem parte do que se convencionou chamar de regras ou máximas de experiência, estando afastados apenas os conhecimentos estritamente privados, em razão do dever de imparcialidade do julgador:

Está bastante extendida la distinción entre las máximas de experiencia que se conocen generalmente y aquellas que solo son conocidas en círculos reducidos

²⁰⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 195.

²⁰⁵ “Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado”.

²⁰⁶ STEIN, Friedrich. *El conocimiento privado del juez: investigaciones sobre el derecho probatorio en ambos procesos*. Traducción y notas de Andrés de La Oliva Santos. 2. ed. Bogotá: Editorial Temis, 1988, p. 43-44.

²⁰⁷ STEIN, Friedrich. *El conocimiento privado del juez: investigaciones sobre el derecho probatorio en ambos procesos*. Traducción y notas de Andrés de La Oliva Santos. 2. ed. Bogotá: Editorial Temis, 1988, p. 31.

gracias a “conocimientos técnicos específicos” en cuanto principios de un arte o ciencia. Esta distinción se usa especialmente para considerar las máximas de experiencia “notorias” como hechos notorios o para dar a ambos un mismo tratamiento. Es por lo tanto de fundamental importancia para las consideraciones subsiguientes, examinar si esta distinción es sostenible o no. Me veo obligado e negar terminantemente que lo sea.

O art. 375 do CPC/15²⁰⁸ enuncia de forma cogente que o juiz aplicará as regras de experiência no raciocínio indutivo das presunções *hominis*, alterando as disposições do código revogado, que as previa apenas na falta de normas jurídicas particulares.²⁰⁹

A despeito de nada dispor a legislação do processo administrativo federal quanto ao uso das regras de experiência pelo julgador, por interpretação supletiva e subsidiária do CPC/15, desde que não haja vedação expressa na legislação local, entendemos como possível a sua aplicação, assertiva que encontra guarida nos princípios do contraditório, da ampla defesa e da ampla atividade probatória (cf. art. 24, *caput* do Decreto 7.574/11)²¹⁰.

É farta a jurisprudência a respeito das presunções *hominis* na seara criminal e tributária, como se observa da seguinte decisão do E. TJSP, que reconheceu validade da *praesumptio hominis* em fraudes tributárias a partir das provas indiciárias apresentadas pelo fisco:

APELAÇÃO. ORDEM TRIBUTÁRIA. SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTO MEDIANTE A UTILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS QUE SABIA OU DEVEIA SABER SEREM FALSAS OU INEXATAS. ICMS. INEXISTÊNCIA DE PRESCRIÇÃO. SÚMULA VINCULANTE N. 24, DO STF. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS. FUNDAMENTAÇÃO "PER RELATIONEM". POSSIBILIDADE. CRIME CONSUMADO E MATERIAL. DOSIMETRIA DA PENA ESTABELECIDADA DE MODO ESCORREITO. REGIME SEMIABERTO. IMPROVIMENTO DO RECURSO DEFENSIVO. CORREÇÃO, DE OFÍCIO, DA PENA.

[...] 5. Os indícios são as circunstâncias conhecidas e provadas a partir das quais, mediante um raciocínio lógico, pelo método indutivo, se obtém a conclusão, firme, segura e sólida de outro facto; a indução parte do particular para o geral e, apesar de ser prova indireta, tem a mesma força que a testemunhal, a documental ou outra. Validade da utilização dos indícios como prova da autoria criminoso. Precedentes do STF (AP 470/MG Pleno Voto Min. Cezar Peluso j. 28.08.12 Revista Trimestral de Jurisprudência Volume 225 Tomo II pág. 1.218/1.220 e AP 470/MG Pleno Voto Min. Luiz Fux j. 28.08.12 Revista Trimestral de Jurisprudência Volume 225 Tomo II pág. 838/842). 6. Crime consumado. É sabido que o art. 1º, IV, da Lei n. 8.137/90, descreve uma ampla gama de condutas, dentre elas a dos autos, a saber: (a) a

²⁰⁸ “Art. 375. O juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e, ainda, as regras de experiência técnica, ressalvado, quanto a estas, o exame pericial”.

²⁰⁹ No CPC de 1973 constava dispositivo parecido. Era o artigo 335 pelo qual “na falta de normas jurídicas particulares”, o juiz aplicaria as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e ainda as regras da experiência técnica, ressalvado, quanto a esta, o exame pericial.

²¹⁰ “Art. 24. São hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito”.

emissão de recibo que não corresponde a qualquer tratamento médico ou dentário, mediante a cobrança de um percentual do valor consignado no documento; (b) a intermediação e o agenciamento de notas "frias" (nota fiscal de empresa fantasma), mediante distribuição e fornecimento desses documentos; (c) a utilização de nota fiscal "fria", não elaborada pelo agente, mas por terceiro que a vendera, a qual possibilita o registro de uma compra ficta, gerando falso crédito de ICMS. Inteligência da Doutrina de Paulo Henrique Aranda Fuller. 7. Dosimetria da pena fixada de modo escorreito. Regime aberto. 8. Improvimento do recurso defensivo, com correção, de ofício, da pena. [sem grifos no original].

(TJ-SP 00024176220128260144 SP 0002417-62.2012.8.26.0144, Relator Airton Vieira, Data de Julgamento: 31/07/2018, 3ª Câmara de Direito Criminal, Data de Publicação: 03/08/2018)

Partindo de nossa premissa, de que toda linguagem é autorreferencial, não seria possível o emprego de qualquer presunção legal por raciocínio indutivo a partir do nada. As presunções sempre partem da regra específica para a regra geral, e o que a lei veda é o uso de informações estritamente privadas nesse processo interpretativo, pois daí estaria o julgador atuando como testemunha, afrontando o dever de imparcialidade.

2.3.11.2 Presunções *hominis* e a constituição do crédito tributário

Frente à indagação se as presunções *hominis* seriam aplicáveis na constituição do crédito tributário, melhor seria outro questionamento, se a partir de provas indiciárias e com auxílio das máximas de experiência seria permitido o ato-lançamento.

Os princípios constitucionais da legalidade, da tipicidade cerrada e da capacidade contributiva exigem que o crédito tributário seja constituído apenas quando, no antecedente da norma individual e concreta de lançamento, esteja configurado o fato jurídico tributário, e, no consequente, os seus efeitos, revelando assim os cinco aspectos da regra-matriz de incidência: (1) material, (2) espacial, (3) temporal, (4) pessoal e (5) quantitativo.

Luciano Amaro²¹¹ filia-se à corrente que, com base nos princípios constitucionais, se mostra contrária ao emprego das presunções *hominis* e das regras de experiência nos lançamentos tributários:

Em suma, aquilo que o legislador não puder fazer diretamente (porque não esteja na esfera de sua competência ou porque fira preceito de norma superior), ele igualmente não pode fazer, de modo indireto, mediante utilização (que nessas circunstâncias, se revelará artificiosa) das presunções ou ficções.

²¹¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 305.

Maria Rita Ferragut²¹², mesmo reconhecendo a posição majoritariamente contrária da doutrina, admite essa possibilidade, mas sob outros fundamentos:

A incidência é promovida não porque o indício identificado pelo aplicador da lei alcançou tamanha importância que se transformou, por decisão desse mesmo aplicador, em fato jurídico apto a desencadear o nascimento da relação jurídica tributária – o que, sem dúvida alguma, implicaria admitir que os critérios previstos no antecedente da norma jurídica geral e abstrata teriam sido alargados pela regra individual e concreta presuntiva – mas porque o fato jurídico típico, previsto na regra-matriz de incidência, foi conhecido de forma indireta, por meio desse indício.

As justificações da autora, posição com a qual concordamos, debruçam-se na tese de que o fato jurídico tributário em sentido estrito subsumido à regra-matriz seria o próprio fato presumido, que se conheceu de forma indireta, e não o fato presuntivo, já que este não poderia ser tributado por aquela regra.

A prova do fato indiciário e o procedimento silogístico de indução poderiam sim ser questionados, pois são esses que conferem assertividade à presunção e não devem colidir com os princípios aventados.

2.4 INTERPRETAÇÃO E VALORAÇÃO DAS PROVAS

O ônus da prova é subjetivo quando dirigido às partes para afirmação e demonstração dos fatos, e, objetivo, como regra de juízo. Entretanto, é na produção do ato ilocucionário de decisão, constitutivo da prova em sentido estrito, no antecedente da norma individual e concreta, que as técnicas de valoração são utilizadas pelo julgador.

São quatro as técnicas de valoração das provas que os sistemas probatórios têm historicamente produzido.

Ronaldo Souza Borges²¹³ faz concisa explanação sobre cada uma delas: (1) na “convicção íntima” não existe o exercício da razão ou valoração, pois o julgador decide livremente segundo suas próprias convicções; (2) no sistema de “prova livre”, que também se caracteriza pela ausência de critérios normativos fixadores de valoração, sua dinâmica axiológica leva em conta critérios lógico-rationais que permitem ao juiz concluir pela verdade

²¹² FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 203.

²¹³ BORGES, Ronaldo Souza. O sistema misto de valoração da prova no novo Código de Processo Civil: a relação entre prova livre e prova legal. In: *Revista de Processo*. vol. 264, p. 155-179, fev. 2017.

dos fatos; (3) no sistema de “prova legal ou tarifada” existe um regramento ou *standard* imposto pelo sistema, que atribui maior peso probatório a determinados meios ou, simplesmente, veda outros, compreendendo que as máximas de experiência foram incorporadas pelo legislador na fase pré-jurídica de enunciação dessas normas; e (4) o sistema de “persuasão racional” ou “livre convencimento motivado”, que confere ao juiz ampla liberdade para apreciar segundo seu grau de convencimento, mas devendo fundamentar sua decisão em conformidade com o conjunto probatório e com o regramento do sistema. O autor ainda faz importante ressalva, de que a supressão pelo legislador da expressão “livremente” do texto do art. 131 do CPC/73 (o juiz apreciará “livremente” a prova...) no correspondente art. 371 do CPC/15 (o juiz apreciará a prova constante dos autos...) teria sido proposital, pois o juiz continua tendo a possibilidade de livremente apreciá-la, mas eventualmente a lei se antecipa e o vincula quanto ao modo de apreciação da prova constante dos autos, como as normas que estabelecem presunções legais, as normas que limitam a admissibilidade ou definem a eficácia de algum meio probatório, de forma a restringir a aludida “liberdade” de apreciação das provas.

Para Leonardo Zehuri Tovar²¹⁴ a supressão da expressão “livremente” na codificação do processo civil guarda íntima relação com o dever de fundamentação adequada das decisões, pelo que enuncia:

Em assim sendo, o CPC/2015 contém regras que incrementam e potencializam a fundamentação das decisões judiciais, regulando-a minuciosamente (vide art. 489), de forma que não é um mero acaso a subtração da palavra “livre” do art. 371, mas sim um consectário lógico da “processualização” do contraditório, extraída do artigo 10.

Para Juan Montero Aroca, nos sistemas de prova livre e prova tarifada não há propriamente uma apreciação das provas, mas apenas valoração²¹⁵. Entretanto, pelas premissas fixadas neste trabalho, dado que o direito se manifesta através de texto²¹⁶ e que tudo se interpreta, ainda que por aplicação direta da norma, o ato de valorar decorrerá sempre de alguma interpretação (valoração).

²¹⁴ TOVAR, Leonardo Zehuri. Teoria do direito e decisão judicial: elementos para a compreensão de uma resposta adequada. In: Lênio Luiz Streck (coord.). *Hermenêutica, teoria do direito e argumentação*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2020, p. 315. O art. 10 do CPC/15 insere no ordenamento processual civil brasileiro o chamado “princípio da vedação às decisões surpresas”: “Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício”.

²¹⁵ AROCA, Juan Montero. *La prueba en el proceso civil*. 3. ed. Madri: Civitas, 2002, p. 420.

²¹⁶ ROBLES, Gregório. *O direito como texto*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005, p. 19.

É nesse sentido que Fabiana Del Padre Tomé²¹⁷ registra que as etapas da apreciação realizadas pelo julgador estão impregnadas das máximas de experiências e de valores, reconhecendo que no sistema processual vigente a prova tarifada só é vista de forma bastante esparsa, como no art. 406 do CPC/15, que não admite qualquer outra forma de prova quando a lei exige o instrumento público como da substância do ato, e que os resquícios de convicção íntima encontramos apenas no tribunal do júri.

Ainda sobre a axiologia das provas, Emílio Betti²¹⁸ faz outra precisa e necessária observação, ao dizer que quando a lei fala em boa-fé (e outros conceitos metafísicos), reporta-se a um conceito e a um princípio não moldados pelo direito, mas que o direito assume e recebe da consciência ética da sociedade, fenômeno que deve ser sopesado com outros valores sociais. Reconhece o autor que o direito se reporta a categorias elaboradas na consciência social e praticadas nas relações entre as pessoas, intimamente ligadas às máximas da experiência que o juiz deve aplicar.

O modelo adotado pelo legislador no processo civil brasileiro é o da persuasão racional, com as ressalvas já apontadas, conforme se observa no enunciado do art. 371 do CPC/15²¹⁹, da mesma forma como no processo administrativo tributário federal, pelo art. 29 do Decreto 70.235/72²²⁰, que confere ao julgador ampla apreciação dos enunciados fáticos das provas, mas impõe o dever de fundamentação adequada das decisões (art. 489, § 1º do CPC/15 c/c art. 93, IX da CF/88).

2.5 O ÔNUS DA PROVA

O ônus da prova é antecedido pelo ônus da afirmação, ou seja, primeiro a parte alega o fato que constitui o seu direito e, num segundo momento, apresenta a prova daquilo que antes afirmou.

²¹⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 312-313.

²¹⁸ BETTI, Emilio. *Teoria geral das obrigações*. 1. ed. Campinas: Bookseller, 2006, p. 84.

²¹⁹ “Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento.”

²²⁰ “Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”.

Didaticamente, Artur Carpes²²¹ enuncia que o ônus exerce função dúplice: desempenha papel no que tange à estruturação da atividade probatória pelas partes (função subjetiva) e funciona como regra de julgamento, a ensejar, no caso de insuficiência de provas aptas à constatação da probabilidade prevalente, sentenciar de forma contrária aos interesses da parte que não cumpriu seu encargo probatório (função objetiva), tudo isso a fim de se evitar o *non liquet*. Nesse sentido, a prova evidencia o interesse das partes, ao mesmo tempo em que delimita o contorno de atuação do juiz e fixa o objeto da disputa.²²² Em qualquer sistema acusatório o ônus da prova possibilita que o juiz se pronuncie acerca do mérito.

Cronologicamente se registram diversas posições sobre a dogmática do ônus da prova. As principais se baseiam em três elementos básicos: (a) a natureza dos fatos alegados; (b) a posição das partes no processo; e (c) a vantagem ou o interesse jurídico que se almeja com a decisão.

As primeiras teorias se mantinham fieis à máxima romana do *incumbit probatio qui decit, non qui negat*, que significava que incumbia a prova apenas à parte que formulasse a pretensão e não à que negasse.²²³

Posteriormente, Chiovenda²²⁴, fundamentando-se na igualdade das partes e na segurança jurídica, vislumbrou a repartição do ônus da prova segundo a natureza dos fatos alegados na demanda (afirmativos) ou na contestação (impeditivos, modificativos ou extintivos), destacando que, se o autor nada provasse, ao réu bastaria a negativa dos fatos.

Destaca-se que a tese chiovendiana foi adotada na concepção do CPC/73 e mantida no art. 373, *caput* do CPC/15.

Carnelutti²²⁵, ao contrário, pautou-se no interesse das partes pelo resultado da decisão, distinguindo o “procedimento” do “objeto” da prova, pois se utiliza de um procedimento

²²¹ CARPES, Artur Thompsen. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 40-41.

²²² PEYRANO, Jorge Walter. Carga de la prueba. In: Silvia L. Esperanza... et. al. (coord.). *Elementos de derecho probatório*. 1. ed. rev. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2017, p. 385.

²²³ MICHELI, Gian Antonio. *La carga de la prueba*. Traducida por Santiago Sentís Melendo. Bogotá: Editorial Temis, 1989, p. 3 e 13.

²²⁴ CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Tradução Paolo Capitanio. 4. ed. Campinas: Bookseller, 2009, p. 935.

²²⁵ CARNELUTTI, Francesco. *A prova civil*. 2. ed. tradução de Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2002, p. 67-68

(meio) para confirmar a existência de um fato (objeto), sem que isto signifique que o procedimento seja o fato.

As teses anteriores foram aprimoradas por Leo Rosemberg²²⁶ ao descrever que os fatos produzem efeitos sobre as relações jurídicas, não por si mesmos, mas através da norma que sobre eles incide, ou seja, o ônus da prova é então regra de julgamento: “pero la cuestión de saber qué parte debe soportar la consecuencia desfavorable de la falta de prueba de una afirmación de hecho importate y discutida, necesita una contestación basada em una regla de derecho fija, abstrata”.

Hernando Devis Echandia²²⁷ atribui a Gian Antonio Micheli o aprimoramento dessa tese, ao reconhecer que o juiz sempre deve considerar o efeito gerado pela incidência da norma sobre o fato, pois o mesmo fato pode ser alegado tanto pelo autor (constitutivo) como pelo réu (extintivo, modificativo ou impeditivo), só se diferenciando pelos efeitos produzidos, pensamento repetido no Brasil por Pontes de Miranda²²⁸, ao aduzir que “o problema da carga ou ônus da prova é, portanto, o de determinar-se a quem vão as consequências de se não haver provado [...]”.

No processo administrativo tributário, vale a ressalva feita por Paulo Celso Bergstron Bonilha²²⁹, de que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não afasta o ônus da prova:

A presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma *relevatio ab onere agendi* e não uma *relevatio ab onere probandi*, isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercer, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.

Como advertido pelo professor paulista, a dita presunção não dispensa o fisco de apresentação das provas que fundamentam as suas acusações, tendo o condão apenas de inverter esse ônus, conforme já explicamos quando tratamos das presunções legais relativas.

²²⁶ ROSEMBERG, Leo. *La carga de la prueba*. 2. ed. Traducción Ernesto Krotosch. Buenos Aires: Júlio César Faria Editor, 2002, p. 122.

²²⁷ ECHANDIA, Hernando Devis. *Teoria general de la prueba judicial*. Buenos Aires: Zavalía, 1966, p. 479-480.

²²⁸ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo III. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 414-415.

²²⁹ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *A prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75.

Por fim, importa destacar a constatação feita por Jorge Peyrano, quando analisa os riscos processuais que cada parte suporta decorrentes da falta ou insuficiência de provas, de que sempre haverá nos sistemas probatórios uma nova técnica de valoração apta a resolver a disputa,²³⁰ a exemplo do *standard* da “probabilidade lógica prevalecente” sugerido por Michele Taruffo.

A técnica da lógica preponderante consiste na combinação de dois fatores: a regra do “mais provável do que não” e a regra da “preponderância relativa da probabilidade”. O “mais provável do que não” impõe que, acerca de cada enunciado, se considere a eventualidade de que esse possa ser verdadeiro ou falso, ou seja, que a respeito do mesmo se possa formular uma hipótese positiva e uma negativa. Entre essas duas hipóteses, o juiz escolhe a que possua maior grau de confirmação lógica. A regra da “preponderância relativa” parte da constatação de que diversos enunciados narram o fato de diversas formas diferentes, então se deve considerar como verdadeiro aquele que recebeu o grau relativamente maior de confirmação probabilística.²³¹

São conceitos históricos e dogmáticos sobre o ônus da prova, que nos permitirá diferenciar analiticamente ônus e dever.

2.5.1 Distinção entre ônus e obrigação

Importa para os fins deste trabalho a distinção clara dos conteúdos semânticos de não contradição lógica dos operadores deônticos de ônus e obrigação, que servirá, em seguida, para demonstrar que a homogeneidade das normas jurídicas no plano sintático não permite que se confunda a “dinamização da carga probatória” com a “inversão legal e apriorística do ônus da prova”.²³²

²³⁰ PEYRANO, Jorge Walter. Carga de la prueba. In: Silvia L. Esperanza... et. al. (coord.). *Elementos de derecho probatorio*. 1. ed. rev. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2017, p. 390.

²³¹ TARUFFO, Michele. *A prova*. Tradução João Gabriel Couto. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 297.

²³² Arthur Carpes considera ônus e dever como expressões sinônimas, mas reconhece que “inversão” (que remete a uma ideia de transferência integral, portanto é estática) e “dinamização” (que se opõe à distribuição estática, pois depende do caso concreto) são conceitos semanticamente distintos. (CARPES, Artur Thompsen. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 130-131).

Interpretar é um inesgotável processo de construção de sentidos, que se materializa nos modais deônticos da norma, logo, seria contradição lógica pensar em ônus (facultatividade) e carga (obrigatoriedade) incidindo ao mesmo tempo no plano do dever-ser.

Foi Carnelutti²³³ quem melhor definiu ônus e obrigação, ao eleger como critério conotativo diferenciador o interesse das partes:

Obrigação e ônus têm em comum o elemento formal, consistente no vínculo da vontade, porém divergem quanto ao elemento substancial, porque quando medeia obrigação, o vínculo se impõe para a tutela de um interesse alheio e quando há ônus, para a tutela de um interesse próprio.

Segundo Vitor de Paula Ramos²³⁴, se a parte demandada não se desincumbiu da “inversão do ônus” nem apresentou a prova requerida, a consequência será a presunção causada pela recusa havida como ilegítima, nos termos do art. 400, I do CPC/15.²³⁵ Contudo, ressalta o autor, se a parte se recusa a levar uma prova que lhe desfavorece em juízo, mas o restante do conjunto probatório lhe é favorável, sua recusa provavelmente poderá lhe beneficiar. Por essa razão, a dinamização não pode ser tratada como ônus (facultatividade), mas como dever (obrigatoriedade) sujeito à coação estatal, sob pena do esforço legislativo tornar-se letra morta.

Lourival Vilanova²³⁶ explica que a norma jurídica vai da conotação à denotação, ou seja, estatui um dever-ser de implicação entre uma hipótese fática e uma consequência definida. O sistema dos enunciados proposicionais (descritivo-interpretativo segundo critérios apofânticos de verdade-falsidade), subordinado ao princípio da não contradição, atua como sobrelinguagem da linguagem-objeto, que é o sistema das normas prescritivas de condutas do direito positivo (critérios da lógica formal de validade-invalidade).

²³³ CARNELUTTI, Francesco. *A prova civil*. 2. ed. tradução de Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2002, p. 255.

²³⁴ RAMOS, Vitor de Paula. *Ônus da prova no processo civil: do ônus ao dever de provar*. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 83.

²³⁵ “Art. 400. Ao decidir o pedido, o juiz admitirá como verdadeiros os fatos que, por meio do documento ou da coisa, a parte pretendia provar se: I - o requerido não efetuar a exibição nem fizer nenhuma declaração no prazo do art. 398; II - a recusa for havida por ilegítima. Parágrafo único. Sendo necessário, o juiz pode adotar medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias para que o documento seja exibido”.

²³⁶ VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. vol. 2. São Paulo: Axis Mundi Editora, 2003, p. 219 e 245.

Seguindo o dogma dos interesses de Carnelutti, a doutrina busca diferenciar ônus de obrigação em razão dos valores que representam. Para Durval Carneiro Neto²³⁷ “o ônus, voltado para a defesa de interesse próprio, distingue-se da obrigação, cujo descumprimento gera prejuízo a interesse alheio”. Em mesmo sentido, Vitor de Paula Ramos²³⁸ reconhece que quando o sujeito descumpra um dever, age ilícitamente, mas quando descumpra um ônus, não incorre em ilicitude e tem as consequências previstas na própria regra. Nesse diapasão, Fabiana Del Padre Tomé²³⁹ define ônus como um encargo para se atingir uma pretensão, mas adverte que para a Fazenda Pública a demonstração da prova será sempre um dever, tendo em vista o caráter vinculativo do lançamento e do ato de aplicação de penalidades, além da motivação, que é um dos elementos que formatam o ato administrativo.

A inversão do ônus da prova representaria para Eduardo Cambi²⁴⁰ uma técnica que visa à melhor adequação do procedimento às situações de direito material juridicamente tuteladas, servindo de mecanismo para promover o princípio da igualdade (v.g. a inversão do “ônus” nas relações de consumo).

Então o simples inadimplemento do ônus não se converteria em ilícito, pois geraria prejuízo apenas ao interesse próprio, o que equivaleria a uma "permissão negativa". Entretanto, no sentido apontado por Cambi, o “descumprimento do ônus” teria valor semântico de ilicitude em razão da necessidade cogente de cumpri-lo na defesa da igualdade processual, o que nos faz optar, em melhor terminologia semântica, pelo uso da expressão “dinamização da carga probatória” em lugar de inversão do ônus, quando se tratar de regra de juízo.

O caráter deontico das permissões negativas é elucidado por Lourival Vilanova²⁴¹:

A permissão negativa não confere competência, ou habilitação, ou um poder, no sentido do direito subjetivo, com conteúdo determinado, mas o facultamento genérico de fazer ou omitir o que não está positivamente, expressamente,

²³⁷ NETO, Durval Carneiro. *Processo, jurisdição e ônus da prova no direito administrativo*: um estudo sobre o dogma da presunção de legitimidade. Salvador: JusPodivm, 2008, p. 104.

²³⁸ Vitor de Paula Ramos ressalta que parcela da doutrina associa o ônus objetivo a um “ônus de direito material” e o ônus subjetivo ao “ônus de direito processual”, cujo inadimplemento em relação a este é que poderia acarretar situação desfavorável quanto à decisão negativa de mérito. (RAMOS, Vitor de Paula. *Ônus da prova no processo civil*: do ônus ao dever de provar. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 69 e 71).

²³⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 364.

²⁴⁰ CAMBI, Eduardo. *A prova civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 410.

²⁴¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 236.

diretamente vedado. Delimita, assim, a área da liberdade em sentido jurídico, a liberdade no interior de um ordenamento positivo.

Destaca-se também que a inexistência de uma norma sancionadora específica não retira da norma primária dispositiva a relação deonticamente estabelecida de obrigação, pois é o próprio legislador quem elege a classe de condutas para dominar as relações da realidade social. Nesse sentido, adotamos a tese de Tercio Sampaio²⁴², para quem o que define a juridicidade das normas jurídicas não é o elemento sancionador, mas o grau de institucionalização (consenso social presumido).

Do texto enunciado no § 1º do art. 373 do CPC/15: “poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso”, pode-se compreender que existe para o juiz um poder-dever²⁴³, que, uma vez atribuído, surge para o litigante não um ônus, mas um dever de apresentar a prova caso não se possa desincumbir nos termos do § 2º: “a decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil”.

Com relação à sanção processual pela negativa de exibição de coisa ou documento, que entendemos aplicável na dinamização da carga probatória, vale destacar a posição do STJ:

Pela Súmula 372/ STJ é vedada a aplicação de multa cominatória na ação de exibição de documentos. Todavia, em recente julgado (REsp 1.560.976/RJ, DJe 01.07.2019), entendeu a Quarta Turma, sob relatoria do Min. Luis Felipe Salomão, que é possível a imposição de multa no âmbito da ação cautelar quando a pretensão do autor não for buscar a exibição de documento específico, mas “a preponderância da obrigação de fazer, consistente no ato de identificação do usuário do serviço de internet”. Observa o Relator que a Terceira Turma, em outro julgado (REsp 1.622.483/SP, Rel. Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, DJe 18.05.2018), reconheceu a obrigação de identificação de autor de ato ilícito, através do endereço de IP (*Internet Protocol*) de usuário, ainda que em data anterior à Lei 12.965/2014 (Marco Civil da Internet).

²⁴² FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed., rev. e ampl. 2013, p. 79-83.

²⁴³ Nesse sentido, Lourival Vilanova adverte que se o juiz deixa de julgar (inverter o ônus-dever da prova para se obter decisão de mérito), alegando inexistência de norma específica, para o caso o sistema seria incompleto, o que não se coaduna com o imperativo constitucional de completude deontica. (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 208).

O Relator destacou que as peculiaridades do caso concreto constituem *distinguishing* apto a afastar a incidência da *ratio decidendi* da Súmula 372/STJ, inexistindo conflito com o parágrafo único do art. 400 do CPC/15.

Não se cogita supor, entretanto, que nos processos administrativos tributários possa o julgador administrativo aplicar as medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias previstas no parágrafo único do art. 400 do CPC/15 para exibição de documento ou coisa, salvo se houver expressa previsão na lei do ente estatal, em razão da autonomia federativa de autogestão e autorregulamentação de suas atividades.

Com a presente explicação, buscamos apenas demonstrar que a dinamização da carga probatória nos processos administrativos, com implicação de ordem deontológica no prescritivo da norma de decisão, encontra simetria no processo judicial. Contudo, a norma sancionadora do processo administrativo tributário não seria outra senão a do julgamento de improcedência de mérito da parte que se negou à apresentação da prova a que esteja obrigada por decisão de dinamização, mas com a ressalva feita anteriormente, de que é necessária a previsão expressa no ordenamento local.

2.5.2 Aspectos objetivo e subjetivo do ônus da prova

José Carlos Barbosa Moreira²⁴⁴ explica o caráter dúplice do ônus da prova, conforme já destacamos em outras passagens deste trabalho:

Fala-se, ao propósito, de ônus da prova, num primeiro sentido (ônus subjetivo ou formal) [...]. Cuida então a lei, em geral, de proceder a uma distribuição de riscos: traça critérios destinados a indicar, conforme o caso, qual dos litigantes terá de suportá-los, arcando com as consequências desfavoráveis de não se haver provado o fato que lhe aproveitava. Aqui também se alude ao ônus da prova, mas num segundo sentido (ônus objetivo ou material).

Ressaltam Lucas Buril de Macêdo e Ravi Peixoto²⁴⁵ que a parcela da doutrina que admite a existência dos dois sentidos para o ônus da prova, o faz sob duas perspectivas: no ônus subjetivo, a responsabilidade probatória seria das partes; quanto ao ônus objetivo, este

²⁴⁴ MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Temas de direito processual*: segunda série. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 74-75.

²⁴⁵ MACÊDO, Lucas Buril de Macêdo; PEIXOTO, Ravi. *Ônus da prova e sua dinamização*. 2. ed., rev. e atual. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 87.

atuaria como regra de julgamento, ou seja, regra dirigida ao julgador como mecanismo indispensável para solução das dúvidas, inclusive no caso das provas requeridas de ofício.

Leo Rosemberg²⁴⁶, crítico contumaz dessa divisão, considerava tal distinção um equívoco doutrinário, sustentando que não existe ônus objetivo sem uma relação processual subjetiva que dele deriva, logo seriam conceitos entrelaçados:

Se trata ciertamente de un error de concepto, causado por la denominación "carga objetiva de la prueba", cuando se objeta que no existe una carga objetiva sin relación subjetiva, esto es, sin una persona encargada de la prueba, y que es simplemente absurdo imaginarse una carga sin un portador de ésta.

Nessa mesma linha de pensamento, Lucas Buri de Macêdo e Ravi Peixoto²⁴⁷ apontam que pelo princípio da aquisição ou comunhão da prova, segundo o qual, a prova, uma vez produzida desgarra-se daquele que a produziu e se incorpora ao processo, tal premissa coaduna-se com a perspectiva procedimental do ônus da prova e com o viés democrático do processo, devendo a prova ser apresentada no momento da decisão, quando o magistrado avalia as provas carreadas nos autos independentemente de quem as trouxe. E arrematam dizendo que o ônus subjetivo é revelado na previsão contida no § 1º do art. 373 do CPC/15, já que “o juiz não tem condições de aplicar o ônus da prova em sentido objetivo sem que haja um sujeito a quem imputá-lo, o que faz as duas facetas da regra serem indissociáveis”.

Em posição contrária está Vitor de Paula Ramos, para quem só existe uma dimensão objetiva do ônus da prova, na medida em que a produção da prova relevante é um exercício regular do direito, sem qualquer consequência jurídica imediata necessariamente atrelada ao comportamento. Assim sendo, “pode-se afirmar, por conseguinte, que não existe no ordenamento jurídico brasileiro qualquer dimensão subjetiva do ônus da prova.”²⁴⁸

Apesar da divergência doutrinária quanto aos aspectos objetivo e subjetivo do ônus, ou da junção de ambos pela indissociável vinculação que há com o interesse das partes, Fredie Didier, Paula Sarno Braga e Rafael Alexandria Oliveira ressaltam que a regra de julgamento só se aplica em caso de insuficiência das provas trazidas pelas partes, logo, o ônus objetivo teria um caráter subsidiário em relação ao ônus subjetivo, aplicado para se evitar o *non liquet*:

²⁴⁶ ROSEMBERG, Leo. *La carga de la prueba*. 2. ed. Traducción Ernesto Krotosch. Buenos Aires: Júlio César Faria Editor, 2002, p. 42.

²⁴⁷ MACÊDO, Lucas Buri de Macêdo; PEIXOTO, Ravi. *Ônus da prova e sua dinamização*. 2. ed., rev. e atual. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 91-92.

²⁴⁸ RAMOS, Vitor de Paula. *Ônus da prova no processo civil: do ônus ao dever de provar*. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 90.

As regras processuais que disciplinam a distribuição do ônus da prova tanto são regras dirigidas às partes, na medida em que as orientam sobre o que precisam provar (ônus subjetivo), como também são regras de julgamento dirigidas ao órgão jurisdicional, tendo em vista que o orienta sobre como decidir em caso de insuficiência das provas produzidas (ônus objetivo).²⁴⁹

O debate doutrinário acerca da divisão do ônus em objetivo e subjetivo refere-se, em verdade, à distribuição da carga probatória e aos riscos a ela inerentes. Sob a perspectiva do nosso sistema de referência, conforme já tivemos a oportunidade de demonstrar, a norma jurídica estabelece em seu conseqüente implicacional relações intersubjetivas, logo, só podemos falar em caráter subjetivo do ônus da prova, que atua tanto na regra estática como, de forma subsidiária, na imposição das cargas probatórias dinâmicas pelo julgador, quando as provas apresentadas pelas partes não forem suficientes para o seu convencimento sobre a questão posta em juízo.

2.6 A TEORIA DAS CARGAS PROBATÓRIAS DINÂMICAS

Levando-se em conta que o princípio da igualdade pressupõe a distribuição isonômica dos riscos e das vantagens processuais, no sistema probatório tal premissa não pode ser afastada. O próprio Carnelutti²⁵⁰ já associava o conceito de ônus probatório ao de risco processual.

Em um mecanismo de distribuição de esforços probatórios, o juiz indica qual das partes corre o maior risco processual, seja pela falta ou insuficiência de provas, e a distribuição do ônus com base em critérios de “maior facilidade probatória” e “disponibilidade dos meios probatórios” acaba por representar muito mais uma garantia do que propriamente um ônus, com as ressalvas de que a referida técnica só se deve aplicar, de forma subsidiária, por ineficácia do critério subjetivo e não pode representar a manifestação de um poder

²⁴⁹ DIDIER Jr., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória*. vol. 2. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 108. Posição concordante se nota em Arthur Carpes, ao descrever que “se as regras da prova são instruídas para assegurar a igualdade das partes, fica fácil compreender as razões para a inaplicabilidade do critério ordinário de distribuição indicado nos incisos do art. 373, CPC, naqueles casos em que resta flagrante a desigualdade nos esforços de produção da norma.” (CARPES, Artur Thompsen. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 113).

²⁵⁰ CARNELUTTI, Francesco. *A prova civil*. 2. ed. tradução de Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2002, p. 256.

discricionário,²⁵¹ mas aplicação da regra de julgamento ancorada na proibição de um juízo *non liquet*.²⁵²

A doutrina reconhece que o paradigma da distribuição dinâmica da prova, segundo os critérios de maior facilidade probatória ou da impossibilidade de sua apresentação, teve seus primórdios com o jusfilósofo inglês Jeremías Bentham, ainda no início do século XIX, estudos retomados só recentemente, na Argentina, através das obras de Jorge Peyrano e outros.²⁵³

Jeremías Bentham²⁵⁴ argumentava que pela natureza das coisas e num sistema de justiça franca e simples, o ônus da prova deveria ser atribuído à parte que pudesse satisfazê-lo com maior certeza e menores inconvenientes. É essa natureza humana que invoca Cláudio Jannotti da Rocha²⁵⁵ para afirmar que o direito, reconhecendo a isonomia entre as pessoas, normatiza os fatos e, assim, cria regras para garantia da igualdade material efetiva.

Artur Carpes²⁵⁶ adverte, entretanto, que sua aplicação não se deve pautar apenas por princípios e postulados como o da colaboração processual, da boa-fé objetiva, da solidariedade e outros, mas por critérios objetivos normativamente regulados. Em mesmo sentido, Jorge Peyrano²⁵⁷ recomenda que não se perca de vista que qualquer construção sobre o sensível tema da distribuição do ônus da prova não pode resultar em conceitos subjetivos com abundante dose de discricionariedade.

²⁵¹ PEYRANO, Jorge Walter. Carga de la prueba. In: Silvia L. Esperanza... et. al. (coord.). *Elementos de derecho probatorio*. 1. ed. rev. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2017, p. 403.

²⁵² ROSEMBERG, Leo. *La carga de la prueba*. 2. ed. Traducción Ernesto Krotosch. Buenos Aires: Júlio César Faria Editor, 2002, p. 85.

²⁵³ PEYRANO, Jorge Walter. Carga de la prueba. In: Silvia L. Esperanza... et. al. (coord.). *Elementos de derecho probatorio*. 1. ed. rev. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2017, p. 396; e CARPES, Artur Thompsen. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 105.

²⁵⁴ BENTHAM, Jeremías. *Tratado de las pruebas judiciales*. Traducción Manuel Ossorio Florit. Buenos Aires: EJE, 1971, p. 149-150.

²⁵⁵ ROCHA, Cláudio Jannotti da. Uma interpretação constitucional do art. 383 da CLT. In: Marco Túlio Viana; Cláudio Jannotti da Rocha (coord.). *Como aplicar a CLT à luz da Constituição: alternativas para os que militam no foro trabalhista*. São Paulo: LTR, 2016, p. 343.

²⁵⁶ CARPES, Artur Thompsen. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 109.

²⁵⁷ PEYRANO, Jorge Walter. Carga de la prueba. In: Silvia L. Esperanza... et. al. (coord.). *Elementos de derecho probatorio*. 1. ed. rev. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2017, p. 402.

Cláudio Jannotti da Rocha²⁵⁸, em ensaio sobre as relações de trabalho, rechaça a ideia de uma igualdade meramente formal, concepção que adotamos para afirmar que só haverá um verdadeiro tratamento isonômico entre as partes processuais se consideradas as circunstâncias fáticas do caso. Assim diz o autor:

[...] havendo pessoas em situações fáticas distintas, a igualdade formal não é capaz de ofertar a busca pela igualdade material, pois como uma das partes encontra-se em situações de inferioridade, aquela que está abaixo merece receber um tratamento jurídico protetivo para assim ser alcançada a igualdade fática. Neste caso, pela desigualdade jurídica, alcança-se a amenização da desigualdade material, contexto em que surgem as normas equitativas.

A igualdade material a que se refere Cláudio Jannotti da Rocha elucida, em boa medida, a abertura semântica conferida pelo legislador ao ônus da prova, cuja incidência normativa revela o caráter de “cláusula geral” do art. 373, 1º do CPC/15.

2.6.1 Delimitação dos conceitos de carga estática e carga dinâmica da prova

Denomina-se carga estática do ônus probatório a previsão geral, abstrata e apriorística de que o encargo de provar determinado fato deve ser imposto à parte que, presumivelmente, dela se beneficiará, caso o alegado prevaleça, tanto em afirmação como em negação, na clássica definição de Leo Rosemberg.²⁵⁹

A configuração normativa do Código de Processo Civil de 1973 adotou no art. 333 o critério estático, demonstrando a preocupação do legislador com a segurança jurídica.²⁶⁰ Em suma, o réu possuía o ônus probatório apenas na defesa indireta do mérito.

A regulação da distribuição do ônus em razão direta com o interesse dos postulantes revelava o papel eminentemente instrumentalista do processo de então, já que “deixava ao

²⁵⁸ ROCHA, Cláudio Jannotti da. Uma interpretação constitucional do art. 383 da CLT. In: Marco Túlio Viana; Cláudio Jannotti da Rocha (coord.). *Como aplicar a CLT à luz da Constituição*: alternativas para os que militam no foro trabalhista. São Paulo: LTR, 2016, p. 344.

²⁵⁹ ROSEMBERG, Leo. *La carga de la prueba*. 2. ed. Traducción Ernesto Krotosch. Buenos Aires: Júlio César Faria Editor, 2002, p. 123.

²⁶⁰ Os princípios são deveres de otimização de que dependem as regras para terem eficácia (v.g. segurança jurídica = previsibilidade). Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 58.

juiz pouca ou nenhuma margem para construir disciplina diversa daquela caracterizada como a vontade da lei”.²⁶¹

A visão garantista podia ser vista no parágrafo único do art. 333 do CPC/73, que mesmo permitindo a livre convenção sobre o ônus probatório entre as partes, a considerava nula quanto aos direitos indisponíveis ou diante de excessiva dificuldade para alguma das partes.²⁶²

Como destaca Artur Carpes, a intenção do legislador de 1973 era nítida, ou seja, a de garantir imparcialidade no tratamento das partes e privilegiar a igualdade formal.²⁶³ Todavia, o pragmatismo processual por vezes produzia efeito exatamente o contrário, que suscitava inúmeras críticas por ignorar as peculiaridades do caso concreto, como as condições de hipossuficiência ou a impossibilidade ou excessiva dificuldade de apresentação das provas.

Destaca-se que, antes mesmo do CPC/15, a inversão do ônus da prova já tinha previsão expressa em alguns microsistemas processuais, como na Lei de Investigação de Paternidade, com a presunção de paternidade diante da recusa ao exame de DNA (art.2º-A da Lei 8.560/92, incluído pela Lei 12.004/09), no Código de Defesa do Consumidor, quando, a critério do juiz, seja verossímil a alegação dos fatos e hipossuficiente o consumidor (art. 6º, VIII), ou na inscrição da dívida ativa tributária, em que o ônus da prova negativa fica atribuído ao sujeito passivo ou ao terceiro que a aproveite (art. 204 do CTN e art. 3º da LEF).

Com a edição do CPC/15, o legislador cria uma possibilidade geral de dinamização da carga da prova no enunciado do art. 373, § 1º, quando “nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do *caput* ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário...”, pode o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído, com a ressalva contida no § 2º de que “não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil”.

²⁶¹ CARPES, Artur Thompsen. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 96.

²⁶² O negócio processual típico previsto no CPC/73, que permitia às partes convencionarem entre si a distribuição do ônus da prova, antes ou durante o processo, ficou mantido nos §§ 3º e 4º do artigo 373, do CPC/15.

²⁶³ CARPES, Artur Thompsen. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 98, revela que: “diante de tal contexto, que se revela similar em outros países, nasceram teorias que pugnavam pela relativização da regra legal. Uma delas – a teoria da dinamização dos ônus probatórios – consagrada principalmente na Argentina, ganhou terreno no âmbito doutrinário, legislativo e jurisprudencial no Brasil”.

2.6.2 Dinamização *ope legis* e dinamização *ope judicis*

A dinamização *ope legis* é uma determinação geral e abstrata de distribuição do ônus da prova, que cria regra especial, como ocorre, por exemplo, nas relações de consumo (art. 38 do CDC). Ocorre por escolha de política legislativa, é técnica de redimensionamento das regras do ônus da prova que visa a atender o princípio da adequação social.

Para Fredie Didier, Paula Sarno Braga e Rafael Alexandria Oliveira²⁶⁴, na dinamização *ope legis* não há uma inversão, mas tão somente uma exceção legal à regra geral de ônus da prova, que se configura como uma regra de julgamento: “o juiz observará se as partes se desincumbiram dos seus respectivos ônus processuais, só que, em vez de aplicar o art. 373 do CPC, aplicará o dispositivo legal específico”.

Um exemplo de dinamização *ope legis* é a do art. 38 do Código de Defesa do Consumidor, que atribui aprioristicamente o ônus da prova sobre a veracidade da informação a quem veicula campanha publicitária, promocional ou propaganda: “o ônus da prova da veracidade e correção da informação ou comunicação publicitária cabe a quem as patrocina”.

Na dinamização *ope judicis*, ao contrário, o aplicador da norma, por presunção legal relativa, com uso das máximas de experiência e considerando os princípios norteadores do processo: da igualdade substancial, do direito à ampla atividade probatória, do contraditório, da ampla defesa, da razoabilidade e da proporcionalidade, aplica o ônus subjetivo, determinando que a parte que melhores condições reúna apresente a prova, sem, contudo, incorrer em arbitrariedade.²⁶⁵

A temeridade de constringer a atividade probatória ao terreno da pura subjetividade, adverte Artur Carpes²⁶⁶, é o que contribuiu para o lento desenvolvimento da teoria da carga dinâmica da prova no Brasil. Mesmo assim, nota-se em algumas decisões esparsas, ainda na

²⁶⁴ DIDIER Jr., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória*. vol. 2. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 114.

²⁶⁵ Cf. RAMOS, Vitor de Paula. *Ônus da prova no processo civil: do ônus ao dever de provar*. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 55.

²⁶⁶ CARPES Artur Thompsen. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 108.

vigência do CPC/73, que os tribunais brasileiros já reconheciam a possibilidade de redistribuição do ônus processual da prova com base em princípios constitucionais.²⁶⁷

A garantia de um processo democrático, a partir da distribuição isonômica dos riscos processuais, é utilizada por Artur Carpes²⁶⁸ como base para a justiça das decisões e “configura um direito fundamental por servir de instrumento aos demais direitos fundamentais (materiais) e à própria observação dos valores constitucionais”.

O sentido substancial do princípio da igualdade descrito por Artur Carpes é explicado por Humberto Ávila²⁶⁹ como sendo a existência de um caráter dúplice: é formal e material ao mesmo tempo. O caráter formal do princípio da igualdade orienta que a lei seja aplicada perante todos; o caráter material, que seja aplicada de forma igual para todos.

A dinamização da carga probatória nos processos administrativos, assim como nos processos judiciais, com as ressalvas já apontadas, dar-se-á apenas pelo critério *ope judicis* e buscará fundamento de validade, de forma subsidiária, na cláusula geral enunciada no art. 373, § 1º do CPC/15.

Conforme Humberto Ávila, os princípios devem orientar a aplicação das regras em cada caso concreto,²⁷⁰ única razão que justifica a aplicação da carga dinâmica das provas nos processos da Administração, a despeito de inexistir tal previsão expressa nos Decretos 70.235/72 e 70.574/11 e na Lei 9.794/99, que regulam o processo administrativo tributário

²⁶⁷ A mesma justificativa parece válida com relação aos processos da Administração Pública. A *ratio decidendi* observada na jurisprudência do STJ à época do CPC/73, que fundamentou a aplicação das cargas dinâmicas ao caso concreto com base em princípios constitucionais (v.g. isonomia, devido processo legal, acesso à justiça, direito à prova e solidariedade), é razão para acreditar que a teoria da dinamização das provas possa também se aplicar aos processos administrativos, como se depreende do seguinte julgado do STJ: “[...] 45. Mesmo que a prova não incumbisse exclusivamente às rés, pode-se falar, no mínimo, em distribuição dinâmica do ônus da prova, que tem por fundamento a *probatio diabolica*, isto é, a prova de difícil ou impossível realização para uma das partes, e que se presta a contornar a teoria de carga estática da prova, adotada pelo art. 333 do CPC, que nem sempre decompõe da melhor forma o *onus probandi*, por assentar-se em regras rígidas e objetivas. Com base na teoria da distribuição dinâmica, o ônus da prova recai sobre quem tiver melhores condições de produzi-la, conforme as circunstâncias fáticas de cada caso. 46. Embora não tenha sido expressamente contemplada no CPC, uma interpretação sistemática da nossa legislação processual, inclusive em bases constitucionais, confere ampla legitimidade à aplicação dessa teoria, levando-se em consideração, sobretudo, os princípios da isonomia (arts. 5º, *caput*, da CF, e 125, I, do CPC/73), do devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF), do acesso à justiça (art. 5º XXXV, da CF) e da solidariedade (art. 339 do CPC/73), bem como os poderes instrutórios do Juiz (art. 355 do CPC/73)”. (REsp 1.286.704/SP, Rel. Nancy Andrighi, DJe 28.10.2013).

²⁶⁸ CARPES, Artur Thompsen. Apontamentos sobre a inversão do ônus da prova e a garantia do contraditório. In: Danilo Knijnik... et al. (coord.). *Estudos sobre o novo direito probatório*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 48.

²⁶⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 77-78.

²⁷⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios*. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 59.

federal. Notamos mesma lacuna normativa nas legislações dos demais entes da Federação, a exemplo da lei paulista 13.457/09, em cujo art. 19, *caput* consta apenas a regra estática: “as provas deverão ser apresentadas juntamente com o auto de infração e com a defesa, salvo por motivo de força maior ou ocorrência de fato superveniente”.

2.6.3 A dinamização da carga probatória e sua compatibilização com o direito a não autoacusação

O *nemo tenetur se detegere* ou direito a não autoacusação, não autoincriminação ou de permanecer calado, é princípio incorporado à Constituição Federal de 1988 no enunciado do art. 5º, LVIII: “o preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado”.

Em razão desta inescusável garantia do processo penal, dúvidas surgem se a dinamização da carga probatória não estaria ferindo a presunção de não culpabilidade no processo civil.

O CPC/15 enuncia em seu art. 378 que “ninguém se exime do dever de colaborar com o Poder Judiciário para o descobrimento da verdade”, mas, logo em seguida, estabelece no art. 379 os limites materiais a esse dever: “preservado o direito de não produzir prova contra si...”, ou seja, sob uma perspectiva mais apressada, o legislador, via lei ordinária, estaria alargando a garantia constitucional da não autoacusação e pondo em choque dois princípios basilares: de um lado, o direito fundamental à prova e à ampla defesa²⁷¹, e, de outro, o direito a não autoacusação.

Robert Alexy²⁷² orienta que, quando dois princípios fundamentais entram em colisão, é necessário avaliar qual deles, quando aplicado, fere com menor intensidade o outro. Explica que é necessário verificar primeiramente a adequação e a necessidade do conflito, ou seja, se de fato há um conflito, para, em seguida, aplicar a regra de ponderação:

²⁷¹ CARPES, Artur Thompsen. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 124: “o direito fundamental à prova (art. 5º, LV, CRFB) informa o modelo do direito fundamental ao processo justo e constitui, ao lado do direito fundamental à igualdade, a norma que pauta a dinamização do ônus probatório”.

²⁷² ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito*. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 85.

Os princípios são mandamentos de otimização. Como tais, são normas que ordenam que algo seja realizado em máxima medida relativamente às possibilidades reais e jurídicas. Isso significa que elas podem ser realizadas em diversos graus e que a medida exigida de sua realização depende não somente das possibilidades reais, mas também das possibilidades jurídicas. As possibilidades jurídicas da realização de um princípio são determinadas não só por regras, como também, essencialmente, por princípios opostos. Isso implica que os princípios sejam suscetíveis e carentes de ponderação. A ponderação é a forma característica da aplicação dos princípios.

Elucidando a referida regra de ponderação proposta por Alexy, Leonardo Greco²⁷³ é claro ao dizer que “o direito a não se autoincriminar, típico do Processo Penal, não pode ter o mesmo alcance no Processo Civil. A este se sobrepõe o dever de colaboração e de esclarecimento dos fatos em busca da verdade”.

Com a mesma clareza didática, a teoria das ponderações é explicada por Humberto Ávila²⁷⁴ como o dever de aplicação dos princípios aos casos concretos:

A diferença quanto ao modo de aplicação é a seguinte: enquanto as regras estabelecem mandamentos definitivos e são aplicadas mediante subsunção, já que o aplicador deverá confrontar o conceito de fato com o conceito constante da hipótese normativa e, havendo encaixe, aplicar a consequência, os princípios estabelecem deveres provisórios e são aplicados mediante ponderação, na medida em que o aplicador deverá atribuir uma dimensão de peso aos princípios diante do caso concreto.

Portanto, em nosso entendimento, salvo em situações concretas onde a dinamização da carga probatória possa, comprovadamente, causar dano irreparável ao direito da parte, o direito fundamental à prova e à ampla defesa devem sempre prevalecer (ponderação mais relevante), inclusive nos processos tributários.

2.6.4 Requisitos da hipótese de incidência da norma geral e abstrata de distribuição dinâmica da prova

O legislador de 2015 positivou no parágrafo 1º do artigo 373 do Código de Processo Civil, como regra de julgamento, uma verdadeira “cláusula aberta” de aplicação das cargas probatórias dinâmicas, a ensejar, no caso de insuficiência de provas aptas ao convencimento do julgador, decisão sobre quem deve apresentar as provas dos fatos controversos, e

²⁷³ GRECO, Leonardo. A busca da verdade e a paridade de armas na jurisdição administrativa. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, Campos, ano VII, n. 9, p. 128, dez. 2006.

²⁷⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios*. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 112.

estabeleceu quatro requisitos no antecedente desta norma geral e abstrata: (1) nos casos previstos em lei; (2) diante da impossibilidade ou excessiva dificuldade de cumprir o ônus estático previsto nos incisos do *caput*; (3) diante da maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário ao afirmado pela parte; e (4) desde que seja aberto o contraditório e fundamentada adequadamente a decisão.

O primeiro requisito não requer maiores comentários, pois havendo previsão legal específica, como ocorre nas relações reguladas pelo Código de Defesa do Consumidor, a regra geral do CPC/15 não tem aplicabilidade. Os outros três requisitos serão explanados nos tópicos que seguem.

2.6.4.1 A completude deôntica em Kelsen e a cláusula geral do art. 373, § 1º do CPC/15

A dogmática analítica das prescrições da regra geral estatuída no art. 373, § 1º do CPC/15, que ora chamamos de “cláusula aberta de dinamização da carga probatória”, requer a compreensão exata do conceito de “completude deôntica” em Kelsen.

As cláusulas fechadas ou casuísticas são aquelas regras que enumeram as hipóteses em que devem, objetivamente, ser aplicadas, como ocorre nas disposições do Código de Defesa do Consumidor. Já, as cláusulas gerais ou abertas, estas se direcionam a resolver o problema das lacunas no direito e encontram justificação na teoria da completude deôntica do sistema, conforme definiu Hans Kelsen²⁷⁵:

A aplicação da ordem jurídica vigente não é, no caso em que a teoria tradicional admite a existência de uma lacuna, logicamente impossível. Na verdade, não é possível, neste caso, a aplicação de uma norma jurídica singular. Mas é possível a aplicação da ordem jurídica – e isso também é aplicação do direito.

Judith Martins-Costa²⁷⁶ define cláusula geral como “um enunciado normativo caracterizado pela intencional imprecisão dos termos descritos da *fattispecie* que contém e pela ausência de pré-determinação rígida da consequência que está conectada à previsão normativa”.

²⁷⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 273.

²⁷⁶ MARTINS-COSTA, Judith. *Modelos de direito privado*. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 43.

Jorge Peyrano²⁷⁷ refere-se a uma cláusula de sistema fundamentada na ideia de completude do sistema jurídico, consistindo no argumento de que sempre haverá uma disposição jurídica que se aplique a casos não individualmente regradados, onde haja lacunas.

Em construção hermenêutica similar aos citados autores, Tercio Sampaio assenta que “o conceito de lacuna é um conceito relacional”²⁷⁸, aquilo que Karl Engisch definiu como “faltas ou falhas de conteúdo de regulação jurídica para determinadas situações de facto”²⁷⁹, exatamente o que dispõe a regra geral de carga probatória dinâmica prevista no art. 373, § 1º do CPC/15, cuja aplicação no direito administrativo, eleitoral, trabalhista, tributário, etc., depende estritamente do caso concreto em consonância ao que determinam os princípios e postulados do sistema.

Aliás, o próprio sistema já indica os caminhos que materializam a completude deôntica, quando estabelece no art. 4º da LINDB (Decreto-Lei 4.657/42) que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”, e o CTN, como regra geral tributária, em seu art. 108, que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente decidirá com emprego da analogia, dos princípios gerais e da equidade.

O princípio da ampla defesa e a cláusula geral do art. 373, § 1º do CPC/15 se encarregam de completar o sistema probatório.

Elucidada a teoria da completude deôntica, teremos agora maior facilidade na compreensão das hipóteses da cláusula geral de dinamização das cargas probatórias, o que faremos a seguir.

2.6.4.2 Impossibilidade ou excessiva dificuldade de apresentação da prova

²⁷⁷ PEYRANO, Jorge Walter. Carga de la prueba. In: Silvia L. Esperanza... et. al. (coord.). *Elementos de derecho probatorio*. 1. ed. rev. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2017, p. 412-413.

²⁷⁸FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed., rev. e ampl. 2013, p. 189.

²⁷⁹ ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 6. ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, p. 279.

Dada a recepção pelo ordenamento brasileiro da teoria subjetiva da carga estática da prova, desenvolvida por Leo Rosemberg²⁸⁰ e Gian Antonio Micheli²⁸¹, a impossibilidade ou excessiva dificuldade de cumprir o encargo probatório deve ser manifestada pelas próprias partes no exercício do contraditório, modernamente entendido como valor fonte²⁸² do processo. No contraditório é que as partes terão a oportunidade de enfrentar os fatos afirmados, debater sobre todas as questões e justificar suas dúvidas e eventuais deficiências, o que está ancorado na ideia central de excessiva dificuldade traduzida como prova impossível ou diabólica.

Jorge Peyrano adverte que, diante da situação em que a obrigatoriedade da regra estática seja de impossível realização por uma das partes, tal fato poderá acarretar vantagem processual à parte adversa, ou um juízo *non liquet*. Nesse sentido, a distribuição da carga probatória contribui para melhor integração e desenvolvimento do processo. Mais que distribuir, repartir as consequências da falta de provas deve ser uma preocupação do julgador.²⁸³ Objetivar a flexibilização das cargas probatórias diante de provas impossíveis, possibilita ao julgador utilizar de meios para evitar que injustiças aconteçam.²⁸⁴

As situações que configuram impossibilidade ou excessiva dificuldade não podem ser confundidas, entretanto, com comodidade ou desinteresse da parte, que dariam azo à aplicação da regra de juízo com base no critério estático do ônus da prova. As situações desfavoráveis devem ser cabalmente demonstradas, debatidas e contraditadas na oportunidade em que as partes têm de se manifestar, cabendo ao julgador assegurar que o contraditório se desenvolva de forma regular, apto à comprovação dos fatos e elucidação da verdade, conforme pondera Michele Taruffo:

Desde el punto de vista epistemológico es necesario que el juez disponga de poderes, de iniciativas instructoras que pueda utilizar en cada ocasión en la cual la

²⁸⁰ ROSEMBERG, Leo. *La carga de la prueba*. 2. ed. Traducción Ernesto Krotosch. Buenos Aires: Júlío César Faria Editor, 2002, p. 123.

²⁸¹ MICHELI, Gian Antonio. *La carga de la prueba*. Traducida por Santiago Sentís Melendo. Bogotá: Editorial Temis, 1989, p. 103.

²⁸² Hermes Zaneti Jr. ressalta que a Constituição Federal de 1988, ao incluir em seu texto diversos princípios do direito processual, que antes não estavam de forma expressa (v.g. devido processo legal), ou que tinham abrangência limitada (v.g. contraditório), assumiu expressamente uma postura garantista, com isso o contraditório passa a ser visto em uma acepção mais ampla, como direito de influência e dever de debate. (ZANETI JR., Hermes. *A constitucionalização do processo*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 179-180).

²⁸³ PEYRANO, Jorge Walter. Carga de la prueba. In: Silvia L. Esperanza... et. al. (coord.). *Elementos de derecho probatório*. 1. ed. rev. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2017, p. 405-407.

²⁸⁴ PEYRANO, Jorge Walter. Carga de la prueba. In: Silvia L. Esperanza... et. al. (coord.). *Elementos de derecho probatório*. 1. ed. rev. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2017, p. 410.

iniciativa de las partes no le ofreció los instrumentos de conocimiento para llegar a la averiguación de los hechos.²⁸⁵

Fredie Didier, Paula Sarno Braga e Rafael Alexandria Oliveira²⁸⁶ fazem importante distinção entre prova impossível e prova negativa, destacando que nem toda prova impossível se refere a fato negativo e nem todo fato negativo é impossível de ser provado. Demandando prova negativa, a comprovação da “não-dívida”, por exemplo, é provada por certidão negativa emitida pelo fisco, logo, não se configura como prova impossível neste caso.

A imposição da prova diabólica a uma das partes, ainda na vigência do CPC/73, já era considerada pelo STJ como motivação suficiente para inversão do ônus da prova, pela técnica de distribuição dos esforços probatórios com base no risco processual e nos princípios constitucionais, como se observa do REsp 883.656/RS, cujo excerto em seus pontos principais transcrevemos:

[...] 2. O regime geral, ou comum, de distribuição da carga probatória assenta-se no art. 333, *caput*, do Código de Processo Civil. Trata-se de modelo abstrato, apriorístico e estático, mas não é absoluto, que, por isso mesmo, sofre abrandamento pelo próprio legislador, sob o influxo do ônus dinâmico da prova, com o duplo objetivo de corrigir eventuais iniquidades práticas (a *probatio diabolica*, p. ex., a inviabilizar legítimas pretensões, mormente dos sujeitos vulneráveis) e instituir um ambiente ético-processual virtuoso, em cumprimento ao espírito e letra da Constituição de 1988 e das máximas do Estado Social de Direito. 3. No processo civil, a técnica do ônus dinâmico da prova concretiza e aglutina os cânones da solidariedade, da facilitação do acesso à Justiça, da efetividade da prestação jurisdicional e do combate às desigualdades, bem como expressa um renovado *due process*, tudo a exigir uma genuína e sincera cooperação entre os sujeitos na demanda. 4. O legislador, diretamente na lei (= *ope legis*), ou por meio de poderes que atribui, específica ou genericamente, ao juiz (= *ope judicis*), modifica a incidência do *onus probandi*, transferindo-o para a parte em melhores condições de suportá-lo ou cumpri-lo eficaz e eficientemente, tanto mais em relações jurídicas nas quais ora claudiquem direitos indisponíveis ou intergeracionais, ora as vítimas transitam no universo movediço em que convergem incertezas tecnológicas, informações cobertas por sigilo industrial, conhecimento especializado, redes de causalidade complexa, bem como danos futuros, de manifestação diferida, protraída ou prolongada [...]. REsp n. 883.656/RS, rel. Min. Herman Benjamin, DJ de 28.2.2012. (sem grifos no original)

É oportuno esclarecer que, nos termos do § 2º do art. 373 do CPC/15, a decisão que dinamizar a carga da prova não pode gerar situação em que, a desincumbência do encargo

²⁸⁵ TARUFFO, Michele. *Proceso e decisión: lecciones mexicanas de derecho procesal*. Barcelona: Marcial Pons, 2012, p. 70.

²⁸⁶ DIDIER Jr., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória*. vol. 2. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 115.

pela parte, seja impossível ou excessivamente difícil de cumprimento pela outra parte, gerando assim uma prova diabólica reversa, como já fora advertido por Leonardo Greco²⁸⁷.

Nesse caso, em respeito à isonomia na distribuição dos riscos processuais, deve o juiz aplicar a regra de julgamento com base no critério estático previsto nos incisos do *caput*.

O grau de importância da vedação à prova diabólica reside na proteção aos direitos fundamentais, garantia que impede a imposição de encargos probatórios capazes de gerar desequilíbrios irremediáveis na relação processual. Tomando como exemplo o processo penal, pronunciou a 1ª Turma do STF, no HC 73.338/RJ, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 13/08/1996, que o réu não tem a obrigação de provar a própria inocência, ou seja, não se pode exigir de alguém o ônus da prova daquilo que não fez.

2.6.4.3 Facilidade de obtenção da prova do fato contrário

Maior facilidade de obtenção da prova ou posse dos meios cognitivos aptos a produzi-la, como o acesso a informações pessoais, documentais, arquivos de sistemas informatizados, objetos, locais, contratos, operações financeiras e etc., são pressupostos que devem ser analisados conjuntamente com o item anterior (prova impossível), pois como o sistema processual brasileiro adotou a regra estática de distribuição do ônus, a dinamização da carga só é possível diante da insuficiência de provas, ou seja, só se aplica de forma subsidiária.

Lembra Jorge Peyrano²⁸⁸ que o conceito de “facilidade probatória” veio da reforma processual civil espanhola e do projeto do Código Modelo para América Latina em matéria de processos coletivos desenvolvido pelo Instituto Iberoamericano de Derecho procesal, em cujo artigo 12 prescreve: “la carga de la prueba incumbe a la parte que posea conocimientos científicos, técnicos o informaciones específicas sobre os hechos, o mayor facilidade para su demostración”. É certo que vigora, nesse ponto, o dever de colaboração processual para elucidação dos fatos.

²⁸⁷ GRECO, Leonardo. A verdade no estado democrático de direito. In: Gilmar Ferreira Mendes e Rui Stoco (org.). *Doutrinas essenciais: direito civil parte geral*. vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 499.

²⁸⁸ PEYRANO, Jorge Walter. Carga de la prueba. In: Silvia L. Esperanza... et. al. (coord.). *Elementos de derecho probatorio*. 1. ed. rev. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2017, p. 399-400.

No processo civil brasileiro, o art. 77, I e II do CPC/15 prescreve que as partes e todos aqueles que de qualquer forma participem do processo têm o dever de “expor os fatos em juízo conforme a verdade” e “não formular pretensão ou de apresentar defesa quando cientes de que são destituídas de fundamento” e, ainda, nos termos do art. 341, deve o “réu manifestar-se precisamente sobre as alegações de fato constantes da petição inicial, presumindo-se verdadeiras as não impugnadas”, sob pena de presunção de veracidade.²⁸⁹

Percebe-se aí a consagração do princípio da colaboração em nosso sistema processual civil, como, aliás, enuncia expressamente o art. 6º: “todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”, princípio que o próprio Código associa a dois outros: a duração razoável do processo (cf. art. 5º, LXXVIII da CF/88) e a primazia pela decisão do mérito.

No efetivo contraditório lastreado no dever de cooperação das partes está o instrumento processual para se conhecer as fontes das provas, que permita ao julgador atribuir o ônus de forma diversa caso não possua informações suficientes para seu convencimento.

Conforme ressaltam Marinoni e Arenhart²⁹⁰, o direito de não produzir provas contra si (art. 379, *caput* do CPC/15) está muito longe de um direito de mentir em juízo, de forma que, diante da omissão em colaborar com o julgador, o direito prevê inúmeras hipóteses de presunções em desfavor daquele que se nega a colaborar com a elucidação dos fatos (v.g. arts. 385, § 1º, 386 e 400 do CPC/15 e os arts. 231 e 232 do CC).

No processo administrativo tributário, como a fase litigiosa é instaurada pelo ato-impugnação interposto pelo sujeito passivo contra a acusação promovida pelo ato-lançamento, através do veículo introdutor do fato-conflito,²⁹¹ a Administração estará sempre no polo ativo da relação jurídica processual, mas que nem por isso se deixe de aplicar os conceitos acima desenvolvidos.

²⁸⁹ MARINONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova e convicção*. 4. ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 183.

²⁹⁰ MARINONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova e convicção*. 4. ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 186.

²⁹¹ CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. atual. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 100.

Geraldo Ataliba²⁹² destacava que o procedimento administrativo (processo em nossa concepção) não existe se não previsto em lei e que o direito de petição do contribuinte terá sempre um conteúdo mínimo, de exigir que a Administração se pronuncie sobre o que foi postulado. Nesse ponto, os conceitos de prova diabólica ou maior facilidade de apresentação de provas e melhor conhecimento sobre os fatos alegados pela parte contrária, possíveis de se obter através do contraditório substancial, ganham enorme relevo, pois não se concebe a possibilidade de exação fiscal sem a apresentação de provas do ilícito tributário e a garantia do contraditório.

2.6.4.4 Os deveres de abertura do contraditório e de fundamentação adequada das decisões

O § 1º *in fine* do art. 373, do CPC/15 determina que “poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído”. São disposições que estabelecem a obrigatoriedade de abertura do contraditório prévio e o dever de fundamentação adequada da decisão de dinamização da carga probatória, na esteira do que prevê o art. 93, IX da Constituição de 1988.²⁹³

João Batista Lopes²⁹⁴, ainda durante as discussões sobre a elaboração do anteprojeto daquilo que viria a ser o novo Código de Processo Civil, já manifestava preocupação com a abertura discricionária que poderia estar sendo criada com a ideia de uma cláusula geral de dinamização da carga probatória:

Se considerarmos a virtude semântica do termo discricionário, geralmente associado à ideia de conveniência e oportunidade, por influência do direito administrativo, a resposta será, inquestionavelmente, negativa. É que, a atividade probatória não se rege pela conveniência ou oportunidade, mas sim, pelo critério da necessidade e interesse. O *thema probandum* consiste, precisamente, nos fatos que precisam ser

²⁹² ATALIBA, Geraldo. Princípios do procedimento tributário. In: Péricles Luiz M. Prade e Célio B. de Carvalho. *Novo processo tributário*. São Paulo: Resenha tributária, 1975, p. 22.

²⁹³ “Art. 93, IX - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação”.

²⁹⁴ LOPES, João Batista. Ônus da prova e teoria das cargas dinâmicas no novo código de processo civil. In: *Revista de Processo*. vol. 204, p. 231-242, fev. 2012.

provados, não ficando à mercê da conveniência ou oportunidade. Caso se pretenda, porém, designar por atividade.

A correta motivação das decisões é condição inafastável de sua validade, seja nos processos judiciais ou administrativos, cuja ausência, além de acarretar nulidade processual, demonstra claras expressões de pura arbitrariedade.²⁹⁵ É com mesmo pensamento que Michele Taruffo²⁹⁶ manifesta sua preocupação: “todos los hechos principales y secundarios, todas las pruebas favorables o contrarias, todos los juicios de valor formulados de la forma en la que haya sido, ya sea en derecho, en la decisión de derecho o en la decisión fáctica, todos deben ser incluidos”.

No ideário sugerido por Michele Taruffo, o modelo processual inaugurado com o CPC/15 dá um passo adiante, alinhando-se aos ditames constitucionais, quando dispõe em seu art. 489, § 1º que:

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Marcelo Abelha²⁹⁷ enuncia que o dever de fundamentação adequada das decisões, conforme positivado no art. 489, § 1º do CPC/15, pode ser analisado sob três prismas: (1) do ponto de vista técnico, permite-se identificar e cumprir com precisão o objeto decidido, favorecendo o contraditório, a ampla defesa e a revisão dos julgados; (2) do ponto de vista político, demonstra a legitimidade das decisões e evidencia a imparcialidade, a independência

²⁹⁵ CARPES, Artur Thompsen. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 179.

²⁹⁶ TARUFFO, Michele. *Proceso e decisión: lecciones mexicanas de derecho procesal*. Barcelona: Marcial Pons, 2012, p. 103.

²⁹⁷ ABELHA, Marcelo. *Manual de direito processual civil*. 6. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 54-55.

do julgador, o respeito à legalidade e ao processo dialógico; e (3) do ponto de vista democrático, evidencia o exercício dos poderes democráticos, que devem refletir a soberania popular. Em mesma linha cognitiva está o entendimento de Ada Pellegrini Grinover²⁹⁸: “a garantia do contraditório está à base da regularidade do processo e da justiça das decisões. Trata-se de garantia fundamental de imparcialidade, legitimidade e correção da prestação estatal”.

Não é outro o pensamento de Leonardo Zehuri Tovar²⁹⁹ ao asseverar que as dimensões democrática e política das decisões, que visam a afastar as discricionariedades e arbitrariedades, se revelam no princípio da fundamentação adequada:

Estado democrático de direito não coaduna com subjetivismos, muito menos com discricionariedade que descamba para arbítrio, advindo daí a necessidade de prestação de contas por parte do juiz. Decisão democrática é decisão que se justifica perante as partes e perante o direito. Logo, a fundamentação da decisão judicial possui invariavelmente uma dimensão política, o que significa que não deverá ela estar lastreada em argumentos de política. Muito ao contrário, para fins de preservação da autonomia do direito, não há outro percurso senão aquele que prima pela integridade [...].

A preocupação dos citados autores contra as arbitrariedades é evidenciada na função de controle das decisões, só possível a partir da fundamentação adequada, conforme explica Danilo Knijnik³⁰⁰:

Especificamente quanto ao controle do juízo, a ideia de fundamentação como processo de racionalização jurídica se estende para a formação de dogmática jurídico-probatória, exigindo um conjunto de categorias e processos técnicos que auxiliem no controle, o quanto possível, dos subjetivismos que incidem na formação do juízo de fato. Mais do que isso, tal perspectiva demonstra que uma ideia de livre convencimento do juiz como convencimento alheio às regras não pode ser metodológica ou cientificamente aceita, por inibir o aparelhamento teórico capaz de fazer frente às delicadas contingências do juízo de fato.

Com relação aos processos administrativos, Odete Medauar³⁰¹ reconhece que “na época atual, ressaltam-se as tentativas de fazer coincidir a realidade social e o conteúdo das decisões administrativas”. O interesse público deve estar demonstrado nos atos da Administração e

²⁹⁸ GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília/DF: Gazeta Jurídica, 2018, p. 23.

²⁹⁹ TOVAR, Leonardo Zehuri. Teoria do direito e decisão judicial: elementos para a compreensão de uma resposta adequada. In: Lênio Luiz Streck (coord.). *Hermenêutica, teoria do direito e argumentação*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2020, p. 182.

³⁰⁰ KNIJNIK, Danilo. Ceticismo fático e fundamentação teórica de um direito probatório. In: Danilo Knijnik... et al. (coord.). *Estudos sobre o novo direito probatório*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 25.

³⁰¹ MEDAUAR. *O direito administrativo em evolução*. 2. ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 230.

essa mudança associa-se ao decréscimo da discricionariedade. A discricionariedade será afastada (senão, minimizada) na medida em que as decisões administrativas forem adequadamente fundamentadas, a exemplo do que prescreve a legislação do processo civil.

Com a costumeira sabença, Celso Antônio Bandeira de Mello observa que a desatualizada Lei 9.784/99, que regula o processo no âmbito da Administração Pública Federal, dispõe em seu art. 2º, parágrafo único, inciso VII que nos processos administrativos serão observados, dentre outros critérios, o da “indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão”, mas no art. 50 contradiz tal entendimento, ao estatuir que os atos administrativos devem ser motivados nas hipóteses ali elencadas, levando a supor que nas demais hipóteses a motivação estaria dispensada.³⁰² Redação da qual discorda o ilustre administrativista, justificando sua posição na teoria dos motivos determinantes, que “uma vez anunciados pelo agentes os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato só será válido se estes realmente ocorreram e o justificam”.³⁰³

O Decreto 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo tributário da União, em seu art. 31 define que “a decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências”. Pelas disposições literais deste regramento, bastaria que a decisão contivesse os fundamentos legais (dispositivos de lei) e o relatório resumido para que a decisão fosse considerada fundamentada. Contudo, pelo crivo das prescrições do art. 489, § 1º, I do CPC/15: “não se considera fundamentada qualquer decisão... que se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida”, entendemos que seria nula uma decisão nesses moldes, se não enfrentasse cada uma das razões sobre cada fato apresentado.

³⁰²MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 411.

³⁰³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 412.

É nesse mesmo sentido a fala de Leonardo Zehuri Tovar³⁰⁴, ao advertir que decidir é diferente de escolher as disposições legais que se adaptam à conveniência do caso:

Decisão é ato de responsabilidade política (Dworkin) e como tal, deve reconstruir a história institucional do caso concreto, o que é feito pelo conhecido relatório sentencial. A fundamentação, como direito fundamental que é (art. 93, IX, CF), constitui elemento para o Estado Democrático de Direito, uma verdadeira condição de possibilidade da decisão e não uma mera justificativa de razões subjetivamente elencadas para a tomada de decisão, de forma que não se pode mais dizer que o juiz primeiro “pensa” no dispositivo e depois “pensa” nos fundamentos capazes de lhe dar sustentação.

A Lei 13.457/99, que regula o processo administrativo tributário do Estado de São Paulo, em seu art. 2º, *caput* dispõe de forma ainda mais genérica: “o processo administrativo tributário obedecerá, entre outros requisitos de validade, os princípios da publicidade, da economia, da motivação e da celeridade, assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, sem definir que “outros requisitos de validade” seriam esses.

Fundamentados nos princípios balizadores do processo civil e no postulado da democratização do processo, com a oferta das garantias da ampla defesa, da ampla atividade probatória, do devido processo legal e da participação em contraditório substancial, legitima-se também a teoria do processo administrativo, dando maior consciência à natureza pública das normas administrativas processuais.³⁰⁵ O efetivo contraditório e a fundamentação adequada das decisões de dinamização da carga probatória, nos termos dos arts. 373, § 1º *in fine* e 489, § 1º do CPC, são ações que deverão minimizar os riscos de arbitrariedades e garantir decisões mais justas no processo administrativo tributário.

2.6.5 Momento da decisão de dinamização da carga probatória

Por ausência de disposição expressa na legislação processual brasileira, fica uma importante indagação: qual seria o exato momento de aplicação da carga probatória dinâmica?

³⁰⁴ TOVAR, Leonardo Zehuri. Teoria do direito e decisão judicial: elementos para a compreensão de uma resposta adequada. In: Lênio Luiz Streck (coord.). *Hermenêutica, teoria do direito e argumentação*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2020, p. 278.

³⁰⁵ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. vol. I. 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 120.

Jorge Peyrano³⁰⁶, discorrendo sobre a distribuição dos riscos processuais, afirma que as disposições sobre o *ônus probandi* são muito mais regras de decisão do que propriamente regras de direito material, já que são utilizadas pelo julgador apenas em caso de insuficiência das provas livremente apresentadas pelas partes.

Interessa-nos, neste momento, trazer a posição contrária de Artur Carpes³⁰⁷, pelas razões que expõe:

A dinamização, quando determinada previamente no início da fase instrutória, proporciona colheita mais vigorosa de provas. Isto porque as partes, conhecendo suas respectivas necessidades probatórias, reunirão todas as suas forças a fim de evitar o risco da sucumbência decorrente de eventual não esclarecimento dos fatos. Prestigia-se, assim, o direito fundamental ao contraditório e o direito fundamental à prova.

A resposta fica ainda mais nítida se analisarmos a parte final do § 1º do art. 373 do CPC/15, ao dispor que “deverá (o juiz) dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído”, sendo este o momento mais adequado para que se possa exercer o direito ao contraditório com vistas a se desincumbir do ônus, o que coincide com a fase de saneamento e organização do processo.³⁰⁸

Se o contraditório substancial e a motivação adequada são pressupostos fundamentais de validade e justiça das decisões, não nos parece razoável crer que a decisão sobre a dinamização da carga probatória, cuja justificação está calcada exatamente na distribuição isonômica dos esforços e riscos processuais, possa ocorrer somente na última fase do processo, ou seja, no momento da decisão.³⁰⁹

³⁰⁶ PEYRANO, Jorge Walter. La regla de la carga de la prueba enfocada como norma de clausula del sistema. In: Silvia L. Esperanza... et. al. (coord.). *Elementos de derecho probatório*. 1. ed. rev. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2017, p. 414.

³⁰⁷ CARPES, Artur Thompsen. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 174-175.

³⁰⁸ CARPES, Artur Thompsen. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 177.

³⁰⁹ Sobre o que é o contraditório substancial, define Carlos Alberto Álvaro de Oliveira que “torna-se palpável a insuficiência do conceito do contraditório, tal como geralmente entrevisto na doutrina brasileira, ou seja, como mera ciência bilateral dos atos do processo e possibilidade de contraditá-los. Tal concepção, convém sublinhar, encontra-se ainda fortemente atrelada ao prejuízo antigo de que o direito deveria ser dito exclusivamente pelo Juiz, sem a interferência das partes. O princípio deve ter por conteúdo também a oportunidade concedida às partes para se manifestarem, em prazo razoável, sobre todas as questões de fato e de direito essenciais para a decisão da causa, pouco importando que seu exame decorra de decisão voluntária do órgão judicial, ou por imposição da regra *iura novit cúria*”. (OLIVEIRA. Carlos Alberto Álvaro de. O juiz e o princípio do contraditório. In: *Revista de Processo*. vol. 71, p. 195, jul. 1993).

É farta a jurisprudência nacional acatando inúmeros recursos por infringência ao contraditório substancial, inclusive em instrução probatória, como no seguinte julgado:

DIREITO CONSTITUCIONAL, ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. DESAPROPRIAÇÃO. LAUDO PERICIAL. EFETIVO CONTRADITÓRIO. NÃO OBSERVÂNCIA. NULIDADE DA PERÍCIA. 1. O laudo pericial de avaliação do imóvel expropriado é peça fundamental na ação de desapropriação, devendo a sua produção observar o princípio do contraditório, nos termos do art. 431-A do CPC. Do descumprimento da norma processual infere-se o prejuízo para a parte que não foi intimada para acompanhar os trabalhos do perito do juízo. 2. A decisão agravada não rebateu os vícios apontados pelo agravante em sua impugnação ao laudo pericial. Não é suficiente propiciar à parte oportunidade de produzir suas alegações e acostar documentos ao processo se o julgador se queda silente diante de tais peças processuais. O princípio do contraditório, em sua dimensão substancial, garante à parte efetiva participação na elaboração das decisões judiciais. 3. Agravo de instrumento a que se dá provimento, à unanimidade. (TJ-PE – AI: 3963557 PE, Relator: José Viana Ulisses Filho, Data de Julgamento: 02/12/2015, 1ª Câmara Regional de Caruaru – 1ª Turma, Data de Publicação: 08/01/2016).

No processo administrativo tributário, o contraditório substancial deve ocorrer a partir do ato-impugnação contra o ato-lançamento de ofício e em todas as fases processuais,³¹⁰ podendo a decisão que dinamizar a carga probatória se dar em todo o curso processual, desde que devidamente fundamentada e respeitado o contraditório.

Contudo, nos procedimentos administrativos de fiscalização, quando só há participação do fisco, a produção probatória normalmente ocorre sem exercício do contraditório, não assistindo razão para qualquer inversão do ônus.

2.6.6 Recorribilidade das decisões de dinamização da carga probatória

Os recursos estão intimamente ligados à noção de ampla defesa, pois a mesma não pode ser vista sob o ângulo apenas da persuasão do julgador, mas quanto aos argumentos e afirmações das partes. Não possuem qualquer correlação com o “duplo grau de jurisdição”, haja vista que alguns recursos são julgados pelo próprio órgão prolator da decisão (v.g. embargos de declaração, embargos infringentes da LEF e recurso inominado dos Juizados Especiais).³¹¹

³¹⁰ Cf. FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 62-63.

³¹¹ JORGE, Flávio Cheim. *Teoria geral dos recursos cíveis*. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 48-50.

O art. 1.015 do CPC/15 enumera as hipóteses do recurso de agravo de instrumento contra as decisões interlocutórias, e, no inciso XI, prevê a sua interposição contra as decisões que determinarem a dinamização da carga probatória. Cabe agravo de instrumento contra as decisões interlocutórias que versarem sobre: “XI - redistribuição do ônus da prova nos termos do art. 373, § 1º.”

Discussão surgiu se da interpretação do citado inciso, só caberia o recurso de agravo na hipótese de aplicação da inversão do ônus ou se também da negativa do pedido.

Em decisão datada de 17/09/2019, a Terceira Turma do STJ manteve o precedente sobre a não taxatividade do rol do art. 1.015 do CPC/15 e acrescentou que a recorribilidade da decisão de dinamização da carga probatória ocorre nos dois sentidos, tanto na concessão quanto na negação da medida:

POSSIBILIDADE. HIPÓTESE DE CABIMENTO QUE ABRANGE QUAISQUER MODIFICAÇÕES JUDICIAIS DO ÔNUS DA PROVA AUTORIZADAS PELO LEGISLADOR OU FUNDADAS EM DISTRIBUIÇÃO DINÂMICA. RECURSO CABÍVEL DAS DECISÕES INTERLOCUTÓRIAS QUE DEFEREM E DAS QUE INDEFEREM A REDISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL PREJUDICADO. 1- Ação proposta em 22/05/2014. Recurso especial interposto em 20/07/2018 e atribuído à Relatora em 06/05/2019. 2- O propósito recursal é definir se a decisão interlocutória que indefere o requerimento de inversão do ônus da prova em ação de consumo é imediatamente recorrível por agravo de instrumento com fundamento no art. 1.015, XI, do CPC/15. 3- É cabível o agravo de instrumento nas hipóteses de distribuição judicial do ônus da prova, seja nas situações em que há inversão autorizada pelo legislador (p. ex., art. 6º, VIII, do CDC, combinado com art. 373, §1º, primeira parte, do CPC/15), seja com base na cláusula aberta de distribuição dinâmica do art. 373, §1º, segunda parte, do CPC/15, tratando-se de regras de instrução com as quais o julgador deve se preocupar na fase instrutória. Precedente. 4- A partir do exame dos arts. 1.015, XI, e 373, §1º, ambos do CPC/15, as decisões interlocutórias que deferem e também as decisões que indeferem a modificação judicial do ônus da prova são imediatamente recorríveis por agravo de instrumento, tendo em vista que o conteúdo normativo da referida hipótese de cabimento - "versar sobre redistribuição do ônus da prova nos termos do art. 373, §1º" - não foi objeto de limitação pelo legislador. 5- O provimento do recurso especial por um dos fundamentos torna despiciendo o exame dos demais suscitados pela parte. Precedentes. 6- Recurso especial conhecido e provido. (REsp 1802025/RJ, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 17/09/2019, DJe 20/09/2019).

As legislações processuais administrativas dos entes políticos nacionais ainda carecem desta fundamental peça recursal. Portanto, não se concebe a possibilidade de dinamização da carga probatória nos processos da Administração Pública sem que antes ocorra uma completa atualização dessas leis administrativas, incluindo a sua recorribilidade, condição inexorável da ampla defesa e do devido processo legal.

2.7 O DIREITO FUNDAMENTAL À PROVA

O art. 5º, LV da Constituição da República define que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Nessa perspectiva, o direito à prova, capaz dar efetividade às tutelas de direito material, com justiça e celeridade, surge como elemento intrínseco do contraditório e da ampla defesa, assegurando às partes o direito de participação ativa nas atividades do processo, cooperando (art. 6º do CPC/15)³¹² com o órgão julgador na busca de uma decisão integral de mérito e em tempo razoável (art. 4º do CPC/15)³¹³.

As regras de distribuição estática do ônus da prova, como se via na codificação processual civil revogada, perdem espaço com a dinamicidade das cargas probatórias, em perfeita consonância com o viés democrático do processo constitucional. Assim, como sinaliza Leonardo Greco³¹⁴, as regras sobre distribuição do ônus da prova “não podem mais ser vistas como sagradas, já que a busca da verdade se torna cada vez mais essencial à garantia de um processo equânime. Se as provas estão em poder do demandado, pode ser um ônus excessivo ao autor produzi-las”.

Cláudio Jannotti da Rocha³¹⁵ ratifica que “a Constituição da República representa um marco civilizatório, democrático e social do país, que tem o ser humano como centro convergente, servindo de base sólida para a construção da cidadania [...]”.

Nesse sentido, o direito fundamental à ampla atividade probatória se revela como princípio constitucional, manifestação democrática do princípio da ampla defesa, sendo, portanto, um princípio que rege o processo administrativo tributário, conforme será explicado no próximo capítulo.

³¹² “Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”.

³¹³ “Art. 4º As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa”.

³¹⁴ GRECO, Leonardo. A busca da verdade e a paridade de armas na jurisdição administrativa. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, Campos, ano VII, n. 9, p. 128, dez. 2006.

³¹⁵ ROCHA, Cláudio Jannotti da. Uma interpretação constitucional do art. 383 da CLT. In: Marco Túlio Viana; Cláudio Jannotti da Rocha (coord.). *Como aplicar a CLT à luz da Constituição*: alternativas para os que militam no foro trabalhista. São Paulo: LTR, 2016, p. 338.

CAPÍTULO III

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

3.1 DEFINIÇÃO E ESTRUTURA LÓGICA DO ATO ADMINISTRATIVO

Para atingirmos o objeto da hipótese apresentada na introdução deste trabalho: aplicação da carga probatória dinâmica nos processos administrativos tributários como garantia de maior efetividade da jurisdição, necessário compreendermos melhor a estrutura que compõe o processo administrativo tributário, englobando os atos, os lançamentos, os procedimentos, a lide, a relação jurídica, a coisa julgada e a jurisdição administrativa.

Celso Antônio Bandeira de Mello³¹⁶ conceitua o ato administrativo em sentido amplo como sendo qualquer manifestação da Administração Pública, os atos gerais e abstratos, a exemplo dos regulamentos, das instruções gerais, dos contratos, etc., e, em sentido estrito, representa:

Declaração unilateral do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos complementares da lei (ou, excepcionalmente, da própria Constituição, aí de modo plenamente vinculado) expedidos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

Entretanto, para que o ato seja perfeito, válido e eficaz, ou seja, que tenha sido proferido segundo as regras de competência do direito, ingresse no sistema através de enunciado novo (norma geral e concreta ou individual e concreta) e preencha as condições necessárias para a produção de efeitos, necessário que sejam observados os seus elementos ou requisitos estruturantes.

A doutrina costuma definir os requisitos do ato administrativo como sendo: sujeito, forma, objeto, motivo e finalidade, alguns ainda acrescentam a vontade, mas não são definições uníssonas quanto às terminologias empregadas.

³¹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 394.

Para Hely Lopes Meirelles,³¹⁷ ato administrativo é “toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou por si própria”. Em resumo, são os atos de fala deônticos da Administração.

Importante ressaltarmos que os vícios do ato administrativo podem atingir todos os requisitos e ensejam a sua nulidade, conforme dispõe a Lei de Ação Popular (art. 2º da Lei 4.717/65)³¹⁸, podendo se configurar em abuso de poder, tipificado penalmente como excesso de poder ou desvio de finalidade.³¹⁹

Excesso de poder ocorre quando a autoridade, embora competente para a prática do ato, excede nos limites permitidos por lei, incidindo em crime de abuso de autoridade (Lei 13.869/19). Ocorre desvio de finalidade quando a autoridade, mesmo sendo competente e atuando nos limites da lei, pratica o ato por motivos ou com fins diversos dos objetivados pela lei ou exigidos pelo interesse público (art. 2º, “e” e parágrafo único, “e” da Lei 4.717/65). A propósito, o STF já reconheceu que o desvio de finalidade do ato administrativo caracteriza nulidade absoluta e é passível de reconhecimento a qualquer tempo.³²⁰

Quanto à dogmática dos atos administrativos, a doutrina classifica-os como atos gerais ou individuais; atos internos e externos; atos de império, de gestão ou de expediente; atos simples, compostos e complexos; atos constitutivos, declarativos, modificativos, extintivos, alienativos ou abdicativos, dentre outras classificações, detalhamento que foge ao escopo principal deste trabalho.

³¹⁷ MEIRELLES, Hely, Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 43. ed. Atualizado por José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 178.

³¹⁸ “Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de: a) incompetência; b) vício de forma; c) ilegalidade do objeto; d) inexistência dos motivos; e) desvio de finalidade. Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas: a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou; b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato; c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo; d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido; e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência”.

³¹⁹ MEIRELLES, Hely, Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 43. ed. Atualizado por José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 120.

³²⁰ STF/AI 781259 RS. DJe 27.12.2013.

Iremos aqui nos concentrar nas definições de Celso Antônio Bandeira de Mello³²¹, que classifica os requisitos do ato administrativo em dois grupos: (1) elementos, que representam a realidade intrínseca do ato; e (2) pressupostos do ato, que se subdividem em pressupostos de existência e pressupostos de validade. No próximo subtópico será explicado cada requisito do ato administrativo.

3.1.1 Elementos do ato administrativo

Os elementos configuram a norma geral e concreta ou individual e concreta representante do ato administrativo, que contém os seus requisitos intrínsecos. Os elementos do ato são: o conteúdo e a forma.

3.1.1.1 Conteúdo

Conteúdo, designado por alguns autores como objeto, ou motivo, para Fabiana Del Padre Tomé³²², é a decisão tomada pela autoridade pública que se amolda na previsão abstrata da lei, para estabelecer deonticamente uma relação de causalidade entre o fato jurídico (decisão) e seu efeito (obrigação, autorização, criação, modificação ou comprovação de situações jurídicas sob a tutela do Estado).

É a medida que produz alteração na ordem jurídica. É, na essência, o próprio ato administrativo.³²³

O conteúdo do ato está diretamente relacionado com a competência e o grau de poder atribuído por lei ao agente administrativo.³²⁴ Está presente na norma concreta que constitui o ato administrativo e contém, além do fato jurídico narrado, os sujeitos da relação e a eficácia deonticamente modalizada pelo direito positivo.

³²¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 400.

³²² TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 353.

³²³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 401.

³²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 907.

3.1.1.2 Forma

É o revestimento exterior do ato administrativo, podendo, às vezes, não vir expresso na lei, sem que isso represente a sua desnecessidade.³²⁵ Forma é o suporte físico do enunciado linguístico do ato, que não se confunde com a formalidade do ato. Forma é a tinta na folha de papel, ou o arquivo digital, quando falamos em documento eletrônico.

Formalidade é desinência do rito, é o procedimento que deve ser seguido pelo sujeito competente na produção do ato administrativo, conforme prescrito na regra de competência.

A enunciação-enunciada evidencia os traços de espaço, pessoa e tempo da enunciação do ato administrativo, e pode revelar se as formalidades foram obedecidas ou não. Assim, podemos analisar se o procedimento fiscal adotado para confeccionar o auto de infração foi o correto ou se é anulável.³²⁶

3.1.2 Pressupostos do ato administrativo

Os pressupostos do ato administrativo se subdividem em pressupostos de existência e pressupostos de validade. São requisitos extrínsecos do ato, que lhe conferem existência e validade.

3.1.2.1 Pressupostos de existência

Os pressupostos de existência do ato administrativo são representados pelo objeto e pela pertinência à função administrativa.

³²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 402.

³²⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 353.

3.1.2.1.1 Objeto

É aquilo sobre o que o ato dispõe ou reporta. Não é um elemento do ato porque não o integra, por isso Celso Antônio Bandeira de Mello³²⁷ o separa do conteúdo.

O decreto de exoneração de servidor já falecido ou a inscrição cadastral concedida a contribuinte sem estabelecimento são exemplos de atos com conteúdo, porém, ineficazes por inexistência de objeto.

Na concessão de licença ambiental de Área de Preservação Permanente, o objeto deste ato administrativo é a respectiva APP, cujo interesse público reside na necessidade de preservação do que ali se encontra: fauna, flora, matas, nascentes, etc.

3.1.2.1.2 Pertinência à função administrativa

Se o ato for emanado de autoridade administrativa incompetente, por certo será um ato ou fato jurídico, mas não um ato da Administração.

A despeito de não provirem de entidades estatais, os atos praticados por pessoas investidas temporariamente de alguma função pública, como os delegatários e concessionários públicos, nesse curto período, serão tidos como administrativos, porquanto sejam entidades paraestatais.³²⁸ O mesmo não se pode dizer do permissionário de uso de bem público, pois este age em nome próprio.

3.1.2.2 Pressupostos de validade

Os pressupostos de validade do ato administrativo são competência, motivo, motivação (fundamentação), formalidades (rito), finalidade e causa.

³²⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 403.

³²⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 404.

3.1.2.2.1 Competência

É um pressuposto subjetivo e se refere ao sujeito encarregado de produzir o ato, cuja competência deve estar previamente estabelecida nas regras de estrutura do sistema.

Um agente afastado temporariamente de suas funções por motivo de férias ou qualquer outra razão, por exemplo, não será competente para a prática de ato administrativo, logo, esse vício identificado no pressuposto normativo será a causa de sua anulabilidade.

Quando o CTN define no art. 142 que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento...”, ao mesmo tempo, já define a competência e o conteúdo do ato-lançamento.

3.1.2.2.2 Motivo

É um pressuposto objetivo e deve ser entendido como o objeto empírico de interesse público a ser perseguido pela Administração, expressamente previsto em lei quando falamos de ato vinculado, ou, implícito nas regras gerais do ordenamento, se tratamos de ato discricionário.

Motivo é o pressuposto de fato que autoriza ou determina a prática do ato, por isso não pode ser considerado como elemento intrínseco, mas exterior ao ato,³²⁹ e não se confunde com a motivação (fundamentação). Desta forma, a arrecadação de tributos e regulação do mercado, através do combate à sonegação fiscal, são motivos do ato-lançamento tributário, realizado por autoridade administrativa competente.

3.1.2.2.3 Motivação ou fundamentação

³²⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 405.

Hely Lopes Meirelles³³⁰ faz necessária distinção ao descrever que a motivação foi alçada à categoria de requisito do ato administrativo pela lei do processo administrativo federal (art. 50 da Lei 9.784/99)³³¹, e se refere à exposição por escrito dos fatos e fundamentos jurídicos que autorizam ou determinam a realização do ato, ou seja, é a justificação do ato. E conclui dizendo que, ao contrário do motivo, que pode eventualmente ser discricionário, a motivação do ato será sempre vinculada e obrigatória, por aplicação conjunta dos princípios do direito de petição (art. 5º, XXXV da CF/88) e da moralidade administrativa (art. 37, *caput* da CF/88).

Motivação é a justificação, é a descrição em linguagem competente das razões fáticas e jurídicas que autorizam ou determinam a produção do ato administrativo, podendo ser visualizada no antecedente da norma concreta representativa do ato administrativo.

3.1.2.2.4 Formalidades

As formalidades representam a sequência dos atos que deve o agente executar, por imposição normativa, para a enunciação do ato administrativo. São procedimentos regulares estabelecidos no consequente da regra geral e abstrata de competência, podendo também advir de outras normas de conduta, como alguma norma concreta de decisão superior que lhe ordene a prática de determinado ato específico.

Como exemplo, temos o ato-lançamento tributário, que normalmente só será expedido depois de uma série de outros atos preparatórios, como a lavratura do termo de início de

³³⁰ MEIRELLES, Hely, Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 43. ed. Atualizado por José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2018, pp. 183.

³³¹ “Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública; IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório; V - decidam recursos administrativos; VI - decorram de reexame de ofício; VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo. § 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato. § 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados. § 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito”.

fiscalização, a intimação para apresentação e exibição de livros e documentos fiscais, os atos de coleta de provas e etc.

A falta de fundamentação adequada do ato administrativo, mandamento constitucional cf. art. 93, IX da CF/88, enseja a sua nulidade (v.g. art. 3º, “d” da Lei 4.717/65).

Conforme dispõe o art. 53 da Lei 9.784/99, que se aplica por subsidiariedade às três esferas de poder, a Administração possui o poder-dever de anular seus próprios atos, quando eivados de vícios (v.g. sem fundamentação adequada) que os tornem nulos.³³²

3.1.2.2.5 Finalidade

Finalidade é o bem jurídico perseguido pelo agente público, ou seja, é o resultado legalmente previsto com a prática do ato, estando intrinsecamente ligado aos pressupostos de competência e interesse público.

É, portanto, decorrente do objeto, a exemplo das licenças referentes às APP's, cuja finalidade é a preservação ambiental.

A ausência de requisitos do ato administrativo pode levar à sua nulidade, muitas vezes associada a desvios de finalidade e, a depender da gravidade do caso, a desvios de poder, implicando em responsabilização civil e criminal, conforme adverte Alexandre Santos de Aragão.³³³ Exemplo disso é quando a autoridade superior transfere funcionário público para prestar serviço em localidade distante da sua, sem nenhuma motivação justa, mas apenas por razões amesquinhas de interesse unicamente pessoal.

³³² Nesse sentido é a jurisprudência do STF: “Súmula 473: A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revoga-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

³³³ “Todo ato administrativo deve atender à finalidade expressa ou implícita na norma atributiva de competência, e, caso não a atenda, estar-se-á diante do vício conhecido como desvio de poder, que ocorre não apenas quando o ato não visa a qualquer interesse público – no exemplo clássico da desapropriação para prejudicar um inimigo político –, mas, também, nos casos em que a lei fixa determinada finalidade pública a ser atingida e o caso visa à outra, ainda que ambas sejam de interesse público. Ex.: se a norma legal dispõe que os estabelecimentos comerciais poder ser fechados por razões sanitárias, a Administração Pública não poderá fechá-los em razão do não pagamento de tributos”. (ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 158).

3.1.2.2.6 Causa

Fabiana Del Padre Tomé³³⁴ não considera a causa como um requisito do ato administrativo, mas uma conexão lógica entre o evento social e a norma individual e concreta representativa do ato administrativo, ou seja, a causa é uma relação de adequação.

Parece ser esse o mesmo entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello, quando leciona que é no âmbito da causa que o Poder Judiciário decidirá sobre a validade do ato administrativo, examinando-o quanto à razoabilidade e proporcionalidade da medida adotada, princípios reguladores da atuação estatal, pois é na proporcionalidade que se aferirá se a providência tomada diante de certo fato se manteve dentro dos limites razoáveis necessários para atender à finalidade ou se o agente exorbitou de sua competência legal.³³⁵ Valendo-se, neste caso, daquele brocardo, de que ao particular é permitido tudo aquilo que o ordenamento não lhe proíba, mas, ao agente público, somente o que a lei autoriza.

3.1.3 Atributos do Ato Administrativo

Atributos são as qualidades iminentes aos atos administrativos, que os diferenciam dos atos privados e colocam os interesses públicos em patamar de supremacia frente aos interesses puramente privados.

Sem previsão expressa no ordenamento, tais atributos decorrem do próprio Estado Democrático de Direito e são classificados pela doutrina como: presunções de legitimidade e veracidade, imperatividade e autoexecutoriedade.

3.1.3.1 Presunções de legitimidade e veracidade

³³⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 354.

³³⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 416-419.

Traçados no capítulo 2 os contornos da “presunção legal como sucedâneo de prova”, relevante trazer agora as considerações de Pedro Lameirão³³⁶ sobre o dogma da “presunção relativa das Certidões de Dívida Ativa”, momento em que o autor busca diferenciá-las:

Com efeito, no caso da CDA, é difícil identificar um fato primário a ser comprovado por meio de raciocínio presuntivo – sendo mais difícil ainda delimitar sua extensão, mas certamente não se vislumbra a presença de um fato secundário, vinculado ao fato primário, a ser comprovado diretamente pela parte interessada.

Nesta linha de raciocínio, basta o surgimento do veículo introdutor contendo o enunciado descritivo da norma individual e concreta da dívida ativa, em cujo antecedente vislumbramos o fato-prova do crédito tributário definitivamente constituído, valorado pela dita presunção relativa de certeza e liquidez prevista nos arts. 204 do CTN e 3º da LEF, mas que em nada se assemelha às presunções *juris tantum* da teoria das provas, simplesmente por inexistir um fato probando, do qual se possa presumir a ocorrência do fato não provado.

A rigor, o único fato existente e provado no iter processual é o crédito tributário constituído pelo lançamento, considerado definitivo em razão da “coisa julgada administrativa”, ou preclusão administrativa na dicção de Ada Pellegrine Grinover, que adiante veremos com maior acuidade. Trata-se, pois, de aplicação de uma disposição legal substantiva.

Celso Antônio Bandeira de Mello³³⁷ define a presunção de legitimidade como a qualidade da qual revestem os atos administrativos, de se presumirem verdadeiros e em conformidade com o direito, até prova em contrário.

Se na presunção da prova é imperiosa a existência de um fato jurídico secundário devidamente provado, adverte Pedro Lameirão³³⁸, que “não aparenta apropriado afirmar o mesmo em relação à presunção de veracidade e legitimidade da CDA”.

Com efeito, a parte que dela se beneficia não está satisfazendo seu *onus probandi*, nem provando um fato secundário específico.

³³⁶ LAMEIRÃO, Pedro. *A emancipação dos fatos no processo judicial tributário*. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 158.

³³⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 427.

³³⁸ LAMEIRÃO, Pedro. *A emancipação dos fatos no processo judicial tributário*. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 167.

Apesar disso, é certo que a presunção de veracidade a favor da Administração Pública afeta de modo desigual a distribuição do ônus da prova, quando inclui no polo passivo os administradores e sócios da pessoa jurídica e lhes atribui o ônus de apresentar a prova negativa capaz de desconstituir o fato do qual são acusados.

Hely Lopes Meirelles³³⁹ elucida a questão ao afirmar que as presunções de legitimidade e veracidade do ato administrativo guardam estreita ligação com o princípio da legalidade, intrínseco às atividades estatais (art. 37 da CF), que, nos Estados de Direito, informa toda e qualquer atuação governamental. Isto implica em dizer que os fatos alegados pela Administração se reputam válidos e verdadeiros somente quando não forem ilididos por prova em contrário, ou, em outras palavras, a incumbência do ônus de provar a invalidade do ato administrativo será sempre do administrado. Daí o art. 19, II da CF/88 proclamar que um ente político da República não pode negar fé aos documentos emitidos pelos demais entes; ou que atestados, certidões, declarações e atos notariais, por serem emanados de agentes públicos e, por essa razão, gozarem de fé pública, não podem ser recusados por possuírem presunção *juris tantum* de legitimidade e veracidade.

A posição dominante no STF tem sido no sentido de reconhecer a inversão do ônus da prova determinada pela presunção relativa de veracidade dos atos administrativos, como se observa do seguinte excerto:

PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM* DE VERACIDADE DAS INFORMAÇÕES OFICIAIS PRESTADAS PELA AUTORIDADE APONTADA COMO COATORA E DAS DECLARAÇÕES EMANADAS DE AGENTES PÚBLICOS. As informações que a autoridade apontada como coatora prestar em mandado de segurança, bem assim as declarações oficiais que agentes públicos formularem no exercício de seu ofício, revestem-se de presunção relativa (*'juris tantum'*) de veracidade, devendo prevalecer até que sobrevenha prova juridicamente idônea, em sentido contrário, que as desautorize. Doutrina. Precedentes. Declaração subscrita por agente público atestando a ciência inequívoca, pelo impetrante, do início dos trabalhos de vistoria. Presunção de veracidade não ilidida no caso em exame. (...)" (MS 24.307/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DF de 09/02/2007).³⁴⁰

³³⁹ MEIRELLES, Hely, Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 43. ed. Atualizado por José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 187-188.

³⁴⁰ Cf. AI-Agr 375124/MG, Rel. Min. Celso de Mello; RTJ 132/1185, Rel. Min. Octavio Gallotti; HC 55.437/ES, Rel. Min. Moreira Alves; HC 58.903/MG, Rel. Min. Cunha Peixoto; HC 64.424/RJ, Rel. Min. Néri da Silveira; HC 69.236/PR, Rel. Min. Paulo Brossard; HC 74.107/SP, Rel. Min. Maurício Corrêa; HC 74.457/RN, Rel. Min. Néri da Silveira; HC 80.448/RN, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; HC 84.077/BA, Rel. Min. Gilmar Mendes; RHC 82.345/RJ, Rel. Min. Maurício Corrêa.

Alguns autores, como Durval Carneiro Neto³⁴¹, associam a presunção de legitimidade ao direito material (objeto lícito) e a presunção de veracidade ao direito processual (teoria das provas), entretanto, destacamos que, para uma parcela relevante da doutrina, a exemplo de Celso Antônio Bandeira de Mello,³⁴² não há qualquer distinção entre ambas, ou, simplesmente, não existe uma presunção de veracidade, mas apenas a presunção de legitimidade do ato administrativo, que é decorrente do próprio Estado Democrático de Direito. Mesma posição é defendida por Alexandre Santos de Aragão³⁴³, que justifica a inexistência da presunção de veracidade por decorrência dos princípios do devido processo legal e da obrigatoriedade de motivação prévia dos atos administrativos.

Alexandre Santos de Aragão³⁴⁴ ainda ressalta que a antiga construção doutrinária de que não seria a Administração obrigada a provar a legalidade de seus atos ou a ocorrência dos fatos por ela, ou em decorrência dela, alegados, é uma aplicação exageradamente ampla da presunção de veracidade, já que tal princípio deve ser visto sempre à luz do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

3.1.3.2 Imperatividade

Imperatividade, na dicção de Hely Lopes Meirelles,³⁴⁵ é o atributo segundo o qual todo ato administrativo deve ser cumprido enquanto não retirado do sistema por anulação ou revogação, mesmo porque as manifestações de vontade do Poder Público trazem em si a presunção de legitimidade.

É atributo decorrente da lei, que estabelece uma relação de causalidade deôntica entre Administração e administrados, impondo coercitivamente o dever de atendimento voluntário ou mediante execução forçada da medida imposta.

³⁴¹ NETO, Durval Carneiro. *Processo, jurisdição e ônus da prova no direito administrativo*: um estudo sobre o dogma da presunção de legitimidade. Salvador: JusPodivm, 2008, p. 178-181.

³⁴² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 427.

³⁴³ ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 90.

³⁴⁴ ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 164.

³⁴⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 43. ed. Atualizado por José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 190.

3.1.3.3 Autoexecutoriedade

A autoexecutoriedade consiste no poder que possui a Administração de exigir do administrado o imediato cumprimento de seus atos, independentemente de prévia autorização judicial.³⁴⁶ Mas, ressalta-se, de antemão, que existem limites a esse exercício, que não pode ser absoluto, visto que se submete ao contraditório e ao devido processo legal (art. 5º, LIV e LV da CF/88). É atributo que guarda relação direta com o princípio da eficiência.

Celso Antônio Bandeira de Mello³⁴⁷ decompõe esse atributo em dois outros: exigibilidade e executoriedade, sendo este afeto à prerrogativa que possui a Administração de compelir materialmente o administrado à realização de determinada obrigação, como ocorre na interdição de serviços, no embargo de obras ou na intimação para exibição e apresentação de livros e documentos fiscais, e, aquele, ligado ao poder de exigir apenas o cumprimento voluntário da obrigação.

As atividades do fisco são dotadas de autoexecutoriedade, na medida em que suas intimações devem ser cumpridas pelos contribuintes, na forma e no prazo da lei.

3.2 O ATO-LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O artigo 142, *caput* do CTN prescreve que:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

E o parágrafo único do mesmo artigo define que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Ou seja, define o lançamento como procedimento administrativo e, logo em seguida, o qualifica como

³⁴⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 43. ed. Atualizado por José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 191.

³⁴⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 428.

ato administrativo. Percebemos daí que o lançamento não escapa aos vícios da vaguidade e ambiguidade.

A plurivocidade semântica da expressão “lançamento tributário” é demonstrada no contexto da linguagem e em razão do seu uso, podendo significar: (i) a ação ou (ii) o efeito de escriturar livros contábeis e fiscais; (iii) o valor declarado ou escriturado; (iv) o cálculo apto a apurar a liquidez do crédito ou débito;³⁴⁸ (v) o procedimento administrativo realizado pela autoridade competente para constituir o crédito tributário (art. 142 do CTN); (vi) o ato-norma administrativo ou norma individual e concreta do tributo (art. 145, *caput* do CTN); (vii) os fatos jurídicos descritos no antecedente e no conseqüente da norma individual e concreta, frutos da subsunção; (viii) a norma individual e concreta expedida pelo contribuinte nos chamados lançamentos por homologação (art. 150 do CTN); e (ix) o ato-norma administrativo de inscrição do crédito tributário em dívida ativa (art. 204 do CTN).³⁴⁹

Paulo de Barros Carvalho³⁵⁰ propõe o estudo do lançamento tributário nos moldes da teoria dos atos administrativos, justificando sua escolha na maior amplitude dos debates sobre o tema e nas possibilidades que se abrem para a solução dos problemas relacionados à constituição e validade do crédito tributário. Nessa ordem, assim o define:

Lançamento tributário é o ato administrativo, da categoria do simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

Com relação aos elementos constitutivos do ato administrativo “lançamento tributário”, (i) “conteúdo” é o fato social e a relação jurídica estabelecida, descritos na norma individual e concreta que o representa; e (ii) “forma” é o suporte físico que contém o enunciado linguístico referente ao conteúdo, podendo estar no veículo introdutor “auto de infração” (de ofício) ou “nota fiscal/declaração” (por homologação).

Sobre os pressupostos de existência e validade do ato-lançamento, (iii) “objeto” é a matéria tributável (*v.g.* comércio, serviços, renda, etc.) ; (iv) “competência” é o poder-dever privativo atribuído à autoridade fiscal pelas normas de estrutura do sistema; (v) “motivo” é o

³⁴⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 108.

³⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 445.

³⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 464.

atributo empírico de interesse público, *i.e.*, arrecadação de tributos e regulação de mercado; (vi) “motivação” é formada pelos fundamentos de validade, prescritos na lei e descritos no fato-prova em sentido estrito; (vii) “formalidade” é o rito prescrito no art. 142 do CTN e na norma estatal instituidora do tributo, visíveis na enunciação-enunciada; e (viii) “finalidade” é o objetivo final almejado, *i.e.*, atender direta ou indiretamente aos interesses da sociedade.

Decompondo o fato-lançamento enquanto norma jurídica tributária (produto do ato-lançamento), Eurico de Santi³⁵¹ explica que “na hipótese desta norma individual e concreta, verifica-se a motivação do ato-norma de lançamento, o enunciado do motivo, *i.e.*, a descrição do fato jurídico tributário” e, “na consequência, verificamos a relação jurídica tributária intranormativa que veicula o crédito tributário (na linguagem do CTN) em sentido estrito”, cuja estrutura lógica básica é a seguinte: “se H, então C”.

Com escólio nas lições de Geraldo Ataliba³⁵², ressaltamos a atecnia do termo empregado pelo legislador de 1965, que, ao utilizar a expressão “fato gerador”, em verdade, quis dizer “hipótese de incidência”, aquela prevista no antecedente da norma geral e abstrata da regra-matriz, que se deve enquadrar ao “fato imponível” para que dele surja o ato-lançamento. Assim dizia o ilustre professor:

Na verdade, como h.i., é um conceito (legal), não tem nem pode ter as características do objeto conceituado (descrito), mas recolhe e espelha certos caracteres, isolados do estado de fato conceituado, dele extraídos, na medida necessária ao preenchimento da função técnico-jurídica que lhe é assinalada, como categoria jurídica conceitual-normativa.

No rito comunicacional do direito, ao descrever a linguagem do fato social aos seus interlocutores, a autoridade fiscal, em termos práticos, acaba por realizar o enquadramento do critério material (verbo + complemento), do critério espacial e do critério temporal à linguagem prevista na lei tributária, que em estrutura formalizada representa: $H_t \equiv C_m(v.c).C_e.C_t$.

Donde “H_t” é a hipótese de incidência, “C_m” o critério material, “v” o verbo (*v.g.* circular), “c” o complemento (*v.g.* mercadoria), “C_e” o critério espacial, “C_t” o critério temporal e “.” o sinal conjuntor ou *functor* de multiplicação.

³⁵¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 177.

³⁵² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 17. tir. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 61.

Ao mesmo tempo, pelo poder-dever que a lei lhe confere, a autoridade fiscal realiza a imputação deôntica da relação tributária, que em notação simbólica significa: $Cst \equiv Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)$.

“Cst” é o conseqüente da norma tributária, “Cp” o critério pessoal, “Sa” o sujeito ativo da relação tributária, “Sp” o sujeito passivo da relação tributária, “Cq” o critério quantitativo, “bc” a base de cálculo, “al” a alíquota e “.” o multiplicador elemento conjuntivo. “D” é o *functor* interproposicional de dever-ser, que age sobre toda a estrutura normativa do ato-lançamento.

A conjunção desses dados referenciais nos dá a regra-matriz de incidência tributária:

$$D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$$

3.3 PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

Conforme explicaremos de forma detalhada no próximo tópico, será adotada neste trabalho a concepção dogmática de Elio Fazzalari, que considera procedimento como um conjunto de atos pré-ordenados voltados à obtenção de determinado resultado previsto lei.

Eurico de Santi³⁵³ considera procedimento administrativo “como fato jurídico, componente necessário do fato jurídico suficiente, fonte material do ato-norma administrativo, que realizado por autoridade competente, faz ingressar no sistema uma norma jurídica válida”.

Embora nas expressões coloquiais do dia a dia administrativo sempre se utiliza o termo “processo” para denotar tanto o conjunto de atos da administração, sem qualquer natureza jurisdicional, como os que encerram algum tipo de litígio, para os fins deste trabalho é fundamental a correta classificação, demonstrando que a prova serve de motivação necessária a todo e qualquer ato administrativo, mas o emprego das cargas probatórias dinâmicas ocorre apenas nos processos (litigiosos).

Processo é o instrumento para a solução de controvérsias, enquanto procedimento, no campo do direito administrativo, se refere ao ato administrativo, podendo assumir variadas

³⁵³ SANTI, Eurico de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 81.

feições consoante a natureza ou a finalidade da função administrativa, conforme vem advertindo James Marins.³⁵⁴

Embora Paulo de Barros Carvalho³⁵⁵ não faça qualquer distinção entre procedimento e processo administrativo, por considerar processo como adstrito à jurisdição judicial (art. 5º, XXXV da CF/88), importa-nos destacar em sua dicção a natureza jurídica que dá aos procedimentos como atos de subsunção legal. Eis a fala do autor:

O procedimento administrativo tributário se consubstancia numa sucessão de atos tendentes a exercer o controle de validade do lançamento, da multa, da notificação de qualquer deles ou de ambos, a fim de que a atividade desenvolvida pela Administração Pública realize, de pleno, aquele peremptório conteúdo proclamado pelos publicistas: “administrar é aplicar a lei de ofício.

Podemos então dizer que o fato jurídico “procedimento” é a positivação mediante norma individual e concreta ou geral e concreta, que modaliza no consequente normativo a relação lógica dos atos da Administração com as expectativas do administrado, sendo, por isso, um controle de legalidade da atuação estatal. Ou seja, consubstancia-se no procedimento a realização de algum ato normativamente regulado para o desenvolvimento da burocracia estatal, quando o interesse manifestado é unilateral, como ocorre nos requerimentos, nas certidões, nos deferimentos, nas licenças, nos regimes, nos credenciamentos e etc.

3.4 JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA

Diferentemente de países como França e Portugal, onde o ordenamento instituiu a chamada justiça administrativa ou tribunais administrativos, o Brasil adotou, desde a instauração de sua primeira República (1891), o sistema de jurisdição única, ou de controle judicial dos atos da administração.³⁵⁶

Todavia, o conceito clássico de jurisdição, cujos elementos definidores seriam a lide, a subjetividade, a coisa julgada e a inércia, como exclusividade do Poder Judiciário, parece superado na significação dada pela moderna ciência processualística.

³⁵⁴ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*: administrativo e judicial. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 142.

³⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*: linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 909.

³⁵⁶ MEIRELLES, Hely, Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 43. ed. Atualizado por José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 60.

Não é outro o pensamento de Ada Pellegrine Grinover ao constatar que não há lide em todo e qualquer processo judicial, como ocorre, por exemplo, na jurisdição voluntária, e mesmo fora do âmbito judicial pode-se constatar a presença de atividades que buscam a pacificação de conflitos e a satisfação do direito, como na arbitragem, na conciliação e nas disputas administrativas. Juiz e partes são atores processuais cujas funções e interesses não se confundem e não se podem substituir.

A coisa julgada, verdadeiro dogma clássico, deixa de ter o absolutismo antes considerado, pois a preclusão administrativa³⁵⁷ possui os mesmos efeitos práticos da coisa julgada judicial e, mesmo no processo judicial, há ainda outras decisões terminativas onde não se constata a presença da coisa julgada, como vemos na estabilização da tutela antecipada (art. 304 do CPC/15). Por fim, pode o juiz, de ofício, propor e incentivar às partes a busca pela via conciliativa, afastando assim a exclusividade do princípio da demanda.³⁵⁸

Ao reconhecer maior amplitude ao conceito de jurisdição, abarcando, inclusive, a jurisdição administrativa, igualmente desenvolvida na busca dos valores de justiça, participação e efetividade das decisões, fundado nos direitos de petição administrativa (art. 5º, XXXIV, “a” da CF/88), do devido processo legal (art. 5º, LIV da CF/88) e do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV da CF/88), Cândido Rangel Dinamarco³⁵⁹ revela o mesmo entendimento dos citados autores:

A democratização do processo não jurisdicional com a oferta de garantias de ampla defesa, de participação (contraditório) e de observância dos modelos estabelecidos pelo direito (*due processes of law*), é um proveitoso resultado desse trabalho fecundo de generalização (Const., art. 5º, LIX e LV). Inversamente, legitima-se também a teoria do processo, de modo sensível, pelo enriquecimento do processo

³⁵⁷ Alexandre Santos de Aragão dá ao ato administrativo alcançado pelos efeitos da preclusão o conceito de “coisa julgada administrativa”, salientando que foi posição reconhecida pelo STF no RE 23.830 (Rel. Min. Antônio Martins Vilas Boas, Segunda Turma, Julg. 17.09.1957), ressaltando, entretanto, que o próprio STF já decidiu pela não formação da coisa julgada administrativa no RE 8.797 (posição acolhida na Lei do Processo Administrativo Federal, Lei 9.784/99, art. 63, § 2º). Assim proclama o referido autor: “pela dita coisa julgada administrativa, o ato administrativo contra o qual não caiba mais recurso administrativo não poderia mais ser revisto por autoridade administrativa, apenas pelo Judiciário”. (ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 659-660). Contudo, em razão do princípio da “universalidade da jurisdição” consagrado na Constituição (art. 5º, XXXV da CF/88), segundo o qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, e para evitar confusões semânticas com a expressão “coisa julgada”, preferível a utilização da terminologia “preclusão administrativa” sugerida por Ada Pellegrine Grinover, que significa o efeito incidente sobre o ato administrativo contra o qual não cabe mais nenhum recurso administrativo.

³⁵⁸ GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade: Fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília/DF: Gazeta Jurídica, 2018, p. 19.

³⁵⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. vol. I. 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 119.

civil mediante a maior consciência da natureza pública das normas processuais, desenvolvida extraordinariamente no direito processual administrativo.

Podemos então dizer que a Constituição de 1988 aproximou os processos administrativo e judicial quando universalizou os princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV da CF/88), que se aplicam indistintamente a todos os processos públicos.³⁶⁰

Marcelo Abelha³⁶¹, em clara dicção sobre o tema, dá à concepção ampla de jurisdição uma conotação garantista:

A expressão tutela ou proteção jurisdicional deve ser compreendida com a dimensão exata que lhe concede o ordenamento jurídico. Essa dimensão corporifica-se na projeção vertical e horizontal dos direitos fundamentais materiais e processuais sobre o ordenamento jurídico. Esses direitos fundamentais processuais e materiais impõem ao Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário) o dever de realizar as suas funções conforme a referida ordem constitucional.

Desta forma, sem prejuízo de outras perspectivas epistemológicas, a jurisdição deixa de ser instrumento de Poder e passa a ser considerada como função de Estado, o que implica em separar os conceitos de ato jurisdicional (imane a função estatal) de ato judicial (privativo do Poder Judiciário).³⁶²

3.4.1 A angularidade da relação jurídica processual e os deveres de equidistância e imparcialidade do julgador administrativo

³⁶⁰ O princípio correspondente na Constituição Federal de 1967 (EC 01/69) não se aplicava expressamente aos processos administrativos, como se depreende de sua redação: “art. 153. [...] § 15. A lei assegurará aos acusados ampla defesa, com os recursos a ela inerentes. Não haverá foro privilegiado nem tribunais de exceção”.

³⁶¹ ABELHA, Marcelo. *Manual de direito processual civil*. 6. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 93.

³⁶² Jurisdição, na atualidade, não é mais exercício de poder, mas imanência de função, de atividade e de garantia estatais. E, sobretudo, seu principal indicador é o da garantia do acesso à justiça, seu objetivo é de pacificar com justiça, posição defendida por GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade*: fundamentos para uma nova teoria geral do processo. Brasília/DF: Gazeta Jurídica, 2018, p. 20. No interesse de pôr fim a qualquer divergência conceitual, Hely Lopes Meirelles assinala que “a doutrina é pacífica em reconhecer que o sistema de separação entre a Justiça e a Administração torna incompatível o exercício de funções judiciais (não confundir com jurisdicionais, que tanto podem ser da Administração como da Justiça) por órgãos administrativos, porque isto não seria separação, mas reunião de funções” (MEIRELLES, Hely, Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 43. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 61). Contreiras de Carvalho, ainda na vigência da Constituição de 1967 (EC 01/69), já reconhecia a “jurisdição administrativa” como atividade presente na Administração, ao dizer que há também nas decisões administrativas plena aplicação do direito com efeitos preclusivos (definitividade), mas sujeitando-se, obviamente, à inafastabilidade do controle judicial. (CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Processo administrativo tributário*. 2. ed., rev. e reform. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 30).

Do processo administrativo como gênero, inúmeras são as espécies: processo disciplinar, processo de licitação e contrato, processo de licenciamento ambiental, processo de consulta, processo de registro de marcas e patentes, processo para expedição de atos normativos, processo de ingresso mediante concurso e etc.

Interessa-nos aqui não o gênero, mas a espécie processo administrativo tributário, que contempla a fase inquisitorial de constituição do crédito tributário como norma jurídica pelo ato-fato lançamento, que é fato jurídico,³⁶³ e a segunda fase, o processo administrativo tributário litigioso, inaugurada com o ato-fato impugnação apresentado pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária.³⁶⁴

Alberto Xavier³⁶⁵ esclarece que “[...] a impugnação não é simples fase do procedimento de lançamento, exprimindo a sua continuação, mas sim um procedimento juridicamente autônomo”. E conclui, ainda com mais clareza, que “a autonomia do processo administrativo tributário, face ao procedimento administrativo de lançamento, resulta de serem distintos o seu objeto, os seus órgãos de decisão, as suas partes e os seus tipos de decisão”.

Devemos destacar que o ato-lançamento que institui norma nova no sistema é privativo de autoridade fiscal, que tem por dever constituir o fato jurídico tributário mediante linguagem competente, propondo a sanção cabível, e não comporta margem de discricionariedade, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, parágrafo único do CTN).

A locução “constituição definitiva” do crédito tributário, da forma como empregada no art. 174 do CTN, é utilizada para fixar o marco inicial da contagem de prazo prescricional da ação de cobrança, e deve ser entendida, leciona Eurico de Santi,³⁶⁶ como o momento de ingresso da norma jurídica constituída pelo ato-lançamento no sistema tributário, que ocorre com a notificação ao sujeito passivo da obrigação. Desta forma, a norma que juridiciza o ato-lançamento só pode ser retirada do sistema por intermédio de outra norma, que a constituirá

³⁶³ Nesse sentido SANTI, Eurico de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 71.

³⁶⁴ O art. 14 do Decreto 70.235/72, que trata do processo administrativo tributário em âmbito federal, estabelece que: “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”. Em mesmo sentido o art. 2º, § 2º da Lei 13.457/09 do processo administrativo tributário do Estado de São Paulo: “será proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, impugnações, defesas ou recursos administrativos”, estabelecendo o início da fase litigiosa do processo em âmbito administrativo.

³⁶⁵ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 305.

³⁶⁶ SANTI, Eurico de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 178.

como inválida, e isto ocorre tanto no processo administrativo como no judicial, através da norma individual e concreta de decisão.

Nesse âmbito, são três as regras de invalidação da norma de lançamento tributário previstas no art. 145 do CTN. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; e III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. O art. 146 define que qualquer mudança de critério jurídico trazida por decisão administrativa ou judicial “somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”, e no art. 149 estão delineadas as hipóteses fáticas em que o lançamento pode ser revisto de ofício, independentemente de impugnação. Ou seja, tanto o sujeito passivo quanto a autoridade administrativa podem provocar a produção da norma de invalidação do lançamento, sendo que, para a Administração, trata-se de um poder-dever, conforme definiu o precedente contido no enunciado da Súmula 473/STF³⁶⁷, com a ressalva de que para o lançamento, por ser atividade vinculada, não cabe revogação, mas unicamente anulação.

Os atos de impugnações e recursos têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário até que o enunciado da norma secundária de decisão ingresse o sistema, seja para confirmar ou retirar a norma-lançamento (art. 151, III do CTN).

Como a primeira relação de causalidade que se impõe entre Administração Tributária e contribuinte surge da norma primária, que cria vínculo novo entre a proposição-hipótese (circular mercadoria, por exemplo) e a proposição-tese (emitir nota fiscal/escriturar livro fiscal/recolher imposto/etc.), no esquema formalizado pelos signos “p” hipótese e “q” consequência, que representamos pelo silogismo hipotético condicional: “Se p, então q”, relembremos o que foi apresentado no primeiro capítulo, de que o *functor* de *functor* (dever-ser) faz com que a norma ganhe status prescritivo e não meramente descritivo de fatos e condutas intersubjetivas.

Enquanto a norma primária dispositiva estabelece a relação de máxima abstração e generalidade possível no tecido social, o descumprimento do dever-ser na relação factual dos deveres implicados em seu consequente individual e concreto surge como hipótese da norma

³⁶⁷ Súmula 473/STF: “a Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

primária sancionadora, em cujo conseqüente, por sua vez, se impõe o dever de cumprir a sanção imposta (v.g. recolher o imposto acrescido de sanção em forma de multa).

Fácil perceber que a norma dispositiva tem por pressuposto a ocorrência de um fato lícito (v.g. operação com mercadoria sujeita ao ICMS) e, a sancionadora, a configuração de um fato ilícito (v.g. ICMS não recolhido no prazo), mas ambas estabelecem relações jurídicas de direito material, pois, nesse momento, ainda inexistente relação com o Estado-juiz capaz de impor a execução forçada.

O descumprimento das relações de direito material R e R', estatuídas, respectivamente, nas normas primárias dispositiva e sancionadora, entre Sa (sujeito ativo) e Sp (sujeito passivo), faz nascer o direito subjetivo de Sa exigir perante Sej (Estado-juiz) o cumprimento forçado da obrigação "q" por Sp, que ocorre mediante a relação processual angular R" instaurada na norma secundária.

Todas as relações jurídicas entre Sa e Sp podem ser visualizadas na norma jurídica completa, ao substituirmos os sincategoremas lógicos "p" e "q" por suas respectivas constantes relacionais:

$$D\left\{ \underbrace{[p \rightarrow (SaRSp)].[-(SaRSp) \rightarrow (SaR'Sp)]}_{\text{norma primária}} \vee \underbrace{[-(SaRSp) \vee -(SaR'Sp) \rightarrow (SaR''SejR''Sp)]}_{\text{norma secundária}} \right\}$$

Que se lê: dada a hipótese "p" (v.g. operação com mercadoria), então a relação SaRSp (v.g. Sp obrigado a recolher ICMS para Sa) e, se não adimplida no prazo, então a relação SaR'Sp (imposto acrescido de multa) e/ou a relação SaR''Sej e SpR''Sej (relação jurídica processual judicial).

A relação processual que se estabelece entre o órgão julgador e as partes não pode ser triangular como equivocadamente alguns supõem, mas angular, conforme explica Lourival Vilanova³⁶⁸:

A uma relação jurídica material R, entre A e B, sucede outra relação jurídica formal (processual) entre A e C (órgão C que concentrou o emprego da coação) e entre C e B. Figuradamente, se a relação material era horizontal, unilinear, a relação formal fez-se angular: não se desenvolve linearmente de A para B, pois conflui em C. Perfaz-se outra relação R'. Esta é uma relação composta de duas relações processuais [...].

³⁶⁸ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p.189.

É dessa angularidade explicitada pelo eminente jusfilósofo pernambucano que concluímos haver uma equidistância obrigatória entre o julgador e as partes, imposta pela norma, o que revela o dever de absoluta imparcialidade daquele perante estas, na relação jurídica processual.

Surgem então duas sanções, uma em nível pré-processual, estatuída pela norma primária, e outra da norma processual, tutelada pelo Poder Judiciário. Para resolver o problema da ambiguidade, Yuri de Oliveira Dantas Silva³⁶⁹, egresso do curso de mestrado da Universidade Federal do Espírito Santo de 2016, sugere as expressões “fato ilícito primário” e “sanção primária” para se referir à norma sancionadora primária, e, “fato ilícito secundário” e “sanção secundária”, em se tratando da norma secundária. Sugestão que acatamos.

Dessas explicações surge outro problema: como situar a relação jurídica estabelecida no íter processual administrativo, já que não se trata mais da relação de direito material constituída pela norma primária, tampouco de relação com o Estado-juiz.

Falamos de processo administrativo, jurisdição administrativa e deveres de imparcialidade e equidistância do julgador administrativo numa tentativa necessária de afastar resquícios de arbitrariedades da fase litigiosa, pois, conforme assenta Paulo Cesar Conrado³⁷⁰, embora a atividade jurisdicional seja típica do Poder Judiciário, não lhe é privativa.

Assim, por ser atividade jurisdicional atípica, trabalharemos com o conceito de norma secundária atípica a relação deflagrada pelo ato-impugnação do ato-lançamento, que inaugura a fase litigiosa do processo administrativo tributário, a se desenvolver conforme a seguinte formatação lógica:

$$D \{ \underbrace{[(p \rightarrow q).(-q \rightarrow r)]}_{\text{norma primária}} \vee \underbrace{[-(-q \rightarrow r). i \rightarrow \text{Pad}]}_{\text{norma secundária administrativa}} \}$$

Que se lê: dada a hipótese “p”, então a consequência “q” e dado o fato ilícito primário “-q”, então a sanção primária “r”; dado o descumprimento da norma primária sancionadora “-(-q → r)” e o fato-impugnação “i”, então o processo administrativo tributário “Pad”.

³⁶⁹ SILVA, Yuri de Oliveira Dantas. *Anulação e controle das normas jurídicas: uma análise a partir da ação direta de inconstitucionalidade*. Campo Grande: Contemplar, 2017, p. 51.

³⁷⁰ CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed., atual. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 103.

Na norma primária temos a norma primária dispositiva ($p \rightarrow q$) e a norma primária sancionadora ($\neg q \rightarrow r$), sendo esta constituída pelo ato-lançamento *ex officio*, que contém o fato ilícito primário em seu antecedente (v.g. a prova da não escrituração de nota fiscal) e a sanção primária em seu conseqüente (v.g. a imposição de multa). Na norma secundária temos como hipótese o fato ilícito secundário “não cumprimento do ato-lançamento *ex officio*” e o ato-impugnação que, como conseqüência, instaura a relação jurídica processual administrativa, cuja sanção secundária poderá ser a lavratura da CDA, íter processual demonstrado na seguinte relação jurídica angular:

$$(SaR''Ja).(SpR''Ja)$$

Donde: $S_a \equiv$ fisco; $S_p \equiv$ contribuinte; e $J_a \equiv$ órgão julgador administrativo.

Ressalta-se que a propositura de ação judicial pelo contribuinte importa na renúncia do processo administrativo, conforme dispõe o parágrafo único do art. 38 da Lei de Execução Fiscal.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LIV, incluiu expressamente dentre as garantias das pessoas o direito ao devido processo legal e, no inciso LV, aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, o que implica dizer que o Estado deve assegurar o pleno exercício desses direitos às pessoas naturais ou jurídicas.

São garantias de contrapoder contra o arbítrio estatal, é manifestação da soberania popular, ou, como nos dizeres de Miguel Reale³⁷¹ “o poder, em regra, se subordina às normas jurídicas cuja positividade foi por ele mesmo declarada”.

Dando maior sentido a tais afirmavas, dizia Kelsen³⁷² que a relação jurídica – e, neste caso, entre Administração e administrados – deve ser pautada “não como relação entre o sujeito do dever e o sujeito do direito, mas como relação entre um dever jurídico e o direito reflexo que lhe corresponde”.

Com base na teoria do direito reflexo, podemos compreender que Kelsen definiu o direito subjetivo da pessoa como o reflexo do dever de outrem. Todavia, não é esta a mesma

³⁷¹ REALE, Miguel. *Teoria do direito e do estado*. 5. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 118.

³⁷² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 185.

definição estatuída por Lourival Vilanova³⁷³ quando nos referimos aos direitos fundamentais absolutos, neles incluídos o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, pois aí não surge um único dever reflexo específico por parte do Estado, mas a obrigação de toda ordem de garantias possíveis. Assim diz o autor:

Nos direitos subjetivos absolutos, as direções em que se manifesta o direito de liberdade são algo mais que direitos reflexos de deveres gerais negativos. Ao direito subjetivo não corresponde um dever de prestar específico, uma ação ou omissão determinadas. Aqui descabe a interpretação kelseniana.

O processo, dentro da linha epistemológica que se convencionou chamar de modelo garantista³⁷⁴, deve ser visto como direito fundamental das pessoas – contrapoder – em face do poder estatal, ou seja, o direito reflexo dos jurisdicionados em face do Estado, titular do dever de uma devida e correta tutela jurisdicional, com todos os meios e recursos a ela inerentes.

Nessa mesma linha, destacam Diego Crevelin de Souza e Marcelo Pichioli da Silveira que o garantismo processual propõe a uma diferenciação nítida de objetos epistemológicos: “há a jurisdição (instituição constitucional de Poder, muitas vezes estatal), há o processo (instituição constitucional de garantia contrapoder) e há o procedimento (corporificação prática do processo)”³⁷⁵.

O direito processual como garantia, dentro da linha metodológica adotada neste trabalho, segue as premissas da classificação kelseniana, para quem a garantia constitucional significa “generar la seguridad de que esos limites jurídicos no serán transgredidos”.³⁷⁶ É direito assegurado de forma isonômica a ambos os partícipes da relação angular estabelecida na norma secundária, ou seja, se nos atos da Administração é reconhecida a prevalência do interesse público sobre o privado, incluindo os procedimentos administrativos, na relação

³⁷³ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000, p. 163.

³⁷⁴ Luigi Ferrajoli define o “modelo garantista” ou “constitucionalismo garantista” como aquele que propõe “[...] de maneira ineludível, os nexos biunívocos entre direito e política e entre ciência jurídica, filosofia política e sociologia do direito, programaticamente ignorados e excluídos pelo velho método técnico-jurídico, promovendo uma cultura jurídica militante na defesa da Constituição e dos direitos fundamentais: uma cultura, portanto, que exige não um menor, mas um maior rigor metodológico”. (FERRAJOLI, Luigi. *A democracia através dos direitos: o constitucionalismo garantista como modelo teórico e como projeto político*. Tradução de Alexander Araújo de Souza... (et al.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 96).

³⁷⁵ SOUZA, Diego Crevelin de; SILVEIRA, Marcelo Pichioli da. Entre alma e corpo: o que diz o garantismo processual sobre as competências legislativas dos arts. 22, I, e 24, XI, da CRFB. In: Adriana Regina Barcellos Pegini... et al. (org.). *Processo e Liberdade: estudos em homenagem a Eduardo José da Fonseca Costa*. Londrina: Thoth Editora, 2019, p. 298. É merecedor de nota o fato de o primeiro autor deste ensaio ser também participante do programa de mestrado em direito processual da Universidade Federal do Espírito Santo, no biênio 2018-2019.

³⁷⁶ KELSEN, Hans. *¿Quién debe ser el defensor de la Constitución?* Tradución y notas de Roberto J. Brie. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1999, p. 5.

processual inexistente qualquer prevalência de direitos, devendo a Administração Pública e o particular-contribuinte ser tratados com absoluta paridade, numa relação deonticamente estabelecida, com deveres de equidistância e imparcialidade do órgão julgador.

Nessa concepção de angularidade processual que se estabelece, ganha relevo os princípios da competência jurisdicional e da imparcialidade do julgador administrativo tributário, conforme pontua James Marins³⁷⁷:

O direito de o cidadão-contribuinte impugnar perante o órgão fazendário a pretensão fiscal e com isso dar início ao Processo Administrativo conduz necessariamente à existência de sistema preparado para receber o pedido de julgamento da lide e tramitá-lo em órgãos previamente destinados para esta finalidade. Tais órgãos devem estar dotados de julgadores administrativos imparciais, competência julgadora previamente estabelecida na legislação e adequados mecanismos de determinação de competência para cada caso concreto que lhes for submetido à apreciação [...]. Este princípio que expressa o direito fundamental à autoridade julgadora competente, decorre explicitamente da dicção dos incs. XXXVII e LIII do art. 5º da Constituição Federal, segundo o qual não haverá juízo ou tribunal de exceção e ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente [...].

Some-se ao dever de equidistância e imparcialidade do julgador administrativo, o dever de fundamentação adequada (art. 93, IX da CF/88 c/c art. 489, § 1º do CPC/15) e da proibição de decisões surpresa (art. 10 do CPC/15), corolários do devido processo legal, que reforçam o princípio da igualdade e da paridade de armas no sistema processual administrativo tributário.

3.5 DEFINIÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A ciência processualística tem tentado ao longo dos anos definir a natureza jurídica do processo, buscando diferenciá-lo do procedimento, consignando este como o meio extrínseco pelo qual se instaura, desenvolve e finaliza o processo, mas que com aquele não se confunde.

Em linhas gerais, pode-se dizer que, nesse caminho, a doutrina já considerou processo como o “instrumento” utilizado pelo Estado na solução de conflitos, a “relação jurídica litigiosa”, a “garantia jurisdicional” contra o arbítrio estatal nas decisões e o “procedimento

³⁷⁷ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 197.

em contraditório”, conceito último desenvolvido pelo jurista italiano Elio Fazzalari³⁷⁸ em meados do Século XX.

Diferenciando a relação jurídica processual instaurada (processo) do mero procedimento administrativo, Pontes de Miranda³⁷⁹ é preciso ao narrar que “em boa terminologia, para que haja petição é preciso que dela dependa a existência de alguma relação jurídica processual, fora daí as comunicações de vontade ao Estado são meros requerimentos”.

As petições ou impugnações são os meios de instauração dessa relação jurídica litigiosa.

Como parte estrutural do processo, ainda segundo Elio Fazzalari³⁸⁰, o procedimento consiste no apreender as normas – os atos, as posições subjetivas – que o constituem:

É apenas o caso de ressaltar que em se falando de “normas reguladoras de um procedimento” – *rectius*: conectadas no procedimento como um objeto inteiro, mas sim a cada norma de sequência. Somente se, e na medida em que, cada uma de tais normas traga elementos de disciplinas comuns a algumas ou a todas as outras, o intérprete pode, por meio de sínteses, e para agilidade da exposição, falar de “regra de procedimento”.

Mais recentemente, a partir do viés pragmático interpretativo do chamado modelo constitucional, o processo passou a ser visto como racionalidade prática procedimental, segundo a qual, o que legitima as decisões racionais é a observância de um processo orientado por regras e princípios constitucionais, pautado pelo contraditório substancial, materializado no debate e no direito de influência, e pelo dever de fundamentação das decisões,

³⁷⁸ Segundo desenvolveu Fazzalari, a mera referência à estrutura dialética como a *ratio distinguendi* permite superar anteriores tentativas de definir o “processo” como aquele conceito segundo o qual existe processo onde exista, em ato ou potência, um conflito de interesses, e aquele segundo o qual existe processo toda vez que participe da formação do ato um sujeito de um interesse distinto daquele interesse do autor do ato nos quais o interesse e as suas possíveis combinações são dados metajurídicos [...]. É necessário, portanto, para identificar o processo, que haja uma série de normas – e atos, e posições jurídicas – que se reportem aos destinatários dos efeitos do provimento, realizando entre eles um contraditório paritário. (FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução de Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006, p. 120-121). Em mesmo sentido Ada Pellegrini Grinover: “o processo é voltado à atuação do direito material e contém a relação jurídica processual; o procedimento destina-se à obtenção da tutela processual adequada. E se a finalidade última da jurisdição é pacificar com justiça, processo e procedimento situam-se no mesmo plano, sendo que no máximo se pode dizer que o segundo é instrumento do primeiro”. (GRINOVER, Ada Pellegrini, *Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília/DF: Gazeta Jurídica, 2018, p. 18).

³⁷⁹ MIRANDA, Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo IV: arts. 282 a 443. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 4.

³⁸⁰ FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução de Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006, p. 116.

proporcionando, com isso, uma tendência a decisões potencialmente mais justas e efetivas, posição defendida por Hermes Zaneti Jr.³⁸¹

Propõe Cândido Rangel Dinamarco³⁸², com escólio nas teses de Chiovenda, uma classificação das regras de direito processual em processuais materiais (substanciais) e processuais formais (adjetivas). Estas produzem normas para o processo, enquanto aquelas são interpretadas como institutos bifrontes (normas de duplo efeito), ou seja, são normas processuais materiais porque, ao mesmo tempo em que regulam um bem da vida (efeito externo), constituem ponte de passagem entre o direito e o processo (efeito interno). Assim esclarece o autor:

São processuais substanciais as que outorgam ao sujeito certas situações exteriores ao processo e que nele repercutirão de algum modo se vier a ser instaurado. São processuais puras, ou processuais formais, as que operam exclusivamente pelo lado interno do processo e nele exaurem sua eficácia disciplinando os atos e reações inerentes ao processo (p.ex., normas sobre a forma dos atos processuais, prazos, meios de prova e valoração desta, procedimentos adequados, recursos etc.).

Em outra passagem, Cândido Rangel Dinamarco³⁸³ cita que as regras que disciplinam a atividade probatória são exemplos de normas processuais materiais (efeito bifronte: os meios de prova são regras de direito material e as provas são regras processuais). Acrescentamos à tese do ilustre processualista, que as normas sobre fonte e meio de prova são extraprocessuais, e o fato jurídico prova é endoprocessual, entendimento que já fixamos no segundo capítulo deste trabalho, sobre o ônus da prova e a teoria das cargas probatórias dinâmicas.

Por essa classificação, constata-se que a definição de processo proposta por Fazzalari não contempla as normas processuais materiais (mas que nem por isso deixam de gerar efeitos processuais, como na teoria das provas), mas se refere unicamente às normas processuais puras (formais).

³⁸¹ ZANETI Jr., Hermes. *A constitucionalização do processo*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 84-94. Ada Pellegrini Grinover acrescenta que o processo deve ser estruturado de tal forma que dele se possa obter a tutela jurisdicional (ou processual) adequada (a resposta justa e alinhada às pretensões das partes), e a tutela processual adequada só pode ser obtida por intermédio do procedimento adequado, ou seja, do procedimento apropriado à solução de cada conflito surgido no plano sociológico. (GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília/DF: Gazeta Jurídica, 2018, p. 16).

³⁸² DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. vol. I. 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 119.

³⁸³ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. vol. I. 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 107.

Constam do texto da Constituição Federal de 1988 as expressões processo e procedimento em diversas passagens, mas merece destaque o enunciado do § 3º do art. 184: “cabe à lei complementar estabelecer procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo judicial de desapropriação”, demonstrando a clara opção do legislador constituinte pela definição de Fazzalari, ao diferenciar processo e procedimento.

Em conformidade com a Constituição Federal e buscando maior coesão textual, serão adotadas neste trabalho as expressões “processo administrativo tributário” para designar o conjunto de procedimentos realizados em contraditório, a partir da instauração da fase litigiosa com o ato-impugnação, e, “procedimento administrativo tributário”, os atos administrativos praticados para atender à burocracia estatal, como os protocolos, os requerimentos administrativos, os atos de credenciamentos, os pedidos de consultas, a abertura de empresas, os regimes especiais e etc.

Nesse sentido, ao que vimos até aqui denominando fase inquisitorial do processo, que se reveste nos procedimentos tendentes a constituir os fatos jurídicos prova em sentido amplo e prova em sentido estrito (definições de Fabiana Del Padre Tomé), tais atos representam, em verdade, os procedimentos de auditoria, fiscalização e constituição do crédito tributário, que se encerram com a notificação do lançamento ao sujeito passivo (constituição definitiva). Portanto, somente a partir do ato-impugnação é que podemos falar em processo.

3.5.1 Princípios que regem o processo administrativo tributário

A Lei 13.457/09, que disciplina o processo administrativo tributário do Estado de São Paulo, define em seu art. 2º que o processo obedecerá “os princípios da publicidade, da economia, da motivação e da celeridade, assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, e, no § 1º do mesmo artigo, que as partes “devem comportar-se de acordo com a boa-fé, zelando pelo andar do processo e cooperando entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”. Em seguida, o art. 3º assim prescreve: “os atos processuais não dependem de forma determinada, a não ser quando a legislação tributária expressamente a exigir, considerando-se válidos os atos que, realizados de outro modo, alcancem sua finalidade”.

Já a Lei 9.784/99, reguladora do processo administrativo federal, dispõe no art. 2º que “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

Depreende-se dessas leituras, que, de forma explícita ou implícita, são esses os mais relevantes princípios sob os quais se ancora a atividade processual no âmbito administrativo tributário de todos os entes federados.

Antes de definirmos cada um dos princípios, importa-nos trazer a valiosa contribuição hermenêutica de Humberto Ávila sobre princípios e regras, elucidando como ocorre a aplicação dos princípios no direito positivo.

Segundo o autor, regras são normas imediatamente descritivas e prescritivas, com pretensão de decidibilidade e abrangência, cuja aplicação exige a avaliação da correspondência factual, enquanto os princípios são regras finalísticas, com pretensão de complementaridade do sentido das regras.³⁸⁴

Como se vê, não se aplicam princípios, mas se aplicam regras, segundo a orientação dos princípios, p.ex. o princípio da moralidade administrativa exige a realização ou a preservação de um estado de coisas exteriorizado pela lealdade, seriedade, zelo, postura exemplar, boa-fé, sinceridade e motivação.

Então, para a expedição de determinado ato administrativo, requer-se do agente a aplicação da regra que disciplina imediatamente o ato (v.g. a resposta a um requerimento), mas que se observe prioritariamente os comandos finalísticos do princípio da moralidade.³⁸⁵

Podemos assim entender os princípios como regras de otimização, ou seja, o intérprete aplica as regras por subsunção do fato e os princípios por ponderação das regras.³⁸⁶

Portanto, quando duas regras colidem, uma acaba por afastar a aplicação da outra, segundo critérios interpretativos, de eficácia, vigência e validade, que o próprio sistema

³⁸⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios*. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 102.

³⁸⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios*. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 103.

³⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios*. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 150.

previamente já estabeleceu,³⁸⁷ mas quando dois princípios entram em conflito, ambos continuam válidos, cabendo ao aplicador do direito estabelecer uma espécie de hierarquia entre eles.

Os princípios do direito administrativo, seguindo a linha hermenêutica traçada por Humberto Ávila, são garantias de contrapoder, são mandamentos finalísticos para que as regras de direito sejam aplicadas sem excessos ou omissões injustificadas, mas com a valoração adequada.

Explicitando sinteticamente cada um dos princípios mais relevantes do processo administrativo tributário, temos:

1. Princípio do devido processo legal – a cláusula *due process of law* biparte-se nos princípios do devido processo legal substancial (*substantive due process*), que representa garantias de direito material, como aquelas concernentes à legalidade, tipicidade cerrada, isonomia, anterioridade, não confisco e capacidade contributiva, típicas do direito tributário; e do devido processo legal processual (*procedure due process*), que são as normas que regem o processo, em forma e conteúdo, nos estritos limites da lei;³⁸⁸
2. Princípio do contraditório e da ampla defesa – representa a faculdade de os interessados poderem se manifestar sobre todos os argumentos, fatos e provas apresentados pela parte adversa, cujo desdobramento é o acesso adequado a todos os atos processuais, o direito de se manifestar, requerer provas e vê-las apreciadas e, principalmente, o dever de fundamentação adequada de todas as decisões e proferimentos.³⁸⁹ Enquanto concreção do princípio do devido processo legal, o processo deve ser desenvolvido de modo a impedir que o contribuinte seja privado de seus bens sem que se atenda aos imperativos decorrentes do contraditório e da ampla defesa, com todos os meios legais a ela disponíveis,³⁹⁰ assim como impede que o

³⁸⁷ A LINDB (Decreto-Lei 4.657/42) define alguns critérios de interpretação que devemos observar: “Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. § 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. § 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência”.

³⁸⁸ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 189.

³⁸⁹ ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 657.

³⁹⁰ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 191-193.

interesse público seja sonogado, pois é garantia (art. 5º, LV da CF/88) que decorre do próprio Estado Democrático de Direito;

3. Princípio da ampla atividade probatória – corolário do princípio da ampla defesa, o direito à ampla produção probatória traduz-se na possibilidade de utilização de todos os meios de prova lícitos pertinentes à lide submetida a julgamento administrativo, o que afasta as presunções absolutas e as ficções legais e aproxima-se da teoria das cargas dinâmicas da prova, sob pena do cerceamento de defesa. Tal princípio, implícito no texto constitucional, só não admite as provas produzidas por meio ilícito, por expressa vedação do inciso LVI do art. 5º da Constituição;

4. Princípio da publicidade dos atos processuais – é um dos princípios da Administração Pública e tem como finalidade evidenciar que o Poder Público deve agir com a maior transparência possível, para que a sociedade tenha conhecimento de todos os seus atos, ressalvados os casos em que a própria lei imponha o dever de sigilo (art. 37 da CF/88);

5. Princípio da economia processual – visa a obter menor atividade processual com maiores e melhores resultados. Para tanto, deve-se empreender mecanismos para que se evite a multiplicidade de processos e procedimentos desnecessários, ou seja, objetiva reduzir a burocracia estatal;

6. Princípio da motivação ou fundamentação adequada – todas as decisões processuais, interlocutórias ou finalísticas, devem ser adequadamente fundamentadas, conforme prevê o art. 93, IX da Constituição, que, por ser garantia constitucional, aplica-se indistintamente a todos os processos, principalmente os da Administração Pública.

A fundamentação das decisões é manifestação do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, pois somente através de uma fundamentação adequada é que se verificará a legalidade da decisão e impedirá que arbitrariedades ocorram, além do efetivo controle da atividade estatal em temas de relevante interesse público, como a tributação.³⁹¹

As regras contidas no art. 489, 1º do CPC/15 – fundamentação adequada, ao estabelecer *standards* mínimos e indispensáveis de fundamentação, sem os quais a decisão se torna ilegal ou mesmo irracional, vêm apenas explicitar o que já poderia ser extraído do art. 93, IX da

³⁹¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SOUZA, Henrique Coutinho de; BARBOSA, Marcos Engel Vieira. Processo tributário e o Código de Processo Civil. In: Hugo de Brito Machado (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 367.

Constituição,³⁹² razão mais do que suficiente para defendermos sua aplicação nos processos administrativos tributários;³⁹³

7. Princípio da celeridade ou duração razoável do processo – é uma garantia assegurada pela Emenda Constitucional 45/04, que inseriu no art. 5º da CF/88 o inciso LXXVIII: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. Nesse aspecto, a Lei 13.457/09 do Estado de São Paulo define no § 2º do art. 2º que “será proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, impugnações, defesas ou recursos administrativos”;

8. Princípio do julgador competente, da imparcialidade e equidistância – como a norma processual secundária se funda em uma estrutura angular de lados equidistantes, este princípio decorre principalmente da dicção dos incs. XXXVII e LIII da Constituição, segundo os quais, “não haverá juízo ou tribunal de exceção” e “ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente”, o que condiciona todos os poderes e esferas públicas a prover estrutura jurisdicional apta, com julgadores devidamente habilitados e pré-constituídos pela lei, além de normas administrativas processuais atualizadas em sintonia com o modelo de processo constitucional positivado no CPC/15;³⁹⁴

9. Princípio da oficialidade – como o objetivo maior do processo é pacificar com justiça e, dos procedimentos, dar efetividade aos pedidos e requerimentos, a oficialidade pressupõe a continuidade dos trâmites processual e procedimental, independentemente da inércia do administrado, que veda à Administração a paralisação imotivada de qualquer processo ou procedimento.³⁹⁵ Nesse sentido, ganha projeção a prova oficiosa, como a empresa que requer

³⁹² ANDRADE, José Maria Arruda; BRITO JR., Jorge Luiz de. O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015. In: Hugo de Brito Machado (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 28.

³⁹³ “Art. 489 [...] § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento”.

³⁹⁴ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 197.

³⁹⁵ ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 658.

o direito de participação em algum certame e não apresenta a certidão de regularidade fiscal. Por se tratar de ato vinculado e documento digital constante do banco de dados da Administração, óbice não há que a própria autoridade administrativa produza a referida prova, ou, em caso de prova inexistente, que determine o arquivamento do processo;

10. Princípio da boa-fé processual – a previsão contida no art. 5º do CPC/15: “aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé”, significa, na dicção de Antônio do Passo Cabral³⁹⁶, a concepção do contraditório como fonte de deveres processuais elevado ao patamar de norma constitucional, base normativa para justificar a boa-fé objetiva como imperativo da conduta ética dos sujeitos processuais. Em outras palavras, o princípio da boa-fé objetiva processual impõe limites aos litigantes no exercício do contraditório, que não pode ser exercido ilimitadamente, e manifesta-se na proibição do *venire contra factum proprium*, que é a proibição de agir em desconformidade com um comportamento anterior, resultando em preclusão lógica;

11. Princípio da cooperação processual – é princípio materializado no art. 6º do CPC/15, e define, como orientação finalística, que “todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”. O princípio da cooperação processual, como assenta Hermes Zaneti Jr.³⁹⁷, pressupõe a cooperação com o processo, para que os objetivos de tutela das pessoas e dos direitos, de maneira adequada, efetiva e tempestiva, possam resolver o conflito de maneira justa, eficiente e com custo proporcional para o Estado e para as partes;

12. Princípio da primazia das decisões de mérito – é princípio que guarda relação direta com o direito de petição aos Poderes Públicos e o direito de acesso à justiça (art. 5º, XXXIV, “a” e XXXV da CF/88), que, numa visão mais ampla, como define Alexandre de Freitas Câmara³⁹⁸, não pode ser visto como mera garantia de acesso à jurisdição, mas, muito mais do que isso, deve ser compreendido como direito fundamental de acesso ao resultado final de todo e qualquer processo. O CPC/15 positivou em seu art. 4º que “as partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa”,

³⁹⁶ CABRAL, Antônio do Passo. O contraditório como dever e a boa-fé processual objetiva. In: *Revista de Processo*. vol. 126, p. 59, ago. 2005.

³⁹⁷ ZANETI JR., Hermes. O princípio da cooperação e o Código de Processo Civil: cooperação para o processo. In: Paulo Henrique dos Santos Lucon... et al. (org.). *Processo civil contemporâneo: homenagem aos 80 anos do professor Humberto Theodoro Júnior*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 153.

³⁹⁸ CÂMARA, Alexandre Freitas. O princípio da primazia da resolução de mérito no novo Código de Processo Civil. In: *Revista da EMERJ*. vol. 18, n. 70, p. 40, set-out. 2015.

disposição finalística que se coaduna com o art. 15 da lei do processo administrativo tributário do Estado de São Paulo (Lei 13.457/09): “a decisão de qualquer instância administrativa que contiver erro de fato será passível de retificação, devendo o processo ser submetido à apreciação do respectivo órgão de julgamento”, que ilustra muito bem a força normativa de alguns princípios, como ressaltou Humberto Ávila³⁹⁹.

3.5.2 Competência legislativa em matéria processual administrativa

A busca das normas de competência contidas nas regras de estrutura do sistema, sobretudo levando-se em conta o modelo de estado federalizado que temos, é tarefa árdua do aplicador do direito, conforme didaticamente esclarece Cristiane Mendonça⁴⁰⁰:

Impõe-se como tarefa inarredável e necessária a devassa do texto constitucional do sistema em referência, para averiguar como está talhada a repartição da competência legislativa. É esta análise que o estudioso do direito necessita empreender, se tem como objetivo verter em linguagem descritiva o que está estampado na linguagem prescritiva do seu Estado relativamente à autorização para a edição de normas gerais e abstratas.

Tercio Sampaio Ferraz Júnior associa o exercício da competência ao exercício de poder,⁴⁰¹ ou, como dizia Miguel Reale, a competência se aperfeiçoa no direito, que converte o que antes de sua intervenção era apenas elemento social, ideia ou simples relações mais ou menos vagas de interdependência, em garantia prática e efetiva.⁴⁰²

Sendo assim, a definição do conceito de processo transcende o direito processual, pois como instrumento para o legítimo exercício de poder, deve estar presente em todas as atividades de Estado, seja legislativa, judicial ou administrativa.

³⁹⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios*. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 149.

⁴⁰⁰ MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 101.

⁴⁰¹ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed., rev. e ampl. 2013, p. 130.

⁴⁰² REALE, Miguel. *Teoria do direito e do estado*. 5. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 119,

Se competência é exercício de poder, por meio do qual se aperfeiçoa o direito positivo, confirma esta tese a precisa lição de H. L. A. Hart, que dizia: “onde existe direito, a conduta humana se torna, num certo sentido, obrigatória ou não opcional”.⁴⁰³

Com vistas aos limites para legislar estabelecidos pelo poder constituinte, aqui entendido em seu sentido amplo: editar leis, decretos, portarias, etc., Norberto Bobbio⁴⁰⁴ enumera dois limites que se reduzem na medida em que percorremos do topo à base da pirâmide normativa – limites materiais e limites formais do direito:

O primeiro diz respeito ao conteúdo da norma que o inferior está autorizado a editar; o segundo diz respeito à forma, isto é, ao modo ou procedimento pelo qual a norma do inferior deve ser editada [...]. A investigação desses limites é importante, pois eles delimitam o âmbito no qual a norma inferior é legitimamente editada: uma norma inferior que exceda os limites materiais, isto é, que regule uma matéria diversa daquelas que lhe foram assinaladas ou de maneira diversa daquela prescrita, ou mesmo que exceda os limites formais, isto é, que não siga o procedimento estabelecido, é passível de ser declarada ilegítima e de ser expulsa do sistema.

As fontes produtoras do direito – da enunciação – como adverte Tárek Moussallem⁴⁰⁵, devem então pautar a busca daqueles limites definidos por Bobbio dentro do próprio sistema:

Assim, pode-se concluir: a hierarquia dos veículos introdutores de regras jurídicas (Constituição Federal, emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, etc.) é consequência imediata da hierarquia de suas fontes produtoras, tendo como fundamento de validade último a Constituição Federal caracterizando a unidade do ordenamento jurídico.

É exatamente o que aduz Cristiane Mendonça⁴⁰⁶, ao afirmar: “para que os enunciados-enunciados, veículos da norma jurídica tributária em sentido estrito, ingressem no sistema do direito de modo válido, é imperioso que o sujeito emissor da norma de conduta tributária esteja habilitado para tanto e que o rito percorrido tenha sido, igualmente, observado”. Assertiva que se aplica às normas de índole processual.

A classe das pessoas políticas de direito público interno revestidas da competência legislativa sobre determinada matéria, v.g. competência legislativo-tributária, figura no antecedente da norma de competência,⁴⁰⁷ enquanto o consequente é formado por dois critérios:

⁴⁰³ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 107.

⁴⁰⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. 2. ed. São Paulo: EDIPRO, 2014, p. 63.

⁴⁰⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 144.

⁴⁰⁶ MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 76.

⁴⁰⁷ MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 109.

o critério pessoal, que são os sujeitos da relação jurídico-positiva, e o critério delimitador da autorização, que congrega os limites formais e materiais.⁴⁰⁸

Cristiane Mendonça enuncia que o critério delimitador da autorização legislativa contido na norma de competência tem duplo escopo: (1) regradar a forma de atuação do sujeito ativo da enunciação, quando da produção dos dispositivos legais; e (2) fixar o conteúdo dos versículos jurídicos (enunciado-enunciado) que serão inseridos no mundo jurídico. Os limites formais fixam o procedimento e os limites materiais emolduram os enunciados prescritivos.⁴⁰⁹ Os limites formais são encontrados na enunciação-enunciada da norma introduzida no sistema, enquanto os limites materiais no enunciado-enunciado.⁴¹⁰

Toda proposição normativa deduz a estrutura implicacional: “se H, então C”, que é a lógica formal de revestir juridicamente qualquer relação objetiva de causa e efeito, exatamente como dizia Lourival Vilanova, na afirmação de que a forma lógica da proposição é livre para dar ao dado objetivo o modal lógico desejado.⁴¹¹

Mas, diante de duas normas de pressupostos aparentemente iguais, afirmava Kelsen, uma contradição lógica entre duas normas jurídicas, que está na sintaxe das proposições, não consistiria em que apenas uma pudesse ser verdadeira, ou que uma fosse verdadeira e a outra falsa, mas que caberia ao poder de decisão, no aplicar das normas conflitantes, optar por uma considerando a validade de ambas.⁴¹²

Poderia então o leitor construir proposições jurídicas conflitantes e mutuamente excludentes ao analisar os enunciados da Constituição a partir do art. 22, I: “compete privativamente à União legislar sobre... direito... processual” e art. 25, *caput*: “os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”, sendo ambas válidas, tendo que optar por uma delas, notadamente no que se refere às leis do processo administrativo tributário.

Com escólio nas precisas lições de Cristiane Mendonça, compreendemos que as regras de competência legislativa enunciadas na Constituição descrevem em seu antecedente abstrato

⁴⁰⁸ MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 110.

⁴⁰⁹ MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 130.

⁴¹⁰ MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 135.

⁴¹¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 75.

⁴¹² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 229.

a pessoa política revestida da competência para legislar determinada matéria e, no conseqüente, os sujeitos da relação jurídico-positiva e o critério delimitador desta autorização, composto dos limites materiais e formais, que Kelsen⁴¹³ denominava, respectivamente, de fundamentos de validade estático e dinâmico.

Fundamento de validade é definido pelo mestre de Viena a partir da constatação de que o direito regula a sua própria criação. Assim dizia Kelsen: “uma norma pertence a uma certa ordem jurídica apenas se passou a existir de certa maneira – uma maneira estipulada por uma norma da própria ordem. Esta é a essência do direito positivo”.⁴¹⁴

Portanto, não deve ser outro o entendimento de que o processo administrativo não pode ser unificado por legislação federal para todas as entidades estatais em respeito à autonomia de seus serviços, consubstanciado como hipótese da regra geral do pacto federativo. Os sujeitos da relação instituída pela norma do processo administrativo são, portanto, a Administração (sujeito ativo) e a própria sociedade (sujeito passivo), sendo o critério delimitador de autorização definido pelas regras do processo legislativo⁴¹⁵ – como critério formal – e o processo, em si – como o critério material.

José Afonso da Silva esclarece que a Constituição Federal, ao instituir o federalismo, assegurou “autonomia aos Estados-federados, autonomia essa que se consubstancia na capacidade de auto-organização, autolegislação, autogoverno e autoadministração (arts. 18, 25 a 28)”.⁴¹⁶ A auto-organização é vista como o primeiro elemento dessa autonomia e se concretiza na capacidade de elaborar a sua Constituição Federal e suas leis, que disciplinam os seus serviços e regem o seu funcionamento, dentro dos limites e princípios estabelecidos na própria Constituição.⁴¹⁷

⁴¹³ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 217-220.

⁴¹⁴ KELSEN, Hans. *O que é justiça?: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. Tradução de Luis Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 239.

⁴¹⁵ A Lei Complementar 95/98 trata do processo legislativo nacional e dispõe sobre as regras de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis e sobre a consolidação dos atos normativos em geral, conforme prevê o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal. Outros dispositivos normativos completam e regulamentam essa lei complementar, como o Manual de Padronização de Atos Administrativos Normativos do Senado Federal de 2012, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei 4.657/42), além de leis e atos normativos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

⁴¹⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 42. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 617.

⁴¹⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 42. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 618-619.

Alexandre Santos de Aragão desenvolve mesmo raciocínio quando se refere aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: “a competência para desenvolver sua atividade traz implícita a competência para a edição das normas sobre tal atividade, nem que seja para organizar internamente a prestação do serviço”⁴¹⁸, mas admite como ressalva que a lei 9.784/99, que regula o processo administrativo federal e pode ser aplicada subsidiariamente aos demais entes federados, por partilharem de mesmas finalidades e princípios gerais.⁴¹⁹ O entendimento deste autor pauta-se principalmente pelo que definem os arts. 1º: “esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal...” e 69: “os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”.

Antônio Carlos Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco⁴²⁰ acrescentam que “a Constituição Federal brasileira, discriminando a competência legislativa da União e dos Estados (concorrente), refere-se ao direito processual unitariamente considerado, de modo a abranger o direito processual civil e o direito processual penal (arts. 22, inc. I, e 24, inc. XI)”. Mas defendem a elaboração de uma teoria geral do processo:

Os principais conceitos atinentes ao direito processual, como os de jurisdição, ação, defesa e processo, são comuns àqueles ramos distintos, autorizando assim a elaboração científica de uma teoria geral do processo. Pense-se ainda nas noções de coisa julgada, recurso, preclusão, competência, bem como nos princípios do contraditório, do juiz natural, do duplo grau da jurisdição – que são correntes, em igual medida, em ambos os campos do direito processual.

Em sentido oposto aos citados autores, James Marins⁴²¹ advoga que:

Este quadro de inexistência de lei nacional em matéria processual tributária – fruto exclusivo da inércia legislativa da União – contribui decisivamente para a ineficiência do sistema e para a desagregação do regime de segurança constitucional em matéria processual administrativa, pois permite a criação de numerosos subsistemas estaduais e municipais que frequentemente contêm evidentes desconcertos, pois não encontram o fio condutor da lei nacional a atá-los à Constituição, desestimulando a produção doutrinária e empecendo o desenvolvimento jurisprudencial nas questões processuais tributárias.

⁴¹⁸ ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 27.

⁴¹⁹ ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 655.

⁴²⁰ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 31. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 72.

⁴²¹ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 117.

Nessa senda, mesmo destacando o acerto dos argumentos e a relevância do autor, discordamos de James Marins por entendermos que subjaz implícito ao princípio federativo a autonomia legislativa em qualquer matéria administrativa, que engloba a competência legislativa em matéria processual administrativa, cujos fundamentos de validade, estático e dinâmico, já destacou Cristiane Mendonça.⁴²²

3.5.3 O art. 15 do Código de Processo Civil de 2015 e seus reflexos no processo administrativo tributário

Prescreve o art. 15 do CPC/15 que “na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.

A simples leitura do dispositivo acima não nos permite melhores conclusões sobre quais hipóteses seriam de aplicação supletiva ou subsidiária, senão por uma detida interpretação sistêmica, ou seja, dentro da intertextualidade com as demais normas que regem o direito processual. Nesse sentido, Tercio Sampaio Ferraz Júnior⁴²³ é categórico ao afirmar que a interpretação sistêmica “parte do pressuposto de que a conexão de uma expressão normativa com as demais do contexto é importante para a obtenção do significado correto”.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei 4.657/1942) estabelece em seu art. 2º, § 2º que “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”. Isso propicia a existência conjunta de normas válidas com aparente conteúdo de igual significação, ambiguidade que só pode ser resolvida no campo pragmático, pois se trata do critério hermenêutico da

⁴²² Fazemos a mesma interpretação quanto ao Decreto Federal 70.235, de 06.03.1972, que regula o processo administrativo fiscal no âmbito da Receita Federal do Brasil; da Lei 13.457, de 18.03.2009, que trata do processo administrativo tributário no Estado de São Paulo; e da Lei 14.107, de 12.12.2005, e do Decreto 50.895, de 01.10.2009, que dispõem sobre processo administrativo fiscal no Município de São Paulo, que não tratam apenas de matéria procedimental e da burocracia administrativa que corporifica o processo e o funcionamento da jurisdição (regras sobre prazos, rotinas cartorárias, horários, locais de funcionamento e etc.), mas também de qualquer matéria do processo administrativo, em razão da autonomia federativa que possuem.

⁴²³ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 6. ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2013, p. 253.

especialidade.⁴²⁴ No art. 4º da LINDB, está determinado que quando a lei for omissa o juiz resolverá o caso pelo emprego da analogia, dos costumes e princípios gerais. No âmbito tributário, o CTN dispõe de mesma redação. São as hipóteses em que o próprio sistema já estabeleceu os caminhos a se percorrer, ganhando relevo a aplicação do CPC/15 com caráter supletivo (suprir lacunas) ou subsidiário (reforço hermenêutico de dispositivos da lei específica).

Embora Kelsen consagre o dogma da completude deôntica⁴²⁵ negando a existência de contradições internas no sistema das prescrições pelo critério de nulidade,⁴²⁶ Lourival Vilanova⁴²⁷ pondera que se os conflitos entre enunciados existem, estes só podem ser eliminados por ação humana, as nulidades são elimináveis pela aplicação:

Contradições só elimináveis pelo princípio extralógico da norma de nível mais elevado sobre a norma de nível inferior, ou pelo critério, também extralógico, da sucessão temporal (norma de mesmo nível revoga norma anteriormente ditada); da norma geral que admite contraposição contraditória de uma norma especial, estatuinto para todos os casos compreendidos num conjunto, menos para alguns que se excetuam, mas que pertencem ao conjunto.

Considerando o CPC/15 como regra geral, é notável a falta de rigor semântico da redação do art. 15, *caput*, ao estabelecer que “na ausência de normas”, as disposições do Código se aplicam “supletiva e subsidiariamente”. James Marins⁴²⁸, num esforço de rechaçar tal confusão semântica, assim define cada um dos termos:

A aplicação supletiva do Código de Processo Civil/2015 ao processo administrativo fiscal deverá ocorrer sempre que houver omissão do sistema processual administrativo que possa ser suprida pelo diploma processual civil. Já, a aplicação subsidiária vai mais além, pois enseja que, mesmo não havendo omissão da lei processual administrativa, possa servir o Código de Processo Civil como vetor capaz de subsidiar o processo administrativo, complementando ou, mesmo, sobrepondo à

⁴²⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SOUZA, Henrique Coutinho de; BARBOSA, Marcos Engel Vieira. Processo tributário e o Código de Processo Civil. In: Hugo de Brito Machado (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 358.

⁴²⁵ O dogma da completude deôntica pressupõe o direito como sistema completo, que não existe conflito entre as regras do direito positivo que não possa ser resolvido pelo próprio sistema, ou seja, não há situação fática sem uma correspondente hipótese normativa que se lhe possa aplicar, e que os critérios de impertinência ao sistema são apenas de lógica sintático-formal (validade-invalidade), de modo que as únicas contradições possíveis só podem ser vistas no plano semântico (critérios apofânticos de verdade-falsidade), mas que não interferem no critério de validade da norma.

⁴²⁶ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 295-296.

⁴²⁷ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 156.

⁴²⁸ MARINS, James. O código de processo civil/2015 e os processos administrativos fiscais. In: Hugo de Brito Machado (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 337-338.

norma existente, inclusive de modo a enriquecer seu sentido com o escopo de ajustá-la aos melhores cânones constitucionais do processo.

Poderíamos reinterpretar a proposição de James Marins no processo administrativo tributário do seguinte modo: se houver lacuna normativa, aplicam-se as regras do CPC/15 de forma subsidiária; mesmo não havendo lacuna normativa, podem-se aplicar as regras do CPC/15 se de sua interpretação puderem resultar proposições normativas que permitam ao julgador conferir maior efetividade às tutelas dos direitos, ao contraditório e à ampla defesa.

Nesse contexto ganham relevância os atributos da coerência e da integridade do direito.

Deve-se a Lênio Streck⁴²⁹ a inclusão do dever de coerência e integridade no processo civil brasileiro, ao apresentar ao Deputado Paulo Teixeira, relator na Câmara, sugestão de emenda que fez constar no art. 926 do texto aprovado do CPC/15 a seguinte disposição: “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”. Antes havia apenas o dever de estabilidade.

Conforme Dworkin⁴³⁰, um sistema jurídico é coerente quando repete suas próprias decisões anteriores e aplica mesmas regras e princípios aos casos idênticos, e, íntegro, se exige que o julgador construa seus argumentos de forma integrada ao conjunto do direito.

Completa Lênio Streck que os deveres de coerência e integridade, em verdade, tratam-se de garantias contra as arbitrariedades interpretativas.⁴³¹

Leonardo Zehuri Tovar⁴³² esclarece que a incorporação da tese dworkiana pelo sistema processual brasileiro (art. 926 do CPC/15) não engessa, não coloca o direito em um patamar ontológico:

Mas é importante que fique claro: a teoria de Dworkin, ao falar em resposta correta, não quer tratar de uma resposta única, metafisicamente falando. Ou seja, a decisão a ser obtida no caso se impõe construtivamente, quando o juiz observa que as razões pelas quais ela pode ser alcançada são melhores que outras vislumbráveis [...].

⁴²⁹ STRECK, Lênio Luiz. O que é isto – a exigência de coerência e integridade no novo Código de Processo Civil? In: Lênio Luiz Streck, Eduardo Arruda Alvim e George Salomão Leite (coord.). *Hermenêutica e jurisprudência no novo Código de Processo Civil: coerência e integridade*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 157.

⁴³⁰ DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Tradução de Jeferson Luiz Camargo. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 264.

⁴³¹ STRECK, Lênio Luiz. O que é isto – a exigência de coerência e integridade no novo Código de Processo Civil? In: Lênio Luiz Streck, Eduardo Arruda Alvim e George Salomão Leite (coord.). *Hermenêutica e jurisprudência no novo Código de Processo Civil: coerência e integridade*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 158.

⁴³² TOVAR, Leonardo Zehuri. Teoria do direito e decisão judicial: elementos para a compreensão de uma resposta adequada. In: Lênio Luiz Streck (coord.). *Hermenêutica, teoria do direito e argumentação*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2020, p. 293.

Contudo, pelas razões que apresentamos no tópico precedente, em nosso entendimento, carecerá de fundamento de validade a aplicação ampla e irrestrita de todas as disposições do CPC/15 nos processos administrativos se tal previsão não estiver expressamente incorporada à legislação processual administrativa do respectivo ente federado, salvo naqueles casos em que a decisão se fundamente em princípios e garantias constitucionais, como ocorre nos deveres de respeito ao contraditório substancial e da fundamentação adequada, situação que já expusemos no tópico sobre os princípios do processo administrativo tributário.

A esse respeito o STJ já se pronunciou pela inaplicabilidade do CPC em processo administrativo do Estado de São Paulo, como, por exemplo, ao decidir pelo não cabimento da intervenção de terceiros no procedimento administrativo de suscitação de dúvida cartorária, por ausência de disposição normativa específica na lei paulista 6.015/73, em mandado de segurança impetrado em face de ato coator do Conselho Superior da Magistratura do Estado de São Paulo.⁴³³

O próprio James Marins⁴³⁴, defensor da ampla aplicação supletiva e subsidiária do Código de Processo Civil na jurisdição administrativa, reconhece que a alteração do Decreto 70.235/72 pela Lei 11.941/09, revogando as previsões para edição de súmulas vinculantes pelo CARF (regra incluída nos arts. 26 e 26-A pela Medida Provisória 449/08), se deu por absoluta ausência de fundamento constitucional.

No caso específico da aplicação das cargas probatórias dinâmicas como regra de juízo prevista na cláusula geral do art. 373, § 1º do CPC/15, que visa à redistribuição do encargo probatório e preservação das garantias de isonomia, do devido processo legal e do direito à ampla atividade probatória, entendemos que não se aplica aos processos administrativos tributários de cada ente político sem que haja expressa previsão em sua legislação processual administrativa, em respeito à autonomia federativa de auto-gestão e auto-regulamentação, embora seja amplamente recomendável a adequação e atualização legislativa em todos os entes estatais.

⁴³³ STJ – RMS: 39236/SP, Rel. Min. Marco Buzzi, Quarta Turma, Julgamento: 26.04.2016, DJe: 03.05.2016.

⁴³⁴ MARINS, James. O Código de Processo Civil/2015 e os processos administrativos fiscais. In: Hugo de Brito Machado (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 349.

3.6 APLICAÇÃO DAS CARGAS PROBATÓRIAS DINÂMICAS EM CASOS EMBLEMÁTICOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como teste de hipótese, veremos a seguir de forma analítica como o emprego da teoria das cargas probatórias dinâmicas pode contribuir na solução de três casos emblemáticos do cotidiano fiscal.

3.6.1 Análise do ônus da prova negativa e o emprego das cargas probatórias dinâmicas para desconstituir a CDA com inclusão de sócio administrador sem observância do art. 135 do CTN

Reconhece parcela da doutrina que a presunção gera efeitos na redistribuição do ônus da prova, pois a presunção relativa nada mais seria que uma técnica de divisão do ônus entre as partes no processo.⁴³⁵

Os arts. 204 do CTN⁴³⁶ e 3º da LEF⁴³⁷ atribuem presunção *juris tantum* de veracidade ao fato-jurídico CDA, cuja certeza e liquidez só podem ser ilidas por prova em contrário a cargo do sujeito passivo. Trata-se de inversão *ope legis* compatível com as regras de distribuição dinâmica da carga probatória, não havendo conflito com o art. 373, § 1º do CPC/15.⁴³⁸

Todavia, um sério problema surge quando a Fazenda Pública, no intuito de assegurar maiores garantias do crédito tributário, inclui na CDA o nome de sócio, gerente ou gestor do

⁴³⁵ LAMEIRÃO, Pedro. *A emancipação dos fatos no processo judicial tributário*. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 157. Deve-se ressaltar a posição contrária de Lucas Buriel e Ravi Peixoto, que identificam nas presunções a necessária certeza do julgador quanto à ocorrência ou inoocorrência do *fato probando* a partir da existência de outro fato, e oposto ocorre com o ônus da prova, quando tal certeza inexistente, o que justifica a inversão da carga probatória pelo legislador (MACÊDO, Lucas Buriel de Macêdo; PEIXOTO, Ravi. *Ônus da prova e sua dinamização*. 2. ed., rev. e atual. Salvador: JusPodivm, 2016, p. 157).

⁴³⁶ “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite”.

⁴³⁷ “Art. 3º. A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite”.

⁴³⁸ LAMEIRÃO, Pedro. *A emancipação dos fatos no processo judicial tributário*. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 179

contribuinte, em razão de obrigações tributárias resultantes de atos supostamente praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN.⁴³⁹

Para ilustrar o caso, analisaremos o seguinte precedente formado pela Primeira Seção do STJ em 2007, do qual destacamos:

[...] A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, assentou entendimento segundo o qual: 1) se a execução foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN; 2) se a execução fiscal foi promovida contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, cabe a este o ônus probatório de demonstrar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no mencionado art. 135; 3) se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, o ônus da prova também compete ao sócio, em virtude da presunção *juris tantum* de liquidez e certeza da referida certidão. STJ – AgRg no Ag 774242/RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 09.05.2007.

É de se notar a incongruência que surge quando o STJ equipara o critério *ope legis* do art. 204 do CTN com a regra de distribuição dinâmica da carga probatória (critério *ope judicis*) como se mesma coisa fosse. Ou seja, define de forma estática e apriorística, nas três hipóteses fáticas acima, quem será o sujeito passivo da obrigação, afastando a cognição judicial.

Ressalta Pedro Lameirão⁴⁴⁰ que a presunção de certeza definida no art. 204 do CTN e no art. 3º da LEF não retiram do juiz o poder de apreciar o contexto fático e o material probatório do caso concreto, hipótese em que poderá aplicar a dinamização probatória prevista no § 1º do art. 373 do CPC/15. Nesse exato sentido já decidiu o STJ, ainda na vigência do CPC/73.⁴⁴¹

Não é propósito deste trabalho, entretanto, o estudo do redirecionamento da execução fiscal contra sócios e administradores do contribuinte, mas informar que o procedimento

⁴³⁹ “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

⁴⁴⁰ LAMEIRÃO, Pedro. *A emancipação dos fatos no processo judicial tributário*. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 182.

⁴⁴¹ “PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS DECLARADO E NÃO PAGO. Não obstante a Certidão de Dívida Ativa goze de presunção de certeza e liquidez, a Fazenda está obrigada a provar a inexistência da declaração de débito, se o contribuinte desde os embargos do devedor firma, peremptoriamente, que não a fez; trata-se de prova que só está ao alcance da Fazenda, que teria recebido a declaração. Recurso Especial conhecido e provido”. (STJ – REsp 985.865/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 03.08.1998).

administrativo de constituição da CDA deve levar em consideração o contexto fático que a circunscreve, evitando presunções que possam obrigar a produção de prova diabólica a sócios ou administradores do sujeito passivo, que podem não ter tido acesso ao processo administrativo de apuração do crédito e não terem participado do contraditório, ou, ao fisco, caso este possua apenas indícios de atos praticados por aquelas pessoas elencadas no art. 135 do CTN, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.⁴⁴²

O procedimento de inscrição em dívida ativa dos créditos tributários e não tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios é regido pelo art. 39, § 1º da Lei 4.320/1946.⁴⁴³ A constituição da CDA na União é competência da Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme prevê o art. 22 do Decreto-Lei 147/1967.⁴⁴⁴ Nos Estados e Municípios, o ato-fato-jurídico de constituição da CDA é atribuição das respectivas procuradorias ou das secretarias de fazenda ou finanças. A inscrição da CDA é procedimento de controle de legalidade, realizado sem participação do demandado, ou seja, não haverá para o sócio ou administrador o exercício do contraditório no processo administrativo se do auto de infração não constarem os seus nomes.

A inscrição do débito tributário na CDA só se dá após a definitividade do julgamento processual administrativo, quando ocorre a formação da coisa julgada. Como não há previsão de rediscussão da matéria na via administrativa, fica o sócio ou administrador, se incluídos na certidão sem a comprovação dos requisitos do art. 135 do CTN, frustrados do exercício do direito ao contraditório, restando-lhes a via judicial.

⁴⁴² O STJ já se manifestou positivamente sobre a obrigatoriedade de comprovação pelo fisco de que o administrador do contribuinte tenha agido com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto para fins de inscrição na CDA: “[...] 4. É pacífico o entendimento desta Corte de que o sócio, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas somente podem ser pessoalmente responsabilizados pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade, nas hipóteses do art. 135 do CTN, se comprovado que agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes ou, ainda, se houve dissolução irregular da sociedade. REsp 1.698.639/RJ, Rel. Min. Herman Benjamim, DJe 19.12.2017”.

⁴⁴³ “Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. § 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título”.

⁴⁴⁴ “Art. 22. Dentro de noventa dias da data em que se tornarem findos os processos ou outros expedientes administrativos, pelo transcurso do prazo fixado em lei, regulamento, portaria, intimação ou notificação, para o recolhimento do débito para com a União, de natureza tributária ou não tributária, as repartições públicas competentes, sob pena de responsabilidade dos seus dirigentes, são obrigadas a encaminha-los à Procuradoria da Fazenda Nacional da respectiva unidade federativa, para efeito de inscrição e cobrança amigável ou judicial das dívidas deles originadas, após a apuração de sua liquidez e certeza”.

Desta forma, entendemos como necessária a alteração das leis do processo administrativo tributário, para que determinem a inclusão dos corresponsáveis no polo passivo desde o início da discussão administrativa, ou a sua reabertura mediante recurso, para que as garantias constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal sejam respeitadas, abrindo-se margem para a ampla atividade probatória, incluindo o emprego das cargas probatórias dinâmicas.

3.6.2 Análise da prova negativa necessária para comprovar o não recebimento do carnê de IPTU e a súmula 397/STJ

Conforme destacado alhures, as ditas presunções de legitimidade e veracidade do ato administrativo decorrem, em verdade, do princípio da legalidade, e serão sempre *juris tantum*.

Tais presunções, no entanto, não eximem a Administração do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico e descrever as circunstâncias em que este se manifesta no mundo social, ou seja, a motivação do ato administrativo deve estar respaldada pela linguagem das provas.

Não é outro o pensamento de Fabiana Del Padre Tomé⁴⁴⁵, que faz contundente crítica à *ratio decidendi* do precedente vinculante da Súmula 397/STJ:

Os julgados que levaram à edição da Súmula 397 basearam-se na presunção de que, tendo havido o envio do carnê ao contribuinte, a ele cabe qualquer contraprova: ou seja, ao contribuinte competiria demonstrar o fato do *não recebimento* do documento constitutivo do débito tributário. Mas vale indagar, qual mecanismo teria o contribuinte para demonstrar esse *não recebimento*? Ao nosso ver, trata-se de circunstância de difícil ou até mesmo de impossível comprovação, configurando o que os processualistas costumam denominar de “prova diabólica”.

E arremata a eminente professora paulista, ao dizer que no âmbito da inovação trazida como o CPC/15, da possibilidade de emprego das cargas probatórias dinâmicas no sentido de atribuir o ônus a quem tenha melhores condições de cumpri-lo: “no caso da notificação fiscal

⁴⁴⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Dinâmica da prova no processo tributário: análise do art. 373 do Novo Código de Processo Civil. In: Antônio Carlos F. de Souza Júnior; Leonardo Carneiro da Cunha (coord.). *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo; Focofiscal, 2015, p. 92.

do IPTU ou de qualquer outro tributo é a Administração quem tem meios para documentar sua concretude e, deste modo, afastar a negativa alegada pelo contribuinte”.⁴⁴⁶

Concordamos com Fabiana Del Padre Tomé e lembramos que o sistema processual brasileiro adotou como regra o sistema estático de repartição do ônus, mas, diante da impossibilidade de comprovação do não recebimento do carnê de IPTU, o ônus da confirmação da notificação ou intimação pode ser atribuído, via dinamização da carga probatória, ao fisco, o detentor dos meios e das fontes dessa informação (v.g. facilidade de obtenção da prova do fato contrário), o que recomenda o *overrruling* do precedente enunciado na Súmula 397/STJ.

3.6.3 Análise da prova de boa-fé do adquirente de mercadoria adquirida através de nota fiscal posteriormente declarada inidônea pelo fisco e a Súmula 509/STJ

O enunciado da Súmula 509/STJ assim dispõe: “é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda” (DJe: 31.03.2014).

Por se tratar de tema que tem despertado debates jurídicos acirrados, iremos, em breve análise, definir o conceito da expressão “comerciante de boa-fé”, requisito de validade do crédito do ICMS, para, ao final, responder se as presunções *hominis*, a partir de provas indiciárias e da dinamização da carga probatória, poderão contribuir para resolver o problema.

A súmula aprovada no Superior Tribunal de Justiça em 26/03/2014, surgiu da análise de sete casos paradigmáticos: AgRg no REsp 1.228.786-SP (DJe: 29/08/2012), AgRg no EDA no REsp 102.473-SP (DJe: 02/08/2012), AgRg no AREsp 80.470-SP (DJe: 26/06/2012), AgRg no AREsp 91.004-SP (DJe: 27/02/2012), REsp 1.215.222-SP (DJe: 11/11/2011), AgRg no Ag 1.239.942-SP (DJe: 09/09/2011) e REsp 1.148.444-MG (DJe: 27/04/2010).

Transcrevemos, em seus pontos principais, a ementa de um desses casos (REsp 1.148.444-MG, sob a sistemática de repetitivo, tema 272, Primeira Sessão do STJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 27/04/2010):

⁴⁴⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Dinâmica da prova no processo tributário: análise do art. 373 do Novo Código de Processo Civil. In: Antônio Carlos F. de Souza Júnior; Leonardo Carneiro da Cunha (coord.). *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo; Focofiscal, 2015, p. 93.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação [...] 2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, *in casu*, ao alienante). 3. *In casu*, o Tribunal de origem consignou que: "(...) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes." 4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS. 5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos *ex tunc*, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN. 6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (sem grifos no original)

Em seu voto, o Exmo. Sr. Ministro Luiz Fux (relator) assim se pronunciou:

[...] Nada obstante, a jurisprudência das Turmas de Direito Público é no sentido de que o comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada (em observância ao disposto no artigo 136, do CTN), sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.[...] A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato". *In casu*, o Tribunal de origem consignou que: "(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes." Consequentemente, uma vez caracterizada a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), revela-se legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS. Com essas considerações, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL. (sem grifos no original)

Tomando como exemplo a lei 6.374/89 do Estado de São Paulo, esta define, em seu artigo 20, as hipóteses de suspensão ou cassação da inscrição no cadastro de contribuintes; no artigo 21, as situações em que a inscrição será considerada nula; e, no artigo 22-A, determina que todos os contribuintes do imposto devem exigir de seu fornecedor de mercadorias ou prestador de serviços o comprovante de sua regularidade fiscal, antes da realização de qualquer operação comercial ou contratação de serviços sujeitos ao ICMS, *ipsis verbis*:

Artigo 22-A - Sempre que um contribuinte, por si ou seus prepostos, ajustar a realização de operação ou prestação com outro contribuinte, fica obrigado a comprovar a sua regularidade perante o fisco, de acordo com o item 4, do § 1º, do artigo 36, e também a exigir o mesmo procedimento da outra parte, quer esta figure como remetente da mercadoria ou prestador do serviço, quer como destinatário ou tomador, respectivamente. (sem grifos no original)

Parágrafo único - A obrigação instituída neste artigo também se aplica à pessoa que promover intermediação comercial, que deverá comprovar a regularidade fiscal das pessoas jurídicas que forem parte do negócio por ela intermediado.

Face ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS,⁴⁴⁷ a lei paulista ainda prescreve no artigo 36 os requisitos formais para que o contribuinte possa se creditar do imposto, ressaltando que em seu § 1º, itens 3 e 4, constam, respectivamente, as definições de “documento fiscal hábil” e “situação regular perante o fisco”, *ipsis verbis*:

Artigo 36 - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

§ 1º - Para efeitos deste artigo, considera-se:

[...]

3 - documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto;

4 - situação regular perante o fisco, a do contribuinte que, à data da operação ou prestação, esteja inscrito no cadastro de contribuintes, se encontre em atividade no local indicado, possibilite a comprovação da autenticidade dos demais dados

⁴⁴⁷ “Constituição Federal: Art. 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Conforme enuncia Christine Mendonça, para que se promova a compensação do ICMS faz-se necessário o preenchimento de quatro requisitos; (i) relações jurídicas obrigacionais distintas (o direito de crédito do contribuinte é o dever reflexo do Fisco neste reconhecimento); (ii) objeto prestacional líquido e certo (os deveres instrumentais para reconhecimento do crédito, como a comprovação do negócio jurídico, o documento fiscal idôneo e a escrituração em livro fiscal); (iii) a existência de sujeitos alternados (fisco e contribuinte); e (iv) a previsão em lei (cf. art. 156, II e parágrafo único c/c art. 170, ambos do CTN). (MENDONÇA, Christine. *A não cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 157-160).

cadastrais apontados ao fisco e não esteja enquadrado nas hipóteses previstas nos artigos 20 e 21. (sem grifos no original)

[...]

Insta destacar que a lei do ICMS do Estado de São Paulo, nos pontos em destaque, encontra seu fundamento de validade no artigo 23 da Lei Complementar 87/96⁴⁴⁸, *verbis*:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. (sem grifos no original)

É bem verdade que o regulamento do ICMS de São Paulo (RICMS/2000) e outros atos normativos internos (portarias CAT, resoluções, soluções de consulta e etc.), nos limites de suas competências, esmiúçam os conceitos e as definições dos enunciados prescritivos na lei estadual, mas que não importam ao propósito principal deste trabalho.

Podemos apreender da *ratio decidendi* da norma-precedente enunciada pela Súmula 509/STJ e das normas prescritas na lei 6.374/89 do Estado de São Paulo, tomada aqui como exemplo, que existem sete requisitos (eventos) a serem comprovados pelo contribuinte no antecedente da norma individual e concreta do fato jurídico “operação comercial de boa-fé”, enunciada com a escrituração do crédito tributário, que se resumem na: (i) regularidade fiscal e (ii) comprovação do negócio. São eles:

Regularidade fiscal da empresa fornecedora da mercadoria ou prestadora do serviço, na data da operação ou prestação:

1. ter inscrição ativa no cadastro de contribuintes do imposto;
2. estar exercendo suas atividades no local informado no cadastro; e
3. serem autênticos os dados cadastrais informados, relativamente a sócios, administradores, responsáveis pela contabilidade e atividades exercidas;

Efetividade da operação de compra e venda de mercadoria *ou da prestação* do serviço sujeitos ao ICMS (comprovação do negócio):

⁴⁴⁸ A Lei Complementar 87/96, conhecida como Lei Kandir, disciplina as normas gerais do ICMS, conforme prevê a regra de competência estabelecida no art. 155, § 2º, XII da Constituição Federal.

4. pagamento da mercadoria adquirida ou do serviço contratado ou apresentação de título de crédito idôneo que o represente;
5. documento fiscal idôneo, com os requisitos formais e materiais exigidos na legislação;
6. escrituração do documento fiscal no livro de registro de saídas do fornecedor (nota fiscal) ou prestador (conhecimento de transporte), e no livro de registro de entradas do adquirente da mercadoria ou tomador do serviço; e
7. pagamento antecipado do imposto, quando previsto na legislação.

Fixou ainda o STJ uma segunda tese: dos efeitos jurídicos *ex nunc* do ato-norma constitutivo da inidoneidade de documento fiscal.

O problema da plurivocidade semântica no direito possui relevância para a dogmática jurídica, com efeitos complicadores tanto em termos de validade quanto de eficácia na dinâmica do sistema. Expressões como ato declaratório, nulidade, ilicitude, boa-fé e idoneidade comportam múltiplas acepções, a depender do uso. Nos próximos subtópicos iremos propor algumas definições a fim de uniformizar a linguagem das provas.

3.6.3.1 Ato declaratório, ato constitutivo e os efeitos da declaração de inidoneidade dos documentos fiscais

Discorrendo sobre as manifestações do direito, Tárek Moussallem⁴⁴⁹ é preciso ao dizer que a conversão do não jurídico em jurídico “requer expedição do ato de fala competente por agente habilitado, isto é, requer aplicação de outras normas que o insira (linguisticamente) no tópico de antecedente de norma concreta”, e, logo em seguida, faz importante delimitação desse conceito, ao dizer que a palavra “declarar” na linguagem comum é apenas um ato afirmativo e nada mais; já, na linguagem normativa (ato de fala performativo), “declarar” possui adicionalmente um efeito extralinguístico, que cria estado novo de coisas. Assim, o direito nada declara, apenas constitui.⁴⁵⁰

⁴⁴⁹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 64.

⁴⁵⁰ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 67.

É por isso que Kelsen⁴⁵¹ afirmava que quando a ordem jurídica “declara” que determinada norma é nula e que nenhum ato seria necessário para anulá-la, mas, ao mesmo tempo, determina quem há de verificar a presença dos pressupostos desta nulidade, tal verificação já tem um caráter constitutivo, pois nada pode ser juridicamente afirmado antes desta verificação. Nada entra nos domínios do direito sem ser linguisticamente constituído.

Tomando de empréstimo a definição de Guilherme de Souza Nucci⁴⁵² para o processo penal, podemos entender como “nulidades absolutas, aquelas que devem ser proclamadas pelo magistrado, de ofício ou a requerimento de qualquer das partes, porque produtoras de nítidas infrações ao interesse público na produção do devido processo legal”.

Percebemos então que o conceito dogmático de “nulidade relativa” se associa ao de anulabilidade (aquilo que pode ser anulado), e, o de “nulidade absoluta”, ao de nulidade propriamente dita. A nulidade relativa (anulabilidade) é dependente de requerimento da parte interessada, mas a nulidade (absoluta) apenas o reconhecimento pela autoridade competente por se tratar de matéria de interesse público, mas em ambos os casos o direito produz atos constitutivos.

Com essa premissa, podemos finalmente desvendar, com clareza, que são as normas de competência do sistema (Constituição, leis e precedentes) que determinam se a norma geral e concreta de anulação constituirá efeitos jurídicos sobre as situações futuras e, ao mesmo tempo, sobre as já consolidadas (efeitos *ex tunc*) ou somente sobre as situações futuras (efeitos *ex nunc*).

O precedente vinculante contido no enunciado da Súmula 509/STJ prescreve que qualquer norma jurídica geral e concreta que a Administração Tributária venha a publicar não “declara”, mas “constitui” a inidoneidade (nulidade) de determinado documento fiscal, que só produzirá efeitos *ex nunc*, ou seja, a partir da data de sua publicação.

Portanto, conforme a *ratio decidendi* desse precedente, o ato-norma constitutivo da inidoneidade de documento fiscal (declaração de inidoneidade pelo fisco) só produzirá efeitos para frente, ou seja, a partir da data de sua enunciação, não impedindo que o contribuinte se

⁴⁵¹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 308.

⁴⁵² NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de processo penal e execução penal*. 6. ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 816.

possa creditar do ICMS das operações ou prestações já consolidadas, desde que comprovado o fato jurídico-tributário “operação ou prestação realizada com boa-fé objetiva”.

3.6.3.2 Inexistência, nulidade e anulabilidade das normas jurídicas

São conceitos associados à ideia de validade da norma, que só é válida se pertencente ao sistema do direito positivo. Para que uma norma entre no sistema e, com isso, ganhe validade, é necessário que outra norma a insira (o veículo introdutor).⁴⁵³ Falamos em norma introduzida e norma introdutora, por isso dizemos que as normas vêm sempre aos pares.⁴⁵⁴

Quando Lourival Vilanova⁴⁵⁵ disse que “a cláusula, como cláusula, está no plano conceptual normativo. O fato-tempo, que a verifica, está no plano da realidade. O fato-tempo, se está qualificado pela hipótese fáctica, e produz efeitos, é, então, um fato jurídico (em sentido estrito, como fato natural)”, demonstrou que o tempo também entra nos domínios do jurídico se é tocado pela linguagem das normas, o que Tercio Sampaio Ferraz Júnior⁴⁵⁶ associou ao pressuposto de pertinência para classificá-lo em três outros conceitos: (a) inexistência é uma não-norma, que nunca chegou a entrar no sistema porque não emanou de órgão competente, sendo assim, nunca possuiu validade nem vigência (v.g. uma sentença assinada por um serventuário de justiça); (b) nulidade, mesmo tendo sido emanada de órgão competente, possui em sua formação um vício insanável, que a impede de produzir efeitos desde o nascedouro, mas é válida porque pertencente ao sistema e assim permanecerá até que outra norma a retire, por revogação ou anulação, mas que nunca terá vigência (v.g. contrato sobre objeto ilícito, cf. art. 166, II do Código Civil); e (c) anulabilidade, foi enunciada por órgão competente, é válida e produz efeitos normalmente, mas por existir uma condição específica no antecedente normativo, poderá ser anulada se houver provocação do interessado

⁴⁵³ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 307.

⁴⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 393.

⁴⁵⁵ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed., rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 72-73.

⁴⁵⁶ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2013, p. 184.

(v.g. anulável o casamento de quem não completou a maioridade civil, cf. art. 1.550, I do Código Civil).

Para explicar os conceitos de inexistência, nulidade e anulabilidade, Tárek Moussallem⁴⁵⁷ identifica a validade da norma nos três planos de manifestação do direito: (a) no sintático, porque associada com outras normas do sistema, por coordenação com as de mesmo nível (v.g. lei ordinária revogadora e lei ordinária revogada) ou por subordinação com aquelas de níveis hierárquicos diferentes (v.g. lei complementar em conformidade com a CF/88); (b) semântico, porque a linguagem do direito incide sobre a linguagem das condutas e dos fatos, juridicizando-as, e porque se relacionam materialmente umas com as outras, quando buscam fundamento de validade nas normas de competência; e (c) pragmático, quando utilizadas no discurso retórico e nos atos de fala.

Registre-se, segundo Guilherme de Souza Nucci⁴⁵⁸, que o sistema do direito positivo brasileiro incorporou o brocardo francês *pas de nulité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo) quando enunciou o art. 563 do Código de Processo Penal, e justifica: “não se proclama a existência de uma nulidade, com perda de tempo e gastos para as partes, caso não advenha qualquer prejuízo concreto”. Portanto, para anular uma norma é necessária a comprovação do fato-prejuízo.

3.6.3.3 Ato ilícito tributário

Prescreve o Código Tributário Nacional que, na ausência de disposição expressa, deve a hermenêutica tributária considerar (art. 108) a analogia, os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais do direito público e a equidade; e no art. 109 define que as normas de direito privado se aplicam na definição do conteúdo e alcance dos institutos do direito tributário, fazendo ressalva quanto aos efeitos tributários, que obedecem à tipificação cerrada (art. 3º). Na definição de ato ilícito tributário recorreremos então aos institutos do Código Civil, *ipsis verbis*:

⁴⁵⁷ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 147.

⁴⁵⁸ NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de processo penal e execução penal*. 6. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 817.

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Como o nosso objeto de investigação é a fraude, imperioso descrever os contornos do ato ilícito que a constitui, assim definido por Kelsen⁴⁵⁹:

A ação ou omissão determinada pela ordem jurídica, que forma a condição ou o pressuposto de um ato de coerção estatuído pela mesma ordem jurídica, representa o fato designado como ilícito ou delito, e o ato de coação estatuído como sua consequência representa a consequência do ilícito ou sanção.

Lourival Vilanova⁴⁶⁰ concorda com o mestre de Viena, ao dizer que o sistema seleciona determinadas condutas, omissivas ou comissivas, para, em seguida, definir normativamente que efeitos serão juridicamente relevantes. Ou seja, com base em critérios valorativos o legislador separa as causalidades naturais das causalidades do direito positivo e as condutas ilícitas das condutas permitidas, conforme explica:

Do ponto de vista causal-natural, acrescentamos, vários efeitos advêm da conduta. O sistema jurídico seleciona, com base no critério de valoração nele adotado, que efeitos são juridicamente relevantes, para integrarem a classe dos resultados (ou “eventos” em sentido jurídico-penal).

Conclui Lourival Vilanova⁴⁶¹ que se do ato omissivo das relações causais naturais nenhum efeito se espera como necessário, o mesmo não se diz na linguagem do direito, que impõe efeitos tanto ao ato omissivo quanto ao comissivo:

Sob o ponto de vista causal natural, a omissão, o não-fazer importa em inexistência de causa. Se efeitos sobreviesse, quebrar-se-ia a conexão de causas e efeitos, ou dar-se-ia uma ocorrência incausada. Não é assim no domínio do direito, onde tanto a ação quanto a omissão podem ser suportes fáticos de hipóteses normativas.

Tal caracterização não leva em conta a intencionalidade do agente, mas a inobservância de algum dever-ser omissivo ou comissivo contido na norma, que nos remete aos conceitos de dolo e culpa.

⁴⁵⁹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 124.

⁴⁶⁰ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 62.

⁴⁶¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 62.

3.6.3.4 Dolo e culpa nas infrações tributárias

A exata compreensão da linguagem das provas dos atos ilícitos e dos elementos formadores do dolo e da culpa é fundamental para a correta aplicação das prescrições sobre a responsabilidade por infrações tributárias. O Código Tributário Nacional sub-roga a responsabilidade pelos créditos tributários a terceiros quando esta resultar de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135) e define que a responsabilidade por infrações à legislação tributária será sempre objetiva, salvo quando a lei específica dispuser de forma contrária (art. 136). Ainda estabelece que a responsabilidade será pessoal do agente naquelas infrações definidas na lei penal como crime ou contravenção, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito, e será pessoal a responsabilidade nos atos ilícitos praticados com dolo específico (art. 137, III).

Com relação ao vínculo que se estabelece entre o agente e o ato ilícito, o Código Penal utiliza a expressão “elemento subjetivo do tipo”, classificando-o em doloso e culposo:

Art. 18 - Diz-se o crime:

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;

II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.

Conforme explica Válder Kenji Ishida⁴⁶², com base na teoria finalística, dolo e culpa são elementos integrantes do fato típico descrito na norma quanto ao aspecto subjetivo. Logo, o direito não regula propriamente a vontade do agente, mas a conduta tipificada na hipótese normativa.

Dolo é o ato consciente de praticar a conduta típica ou o ato consciente de praticar determinada conduta, acompanhada da consciência de que tal conduta é ilícita.⁴⁶³ Constata-se portanto a presença de quatro elementos formadores do dolo: o ato, a consciência, a finalidade e a causalidade.

⁴⁶² ISHIDA, Válder Kenji. *Curso de direito penal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 98.

⁴⁶³ NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 15. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 189.

Baseado na classificação de Guilherme de Souza Nucci⁴⁶⁴, temos com relação à finalidade: (a) o dolo genérico – quando existe uma vontade manifesta de praticar a conduta típica, mas sem qualquer finalidade específica, como a compra de mercadoria sem nota fiscal; e (b) o dolo específico – se além da vontade, há uma finalidade específica bem delineada no ato, como a compra de mercadoria sem nota fiscal, mas com objetivo comprovado de não pagar imposto; e, com relação à causalidade: (c) o dolo direto – assemelhado ao conceito de dolo específico, ocorre quando a vontade do agente é voltada a determinado resultado efetivamente perseguido, como o empresário que abre diversas inscrições de empresas “laranjas” com objetivo único de gerar créditos tributários fictícios; e (d) o dolo eventual, quando a vontade é dirigida a um resultado específico, mas consciente da possibilidade da ocorrência de um segundo resultado, não desejado, o que equivale a assumir o risco de produzi-lo, como aquele comerciante que deixa de registrar documentos nos livros fiscais, consciente de que tal prática ilícita pode gerar uma segunda consequência, não desejada, como a autuação por presunção legal de omissão de receita.

Guilherme de Souza Nucci⁴⁶⁵ define culpa como sendo “o comportamento voluntário desatencioso, voltado a um determinado objetivo, lícito ou ilícito, embora produza resultado ilícito, não desejado, mas previsível, que podia ter sido evitado”. Na culpa inexistente qualquer intenção do agente na prática do ato ilícito, mas a lei lhe atribui a responsabilidade pelo resultado, que poderia ter sido evitado.

Tomando de empréstimo as definições do art. 18, II do Código Penal, a culpa se divide em três categorias: (1) culpa por imprudência – que é uma das formas de culpa ativa, significando um comportamento sem cautela, realizado com precipitação ou com insensatez, p.ex. o comerciante que adquire mercadoria sem consultar previamente a regularidade fiscal do fornecedor; (2) culpa por negligência – a forma passiva de culpa, ou seja, equivale a assumir uma atitude passiva, inerte material e psiquicamente, por descuido ou desatenção, justamente quando o dever de cuidado objetivo determina que se deva agir de modo contrário, p.ex. o comerciante que, embora tenha consultado a regularidade fiscal do fornecedor, aceitou a entrega de mercadoria em quantidade e especificação diferentes do que consta no documento fiscal; e (3) culpa por imperícia – a outra forma ativa de culpa, que corresponde à

⁴⁶⁴ NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 15. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 190-192.

⁴⁶⁵ NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 15. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 195.

imprudência no campo técnico, pressupondo uma arte, um ofício ou uma profissão. Consiste na incapacidade, inaptidão, insuficiência ou falta de conhecimento necessário para o exercício de determinado mister, p.ex. o comerciante, antes de efetivar a compra ou o recebimento de mercadoria, consulta a regularidade fiscal do fornecedor e a validade do documento fiscal, mas o faz de forma desatenta e em desacordo com o que prevê a legislação, demonstrando desconhecê-la.

A doutrina ainda classifica os elementos subjetivos da culpa decorrentes de ato de terceiros, como sendo: (1) culpa *in vigilando* – consistindo na culpa em que, apesar de o agente não ter causado diretamente o dano, a ilicitude se liga indiretamente ao ato ou omissão por ele praticados, como os danos causados por funcionários ou prepostos; e (2) culpa *in eligendo* – nesta modalidade a responsabilidade também decorre de ato praticado por terceiro, que, em princípio, teria capacidade para responder por seu comportamento, mas a culpa recai no titular do negócio jurídico em razão da escolha feita sem a diligência e cuidado necessários, como na contratação de administrador, gerente ou contabilista incapazes tecnicamente ou de idoneidade suspeita.⁴⁶⁶

3.6.3.5 Boa-fé objetiva e idoneidade fiscal como pressupostos normativos para aproveitamento do crédito de ICMS

Na esteira do precedente contido Súmula 509: “é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”, percebe-se que o Superior Tribunal de Justiça firmou enunciado prescritivo – precedente – contendo dois conceitos jurídicos indeterminados⁴⁶⁷: “contribuinte de boa-fé” e “nota fiscal inidônea”, que ora debatemos.

⁴⁶⁶ Nesse sentido: FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 231.

⁴⁶⁷ Destarte, o artigo 20 da nova LINDB, incluído pela Lei 13.655/18, prescreve que “nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão [...] a motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas”. Portanto, é uma clara vedação às decisões embasadas em conceitos jurídicos indeterminados, sem a consideração das consequências práticas da decisão, não se podendo entender *ipso facto*, que a decisão possa se dar sem a devida fundamentação.

Os ditames da 'boa-fé', segundo Orlando Gomes⁴⁶⁸:

Tais são os que se inferem da aplicação do velho princípio do "*honeste vivere*", notadamente os que recomendam a conduta sincera e confiante "baseada sobre um *minimum* objetivo de lealdade e de honestidade entre homens que se encontram em relação, fora mesmo de qualquer vínculo jurídico" (cf. Donato). Em suma, a integração há de realizar-se no pressuposto de que as partes exprimiram, através da palavra e dos atos, a tendência para a veracidade, a coerência e a probidade.

Nas sábias palavras enunciadas pelo jurista baiano, a boa-fé deve ser tratada como um sobreprincípio, como valor que confere sentido de verdade, coerência e probidade na aplicação do direito.

Não é outra a constatação de Flávio Rubinstein ao afirmar que o conceito de boa-fé possui para a ciência jurídica diversas acepções, determinadas pelas variadas formas com que a expressão é empregada, bem como pelo vínculo desta com a ordem moral e sua evolução histórica na sociedade.⁴⁶⁹ Ressalta o autor que a delimitação negativa da boa-fé se aproxima dos institutos da fraude à lei e do abuso do direito,⁴⁷⁰ ou seja, a boa-fé representa a fronteira entre o lícito e o ilícito.

A partir desta constatação, surge para o direito a definição de boa-fé sob duas vertentes:

1. boa-fé objetiva – enquanto norma de conduta à qual devem se ajustar todas as pessoas em suas respectivas relações, constituindo um limite ao exercício dos direitos, limite este que também é imposto pela proibição do abuso do direito;⁴⁷¹ e
2. boa-fé subjetiva – caracterizada como o estado psicológico de um sujeito que age ignorando a lesão (efetiva ou potencial) causada a um interesse alheio, juridicamente tutelado pelo Estado, ou seja, expressa uma atitude que revela um desconhecimento ou uma crença errônea em relação à adequação de determinada situação valorada pelo direito.⁴⁷²

Entretanto, não é objeto do direito as manifestações do intelecto intrasubjetivo, mas somente as relações sociais intersubjetivas, ainda que motivadas pela intencionalidade,

⁴⁶⁸ GOMES, Orlando. *Ensaio de direito civil e de direito do trabalho*. Rio de Janeiro: Aide, 1986, p. 51.

⁴⁶⁹ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário. *Série doutrina tributária*. vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2001, p. 32.

⁴⁷⁰ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário. *Série doutrina tributária*. vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2001, p. 33.

⁴⁷¹ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário. *Série doutrina tributária*. vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2001, p. 38.

⁴⁷² RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário. *Série doutrina tributária*. vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2001, p. 41.

conforme nos ensina Lourival Vilanova⁴⁷³: “altera-se (intencionalmente) o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencializa em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do direito”.

Além de linha limítrofe entre o lícito e o ilícito, a boa-fé objetiva pode ser vista como pressuposto da segurança jurídica. A confiança legítima e a boa-fé se vinculam ao princípio da segurança jurídica na medida em que ambas cumprem a missão de dotar de certeza e previsibilidade determinadas situações jurídicas, evitando surpresas causadas por modificações que atinjam estas situações.⁴⁷⁴

Podemos concluir que a “boa-fé” enunciada na Súmula 509/STJ não se refere ao estado psíquico de boa-fé subjetiva do comerciante, pois não importa ao direito os valores inerentes à personalidade; não se pode também cogitar de uma boa-fé da operação sem o ato performático do agente; de forma que defendemos, do ponto de vista semântico, pela mais adequada expressão: “a boa-fé (do comerciante) na específica operação ou prestação”, que representa em termos normativos a boa-fé objetiva, ou seja, o fato provado naquela operação ou prestação realizada segundo o disposto na lei (v.g. Lei paulista 6.374/89, art. 36, § 1º, itens 3 e 4).

Com relação ao termo “idoneidade”, o dicionário *on line* Michaelis⁴⁷⁵ traz a seguinte definição: ”significa qualidade de idôneo; aquilo que tem competência para realizar bem alguma coisa; aptidão, capacidade”.

Contudo, não há uma definição na lei de normas gerais do ICMS sobre o que seja idoneidade para fins fiscais, mas apenas a menção no art. 23 da Lei Complementar 87/96 de que o direito ao crédito está condicionado à comprovação dessa idoneidade, *ipsis verbis*:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

⁴⁷³ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 4.

⁴⁷⁴ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário. *Série doutrina tributária*. vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2001, p. 77.

⁴⁷⁵ MICHAELIS. *Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa*. São Paulo: Melhoramentos, 2020, Idoneidade. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/idoneidade/>. Acesso em: 09 fev. 2020.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Tal definição coube então às próprias leis instituidoras do imposto, como se observa da Lei 6.374, de 01 de março de 1989, do Estado de São Paulo, que em seu art. 36, § 1º, item 3 assim prescreve: considera “documento fiscal hábil (idôneo), o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto”.

Portanto, para que um documento fiscal possa ser considerado idôneo, necessário o atendimento dos três requisitos firmados no antecedente desta regra geral e abstrata: (1) os requisitos formais exigidos na legislação, como habilitação no sistema informatizado para emissão de nota fiscal ou conhecimento de transporte eletrônicos, preenchimento dos campos obrigatórios do documento com as informações fidedignas, assinatura digital sob a chancela ICP-Brasil, etc.; (2) que o fornecedor da mercadoria ou prestador do serviço de transporte esteja com seus registros regulares no órgão competente de sua localidade; e (3) esteja acompanhado do comprovante de pagamento antecipado do imposto, quando exigido por lei.

Configurado algum fato jurídico não enquadrado nas hipóteses normativas acima descritas, a lei paulista (art. 68) o considerará como operação ou prestação desacoberta de documentação fiscal idônea.

Por fim, em razão de a expressão “é lícito ao comerciante de boa-fé...” (*i.e.* boa-fé subjetiva) não entrar nos domínios do direito, cuja causalidade só se pode imputar a relações intersubjetivas, recomendamos a releitura do enunciado da Súmula 509/STJ a partir do conceito de boa-fé objetiva, com a seguinte proposição:

É lícito ao contribuinte destinatário de “operação ou prestação realizada com boa-fé objetiva” aproveitar o crédito do ICMS destacado em documento fiscal posteriormente declarado inidôneo pelo fisco, quando demonstrada a regularidade fiscal do fornecedor ou prestador e a veracidade da compra e venda da mercadoria ou aquisição do serviço de transporte.

3.6.3.6 Fraude em matéria fiscal

Fraude é signo pluriunívoco, que comporta acepções do tipo: “ato de má-fé que tem por objetivo fraudar ou ludibriar alguém; cantiga, engano, sofisticação; mentira ardilosa;

sicofantia; entrada ilegal de produtos estrangeiros, sem o pagamento dos tributos alfandegários; ato de falsificar documentos, marcas e produtos, etc.”.⁴⁷⁶

Importa para o fisco, todavia, constituir juridicamente os eventos sociais que possam confirmar normativamente o elemento volitivo “má-fé”, configurador do dolo, praticado com a intenção de burlar a lei, de enganar, de suprimir tributo devido e atuar no mercado concorrencial de forma desleal.

3.6.3.6.1 Simulação e dissimulação de negócios jurídicos

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 116, parágrafo único, prescreve que:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A Constituição Federal assegura a todos o direito de propriedade (art. 5º, XXII), o pleno exercício da autonomia da vontade (art. 5º, IX), a livre expressão do pensamento (art. 5º, IV), o exercício lícito de qualquer trabalho, ofício ou profissão (art. 5º, XIII), a livre locomoção no território nacional (art. 5º, XV), a plena liberdade associativa (art. 5º, XIX) e a livre iniciativa para empreender atividades econômicas lícitas (arts. 170 e s.).

Entretanto, o desenvolvimento de práticas e atividades negociais com o intuito de subtrair tributo devido e obter vantagens concorrenciais ilegítimas impõe rígidos limites a esses direitos. Tem-se nessas hipóteses o preenchimento dos requisitos indispensáveis para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos, conforme prevê o supracitado artigo 116 do CTN, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária, cabendo à autoridade fazendária realizar, de imediato, o lançamento tributário com a imposição das penalidades cabíveis, nos termos do art. 149, VII do CTN: o lançamento é efetuado “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

Conforme descrevemos em tópico precedente, a nulidade enquanto norma jurídica não é dissociada de sua condição de validade e pertinência ao sistema do direito positivo. É o ato-

⁴⁷⁶ MICHAELIS. *Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa*. São Paulo: Melhoramentos, 2020, Fraude. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/fraude/>. Acesso em: 11 fev. 2020.

norma que, mesmo quando emanado de sujeito competente, se possui em sua formação um vício insanável que o impeça de produzir efeitos, representa uma forma de simulação, como ocorre na inscrição cadastral feita com intuito de cometer crimes tributários. Nesse sentido está o Código Civil, ao prescrever no art. 166, VI, que é nulo o negócio jurídico que “tiver por objetivo fraudar lei imperativa”, e, no art. 167, “é nulo o negócio jurídico simulado”.

Maria Helena Diniz explica que “com a declaração de nulidade absoluta do negócio jurídico, este não produzirá qualquer efeito por ofender a ordem pública, por estar inquinado por vícios essenciais”⁴⁷⁷ e que a simulação, praticada com objetivo de conspurcar a lei, “consiste num desacordo intencional entre a vontade interna e a declarada para criar, aparentemente, um ato negocial que inexistente, ou para ocultar, sob determinada aparência, o negócio querido, enganando terceiro, acarretando nulidade do negócio”.⁴⁷⁸ Por se tratar de matéria de ordem pública,⁴⁷⁹ a nulidade pode ser declarada pela autoridade julgadora em qualquer tempo ou grau de jurisdição, inclusive de ofício.

O art. 167, § 1º do Código Civil prescreve que haverá prova de simulação quando:

1. o negócio jurídico aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem (inciso I), p.ex. operações realizadas por pessoa interposta ou sociedade em aparência, vulgarmente conhecida por empresa “laranja”;
2. o negócio jurídico contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira (inciso II), p.ex. inscrição “fria”, ou seja, com informações falsas quanto à localização do estabelecimento, sócios, atividades, capital social e etc.; ou
3. os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados (inciso III), p.ex. fraudes nos atos constitutivos depositados na junta comercial ou no cadastro fiscal.

A dissimulação se distingue da simulação por esta provocar falsa crença sobre um evento que nunca existiu, enquanto aquela oculta ao conhecimento de outrem uma situação

⁴⁷⁷ DINIZ, Maria Helena. Arts. 1º a 232. In: Ricardo Fiuza (coord.). *Novo código civil comentado*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 167.

⁴⁷⁸ DINIZ, Maria Helena. Arts. 1º a 232. In: Ricardo Fiuza (coord.). *Novo código civil comentado*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 168.

⁴⁷⁹ Nesse sentido o RE 1145235/RO, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe: 29.11.2018.

existente, pretendendo, com isso, inculir na mente de alguém a inexistência de uma situação real.⁴⁸⁰

Tanto o ato jurídico simulado quanto o dissimulado são evidentes provas de dolo, pois a ocultação da realidade é clara demonstração do elemento volitivo.

Ressalte-se ainda que, nos termos do art. 169 da codificação civil, o negócio jurídico nulo é imprescritível, justamente pelo fato de que o interesse em reconhecer a nulidade, ou, constituir normativamente o ato nulo, é público, extrapola o interesse das partes.

3.6.3.6.2 A prova da fraude

A prova dos atos e negócios praticados com fraude às leis civil e tributária ocorre a partir da identificação das condutas tipificadas como ilícitas. Portanto, identificar a fraude requer do intérprete a constatação do elemento volitivo, já que o dolo é elemento constitutivo do tipo. Daí surgem dois problemas de cunho hermenêutico: (1) que o intrasubjetivo, ou estado psicológico, não é suscetível de ser normatizado, conforme já comentamos anteriormente; e, (2) por expressa disposição legal, o dolo precisa ser provado para que se configure o fato jurídico “fraude tributária”.

Nesse cenário, Maria Rita Ferragut⁴⁸¹ apresenta a seguinte proposta: nos casos em que o dolo precise ser comprovado, que a prova não recaia sobre a intenção do agente propriamente dita – inatingível, por ser motivação intrasubjetiva e localizada no tempo pretérito – mas sobre os fatos adjacentes à fraude, tais como a frequência do ato, a voluntariedade, a complexidade e as consequências do ato, bem como sobre as características do agente que o praticou. Chamamos a esse conjunto indiciário de “dinâmica da fraude”.⁴⁸²

Desta forma, por presunção *hominis* a partir dos fatos indiciários se poderá constituir o fato-prova da fraude, ou prova em sentido estrito, necessária à constituição do crédito tributário.

⁴⁸⁰ DINIZ, Maria Helena. Arts. 1º a 232. In: Ricardo Fiuza (coord.). *Novo código civil comentado*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 169.

⁴⁸¹ FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 234.

⁴⁸² Cf. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016, p. 334.

De acordo com essa proposição, o conjunto fático (dinâmica da fraude) que pode levar à constituição da prova da fraude, em linguagem formalizada, fica assim representado:

$$D\{[Fal . (Fi1.Fi2.Fi3. \dots Fin)] \rightarrow Pf\}$$

Donde: Fal é a alegação da fraude pela autoridade competente; Fi1, Fi2, Fi3 e Fin representam os inúmeros enunciados dos fatos indiciários dolosos, simulados ou dissimulados; Pf é a prova da fraude em sentido estrito, pressuposto da norma individual e concreta de lançamento tributário ou de decisão; “.” o multiplicador elemento conjuntivo; e “D” o *functor* interproposicional de dever-ser.

3.6.3.6.3 Interposta pessoa

Interposta pessoa, sociedade em aparência, empresa noteira⁴⁸³ ou empresa “laranja” são expressões sinônimas neste universo que representam as fraudes fiscais. Maria Rita Ferragut descreve com enorme precisão o seu significado:

O primeiro e mais contundente dos fatos tipificadores da fraude é a demonstração da utilização, pelo sujeito passivo, de interposta pessoa, considerada como sendo a pessoa física ou jurídica que oculta, esconde, encobre o verdadeiro interessado no negócio [...]. A interposta pessoa age em lugar do verdadeiro interessado que, por razões normalmente ilícitas, deseja ocultar sua participação no ato negocial.

A prova da existência de pessoa interposta, juntamente com a evidência de atos e contratos simulados, são os pressupostos fáticos necessários para a desconsideração de atos e negócios jurídicos fraudulentos e a realização do lançamento tributário com imposição de multa (art. 116, parágrafo único c/c art. 149, VII do CTN).

Prova-se a interposição de pessoa por: (a) incompatibilidade financeira e patrimonial dos sócios frente ao volume e valores envolvidos no negócio empresarial; (b) sede ou local de realização e estrutura física do empreendimento incompatíveis com o volume de operações ou prestações demonstradas nos documentos fiscais de entradas e saídas e nos contratos com clientes e fornecedores, como local de armazenagem, número de funcionários, quantidade de veículos de transporte, máquinas, equipamentos e infraestrutura em geral; (c) confissão e depoimento de sócios, administradores, gerentes, funcionários, vizinhos e demais pessoas

⁴⁸³ A expressão “empresa noteira” é utilizada pelo fisco para denotar aquelas empresas criadas com objetivo único de realizar operações ou prestações simuladas, cujas notas fiscais (em acepção ampla) emitidas servem apenas para criar “créditos tributários fictícios”, sem lastro em operações comerciais ou prestações de serviços.

que, por qualquer motivo, possuam informações ou envolvimento com o empreendimento; e (d) capacidade técnica dos responsáveis, gestores e funcionários do empreendimento incompatíveis com as exigências negociais, profissionais e legais.

3.6.3.6.4 Documento fiscal inidôneo

O documento fiscal inidôneo é o que não atende aos requisitos legais, seja quanto à forma ou conteúdo.

Ressalta-se que, mesmo nas aquisições realizadas através de documento fiscal inidôneo, o direito ao crédito do ICMS poderá ser mantido se houver comprovação da boa-fé objetiva na operação, conforme o precedente vinculante enunciado na Súmula 509/STJ. Por isso o documento fiscal inidôneo deve ser sopesado a outras provas indiciárias para que se configure o fato-fraude.

Nesse sentido o Acórdão 4.093.250-3 da Décima Primeira Câmara, do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo:

Espera-se que o contribuinte que adquiriu mercadorias de fornecedor inidôneo possa demonstrar que a operação mercantil efetivamente ocorreu nos termos consignados nos documentos fiscais (trata-se de comprovar a existência da operação regular nos termos da documentação fiscal, e não o ânimo do sujeito passivo – boa-fé objetiva e não subjetiva, sendo que a demonstração de boa-fé em verdade decorre da comprovação de regularidade da operação. Recurso Ordinário, Recurso de Ofício, Processo: 4.093.250-3, Rel. Juiz José Francisco Rosseto, 06.04.2018.

Portanto, o ato-enunciação que constitui o fato-norma “nota fiscal inidônea” não é suficiente para a comprovação da fraude, já que o contribuinte poderá apresentar prova de “operação realizada com boa-fé objetiva”. Percebe-se aí a inversão do ônus da prova pelo critério *ope legis* (v.g. art. 36, § 1º, itens 3 e 4 da Lei 6.374/89 do Estado de São Paulo).

3.6.3.6.5 Informações divergentes entre os fiscos federal, distrital federal, estaduais e municipais

A partir da previsão contida no art. 199, *caput* do CTN⁴⁸⁴ e da Emenda Constitucional 42 de 2003, que inseriu o inciso XXII no art. 37 da Constituição⁴⁸⁵, as Administrações Tributárias passaram a dispor de uma nova fonte de provas. Ou seja, mediante a celebração de convênios, os dados econômico-fiscais, cadastrais e financeiros poderão ficar acessíveis aos demais entes fiscais desde que obtidos mediante regular processo administrativo fiscal e com justificação prévia, devidamente fundamentada, como informações sobre operações, prestações e transações pagas em meios digitais; documentos e livros fiscais, contábeis e comerciais; quadros societários; contratos em geral; declarações e demonstrações financeiras e contábeis; depósitos bancários e etc., respeitado sempre o dever de sigilo em relação a terceiros, conforme prescrevem os arts. 198 do CTN⁴⁸⁶ e 6º da LC 105/01 c/c art. 5º, XII da CF/88.

Com relação à possibilidade do compartilhamento de informações financeiras, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 601314/SP submetido à sistemática de repercussão geral, sob a relatoria do Ministro Edson Fachin, ao decidir pela constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar 105/01⁴⁸⁷, entendeu que não há uma quebra do sigilo bancário pela administração tributária, mas, tão somente, a sua transferência, o que afasta a necessidade de autorização prévia do poder judiciário, mas frisa que o acesso

⁴⁸⁴ “Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. [...]”

⁴⁸⁵ “Art. 37. [...] XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.

⁴⁸⁶ “Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades § 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. § 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. § 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: I – representações fiscais para fins penais; II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; III – parcelamento ou moratória”.

⁴⁸⁷ A LC 105/01, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, define em seu art. 6º que: “as autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária”.

incidental às informações sobre as movimentações financeiras dos contribuintes deve estar previsto em regulamento do respectivo ente estatal, a exemplo do que fez a União através do Decreto 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Veja-se o excerto deste precedente:

[...] 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”[...]. (STF – RE: 601314/SP, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 16/09/2016).

Ressalte-se que nas informações fiscais obtidas pela Receita Federal em processos administrativos, o seu compartilhamento para fins penais com o Ministério Público e polícias civil e federal, através da Unidade de Inteligência Financeira – UIF (antigo COAF), foi declarado em conformidade com o texto da Constituição Federal pelo STF, ao fixar a seguinte tese de repercussão geral:

1. É constitucional o compartilhamento dos relatórios de inteligência financeira da UIF e da íntegra do procedimento fiscalizatório da Receita Federal do Brasil, que define o lançamento do tributo, com os órgãos de persecução penal para fins criminais, sem a obrigatoriedade de prévia autorização judicial, devendo ser resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional. 2. O compartilhamento pela UIF e pela RFB, referente ao item anterior, deve ser feito unicamente por meio de comunicações formais, com garantia de sigilo, certificação do destinatário e estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios. (STF – RE 1055941, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 05.12.2019).

As informações provenientes do processo administrativo tributário de outro ente tributante são caracterizadas como prova emprestada, mas, frise-se, não são hábeis o suficiente para, por si só, servir de prova em sentido estrito para preencher a hipótese da norma de lançamento tributário ou da norma de decisão, conforme advertiu a Ministra Eliana Calmon, na relatoria do REsp 310210/MG, Segunda Turma, DJ. 04/11/2002:

Na espécie, não poderia o Fisco Federal valer-se de infração lavrada pela Fazenda Estadual para imputar omissão de receita da empresa recorrida. É bem verdade que, a partir das informações do Fisco Estadual, poderia haver investigações dirigidas para, com as suas próprias provas, chegar-se à conclusão de que houve omissão de receita.

A prova emprestada pode atuar como prova indiciária e, até mesmo, como hipótese para distribuição dinâmica da carga probatória, e as divergências entre essas informações representam claros indícios de irregularidades ou mesmo de fraudes fiscais.

3.6.3.7 A presunção *hominis* a partir de fatos indiciários e uma proposta de aplicação das cargas probatórias dinâmicas para obtenção da prova de fraude fiscal

Na esteira do longo, porém necessário, raciocínio que empreendemos até aqui, somos inclinados a entender que a aplicação do precedente enunciado na Súmula 509/STJ, sob alegação de operações ou prestações realizadas com boa-fé objetiva, pode ser afastada através da responsabilização tributária (sujeição passiva) por presunção *hominis*, desde que o fisco constitua em linguagem competente as provas indiciárias de fraude (dinâmica da fraude), seja por comprovação de dolo específico nos negócios jurídicos, de simulações ou dissimulações, documentos inidôneos, provas emprestadas ou identificação de interpostas pessoas que visam à ocultação dos reais beneficiários das fraudes, atuando a dinamização da carga probatória como técnica de superação, sempre que o modelo de cargas probatórias estáticas não for suficiente para o convencimento do julgador, determinando àquele que possua as informações o dever de apresentação das provas.

Algumas decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo confirmam a nossa tese, ainda mais após a inclusão do art. 24 na LINDB⁴⁸⁸ pela Lei 13.655/18, que recomenda a observância das jurisprudências administrativas aos novos casos, como neste exemplo:

DÉCIMA PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Data de publicação: 25.04.2018. Recurso ordinário. Processo: 4091028-3. Auto de Infração: 4091028-3. Juiz Relator: José Francisco Rosseto. Demais juízes julgadores: Diego Carlos Camilo, Edney Bertolla e Walter Carvalho Mulato de Britto (Presidente). Autuado: Expin Comercial de Condimentos Ltda. IE: 177.125.600.110. CNPJ: 07.459.839/0001-31. São Paulo/SP.

EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO – CREDITAMENTO INDEVIDO – NOTA INIDÔNEA – PRELIMINARES REJEITADAS – DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA (ART. 173, I, DO CTN) – **BOA-FÉ OBJETIVA E REGULARIDADE DA OPERAÇÃO NÃO CARACTERIZADAS** – PAGAMENTOS COMPROVADAMENTE EFETIVADOS, EM GRANDE PARTE, A TERCEIROS (PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS), SEM QUALQUER VÍNCULO COM A RELAÇÃO COMERCIAL – AUSÊNCIA DE TRATATIVAS COMERCIAIS E DE INFORMAÇÕES SOBRE O TRANSPORTE DAS MERCADORIAS – AFRONTA AO ART. 127, VI, DO RICMS – DECRETO DE INIDONEIDADE (SIMULAÇÃO DO ESTABELECIMENTO E DE SEU

⁴⁸⁸ “Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público”.

QUADRO SOCIETÁRIO) QUE NÃO SE AFIGURA RETROATIVO, MAS SIM DECLARATÓRIO DE SITUAÇÃO QUE, COMPROVADAMENTE, JÁ SE VERIFICAVA AO TEMPO DAS OPERAÇÕES – MULTA E JUROS APLICADOS NOS TERMOS LEGAIS – RECURSO ORDINÁRIO PARCIALMENTE CONHECIDO (PEP SOBRE PARTE DO DÉBITO E UMA DAS PRELIMINARES EM FACE DO AIIM QUE CONSTITUIU ALEGAÇÃO INOVADORA NA SEARA RECURSAL) E IMPROVIDO. (sem grifos no original)

Transcrevemos a síntese do voto do Juiz Relator da 12ª T. do TIT:

[...] Quanto ao mérito propriamente dito, espera-se que o contribuinte que adquiriu mercadorias de fornecedor inidôneo possa demonstrar que a operação mercantil efetivamente ocorreu nos termos consignados nos documentos fiscais (trata-se de comprovar a existência da operação regular nos termos da documentação fiscal, e não o ânimo do sujeito passivo – boa-fé objetiva e não subjetiva, sendo que a demonstração de boa-fé em verdade decorre da comprovação de regularidade da operação). Para tanto básica, pois inclusive de fácil acesso ao contribuinte, é a prova do pagamento das mercadorias, mas prova que permita identificar pagamento em conformidade aos documentos fiscais (ou seja, pagamento oriundo da compradora e destinado à fornecedora constante das notas fiscais). Contudo, a prova de pagamento demonstra que o mesmo foi efetivado em grande parte a terceiros diversos da fornecedora Tempera Comércio de Cereais Ltda [...]. Anote-se ainda que, a despeito do longo período de relação comercial (a autuação deu-se por crédito indevido de janeiro de 2012 a setembro de 2015 – em verdade, após outubro de 2014 há apenas uma referência no demonstrativo de débito fiscal, concernente a junho de 2015 – fls. 04), a autuada não juntou qualquer prova de tratativas comerciais (contratos de compra, troca de e-mails, orçamentos, pedidos, confirmações de recebimento das mercadorias, etc. [...]). Anote-se ainda ponto relevante destacado pelo Ilustre Julgador de origem (fls. 1.101/1.102): “Conforme se verifica a fls. 490/535, os sócios inicialmente não foram localizados em seus endereços da Capital (fls. 508), informados ao Fisco e constantes do Cadesp; o contribuinte entregava GIA’s com movimento distorcido (a menor) ou sequer entregava GIA’s, sendo que desde sua abertura (02/12/2011) até março de 2014 transferiu créditos a terceiros no montante de R\$ 25,5 milhões (fls. 509), sem recolher ICMS (fls. 511); notificados a prestar esclarecimentos, apenas um dos sócios compareceu à SEFAZ, oportunidade em que demonstrou total desconhecimento a respeito das operações da empresa e sua movimentação financeira (fls. 509, 515 e 525/526); o sócio em questão afirmou residir em São Paulo, em endereço no qual não foi localizado, residindo na verdade com seus pais, no município de Ferraz de Vasconcelos, não possui veículo próprio (lembrando que a empresa teve faturamento na ordem de R\$ 98 milhões) e disse que o imóvel do estabelecimento era alugado mas desconhece seu proprietário; disse que a empresa opera sobretudo com pimenta e castanhas, mas a verificação apontou que as compras internas e interestaduais eram sobretudo de pimenta, cravo e guaraná ao passo que as vendas indicavam ser o milho o produto com maior expressão; respondeu que as vendas mensais eram de R\$ 80.000,00 a R\$ 100.000,00, enquanto na realidade eram de R\$ 5.843.348,43; os sócios não demonstraram capacidade financeira (DIRPF completamente incompatível inclusive); seus fornecedores comumente promoviam baixa da inscrição estadual após alguns meses de elevado número de transações e valores, havendo também vendas em quantidade superior às aquisições e saldos de estoque incompatíveis; 91,85% das supostas aquisições no ano de 2012 referem-se a documentos fiscais considerados inidôneos, sendo de 97,26% tal proporção em relação aos créditos recebidos (fls. 516) [...]. (grifamos)

NEGO PROVIMENTO ao recurso ordinário interposto. Sala de Sessões, data de julgamento. JOSÉ FRANCISCO ROSSETTO. JUIZ RELATOR.

Podemos observar da decisão acima que o conjunto de fatos indiciários (v.g. dinâmica da fraude) foi suficiente para o fisco paulista comprovar, por presunção *hominis*, o dolo

específico e a real beneficiária da fraude, tendo sido a acusação fiscal afirmada na decisão de primeira instância e confirmada pelo Tribunal de Impostos e Taxas. A dinamização da carga probatória pode ser notada nos grifos acima, quando ficou evidenciado que o sujeito passivo não apresentou provas da regularidade fiscal e da efetividade da operação, requisitos para o aproveitamento do crédito de ICMS (cf. Súmula 509/STJ).

Este entendimento do TIT-SP já foi confirmado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo em casos análogos, *ipsis verbis*:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. Creditamento indevido de ICMS, por conta da escrituração de nota fiscal inidônea. Materialidade e autoria demonstradas nos autos, não havendo que se falar em fragilidade probatória. Prova robusta a permitir a condenação dos réus, que embora não constem expressamente como sócios administradores da empresa no contrato social, valeram-se de "laranjas" para não constarem de referido documento, mas eram de fato os donos e administradores da empresa. Condenação pelo artigo 1º, incisos II e IV, da Lei nº 8.137/90. PENA e REGIME. Base fixada 1/8 acima do mínimo legal, em 02 anos e 3 meses de reclusão e 13 dias-multa mínimos. Mitigação da multa que se mostra imperiosa, em sendo corretos 11 dias-multa, ausente justificativa para sua fixação a maior, em descompasso com a corporal. Inexistindo agravantes ou atenuantes, bem como causas especiais de aumento ou diminuição da pena, torna-se definitiva nesse patamar para ambos os réus, mantido o regime aberto fixado. Recurso parcialmente provido para a adequação da multa, fixados em 11 diárias, no mínimo legal, mantida, no mais a r. sentença. (TJSP; Apelação Criminal 0000418-84.2014.8.26.0506; Relator (a): Gilda Alves Barbosa Diodatti; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Criminal; Foro de Ribeirão Preto - 2ª Vara Criminal; Data do Julgamento: 13/02/2020; Data de Registro: 14/02/2020). (grifamos).

Parece-nos uma clara demonstração, pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, da imposição da carga probatória dinâmica como regra de juízo a partir da acusação feita com base em provas indiciárias e da maior facilidade de apresentação, pelo acusado, dos fatos por ele praticados que pudessem “comprovar a existência da operação regular nos termos da documentação fiscal...”, conforme narra o Relator da decisão.

Apesar do exemplo citado, não se vislumbra que a cláusula geral do art. 373, § 1º do CPC/15 possa ser aplicada sem ressalvas nos processos administrativos tributários, sem que a regra esteja expressamente incorporada na legislação processual administrativa do ente político, para que se preserve a autonomia federativa, a segurança jurídica e o devido processo legal.

CONCLUSÕES

Inicialmente, fixamos como objeto de estudo o problema da prova impossível (prova diabólica) identificado no cotidiano do sistema processual administrativo tributário, causado, muitas vezes, pelo rigor da regra estática de distribuição do ônus da prova, que não contempla as condições fáticas de cada caso, e apresentamos como hipótese a aplicação da cláusula geral de distribuição dinâmica da carga probatória prevista no art. 373, § 1º do CPC/15, tendo como pressuposto básico a maior facilidade de obtenção ou a disponibilidade das informações por um dos litigantes, independentemente do seu interesse na causa. Ao final, os três testes de hipótese apresentados demonstram a viabilidade jurídica de aplicação da carga probatória dinâmica: (i) a presunção *juris tantum* da CDA e a inclusão de sócio ou administrador sem sua participação no contraditório; (ii) a necessidade de apresentação de prova negativa pelo município para comprovar a não entrega do carnê de IPTU e, com isso, se livrar das multas e juros pelo atraso no pagamento (cf. Súmula 397/STJ); e (iii) a prova de boa-fé do contribuinte para ter reconhecido o seu direito ao crédito de ICMS oriundo de nota fiscal inidônea (cf. Súmula 509/STJ).

Dissemos que nosso sistema de referência é o Constructivismo lógico-semântico: instrumento ou modelo de estudo empírico baseado na precisão da forma e nitidez do pensamento, que trata, ao mesmo tempo, de meio e processo para a construção rigorosa do discurso e busca amarrar os termos da linguagem, consoante esquemas lógicos que propiciam firmeza da mensagem, homogeneidade sintática dos termos e seleção mais adequada das significações dos enunciados.

No primeiro capítulo demonstramos e explicamos cada premissa do modelo de referência, sobre as quais se apoiam nossas conclusões silogísticas, apresentadas nos segundo e terceiro capítulos.

Adotamos como premissas que o conhecimento vem da comunicação e se manifesta mediante linguagem, que a linguagem é autorreferencial (giro-linguístico), que a realidade é metafísica e a verdade constituída pela linguagem, que o processo de elaboração dos significados vem da relação triádica (semiótica) entre suporte físico (palavra), significado (objeto) e significação (juízo mental), que a norma jurídica é o juízo hipotético condicional de significação, que o fato jurídico é constituído pelo intérprete a partir da interpretação dos eventos sociais através da linguagem prescritiva do direito e que a partir desses pressupostos

podemos demonstrar que os institutos do processo civil, como a dinamização da carga probatória, se aplicam aos processos administrativos tributários.

No segundo capítulo, ao tratarmos da teoria da prova, descrevemos as principais teorias filosóficas da verdade (correspondentista, coerentista, consensualista, pragmática, axiológica e a concepção epistêmica de Susan Haack e Michele Taruffo) e adotamos como premissa que a verdade se manifesta na linguagem, logo deve ser sintaticamente coerente, obtida dos consensos e construída segundo os valores e vivências (conhecimento), sendo inconcebível uma verdade que se suponha em correspondência direta com o mundo real, já que a palavra não toca o objeto, mas a ele se refere. Também falamos das muitas acepções do vocábulo “prova” e definimos prova-fonte, prova-meio, prova-função, prova-finalidade, prova-conteúdo, prova-objeto, prova-procedimento, prova-fato, prova-norma, prova-indício e prova-presunção.

Falamos dos critérios de interpretação e valoração das provas e demonstramos que vigora no sistema jurídico processual brasileiro o modelo da persuasão racional, que obriga o julgador a decidir com base nas provas constantes dos autos e em conformidade com o direito (*rectius* princípio da fundamentação adequada), e que as regras sobre provas tarifadas e livre convencimento praticamente inexistem em nosso ordenamento.

Demonstramos que o Brasil, ao adotar o modelo de distribuição estática do ônus da prova em seu sistema processual civil, proposto na Europa continental por Chiovenda e aperfeiçoado por Rosemberg e Michele, excetuou com os critérios *ope legis* e *ope judicis* de inversão do ônus apenas em regras específicas de alguns microssistemas, como no Código de Defesa do Consumidor de 1990 e na Lei de Investigação de Paternidade de 1992, mas inovou completamente o sistema a partir do Código de Processo Civil de 2015, ao inserir a cláusula geral de dinamização *ope judicis* prevista no art. 373, § 1º, a ser aplicada como regra de juízo nas hipóteses de impossibilidade de apresentação da prova ou maior facilidade de obtenção ou disponibilidade por um dos litigantes, o que materializa os princípios da ampla defesa, do direito à prova e da isonomia das partes na distribuição dos riscos processuais.

Fizemos a diferenciação entre ônus e obrigação, evidenciando que no modelo de cargas dinâmicas não existe propriamente um ônus, mas um dever imposto pelo julgador. Nesse sentido, foram explicitadas as diferenças substanciais entre os critérios *ope legis* e *ope judicis* de distribuição da carga probatória, ficando enfatizado que o critério *ope legis* não se refere a uma distribuição dinâmica, pois é regra de direito, apriorística e genérica, e que a distribuição

ope judicis leva em consideração as circunstâncias fáticas e subjetivas de cada caso, devendo ser aplicada pelo julgador apenas de forma suplementar ao critério estático, quando as provas apresentadas pelas partes forem insuficientes ao seu convencimento.

Demonstramos que a distribuição dinâmica da prova não fere o princípio do *nemo tenetur se detegere* (direito a não autoacusação), garantia proveniente do processo penal, em razão de o objeto litigioso não se tratar da liberdade, mas de direitos patrimoniais disponíveis.

No terceiro capítulo, como objeto central do problema de pesquisa, discorreremos analiticamente sobre a jurisdição administrativa, destacando seus elementos constitutivos, como os atos administrativos, o procedimento administrativo, o processo administrativo e a coisa julgada administrativa, buscando dissociar processo (procedimento em contraditório) de procedimento (atos administrativos tendentes a prover de eficácia a burocracia estatal). Para isso foi necessário explicar a morfologia dos atos administrativos, seus pressupostos e atributos, buscando desconstituir o mito da presunção de veracidade do ato administrativo, que decorre do princípio da legalidade e, em razão disso, não dispensa a Administração da apresentação de provas, representando muito mais um critério *ope legis* de inversão do ônus, como ocorre na constituição da Certidão de Dívida Ativa. Buscamos também descrever alguns elementos do processo civil, como lide, partes, jurisdição, contraditório e coisa julgada, com objetivo de demonstrar que a atividade processual é privativa do Poder Judiciário (princípio da inafastabilidade do controle judicial), mas não exclusiva, logo seus conceitos se aplicam ao processo administrativo, com a devida ressalva da possibilidade de revisão dos atos administrativos pelo Poder Judiciário e da eficácia preclusiva da coisa julgada judicial. Com tal comparação pretendemos demonstrar que os institutos do processo civil se aplicam aos processos administrativos tributários, incluindo a dinamização da carga probatória, já que em ambos a decisão se fundamenta por princípios constitucionais. Ao final, foram analisados cada teste de hipótese apresentado.

No primeiro caso (inclusão de sócio ou administrador sem sua participação no contraditório processual administrativo), concluímos que, por ausência de previsão normativa expressa e em respeito à autonomia federativa de auto-regulamentação de seus serviços, não é possível a determinação apriorística de inclusão dessas pessoas no polo passivo do processo administrativo ou a reabertura processual, só restando a via judicial.

No segundo caso (necessidade de apresentação de prova negativa pelo munícipe para comprovar a não entrega do carnê de IPTU), entendemos como plenamente aplicável a

dinamização da carga probatória no processo de cobrança administrativa em curso, em respeito aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da ampla atividade probatória, já que é notório que se tratam de informações em poder do fisco (recibo de entrega), configurando a prova negativa do não recebimento pelo munícipe como verdadeira “prova diabólica”. Pelas razões expostas, entendemos também como necessário o *overruling* do precedente firmado na Súmula 397/STJ.

No terceiro caso (prova de boa-fé do contribuinte de ICMS que adquiriu mercadoria através de nota fiscal inidônea), concluímos que o conjunto de provas indiciárias que eficazmente demonstrem o dolo específico e, por consequência, evidenciem a prática de atos simulados, pode viabilizar a constituição do fato-prova específico da acusação de fraude por presunção *hominis*, o que permitirá a aplicação da carga probatória dinâmica pelo julgador administrativo, impondo ao sujeito passivo beneficiário dos atos praticados com dolo, fraude ou simulação o dever de provar que as operações ou prestações por ele adquiridas ocorreram com boa-fé objetiva, pressuposto normativo necessário para o aproveitamento do crédito de ICMS. A dinamização da carga probatória, neste caso, determinará àquele que possua a informação, ou maior facilidade de obtê-la, a apresentação da prova de regularidade fiscal e de veracidade da ocorrência do negócio jurídico.

Concluímos, por derradeiro, que as proposições acima enunciadas se demonstram plenamente viáveis, em consonância com a cláusula geral de dinamização da carga probatória do art. 373, § 1º do Código de Processo Civil de 2015 e com o viés democrático do processo desenvolvido segundo as garantias constitucionais.

Todavia, não se aplicará a dinamização da carga probatória nos processos administrativos tributários se não houver previsão expressa nas legislações processuais do ente federado. A despeito de relevante parcela da doutrina pugnar pela aplicação ampla do CPC/15 nos processos da Administração Pública, em razão da previsão de aplicação supletiva e subsidiária contida no enunciado do art. 15, entendemos que tal premissa encontra óbice no princípio federativo e nas garantias a ele inerentes, como o direito à autogestão e autorregulamentação de suas atividades, incluindo as processuais administrativas.

Fica, portanto, como conclusão *lege ferenda*, que a aplicação da teoria das cargas probatórias dinâmicas, como regra suplementar de juízo e técnica processual capaz de conferir maior efetividade e celeridade à jurisdição administrativa, seja incorporada às legislações do processo administrativo tributário dos entes políticos, para que possam pacificar seus litígios

tributários com justiça, distribuindo os encargos e riscos processuais de forma isonômica e em conformidade com os fundamentos constitucionais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução de Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. 6. ed. rev. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

ABELHA, Marcelo. *Manual de direito processual civil*. 6. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito*. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ANDRADE, José Maria Arruda; BRITO JR., Jorge Luiz de. O processo tributário e o Código de Processo Civil/2005. In: Hugo de Brito Machado (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil 2015*. São Paulo: Malheiros, 2017.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Curso de direito administrativo*. 2. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

AROCA, Juan Montero. *La prueba en el proceso civil*. 3. ed. Madri: Civitas, 2002.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 17. tir. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. Princípios do procedimento tributário. In: Péricles Luiz M. Prade e Célio B. de Carvalho. *Novo processo tributário*. São Paulo: Resenha tributária, 1975.

AUSTIN, John Langshaw. *Quando dizer é fazer: palavras e ação*. Tradução de Danilo Marcondes de Souza Filho. Porto Alegre: Artes Médicas, 1990.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios*. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

BELTRAN, Jordi Ferrer. *Prova e verdade no direito*. Tradutor Vitor de Paula Ramos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

BENTHAM, Jeremías. *Tratado de las pruebas judiciales*. Traducción Manuel Ossorio Florit. Buenos Aires: EJEJA, 1971.

BETTI, Emilio. *Teoria geral das obrigações*. 1. ed. Campinas: Bookseller, 2006.

BLANQUER, David. *Hechos, ficciones, pruebas y presunciones en el derecho administrativo: taking facts seriously*. Valência: Tirant lo blanch, 2006.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Ari Marcelo Solon. 2. ed. São Paulo: EDIPRO, 2014.

BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *A prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BORGES, Ronaldo Souza. O sistema misto de valoração da prova no novo Código de Processo Civil: a relação entre prova livre e prova legal. In: *Revista de Processo*. vol. 264, p. 155-179, fev. 2017.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Processo administrativo tributário: comentários ao decreto n. 7.574/2011 e à Constituição Federal*. São Paulo: Dialética, 2012.

CABRAL, Antônio do Passo. O contraditório como dever e a boa-fé processual objetiva. In: *Revista de Processo*. vol. 126, p. 59, ago. 2005.

CÂMARA, Alexandre Freitas. O princípio da primazia da resolução de mérito no novo Código de Processo Civil. In: *Revista da EMERJ*. vol. 18, n. 70, p. 40, set-out. 2015.

CAMBI, Eduardo. *A prova civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

CARNELUTTI, Francesco. *A prova civil*. 2. ed. tradução de Lisa Pary Scarpa. Campinas: Bookseller, 2002.

CARPES, Artur Thompsen. Apontamentos sobre a inversão do ônus da prova e a garantia do contraditório. In: Danilo Knijnik... et al. (coord.). *Estudos sobre o novo direito probatório*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. *Ônus da prova no novo CPC: do estático ao dinâmico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Processo administrativo tributário*. 2. ed., rev. e reform. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o Constructivismo lógico-semântico*. 5. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. O Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: Aurora Tomazini de Carvalho (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n. 34, p. 108, jul. 1998.

_____. Algo sobre o Constructivismo lógico-semântico. In: Aurora Tomazini de Carvalho (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de direito processual civil*. Tradução Paolo Capitanio. 4. ed. Campinas: Bookseller, 2009.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 31. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. atual. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

DIDIER Jr., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória*. vol. 2. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. vol. I. 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

_____. *Instituições de direito processual civil*. vol. III. 7. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

DINIZ, Maria Helena. Arts. 1º a 232. In: Ricardo Fiuza (coord.). *Novo código civil comentado*. São Paulo: Saraiva, 2003.

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Tradução de Jeferson Luiz Camargo. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

ECHANDIA, Hernando Devis. *Teoria general de la prueba judicial*. Buenos Aires: Zavalía, 1966.

ENGLISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 6. ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983.

FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução de Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006.

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

_____. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAJOLI, Luigi. *A democracia através dos direitos: o constitucionalismo garantista como modelo teórico e como projeto político*. Tradução de Alexander Araújo de Souza... (et al). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 7. ed., rev. e ampl. 2013.

FIORIN, José Luiz. A linguagem em uso. In: José Luiz Fiorin (org.). *Introdução à linguística: I. Objetivos teóricos*. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2014.

_____. Pragmática. In: José Luiz Fiorin (org.). *Introdução à linguística: II. Princípios de análise*. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2012.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

FREGE, Gottlob. *Lógica e filosofia da linguagem*. Tradução de Paulo Alcofarado. São Paulo: Cultrix, 1978.

GOMES, Orlando. *Ensaio de direito civil e de direito do trabalho*. Rio de Janeiro: Aide, 1986.

GRECO, Leonardo. A busca da verdade e a paridade de armas na jurisdição administrativa. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, Campos, ano VII, n. 9, p. 128, dez. 2006.

_____. A teoria geral do processo e a prova. In: Camilo Zufelato; Flávio Luiz Yarshell (org.). *40 anos da teoria geral do processo no Brasil: passado, presente e futuro*. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. A verdade no estado democrático de direito. In: Gilmar Ferreira Mendes e Rui Stoco (org.). *Doutrinas essenciais: direito civil parte geral*. vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. Brasília/DF: Gazeta Jurídica, 2018.

HAACK, Susan. *Filosofia das lógicas*. São Paulo: Unesp, 2002.

HABERMAS, Jürgen. *Verdade e justificação: ensaios filosóficos*. Tradução de Milton Camargo Mota. São Paulo: Edições Loyola, 2004.

HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

HEIDEGGER, Martin. *Sobre a essência da verdade: a tese de Kant sobre o ser*. Tradução de Ernildo Stein. São Paulo: Livraria das Cidades, 1970.

HOSPERS, John. *Introducción al análisis filosófico*. Versión española de Julio César Armero San José. Madrid: Alianza Editorial, 1976.

HUSSERL, Edmund. *Investigações lógicas: investigações para a fenomenologia e a teoria do conhecimento*. Tradução de Pedro M. S. Alves e Carlos Aurélio Mourão. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

ISHIDA, Válter Kenji. *Curso de direito penal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. Tradução de Izidoro Blikstein e José Paulo Paes. 22. ed. São Paulo: Cultrix, 2010.

JORGE, Flávio Cheim. *Teoria geral dos recursos cíveis*. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. Tradução de Coghi Anselmi e Fulvio Lubisco. São Paulo: Martin Claret, 2009.

KELSEN, Hans. *O que é justiça?: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. Tradução de Luis Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

_____. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

_____. *¿Quién debe ser el defensor de la Constitución?* Tradución y notas de Roberto J. Brie. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1999.

KNIJNIK, Danilo. Ceticismo fático e fundamentação teórica de um direito probatório. In: Danilo Knijnik... et al. (coord.). *Estudos sobre o novo direito probatório*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 13. ed. São Paulo: Perspectiva, 2017.

LAMEIRÃO, Pedro. *A emancipação dos fatos no processo judicial tributário*. Salvador: JusPodivm, 2019.

LOPES, João Batista. Ônus da prova e teoria das cargas dinâmicas no novo código de processo civil. In: *Revista de Processo*. vol. 204, p. 231-242, fev. 2012.

MACÊDO, Lucas Buril de Macêdo; PEIXOTO, Ravi. *Ônus da prova e sua dinamização*. 2. ed., rev. e atual. Salvador: JusPodivm, 2016.

MALATESTA, Nicolás Framarino Dei. *Lógica de las pruebas en materia criminal*. Tomo primero. San Bernardo: Imprenta de Agustin Avrial, 1992.

MARINONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova e convicção*. 4. ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 12. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

_____. O código de processo civil/2015 e os processos administrativos fiscais. In: Hugo de Brito Machado (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARTINS-COSTA, Judith. *Modelos de direito privado*. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

MEDAUAR. *O direito administrativo em evolução*. 2. ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MEIRELLES, Hely, Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 43. ed. Atualizado por José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

- MELO, José Eduardo Soares de. O processo tributário e o Código de processo civil/2015. In: Hugo de Brito Machado (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017.
- MENDONÇA, Christine. *A não cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MICHAELIS. *Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa*. São Paulo: Melhoramentos, 2020. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/>.
- MICHELI, Gian Antonio. *La carga de la prueba*. Traducida por Santiago Sentís Melendo. Bogotá: Editorial Temis, 1989.
- MIRANDA, Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo IV: arts. 282 a 443. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- _____. *Tratado de direito privado*. Tomo III. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Temas de direito processual*. São Paulo: Saraiva, 1977.
- _____. *Temas de direito processual: segunda série*. São Paulo: Saraiva, 1980.
- _____. *Temas de direito processual: nona série*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.
- _____. *Revogação em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- _____. Sintaxe, semântica e pragmática da linguagem jurídica. In: Aurora Tomazini de Carvalho (org.). *Constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014.
- NETO, Durval Carneiro. *Processo, jurisdição e ônus da prova no direito administrativo: um estudo sobre o dogma da presunção de legitimidade*. Salvador: JusPodivm, 2008.
- NEVES, A. Castanheira. *Metodologia jurídica: problemas fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.
- NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 15. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- _____. *Manual de processo penal e execução penal*. 6. ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

- OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro de. O juiz e o princípio do contraditório. In: *Revista de Processo*. vol. 71, p. 195, jul. 1993.
- OLIVEIRA, Manfredo A. de. *Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea*. 4. ed. São Paulo: Loyola, 2015.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; SOUZA, Henrique Coutinho de; BARBOSA, Marcos Engel Vieira. Processo tributário e o Código de Processo Civil. In: Hugo de Brito Machado (org.). *O processo tributário e o Código de Processo Civil/2015*. São Paulo: Malheiros, 2017.
- PEIRCE, Charles Sanders. *Semiótica*. Tradução de José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 1977.
- PEYRANO, Jorge Walter. Carga de la prueba. In: Silvia L. Esperanza... et al. (coord.). *Elementos de derecho probatório*. 1. ed. rev. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2017.
- RAMOS, Vitor de Paula. *Ônus da prova no processo civil: do ônus ao dever de provar*. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.
- REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- _____. *Teoria do direito e do estado*. 5. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2000.
- REGLA, Josep Aguiló. Presunciones, verdad y normas procesales. *ISEGORIA* n° 35, 2006, p. 14. Disponível em: <http://isegoria.revistas.csic.es/index.php/isegoria/article/view/27>.
- ROBLES, Gregório. *O direito como texto*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Manole, 2005.
- ROCHA, Cláudio Jannotti da. Uma interpretação constitucional do art. 383 da CLT. In: Marco Túlio Viana; Cláudio Jannotti da Rocha (coord.). *Como aplicar a CLT à luz da Constituição: alternativas para os que militam no foro trabalhista*. São Paulo: LTR, 2016.
- ROSEMBERG, Leo. *La carga de la prueba*. 2. ed. Traducción Ernesto Krotosch. Buenos Aires: Júlio César Faria Editor, 2002.
- RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário. *Série doutrina tributária*. vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2001.
- SANTI, Eurico de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- SANTOS, Moacyr Amaral. *Prova judiciária no cível e comercial*. vol. 2, 5. ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1983.

SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de linguística geral*. Tradução de Antônio Cheline, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. 28. ed. São Paulo: Cultrix, 2012.

SCAVINO, Dardo. *A filosofia atual: pensar sem certezas*. Tradução de Lucas Galvão de Brito. São Paulo: Noeses, 2014.

SEARLE, John. *Mente, linguagem e sociedade: filosofia no mundo real*. Tradução de F. Rangel. Rio de Janeiro: Rocco, 2000.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 42. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

SILVA, Yuri de Oliveira Dantas. *Anulação e controle das normas jurídicas: uma análise a partir da ação direta de inconstitucionalidade*. Campo Grande: Contemplar, 2017.

SOUZA, Diego Crevelin de; SILVEIRA, Marcelo Pichioli da. Entre alma e corpo: o que diz o garantismo processual sobre as competências legislativas dos arts. 22, I, e 24, XI, da CRFB. In: Adriana Regina Barcellos Pegini... et al. (org.). *Processo e Liberdade: estudos em homenagem a Eduardo José da Fonseca Costa*. Londrina: Thoth Editora, 2019.

STEIN, Friedrich. *El conocimiento privado del juez: investigaciones sobre el derecho probatorio en ambos procesos*. Traducción y notas de Andrés de La Oliva Santos. 2. ed. Bogotá: Editorial Temis, 1988.

STRECK, Lênio Luiz. O que é isto – a exigência de coerência e integridade no novo Código de Processo Civil? In: Lênio Luiz Streck, Eduardo Arruda Alvim e George Salomão Leite (coord.). *Hermenêutica e jurisprudência no novo Código de Processo Civil: coerência e integridade*. São Paulo: Saraiva, 2016.

TARUFFO, Michele. *A prova*. Tradução João Gabriel Couto. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

_____. *Proceso e decisión: lecciones mexicanas de derecho procesal*. Barcelona: Marcial Pons, 2012.

_____. *Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos*. Tradução de Vitor de Paula Ramos. São Paulo: Marcial Pons, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. Dinâmica da prova no processo tributário: análise do art. 373 do Novo Código de Processo Civil. In: Antônio Carlos F. de Souza Júnior; Leonardo Carneiro da Cunha (coord.). *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Focofiscal, 2015.

TOVAR, Leonardo Zehuri. Teoria do direito e decisão judicial: elementos para a compreensão de uma resposta adequada. In: Lênio Luiz Streck (coord.). *Hermenêutica, teoria do direito e argumentação*. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2020.

ULLMANN, Stephen. *Semântica: uma introdução à ciência do significado*. 5. ed. Tradução de J. A. Osório Mateus. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1964.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed., rev. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. vol. 2. São Paulo: Axis Mundi Editora, 2003.

VOLLI, Hugo. *Manual de semiótica*. Tradução de Silva Debetto C. Reis. São Paulo: Edições Loyola, 2015.

WATANABE, Kazuo. *Da Cognição no Processo Civil*. 2. ed., atual. Campinas: Bookseller, 2000.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*. Tradução de Luiz Henrique Lopes dos Santos. 3. ed. São Paulo: Edusp, 2010.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed., ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

ZANETI JR, Hermes. *A constitucionalização do processo*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. O princípio da cooperação e o Código de Processo Civil: cooperação para o processo. In: Paulo Henrique dos Santos Lucon... et al. (org.). *Processo civil contemporâneo: homenagem aos 80 anos do professor Humberto Theodoro Júnior*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.