

ALGUMAS NOTAS SOBRE A PROVA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Hugo de Brito Machado Segundo*

RESUMO: Este artigo discute a respeito do papel da prova dentro do contexto de fundamentação do processo, especificamente no âmbito do processo tributário. A pesquisa utiliza-se de contribuições da Teoria do Conhecimento e da Teoria do Processo, trabalhando com conceitos como verdade, presunção e ônus da prova, para depois examinar um caso concreto envolvendo planejamento tributário. Conclui-se que toda cognição, em última análise, funda-se em indícios, mas o ordenamento e o juiz cuidam de estabelecer presunções e ônus probatórios para as partes, e que, nesse sentido, no âmbito do planejamento tributário, deve prevalecer a presunção de boa-fé, recaindo o ônus da prova sobre o caráter abusivo do negócio praticado.

PALAVRAS-CHAVE: Prova. Planejamento tributário. Direito Processual Tributário. Teoria do Processo. Teoria do Conhecimento.

SOME NOTES ON PROOF IN TAX PLANNING

ABSTRACT: This article discusses about the role of proof within the context of reasoning in process, specifically in the tax process. The research makes use of contributions from Theory of Knowledge and Process Theory, working with concepts of truth, presumption and burden of proof, and then examines a case over tax planning. It concludes that all cognition, ultimately, is based on evidences, but the legal system and the court establish presumptions and burdens of proof for parties, and that, in this sense, in the field of tax planning, the presumption of good faith must prevail, focusing the burden of proof on the abusive nature of the business practiced.

KEYWORDS: Evidence. Tax planning. Tax Procedural Law. Process Theory. Theory of Knowledge.

1 INTRODUÇÃO

São bastante discutidos, no âmbito do planejamento tributário, temas como os limites da liberdade de organização dos contribuintes, a interpretação da lei tributária, o alcance de princípios como o da igualdade e da capacidade contributiva (diante, por exemplo, da legalidade), mas não se tem dedicado igual atenção às questões relacionadas à prova, cujo maltrato, não obstante, pode deitar por terra o resultado prático das conclusões eventualmente obtidas no exame desses aspectos mais centrais ou substanciais da discussão. Aliás, o tema “prova” tem sido negligenciado inclusive pelos que tratam de Teoria do Processo, bem como das especificidades dos Pro-

* Mestre e Doutor em Direito. Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários (Icet). Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará (UFC). Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado/Doutorado) da UFC. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria. E-mail: hugo.segundo@ufc.br

cessos Civil e Penal, onde se acham textos dedicados aos meios de prova, ao procedimento a ser seguido, mas quase nada sobre a prova em si mesma e, mais importante, à fundamentação do julgado que a aprecia.

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

2 CONHECIMENTO E VERDADE

Por meio da técnica da “tentativa e erro”, o processo evolutivo seleciona os seres dotados de melhores condições de sobrevivência. Como resultado dele, diz-se, em sentido evidentemente figurado, que uma bactéria “sabe” como digerir seu alimento, ou que os vegetais “conhecem” excelentes meios de propagar suas sementes para além de onde estão enraizados.¹ Não se trata, porém, de conhecimento. Tem-se, nas palavras de Pontes de Miranda, o *resultado* do conhecimento, empregado por seres que *fazem certo sem saber*.² O acerto, no caso, advém do sacrifício daqueles seres que, fazendo da forma “errada”, são eliminados pela seleção natural, ao longo de milhões de anos e de tentativas.

O surgimento do ser humano, criatura dotada de consciência e da capacidade de linguagem,³ permitiu a separação entre as “tentativas” e os indivíduos que corporificam — em seu código genético ou em seu comportamento instintivo⁴ — os resultados delas.⁵ Diante disso tornou-se possível

¹ Confira-se, a propósito, DAWKINS, Richard. *O maior espetáculo da terra: as evidências da evolução*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2009, p. 50 e ss.

² MIRANDA, Pontes de. *O Problema Fundamental do Conhecimento*, Campinas: Bookseller, 1999, p. 31.

³ Cf. NOZICK, Robert. *Invariances — the structure of the objective world*. Massachusetts/London: Harvard University Press, 2001, p. 299.

⁴ Como registra Pontes de Miranda, o instinto “já nos aparece *feito*, fixado, rígido. Ligado a interesses graves da espécie, nunca é fútil, — sempre é útil, preciso, por bem dizer sonambúlico, quanto ao seu objetivo. O ‘animal’ a que serve o adquiriu, mas o animal tal qual o conhecemos sobrevive graças a ele e de certo modo foi feito por ele: as duas longas evoluções formativas, a do animal e a do instinto, estão demasiado associadas, solidárias, para que

não só “fazer certo sem saber”, mas distinguir as tentativas bem sucedidas das malsucedidas, eliminando as últimas em proveito das primeiras⁶, sem que para tanto fosse necessário o sacrifício dos indivíduos que as encampam. Forma-se, assim, o que se tem chamado de conhecimento⁷, que ocupa um mundo suprassensível composto das criações do pensamento humano.⁸

Nessa atividade cognitiva, o sujeito cognoscente vale-se de seus sentidos, por meio dos quais tem acesso ao mundo fenomênico, e que permitem ao seu cérebro (re)construir, internamente, um reflexo do mundo ao seu redor. Mas esses sentidos não lhe dão *pleno* acesso ao mundo.⁹ Tampouco o cérebro humano teria, independentemente da abundância dos dados que lhe fossem aportados pelos sentidos, a capacidade de construir do mundo uma imagem *perfeita*. Na relação de *custo benefício* que rege o surgimento de aptidões e capacidades ao longo do processo evolutivo, o *homo sapiens sapiens* teve moldado um aparato capaz de dar a ele uma imagem do mundo apenas *hábil* o *suficiente* para incrementar suas chances de sobrevivên-

possamos dissociá-las e conhecer a gênese do instinto.” MIRANDA, Pontes de. *O Problema Fundamental do Conhecimento*, Campinas: Bookseller, 1999, p. 31.

⁵ Confira-se, a propósito, AFTALIÓN, Enrique R.; VILANOVA, José; RAFFO, Julio. *Introducción al derecho*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004, p. 41-47.

⁶ RIDLEY, Matt. *The rational optimist. How prosperity evolves*. New York: Harper Collins, 2010, p. 1-10.

⁷ RESCHER, Nicholas. *Epistemology - An Introduction to the Theory of Knowledge*. Albany: State University of New York Press, 2003, p. 69-73

⁸ Karl Popper reporta-se à existência de três mundos distintos. Há um “mundo 1”, formado por fatos brutos, os quais existem independentemente da criatura humana, ou de um observador, mas ao qual não se tem acesso direto. Há um “mundo 2”, formado no interior da mente dos seres pensantes, por meio de processos neurológicos. E, finalmente, um “mundo 3”, composto das criações do pensamento dotadas de autonomia em relação a este. É o caso, por exemplo, de uma Sinfonia de Beethoven, que não se confunde com o pensamento por ele desenvolvido para criá-la, e nem com esta ou aquela folha de papel na qual esteja registrada. O conhecimento humano, vale dizer, as ideias, as teorias e as fórmulas que o compõem, integram o que Popper batiza de “mundo 3”. Confira-se, a propósito: POPPER, Karl. *A vida é aprendizagem — Epistemologia evolutiva e sociedade aberta*. Tradução de Paula Taipas. São Paulo: Edições 70, 2001, p. 43 e ss. Sobre a impossibilidade de o observador ter acesso direto ao “mundo 1”, decorrente do fato de ele esse acesso ser intermediado pelos sentidos, que lhe fornecem informações interpretadas por seu cérebro, e sua estrutura neural, na qual já existem — até como fruto da evolução das espécies — modelos ou padrões pré-concebidos de como aquelas informações devem ser entendidas, confira-se NOZICK, Robert. *Invariances — the structure of the objective world*. Massachusetts/London: Harvard University Press, 2001, p. 108.

⁹ DAMÁSIO, António R. *O erro de descartes. Emoção, Razão e Cérebro Humano*. 2.ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 124 e p. 266.

cia.¹⁰ Essa imagem pode guardar, por certo, relação maior ou menor com o mundo que espelha,¹¹ mas não é nem nunca será um reflexo perfeito dele, por limitações não apenas culturais ou linguísticas, mas fundamentalmente biológicas.¹²

Daí o problema relacionado à verdade. Na linguagem comum, considera-se verdadeira uma afirmação, feita por alguém, quando ela *corresponde* à realidade a que diz respeito. Se se afirma “chove lá fora”, essa afirmação será verdadeira se, de fato, estiver chovendo no local e no momento indicados. Trata-se da ideia aristotélica de *verdade como correspondência*, subjacente ao realismo ingênuo inerente ao senso comum, que orienta a generalidade das nossas ações diárias. O problema é que nunca se poderá ter *certeza absoluta* quanto à veracidade de uma afirmação, precisamente porque, como explicado, a imagem que se tem de qualquer parcela da realidade será sempre imperfeita e, nessa condição, passível de retificação. Essa é a base, como se sabe, sobre a qual Karl Popper construiu, no âmbito da Filosofia da Ciência, as ideias de *falibilismo* e de *provisoriidade* das teorias científicas.¹³

O falibilismo, com efeito, é um meio termo equilibrado entre o ceticismo e um relativismo extremado, este último típico de posturas pós-modernas anárquicas epistemologicamente.¹⁴ De um lado, adotada a postu-

¹⁰ NICOLELIS, Miguel. *Muito além do nosso eu*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 452 e ss.

¹¹ E não teria como ser diferente, pois seres que fossem consideravelmente enganados pelos seus sentidos não teriam sido naturalmente selecionados, sendo esse mais um argumento que se pode levantar contra o ceticismo no plano da Teoria do Conhecimento.

¹² E isso para não referir o problema relacionado à *perspectiva*, que levou Pontes de Miranda a observar que “quando percebemos algum objeto, não o percebemos como o ser, que é, e tal como é. A fruta, que vemos, só a vemos por fora; o salão, que vemos, só o vemos por dentro.” MIRANDA, Pontes de. *O Problema Fundamental do Conhecimento*, Campinas: Bookseller, 1999, p. 86.

¹³ POPPER, Karl. *A vida é aprendizagem — Epistemologia evolutiva e sociedade aberta*. Tradução de Paula Taipas, São Paulo: Edições 70, 2001, p. 17.

¹⁴ É o caso de posturas como a de Paul Feyerabend e Boaventura de Sousa Santos, por exemplo, que a pretexto de combater o dogmatismo no âmbito da ciência e preconizar uma maior abertura no que diz respeito a novas teorias, no que estão corretos, exageram para afirmar que não há *nenhuma* razão para se afirmar que a ciência seria melhor, por exemplo, que a astrologia ou a religião. Cf., v.g., FEYERABEND, Paul. *Adeus à razão*. Tradução de Vera Joscelyne. São Paulo: Unesp, 2010, passim; _____, *Contra o método*. 2.ed. Tradução de Cezar Augusto Mortari. São Paulo: Unesp, 2011, p. 169 e ss.; _____, *A ciência em uma sociedade livre*. Tradução de Vera Joscelyne. São Paulo: Unesp, 2011, p. 92 e ss.; SANTOS, Boaventura de Sousa. *Um discurso sobre as ciências*. 6.ed. São Paulo: Cortez,

ra cética, diz-se que, como não se tem acesso direto à realidade e não se tem certeza absoluta de coisa alguma, tudo pode ser falso, não sendo possível confiar no acerto de nenhuma afirmação.¹⁵ Do outro, no anarquismo epistemológico, o oposto: tudo pode ser verdadeiro, dependendo do ponto de vista dos sujeitos envolvidos. Em face da *possibilidade* de estar errada uma afirmação, adotam-se posturas extremas em relação ao risco de estar errado, extremos que não obstante se aproximam pelo fato de, diante das imperfeições da racionalidade, conduzirem a uma negação desta.¹⁶

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

Note o leitor que essas questões epistemológicas, conquanto aparentemente dotadas de demasiado grau de abstração, e talvez alguma desconexão com um trabalho relacionado ao planejamento tributário, em verdade têm aqui grande relevo por evidenciarem premissas indispensáveis ao adequado trato do tema “cognição”, a saber:

2009, p. 83. Mas, na verdade, o problema está no excesso, pois não é porque a racionalidade é falível que devemos optar pela *irracionalidade*. Cf. FAZZALARI, Elio. *Instituições de direito processual*. Tradução de Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006, p. 61.

¹⁵ A postura cética, em última análise, defende a possibilidade de estarmos todos sonhando, ou, quem sabe, sermos cérebros imersos em um tanque, em um experimento científico, o que a rigor, ceticamente falando, não teríamos como negar com absoluta certeza. Biologicamente, porém, cérebro e corpo estão interligados, sendo, a rigor, o primeiro apenas um órgão do último, pelo que seria impossível o aludido experimento científico. Cf. DAMÁSIO, António R. *O erro de descartes. Emoção, razão e cérebro humano*. 2.ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 259.

¹⁶ Cf. TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. 3.ed. Traducción de Jordi Ferrer Beltrán. Madrid: Trotta, 2009, p. 30.

a) a criatura humana nunca terá acesso direto, perfeito e imediato ao mundo fenomênico, por limitações as mais diversas, inclusive biológicas. Sua consciência estará sempre separada do mundo por seus imperfeitos sentidos, cujos dados serão ainda empregados para a construção de uma linguagem¹⁷, a qual, influenciada por compreensões prévias, racionais ou mesmo instintivas¹⁸, permitirá uma precária (re)criação mental da realidade;

b) não obstante as deficiências apontadas em “a”, a condução da vida exige que se tomem decisões, as quais demandam que as imagens de mundo das quais dispomos sejam consideradas provisoriamente “corretas”.¹⁹

Pondo o problema em outras palavras, sempre será possível, reexaminando a realidade, aperfeiçoar uma impressão inicial, retificando-a ou ratificando-a. Mas há momentos em que é preciso agir, ou decidir com base nas impressões disponíveis, que serão provisoriamente consideradas corretas, conquanto passíveis de posterior revisão. É interessante observar, ainda, que essa revisão será levada a efeito com o uso dos mesmos sentidos, e do mesmo aparato neurológico imperfeito, sendo, por isso, igualmente provisória, em um constante processo de *aprimoramento*. Exemplificando,

¹⁷ HABERMAS, Jurgen. *Truth and justification*. Translated by Barbara Fultner. Massachusetts: MIT Press, 2003, p. 36.

¹⁸ Como nota Popper, não existe “uma observação não interpretada.” Afinal, nossos olhos e ouvidos já são fruto de uma “teoria”, forjada pela seleção natural. (POPPER, Karl. *O mito do contexto: em defesa da ciência e da racionalidade*. Tradução de Paula Taipas. Lisboa: Edições 70, 2009, p. 108) A teoria que moldou nossos olhos e ouvidos, e a forma como traduzimos mentalmente as informações trazidas por eles, configura o que, na passagem anteriormente citada, Pontes de Miranda refere como “resultado do conhecimento”, levado a cabo por organismos vivos que “fazem certo sem saber”. A essa mesma conclusão de inacessibilidade direta da realidade chega Carl Gustav Jung, quando reconhece que tudo “o que percebo externa e internamente é representação ou imagem, uma entidade psíquica, causada, segundo penso, por um correspondente objeto 'real'. Mas devo admitir que minha imagem subjetiva só é idêntica grosso modo com o objeto. Todo pintor de quadros concordará com essa afirmação, e o físico acrescentará que aquilo que nós chamamos 'cores' são na verdade comprimentos de ondas. A diferença entre imagem e objeto real mostra que a psique, ao perceber o objeto, altera-o acrescentando ou excluindo certos detalhes. Por isso a imagem não é causada inteiramente pelo objeto; também é influenciada por certas condições psíquicas pré-existentes, que nós podemos corrigir apenas em parte...” JUNG, C. G. Cartas — 1956-1961. Petrópolis: Vozes, 2003, v. III, p. 231.

¹⁹ Como lembra Nicholas Rescher, sabemos que nossos sentidos nos enganam às vezes, mas confiamos neles até que nos convençamos do contrário. Cf. RESCHER, Nicholas. *Epistemology - An Introduction to the Theory of Knowledge*. Albany: State University of New York Press, 2003, p. 83.

quando se observa uma caneta introduzida em um copo com água, ela nos aparece como quebrada, dobrada ou fraturada. Essa imagem, porém, é considerada *falsa*, quando, por meio também dos sentidos, apalpamos a caneta ou a observamos fora do copo, e afastamos aquela impressão inicial, substituindo-a por outra mais plausível.²⁰ Contribuí decisivamente para essa retificação, por certo, também o contato com os demais sujeitos cognoscentes, que podem ter da mesma realidade impressões diversas, o que fará com que uns questionem as afirmações feitas pelos outros.²¹

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

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

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

Por isso, em qualquer setor da cognição humana, a verdade é provisória. Ou, melhor dizendo, o que se considera verdadeiro o é apenas provisório.

²⁰ STROUD, Barry. On Scepticism. In: EDMONDS, David; WARBURTON, Nigel. *Philosophy bites*. Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 112-124.

²¹ HESSEN, Johannes. *Teoria do conhecimento*. Tradução de João Vergílio Gallerani Cuter. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 79; RESCHER, Nicholas. *Epistemology - An Introduction to the Theory of Knowledge*. Albany: State University of New York Press, 2003, p. 108. Isso não quer dizer, contudo, que o consenso entre os falantes produza a verdade. Ao contrário, é a verdade que leva ao consenso, sendo certo que nenhuma maioria e nenhum consenso são hábeis a transformar uma falsidade em verdade. Cf. TARUFFO, Michele. *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*. Roma: Laterza, 2009, p. 79-81.

riamente.²² Presume-se, em razão de tudo o que já se estudou, testou e experimentou, que o que se sabe sobre determinado assunto é verdadeiro. Mas pode não sê-lo, e se alguém demonstrar o contrário, a teoria terá de ser refeita.²³ Veja-se que a presunção não é um meio de prova. A presunção é uma *consequência* de se considerar que algo foi “provado”. É um raciocínio lógico, uma inferência feita a partir de elementos de convicção imperfeitos, feito naturalmente pelo cérebro humano²⁴.

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

²² Em um plano epistemológico mais geral, há diferença importante entre se afirmar, por exemplo, que a verdade é relativa, de um lado, e que as afirmações feitas são relativamente verdadeiras, de outro. Uma coisa é a relatividade do julgamento, outra, muito diferente, é a relatividade daquilo que é julgado. O aprofundamento dessa questão, porém, conquanto relevante, não teria pertinência aos propósitos específicos deste trabalho, pelo que não será levado a cabo aqui. Confira-se, a propósito, MARCONI, Diego. *Per la verità. Relativismo e Filosofia*. Torino: Einaudi, 2007, p. 50 e ss. E, ainda, HAACK, Susan. *Manifesto de uma moderada apaixonada*. Ensaios contra a moda irracionalista. Tradução de Rachel Herdy. Rio de Janeiro: Loyola, 2011, p. 228. Como aponta HAACK, a crítica relativista, em última análise, é *autodestrutiva* e, ainda, falaciosa, pois não se pode, “pela investigação honesta, descobrir que não há investigação honesta.” (p. 231).

²³ A ciência vive o chamado “paradoxo do prefácio”, assim entendido aquele do autor que, no prefácio do livro, pede desculpas pelos erros. Trata-se de um paradoxo porque, se existem erros e o autor sabe disso, deveria corrigi-los. O problema é que o autor sabe que há erros, dada a imperfeição de qualquer obra humana, mas ainda não sabe onde estão.

²⁴ Por isso, Florence Haret afirma que “com o enunciado presuntivo, produz-se efeito de identificação entre o fato linguístico descritivo e a realidade social ou empírica. Admite-se um pelo outro como se fossem uma só coisa.” (HARET, Florence. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 158). Essa identificação é feita naturalmente pelo cérebro, que tende a *preencher vazios* em seu processo cognitivo (*gap filling*). Cf. RESCHER, Nicholas. *Epistemology - An Introduction to the Theory of Knowledge*. Albany: State University of New York Press, 2003, p. 93.

3 REGRAS JURÍDICAS SOBRE COGNIÇÃO E PROVA

Como explicado, embora a cognição seja inerente à condição humana — e mesmo, em alguma medida, à animal, pois o homem se diferencia não por saber, mas, dentre outras coisas, porque “sabe que sabe” —, ela assume relevância para o Direito em determinados momentos, levando-o a discipliná-la normativamente. O principal deles diz respeito ao processo de aplicação das normas jurídicas, sendo necessário, para tanto, que aquele a tanto encarregado *conheça* os fatos correspondentes, a fim de que possa avaliar se correspondem àqueles hipoteticamente descritos nas normas que tem de aplicar.

Antes de examinar tais limitações, que estão em sua maioria associadas à questão probatória, é importante lembrar-se da existência de uma “nuvem” de significados assemelhados e relacionados, mas diferentes, que costumam ser associados às palavras “prova”, “provado” e “provar”. Mesmo pondo de lado aqueles menos relacionadas com o direito (v.g., a prova de geografia estava difícil!), sabe-se que a palavra pode ser usada para designar:²⁵

a) a crença, gerada na mente do julgador, de que a afirmação feita pela parte quanto à realidade fenomênica é verdadeira (*segundo a sentença, o autor conseguiu provar que houve prejuízo fiscal*);

b) os meios utilizados para gerar essa crença no julgador (*a perícia é uma prova comum no âmbito tributário*);

c) o ato ou o conjunto de atos destinados a trazer ao processo os meios referidos em “b”, para produzir o resultado “a” (*o juiz não permitiu à parte provar suas afirmações*).

É importante ter essas significações em mente, embora elas tenham zonas de interseção pouco nítidas, pois quando se cogita, por exemplo, de ônus da prova, se pode estar fazendo alusão ao ônus de arcar com as despesas inerentes a “c”, ou aos efeitos de não se lograr o resultado “a”, o que às vezes pode ter consequências diversas. Com efeito, uma coisa é saber quem deve pagar — ou adiantar — os honorários de um perito; outra coisa é de-

²⁵ Confira-se GUERRA, Marcelo Lima. Premissas para a construção de um léxico constitucional e epistemologicamente adequado em matéria probatória. In: Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza - CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010, p. 7742 e ss. Disponível em <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/4060.pdf>, acesso em 20/11/2012.

terminar quem verá a sua versão dos fatos prevalecer, se não for realizada a perícia, ou se ela revelar-se inconclusiva. Já quando se cogita, por exemplo, de prova direta, em contraposição a prova indireta ou indiciária, supondo-se admissíveis umas, mas não outras, se está fazendo uso da palavra com o significado “b”.

E, como afirmado, é principalmente no trato das questões ligadas à prova que a ordem jurídica veicula os mais importantes disciplinamentos relativos à atividade cognitiva, quando relacionada à determinação da ocorrência de fatos que preenchem suportes fáticos normativos. É o caso, por exemplo, da vedação ao uso de meios de prova que tenham sido obtidos em violação à ordem jurídica (provas ilícitas), em decorrência do disposto no art. 5.º, LVI, da CF/88. Outro importante aspecto a ser considerado é a exigência de que o juiz fundamente as suas decisões, pelo que a prova, no sentido “a”, não pode ser a mera crença subjetiva, mas aquela racionalmente demonstrável, nos termos do art. 93, X, da CF/88. Como nota Marcelo Lima Guerra, essa “convicção” é uma genuína decisão e, nessa condição, deve ser fundamentada. Por isso mesmo, a “prova como resultado” não deve ser propriamente definida como “a crença subjetiva”, mas como “o argumento” capaz de fundamentar racionalmente essa crença, sob pena de cair-se no psicologismo no qual parece estar presa a grande maioria dos estudiosos do assunto no Brasil.²⁶ Nessa ordem de ideias, e tendo o dever de fundamentação — inclusive no que tange à parcela da decisão dedicada aos fatos — pode-se dizer que *meio de prova* (“prova” no significado “b”, *supra*) é, a rigor, tudo apto a servir “como justificava desta decisão, ou seja, como justificativa da aceitação como verdadeira de uma das alegações controvertidas sobre fato relevante”²⁷, o que aproxima os significados “a” e “b”, que podem continuar sendo diferenciados se por “b” se entenderem quaisquer meios, em tese, e por “a” apenas aqueles que concretamente propiciam fundamento à decisão.

Mas note-se que nem todo disciplinamento jurídico, inerente à atividade cognitiva do aplicador de normas jurídicas, consiste na criação de limites inexistentes no plano da cognição em geral, como é o art. 5.º, LVI, da CF/88. Há casos em que a disciplina normativa é uma *decorrência* de limites naturais, inerentes à cognição em geral, os quais, uma vez reconhecidos,

²⁶ GUERRA, Marcelo Lima. *Op. Cit.*, p. 7745.

²⁷ GUERRA, Marcelo Lima. *Op. Cit.*, p. 7746.

repercutem no âmbito jurídico. Ou, em outros, a disciplina é consequência de particularidades da cognição havida em ambientes litigiosos, nos quais as partes nem sempre estão propensas a cooperar para a descoberta da verdade.

Exemplo de disciplinamento que decorre de limites naturais pode ser encontrado nas regras que cuidam da distribuição do ônus da prova, expressão à qual se retornará adiante. Só o que ocorre deixa marcas no mundo fenomênico, sendo registrado, fotografado, visto, sentido etc. Dessa forma, só existem *meios de provar* a veracidade de afirmações sobre fatos que se diz terem acontecido, sendo impossível provar a veracidade de afirmações negativas, vale dizer, afirmações segundo as quais certos fatos *não aconteceram*. Daí por que o ônus da prova recai, em regra, sobre quem alega a ocorrência de fatos, cabendo ao autor de uma ação judicial, no que tange aos fatos constitutivos de seu direito (v.g. a celebração de um contrato com o suposto devedor), e ao réu, no tocante aos fatos impeditivos, extintivos ou modificativos do direito do autor (v.g., o prévio pagamento da quantia contratada). O mesmo no processo penal, cabendo o ônus da prova da prática do fato delituoso à acusação (até como consequência do princípio da presunção de inocência), mas incumbindo ao réu o ônus de provar, por exemplo, a veracidade de afirmações ligadas a circunstâncias excludentes da ilicitude (v.g., legítima defesa, estado de necessidade etc.)

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

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

cipação, *em contraditório*, sobretudo no que tange à confecção dos meios de prova, ao seu ingresso no processo, à sua interpretação e (em eventual recurso) aos efeitos que produziram na convicção (necessariamente objetivada na fundamentação) do julgador.

Se o processo no âmbito do qual o litígio será equacionado é de natureza administrativa, pelo menos no âmbito do direito brasileiro, há também particularidades a serem destacadas, não presentes da mesma intensidade se o processo é de natureza jurisdicional. Com efeito, no processo administrativo há, por parte do Poder Público, o exercício do *autocontrole*, decorrente do princípio da legalidade. A Administração não tem apenas o dever de praticar atos em observância à lei, mas, como decorrência desse dever, está igualmente obrigada a *corrigir* atos que tenha eventualmente praticado em desconformidade com a lei. Essa correção pode, aliás, deve, ser feita até mesmo de ofício, razão pela qual, quando feita mediante provocação do interessado, não há de seguir formalidades de maneira rigorosa, salvo quando destinadas à proteção desse interessado e de seu direito a uma resposta. Como a forma processual existe para, dentre outras finalidades, proteger as partes de um possível arbítrio do julgador,²⁸ e como o julgador, no processo administrativo, é também parte, a forma existe, no processo administrativo tributário, para proteger o cidadão contribuinte, não podendo um ato ser praticado em seu desfavor sem obediência, *v.g.*, ao contraditório, à ampla defesa etc. Mas, em desfavor da Administração, não há nada que o impeça, até porque é ela própria quem está agindo. Isso tem reflexos diretos na produção de provas, que não segue as mesmas formalidades inerentes ao processo judicial. Não se admite, por exemplo, que uma perícia não seja realizada, conquanto reconhecidamente necessária, pertinente e praticável, apenas porque o contribuinte não a teria solicitado da forma correta (*v.g.*, esquecendo-se de indicar o assistente técnico ou de formular desde logo os quesitos a serem respondidos).

Daí dizer-se que, no processo administrativo, predominam os princípios do formalismo moderado (formas processuais devem ser observadas em favor do administrado, não contra ele e em favor da manutenção de um ato ilegal) e da busca pela verdade material, este último entendido como a norma — consequência direta da legalidade — segundo a qual a Adminis-

²⁸ DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, v. 1, p. 37.

tração deve buscar conhecer a verdade sobre os fatos relevantes à (correta) aplicação da lei, independentemente do que for trazido aos autos pela parte.²⁹ Trata-se de consequência direta da legalidade porque não é possível aplicar corretamente a lei se se desconhece a situação de fato correspondente, a fim de que se possa aferir se está, ou não, preenchida a hipótese de incidência normativa. No âmbito judicial, o princípio do dispositivo, a ficção de que o Estado-juiz é pessoa diversa do Estado-Fisco,³⁰ e um maior prestígio da ideia de preclusão, levam a que a busca do magistrado pela verdade, conquanto cada vez mais dinâmica³¹, não se dê nos mesmos moldes do processo administrativo.

4 FATOS RELEVANTES, NOS QUESTIONAMENTOS EM TORNO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Se se está cogitando, aqui, da cognição a respeito dos fatos e do problema da prova em relação ao planejamento tributário, é o caso de aferir, então, quais fatos, ou afirmações sobre fatos, são relevantes nessa seara. Sem ingressar demasiadamente em aspectos de direito material tributário, é o caso de recordar, apenas, que o planejamento tributário é a organização lícita das atividades do contribuinte, de modo a que sobre elas recaia o menor ônus tributário possível. Por meio dele, que é atividade-meio, alcança-se a elisão fiscal, que é seu objetivo ou fim.

Isso permite apartar, de logo, situações relativas a planejamento tributário daquelas nas quais há evasão fiscal, pois nas primeiras o sujeito passivo evita (ou atrasa) a incidência das normas tributárias, realizando fatos diversos daqueles previstos em seus antecedentes, enquanto nas segundas o sujeito passivo não observa normas incidentes, as quais em seguida têm sua

²⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323; EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Procedimentos Fiscalizatórios e a Defesa do Contribuinte*. Campinas: Copola, 1995, p. 203; XAVIER, Alberto. *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 141.

³⁰ Sobre o exercício da “tríplice função” pelo Estado, e seus reflexos na seara tributária, confira-se o pensamento de James Marins, calcado, nesse ponto, nas lições de Ramon Valdés Costa: MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, *passim*.

³¹ O CPC prevê, *por exemplo*, que o Juiz pode formular quesitos em uma perícia (CPC, art. 426, II), ou ainda determinar de ofício a inquirição ou a acareação de testemunhas (CPC, art. 418, I e II).

aplicação obstruída com o uso de meios destinados a encobrir a realidade (notas calçadas, adulteração de registros etc.).

Nos casos de evasão, o pressuposto para o lançamento das quantias devidas e não pagas é a demonstração da falsidade dos registros apresentados, das notas contabilizadas etc. Já nos casos de elisão, obtida por meio de planejamento, o grande questionamento reside em saber se existem quantias devidas, pois a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo é, em princípio e por definição, lícita, destinada a reduzir o ônus tributário por meio da não realização dos fatos previstos nas normas jurídicas correspondentes.

Não parece correto dizer que um ato praticado validamente, sem qualquer patologia que o invalide à luz do direito empresarial, contratual, societário, trabalhista etc., seja inválido apenas em matéria tributária. Tampouco parece adequado dizer que tal ato até pode ser válido, para qualquer ramo ou finalidade, mas será “ineficaz” apenas em matéria tributária. Se o ato é abusivo, excessivo, praticado em fraude à lei, assim poderá ser considerado para qualquer finalidade, e não só para fins tributários, e vice-versa. É igualmente inadequado dizer-se que essa ineficácia poderia decorrer da mera ausência de um propósito negocial “extra-tributário”. Se não há abuso, não será a carência de um resultado diverso da economia tributária que irá invalidar, ou pior, tornar ineficaz “para fins tributários” um negócio. A falta do propósito “extra-tributário”, *aliada a outros fatores*, pode denotar abuso, mas, insista-se, ela, por si, não tem necessariamente esse efeito.

Mas, como se disse na introdução, não é o propósito deste trabalho examinar tais aspectos fundamentais. Eles foram rapidamente mencionados como mera decorrência da unidade do fenômeno jurídico e da natureza instrumental do processo, que não tem como ser visto de forma inteiramente apartada do direito material a que serve de instrumento de efetivação. O que importa, portanto, é delimitar quais os fatos relevantes na discussão relacionada à validade ou à (in)eficácia de um planejamento tributário.

Fosse adotada, aqui, uma lógica meramente *dual*, que colocasse evasão ilícita, de um lado, e elisão lícita, de outro, nenhum planejamento poderia ser desconsiderado. Se o contribuinte documentou exatamente o que aconteceu, e o que aconteceu não é tributável, não haveria discussão possível. E, se ele documentou algo diverso do que ocorreu, bastaria ao agente fiscal demonstrá-lo, apontando fatos discrepantes daqueles documentados

(v.g., a segunda via de uma nota fiscal em cuja primeira via consta valor subfaturado).

O problema é que as situações nas quais se desconsideram planejamentos situam-se em uma zona em que não é fácil determinar a distinção entre o lícito e o ilícito, dificuldade que é ampliada pelo fato de haver densa penumbra³² na separação entre questões fáticas e questões jurídicas, relacionada ao problema da qualificação jurídico-tributária de fatos. Isso porque, como se está a trabalhar não com fatos brutos (isso é uma pedra ou um pedaço de madeira?), mas com fatos institucionais (trata-se de compra e venda ou aluguel?), a distinção entre questões fáticas e questões jurídicas torna-se mais complexa.

Com efeito. Dizer que um ato é abusivo, por exemplo, é um juízo de fato, ou de direito? Não se tem mera descrição de fato, tampouco mera discussão sobre seu enquadramento jurídico. Mas, de qualquer sorte, pode-se dizer que, no que tange à premissa fática da afirmação “o ato é abusivo”, deverá o seu autor demonstrar fatos que evidenciam ser o ato em questão contrário aos propósitos ordinários da figura jurídica na qual ele estaria em princípio enquadrado. Por outras palavras, será necessário demonstrar quais particularidades tornam o ato, que em princípio seria validamente subsumível no enquadramento jurídico “x”, um ato abusivo, ou, exemplificando, quais circunstâncias fazem com que os fatos em princípio enquadráveis como “aluguel” devam ser considerados “aluguel abusivo” (v.g., parcelas elevadas e em quantidade reduzida, transmissão da propriedade do bem locado ao locatário etc.). Dizer que algo é abusivo não deixa de ser um julgamento, e não um mero juízo descritivo: decorre de premissas normativas (que dizem quando um fato, em tese, é abusivo) e fáticas (saber se os tais fatos estão, ou não, configurados).

Ainda que situado na esfera do Direito de Família e do Direito Sucessório, e ostente alguns traços talvez um tanto desatualizados (em face, v.g., do reconhecimento atual do direito de pessoas do mesmo sexo de casarem-se), o exemplo abaixo, trazido por Marco Aurélio Greco, é útil para ilustrar o que se está aqui tentando dizer:

³² De resto presente na realidade em geral, com exceção apenas de algumas figuras abstratas, a exemplos de números e formas geométricas. Confira-se, a propósito: SHAPIRO, Stewart. *Vagueness in context*. Oxford: Clarendon Press, 2006, p. 194; DEEMTER, Kees Van. *Not exactly: In praise of vagueness*. Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 9.

“Na França foi criada uma figura, por lei, que se chamava de adoção simples porque se exigia um menor número de requisitos para que as pessoas pudessem ser adotadas. A finalidade era facilitar as adoções. Colocou-se como um dos requisitos que o adotante fosse mais velho que o adotado, mas não se especificou (exatamente porque se queria facilitar a agilizar a adoção) se podia ser uma pessoa de 22 com uma de 14 anos e assim por diante. O que aconteceu? Masson cita dois casos que foram levados aos Tribunais nos quais o exercício do direito de adoção foi considerado abusivo, porque se tomou a adoção como instrumento para viabilizar casais incompatíveis; o primeiro foi o caso de um senhor casado de 75 anos de idade que adotou a concubina de 25 anos, porque com isto asseguraria direitos hereditários. Ele não poderia casar com a concubina e usou a adoção para obter certo fim que é próprio do casamento; isto foi detectado e gerou um processo. O segundo caso que ele cita é de um casal de homossexuais em que o mais velho adotou o mais moço para assegurar também direitos patrimoniais.

Qual é a relevância dos exemplos? Quando se fala em adoção, imediatamente pensamos numa figura de proteção de uma criança, um carente, um órfão; mas quando se começa a enxergar apenas a figura legal e se procura dizer que há um ‘direito de adotar’ pelo qual é possível com isso assegurar um direito hereditário para uma pessoa mais moça (a figura que estava na lei), ao exercer o direito de adotar o agente pode estar agindo *contra o seu perfil objetivo* e aí vai ser declarado o abuso no exercício do direito.”³³

158 Questionar se algo é “abusivo” está, como dito, em uma difícil zona de fronteira entre questões de fato e questões de direito. É como as palavras “cruel”, “corajoso” e “equilibrado”, utilizadas por Hilary Putnam para combater uma suposta clareza na distinção, análoga, entre juízos de fato e juízos de valor.³⁴ Mas, no caso citado por Marco Aurélio, caberia a quem argumenta pela abusividade da adoção provar a diferença de idade entre adotante e adotado, bem como o fato de serem parceiros amorosos. Tais fatos, afinal, são a base empírica para que se possa afirmar a abusividade da adoção. Uma vez demonstrados esses fatos, e imaginando-se que não sejam questionados por quem defenda a validade do ato, ainda assim será possível um debate sobre a natureza abusiva, o qual, todavia, centrar-se-á, agora sim, em argumentos “de direito”, e não “de fato”.

³³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 80.

³⁴ PUTNAM, Hilary. *O colapso da verdade e outros ensaios*. Tradução de Pablo Rubén Mariconda e Sylvia Gemignani Garcia. São Paulo: Idéias&Letras, 2008, p. 42 e ss.

5 A QUEM INCUMBE O ÔNUS DE PROVAR, NA ATIVIDADE DE LANÇAMENTO?

Caso se colha para análise uma modalidade específica de lançamento, que é aquele feito de ofício como forma de revisão de um lançamento anterior, destinado a cobrar quantias que já deveriam ter sido pagas, é preciso lembrar, de início, que o lançamento anterior, sob revisão, presume-se, em princípio, correto, inclusive no que tange à sua base factual³⁵. Só isso já seria motivo para se atribuir o ônus da prova, relativo às afirmações de que há fatos não antes considerados, ou de que os fatos seriam diversos dos considerados, à autoridade fiscal.³⁶

Mas há, ainda, a circunstância de que os fatos, isso já foi dito, só deixam marcas quando acontecem, nunca quando *não acontecem*. Assim, em regra é de quem afirma a ocorrência de um fato o ônus de demonstrá-lo, até porque só a essa pessoa é possível fazê-lo. Novamente, não se trata de algo próprio de questões jurídicas, mas inerente à cognição humana: também na comunidade científica é de quem afirma a existência de um fato o ônus de demonstrá-lo, não fornecendo provas irrefutáveis dele, até porque não as há, mas indicando elementos que permitam, minimamente, presumir sua existência, o que joga sobre os demais membros da comunidade o ônus de demonstrar o contrário, vale dizer, de demonstrarem a falsidade da afirmação correspondente.³⁷ Ao fim e ao cabo, cotejadas as várias teorias a respeito da existência e do modo de ser do aludido fato, com as várias fundamentações a elas oferecidas, a comunidade científica optará por aquela menos deficiente, ou, por outras palavras, capaz de gerar presunções mais fortes de sua ocorrência. É por isso que fósseis de dinossauros são, por cientistas sérios, vistos como evidências do processo evolutivo, e não como restos dos animais que não conseguiram subir na Arca de Noé.

³⁵ Vale recordar, a esse respeito, o dever do sujeito passivo de conservar documentos que confirmem as afirmações feitas em suas declarações, no que tange ao lançamento por homologação.

³⁶ Sempre que *prima facie* determinada situação for considerada como ocorrida, aquele que deseja demonstrar que as coisas se processaram de forma diversa terá o ônus de demonstrá-lo (Cf. RESCHER, Nicholas. *Presumption and the Practices of Tentative Cognition*. New York: Cambridge University Press, 2006, p. 5). É o caso da autoridade, quando procede ao lançamento, sobretudo quando se trata de lançamento de ofício revisional levado a cabo por meio de auto de infração.

³⁷ DAWKINS, Richard. *The God Delusion*. Bantam: London, 2006, p. 52.

Como à autoridade fiscal compete, ao motivar o lançamento, afirmar sobre quais fatos ele se apoia, cabe a ela, por igual, demonstrar o acerto dessas afirmações. Se não o fizer, desincumbindo-se do ônus que carrega, presumir-se-ão não ocorridos os tais fatos e, assim, não se poderá manter o lançamento. É o que consta, de forma didática, do art. 9.º do Decreto 70.235/72.³⁸

Mas, mais relevante do que saber de quem é esse ônus é saber quando se considera que ele foi atendido, e quais as consequências disso, o que conduz à ideia de atos calcados em fundamentação factual deficiente, comumente chamados de “fundamentos apenas em presunções”, assunto do qual trata o próximo item.

6 SÃO ADMISSÍVEIS LANÇAMENTOS BASEADOS EM PRESUNÇÕES?

Aspecto de grande relevo, no trato do lançamento tributário, diz respeito à possibilidade de ele basear-se em presunções.

Vale lembrar, aqui, a distinção clássica estabelecida pelos estudiosos da matéria. Diz-se prova direta aquela que se relaciona com o próprio fato que se afirma ter ocorrido. Indireta, por sua vez, é a prova da ocorrência de um fato que, conquanto não seja aquele que se deseja provar, gera, por inferência lógica, a *presunção* de que ele, o fato que se deseja provar, ocorreu.³⁹ Carnelutti, por exemplo, define a prova direta como a que se presta à representação do fato que se deseja provar, e que não teria existência autônoma em relação a ele. Já a prova indireta seria aquela que se presta à representação de outro fato, do qual se presume aquele que se deseja provar,

³⁸ Nesse sentido, o então Conselho de Contribuintes já decidiu: “PAF — ÔNUS DA PROVA — cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o direito de lançar do fisco cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente. [...]” Ac. un. da 8ª C do 1º CC, Recurso nº 133271 — Acórdão nº 108-07602 — Processo 10120.006617/2002-04 — Rel. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro — j. 5.11.2003.

³⁹ Nas palavras de Moacyr Amaral Santos, “se se referem diretamente ao fato probando, ou consistem no próprio fato, são diretas; se se não referem diretamente ao fato probando, mas sim a outro, ou consistem nesse outro, do qual, por trabalho do raciocínio, se chega àquele, são indiretas.” SANTOS, Moacyr Amaral. *A prova judiciária no cível e no comercial*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1955, p. 329.

mas que é dele independente.⁴⁰ Exemplo de uma prova direta seriam imagens, captadas por câmeras de segurança, que mostrem a prática de um homicídio. Caso, porém, não houvesse imagem alguma, mas se comprovasse que o acusado possui arma idêntica a usada no homicídio, com projéteis deflagrados em seu interior, denotando uso recente, ter-se-ia um indício, capaz de gerar a presunção de que se trata do autor do aludido homicídio.

Nessa ordem de ideias, diz-se, comumente, que não, ele não pode calcar-se em presunções, mas apenas em “prova incontroversa”.⁴¹ Mas o problema é muito mais complexo do que parece, até porque a distinção antes apontada às vezes é difícil de ser estabelecida na prática. A separação entre provas diretas e indiciárias é quantitativa, e não qualitativa, até porque, se uma prova, mesmo que direta, não gerasse apenas uma presunção, mas a própria “certeza absoluta” a respeito da ocorrência do fato, nenhuma prova em contrário seria possível, sendo certo que a aludida certeza absoluta não existe em nenhum setor da cognição humana.⁴²

Por outras palavras, caso só uma prova “definitiva” pudesse fundamentar o lançamento — e se realmente existissem provas assim — como seria possível ao sujeito passivo, em sua impugnação, produzir provas em contrário? Todo lançamento ou seria deficiente em seu lastro probatório (baseando-se “apenas em presunções”), sendo, só por isso, nulo, ou, alternativamente, seria válido mas inatacável, pelo menos no que tange à sua base factual, porquanto calcado não em presunções, mas em certezas inafastáveis.

Na verdade, como explicado na parte introdutória deste artigo, toda prova é provisória. Toda afirmação que se faz a respeito da realidade, por mais bem fundamentada, será considerada correta até que se demonstre o contrário, pois o próprio acesso que a criatura humana tem a essa realidade é precário, conduzindo sempre a juízos provisórios. Mesmo o que vemos diante de nossos olhos nos permite apenas a construção de uma imagem, que consideramos verdadeira até que nos convençamos do contrário; mas

⁴⁰ CARNELUTTI, Francesco. *La prova civile*. Milano: Giufrè, 1992, p. 84.

⁴¹ GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho. In: NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 236.

⁴² Por isso mesmo, Fabiana del Padre Tomé, em trecho aliás invocado por Samuel Gaudêncio, é mais comedida e exige que o lançamento seja fundamentado em “provas suficientes”. TOMÉ, Fabiana del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 232.

quantas vezes, ao chegarmos mais perto, ou lançarmos mão de sensações oriundas de outros sentidos, não verificamos ter sido falsa a impressão inicial, retificando a aludida imagem?

A distinção entre prova direta e indireta, portanto, não é tão nítida quanto parece, pois toda prova, em última análise, é indiciária, gerando apenas uma presunção de que o fato afirmado realmente aconteceu. E é justamente por isso que, pois mais provas que tenham sido produzidas em um sentido, outras podem sê-lo em contrário.

Pode uma parte, diante de provas produzidas pela outra, em desconformidade com a versão dos fatos que considera correta, trazer aos autos meios de prova capazes de gerar *presunções mais fortes* em sentido contrário. Ou pode trazer elementos que, conquanto não gerem presunções ainda mais fortes, enfraqueçam a presunção gerada pelo meio trazido pelo adversário. É o caso, por exemplo, de alguém que demonstra importante falta de acuidade visual em uma testemunha ocular, ou equívoco laboratorial consistente na troca do material utilizado na realização de um exame de DNA, ou que uma testemunha foi paga para mentir.⁴³

Mesmo no exemplo do vídeo de um assassinato, convém lembrar que ele é, igualmente, um indício. Fortíssimo, mas um indício, sendo, em tese, possível àquele acusado de nele figurar como criminoso demonstrar que se trata de alguém muito parecido, que houve uma montagem etc.

Em suma, todo meio de prova, por mais robusto que seja, conduzirá apenas à presunção de que uma afirmação feita a respeito da realidade é verdadeira. Caso meios de prova diversos apontem em sentidos diferentes, gerando presunções contrárias, prevalecerá aquela mais forte, diante do conjunto.⁴⁴ Daí dizer-se que o julgador deve apreciá-los todos a partir de seu “livre convencimento”, não havendo tarifação ou peso pré-estabelecido para eles.

O que se deve observar, de rigor, em relação ao livre convencimento, é a circunstância de que ele há de ser *motivado*. O julgador deve indicar as razões — aptas a convencerem outras pessoas do acerto de sua conclusão — que o levaram à crença sobre a afirmação correta a respeito dos fatos. E,

⁴³ Cf. PRAKKEN, Henry; SARTOR, Giovanni. *The three faces of defeasibility in the law*. Disponível em: <http://www.cs.uu.nl/groups/IS/archive/henry/ratiojuris03.pdf>, acesso em 12/5/2012, p. 4.

⁴⁴ RESCHER, Nicholas. *Epistemology - An Introduction to the Theory of Knowledge*. Albany: State University of New York Press, 2003, p. 85 e ss.

para que se considere que uma afirmação está “provada”, é preciso que a presunção, gerada pelos meios de prova correspondentes, seja de tal ordem que afaste quaisquer dúvidas que razoavelmente poderiam ser opostas a ela. Chegado esse limite ou momento, consideram-se “provadas” as afirmações quanto aos fatos, sendo de quem pretender impugnar a decisão, ou o ato de aplicação da lei em geral (v.g., lançamento), o ônus de suscitar — e demonstrar — a ocorrência de uma base fática diversa.

Dá-se, no plano probatório, seja na distribuição do ônus da prova, seja na exigência de fundamentação das afirmações quanto aos fatos, algo semelhante ao que ocorre no que tange à fundamentação do conhecimento em geral.

Se alguém faz afirmação a respeito de qualquer parcela da realidade, e é questionado, pode apresentar uma justificativa para essa afirmação. O problema é que a justificativa também pode ser questionada, suscitando nova justificativa, e, naturalmente, novo questionamento, levando a um possível regresso ao infinito. Quem já se deparou com uma criança muito curiosa, na conhecida “fase do ‘por quê?’”, vivenciou algo semelhante.⁴⁵ Trata-se do problema clássico, relacionado à fundamentação do conhecimento, intitulado *Trilema de Fries* ou *Trilema de Münchhausen*.⁴⁶

Diz-se trilema porque existem três — e não duas — soluções para a questão, sendo problemático escolher qualquer delas. A primeira é o recurso ao dogmatismo: encerrar a cadeia de questionamentos dizendo, simplesmente, algo como um “*porque sim!*”. A segunda é o regresso ao infinito: seguir respondendo a cada questionamento com uma nova fundamentação, que poderá ser desafiada por um novo questionamento, infinitamente. E a terceira é o recurso a um “psicologismo”: há um momento em que se

⁴⁵ Para a natureza profundamente filosófica dos questionamentos infantis, confira-se: MATTHEWS, Gareth B. *A filosofia e a criança*. Tradução de Carlos S. Mendes Rosa. São Paulo: Martins Fontes, 2001, *passim*.

⁴⁶ POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*, 12. ed. Tradução de Leônidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota, São Paulo: Cultrix, 2006, p. 99. Diz-se Münchhausen por conta de uma alusão irônica à história desse personagem lendário, que teria, dentre outras peripécias, conseguido a proeza de sair de um pântano no qual estava atolado com seu cavalo, tendo para tanto puxando as próprias tranças para cima. Se se diz que se pode interromper a cadeia de questionamentos porque *intuímos* que a fundamentação é adequada, estaremos fundamentando o conhecimento nele próprio, de forma circular. Crítica semelhante pode ser feita a teorias autopoiéticas do Direito: em qualquer caso, se está fundamentando algo em si mesmo, tal como o aludido Barão.

decide parar, por se considerar que “estamos satisfeitos” com o resultado até então obtido, o que não impediria a reabertura dos questionamentos, se isso se mostrar necessário.

Essa terceira solução, conquanto melhor que as anteriores, incorre em certa circularidade, pois invariavelmente esse “estar satisfeito” envolverá o apoio da afirmação questionada em elementos já utilizados em afirmações anteriores. Não há esse problema, porém, caso se adote uma solução falibílica: encerra-se a cadeira de fundamentações quando a presunção de correção gerada por elas permitir a quem fundamenta *inverter* a pergunta: em vez de continuar respondendo, infinitamente, a constantes “*por quê?*” formulados pelo interlocutor, aquele de quem se exige a fundamentação poderá, a certo ponto, afirmar: “*por que não?*”, jogando sobre os ombros de seu interlocutor o ônus de apontar o problema de sua fundamentação e assim prosseguir a discussão⁴⁷, se for o caso, ou encerrá-la, pelo menos provisoriamente.⁴⁸ Dá-se o mesmo na fundamentação de um ato jurídico que envolve a aplicação de normas sobre fatos, e que demanda, por isso, a motivação das afirmações relativas à matéria fática. Quer se trate de um lançamento, quer se trate de decisão administrativa, ou judicial.

7 EXAME DE UM CASO CONCRETO

É sempre importante, quando se examina qualquer assunto relacionado à realidade, empregá-la na explicação e na demonstração do que nessa análise se está a afirmar ou concluir. Essa importância, já presente quando se trata de parcelas da realidade bruta, torna-se ainda maior quando se trata de realidades puramente institucionais. Muitas vezes, estabelecem-se discussões, no trato de tais assuntos, que decorrem muito mais de divergências no uso de conceitos, do que propriamente de julgamentos discrepantes relacionados à realidade designada por esses conceitos.

⁴⁷ Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Por que dogmática jurídica?* Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 46 e ss.

⁴⁸ Como destaca Marcelo Lima Guerra, há de se observar, ainda, pelo menos no que tange à colocação do problema do regresso ao infinito no âmbito da fundamentação jurídica, que o dever de fundamentação é consequência de uma norma jurídica que tem estrutura de *mandamento de otimização*, o que por si só limita o problema do regresso ao infinito. Não se há de exigir a fundamentação absoluta, mas uma fundamentação *suficiente*. Cf. GUERRA, Marcelo Lima. Notas sobre o dever constitucional de fundamentar as decisões judiciais (CF, art. 93, IX). In: FUX, Luiz; NERY JR., Nelson; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Coord.). *Processo e Constituição: estudos em homenagem a José Carlos Barbosa Moreira*. São Paulo: RT, 2006, p. 532.

Coincidentemente, o tema do planejamento tributário parece ser fértil a isso. Autores divergem no plano conceitual, ou teórico, e tendem a convergir, ou a divergir menos, quando se trata de aplicar à realidade os aludidos conceitos. Aqueles mais abertos à desconsideração de planejamentos que consideram abusivos concordam com outros que só o admitem no caso de simulação, por terem, não raro, visões diferentes sobre quais fatos configuram uma simulação, por exemplo.

Na temática relativa à prova, e à sua valoração, dá-se o mesmo. Daí a importância do exemplo, colhido, nas linhas que se seguem, do caso concreto avaliado pelo então Primeiro Conselho de Contribuintes, quando do julgamento do acórdão 107.08.326, em novembro de 2005. O propósito não será, propriamente, o de ratificar ou criticar o entendimento do Conselho, mas o de aproveitar o caso examinado, apontando-lhe as particularidades e as consequências jurídicas que dele podem ser extraídas. Naturalmente, daí poderá decorrer uma crítica ao entendimento do Conselho, ou uma subscrição a ele, mas essa será uma consequência do fato de se estar examinando a mesma situação concreta por ele julgada, e não o propósito deliberado desta análise, que não partiu de uma perplexidade anterior com as conclusões do julgado.

No caso em questão, os sócios de uma pessoa jurídica (PJ1) constituíram outra (PJ2), com os mesmos sócios, funcionando no mesmo endereço, com a finalidade de desempenhar atividade que normalmente estaria envolvida entre as atividades da primeira, mas foram dela apartadas. Ambas funcionavam utilizando um mesmo nome de fantasia, mas enquanto uma delas estaria encarregada de elaborar projetos personalizados para a fabricação de móveis, a outra seria incumbida de fabricar os móveis projetados. Tudo teria sido montado, segundo o Fisco, com a finalidade de artificialmente alocar a maior parte da receita para aquela que idealizaria o projeto: a venda, que para o cliente aparecia como uma só, era parcialmente dividida em dois contratos, a fim de submeter a maior parte da receita dela decorrente ao IPI e não ao ISS. Para a Fazenda, tal procedimento seria uma simulação, desconsiderada nos termos do art. 149 do CTN e submetida à multa agravada. Não se tratava, porém, de auto de infração destinado a exigir o IPI, mas sim o IRPJ e tributos reflexos.

Quanto à questão da validade do planejamento, parece ter havido, no caso, não uma simulação, mas abuso de direito.

Embora as figuras sejam semelhantes, diferenciá-las pode ter efeito prático importante se se entender que, em casos de simulação, a desconsideração pode — e sempre pôde — ocorrer, normalmente, nos termos do art. 149 do CTN (aplicando-se, inclusive, a multa agravada), mas que, nos casos limítrofes de abuso de direito e de fraude à lei, seria necessário primeiro regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN, o que se pretendeu fazer com a MP 66 em disposições que terminaram retiradas de seu texto quando da respectiva conversão em lei.

Não há simulação, no caso, porque não se pode dizer que as partes “quiseram” algo diferente do que fizeram.⁴⁹ A situação verificada pela fiscalização, com efeito, é completamente diferente dos típicos exemplos de simulação, como o do empregado que ajuíza demanda trabalhista para cobrar dívida inexistente, em comum acordo com o empregador, para forjar passivo trabalhista e driblar a execução coletiva falimentar.⁵⁰ No caso em exame, as empresas, ou os seus sócios, quiseram o que apareceu, e não algo diverso. A questão é que isso “que apareceu” talvez ostente alguns vícios, e, para aferi-los, talvez seja necessário seguir uma regulamentação ainda inexistente para o parágrafo único do art. 116 do CTN, o qual, aliás, introduzido pela LC 104/2001, nem existia quando ocorreram os fatos geradores do caso em comento, em 1993.

Mesmo pondo essa questão intertemporal de lado, o problema, vale deixar claro, não é o negócio ter sido praticado com a finalidade única de reduzir tributos, o que não é motivo para lhe questionar a validade ou a eficácia. Na verdade, o que é questionável é o fato de os valores atribuídos a cada uma das operações na qual a atividade fora artificialmente decomposta serem irreais, factualmente possíveis apenas em razão de serem as partes (PJ1 e PJ2) interessadas em distorcê-los, por corresponderem, de fato, a uma única estrutura empresarial artificialmente bipartida. Ainda que se possa afirmar que a separação das pessoas jurídicas deu-se por outras razões, o certo é que a fábrica não faria imóveis pelos preços contratados

⁴⁹ Afinal, “na simulação, quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece.” MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. 3.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, v. I, § 17, n. 8, p. 53.

⁵⁰ Algo que talvez não fosse tão raro, tanto que motivou as alterações levadas a efeito no CTN em torno do assunto pela LC 118/2005, destinadas a combater esse tipo de prática — nem sempre detectada e comprovada — com o estabelecimento de limites individuais à preferência do crédito trabalhista.

não fosse para a segunda pessoa jurídica, que funciona no mesmo endereço, usa a mesma marca e tem os mesmos sócios. A finalidade dos tais contratos foi subvertida, para atingir-se resultado no todo divorciado da razão a que se destinam. Daí a aplicabilidade, sob a nossa ótica, do disposto no art. 187 do Código Civil⁵¹, e, também, no art. art. 50 do mesmo Código⁵².

Tais artigos, é certo, tampouco vigoravam quando da ocorrência dos fatos em questão, mas pode-se entender que eles apenas explicitam ideia já existente e presente no âmbito da apreciação dos negócios jurídicos, independentemente de posituação explícita. O que se pode questionar, vale insistir, é se tais ideias podem ser suscitadas em matéria tributária antes e independentemente de editada a regulamentação exigida pelo art. 116, parágrafo único, do CTN.

Vale ressaltar que mesmo ultrapassados esses aspectos, vale dizer, admitida a presença de abuso e posta de lado a necessidade de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, que à época dos fatos nem existia, o lançamento pode ainda ter incorrido em outros equívocos, decorrentes justamente do dever de proceder à aludida “desconsideração”, o qual nem sempre é levado a cabo coerentemente pelas autoridades da Fazenda Pública, que não raro desconsideram a personalidade quando isso lhes convém, mas consideram-na, na mesma autuação, incoerentemente, quando isso também lhes é interessante. É o que ocorre quando, por exemplo, desconsideram pessoas jurídicas criadas por prestadores de serviços autônomos, para destes cobrar o IRPF, mas não as desconsideram para o efeito de

⁵¹ 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.

⁵² “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.” Quanto à aplicabilidade ao Direito Tributário da ideia subjacente ao artigo, note-se que a Administração Pública, capaz de constituir seus próprios títulos executivos, não precisaria pedir ao juiz a aludida desconsideração, como não precisa, em regra, pedir a juiz algum que declare os direitos que entende possuir, condene quem acha que deve ser condenado ou constitua novas situações jurídicas. A Fazenda simplesmente lança, cabendo ao sujeito passivo da relação tributária, se for o caso, questionar o que foi lançado, administrativa ou judicialmente.

abater, da quantia a ser exigida da pessoa física, as importâncias já recolhidas pela pessoa jurídica.⁵³

No caso em exame, seria imperioso considerar as receitas de ambas as pessoas jurídicas em conjunto, e também as despesas, o que parece ter sido feito pela fiscalização. Por outro lado, depois de unificadas despesas e receitas, poder-se-ia questionar o critério usado pela autoridade para “presumir” que houve omissão de receita a partir do mero preenchimento de pedidos não faturados — e que, segundo a empresa, teriam sido recebidos depois, em período posterior ao fiscalizado —, dado que, a rigor, não tem relação alguma com o planejamento tributário ocorrido, e que foi o ponto central do debate e a verdadeira razão de ser da autuação.

Não é o propósito deste trabalho, porém, examinar as questões centrais, substanciais, relacionadas ao planejamento tributário ou ao direito material envolvido no problema. A atenção, aqui, está voltada para o aspecto probatório.⁵⁴ E, em relação a ele, o caso mostra o quão difícil é diferenciar, na prática, juízos de fato de juízos de valor, ou, no que mais de perto interessa, questões de fato e questões de direito, principalmente porque o “fato” que preenche o suporte fático da norma tributária não raro é um fato institucional, e não um fato bruto, residindo a controvérsia não na determinação de sua ocorrência enquanto fato bruto, mas na sua qualificação no nível institucional.⁵⁵

Para fazer novamente uso de exemplo explorado por Hilary Putnam, e ilustrar a dificuldade em comento, pode-se indagar: dizer que alguém é

⁵³ Foi o que se deu no célebre caso do treinador Luis Felipe Scolari, tendo, nesse ponto, o Conselho de Contribuinte dado parcial provimento ao seu recurso para, pelo menos, determinar essa dedução. Confira-se, a propósito, o Acórdão 106-14.244, do Conselho de Contribuintes, e o que em torno dele se escreveu em YAMASHITA, Douglas (Coord.). *Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência*. São Paulo: Lex, 2007, *passim*.

⁵⁴ Para uma abordagem deste autor a respeito de tais temas, em tese, confira-se: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves Notas sobre o Planejamento Tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de. (Org.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP, 2007, p. 359-374.

⁵⁵ Fatos brutos são aqueles cuja ocorrência independe da existência de sujeitos pensantes, por conseguinte, da criação de instituições por parte destes. É o caso da chuva, de uma árvore que cai, de um animal que ataca outro, de um nascimento ou de uma morte etc. Já os fatos institucionais são aqueles cuja existência depende de regras constitutivas, pré-estabelecidas pela criatura humana, que assim os definam. É o caso de um gol, de um pênalti, de uma cédula de R\$ 50,00, de uma jogada de xadrez. Para aprofundamento no tema, confira-se: SEARLE, John R. *Libertad y neurobiología*. Tradução de Miguel Candel. Barcelona: Paidós, 2005, p. 99

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

No que tange ao planejamento tributário, e às ideias de “simulação”, “abuso de direito” e “fraude à lei”, dá-se o mesmo. Em relação ao caso concreto em exame, parece-nos que os elementos de fato subjacentes à acusação de que houve abuso foram suficientemente comprovados pela fiscalização, não tendo sido, de resto, negados pelo sujeito passivo. A identidade de sócios, a discrepância entre o valor atribuído ao projeto e o valor atribuído à confecção dos móveis relativamente ao valor total cobrado dos consumidores, o fato de o projeto (pelo contribuinte considerada a parte “mais cara”) ser feito “sem compromisso” para o cliente, tudo foi razoavelmente demonstrado pela fiscalização, sem objeção do sujeito passivo. A discussão relativamente à licitude desse procedimento, se ele seria abusivo ou não, poderia ser estabelecida, como foi, e até fatos adicionais poderiam ser trazidos pelo sujeito passivo, para afastar a conclusão de que teria havido fraude. Mas não parece que o lançamento esteja deficientemente fundamentado, no que tange à sua base empírica, nesse ponto.

O problema do lançamento em questão, na verdade, parece ser o da presunção de omissão de receitas, decorrente dos pedidos não faturados, os quais foram considerados pelo agente fiscal como “indício” de omissão de receitas, e não propriamente a desconsideração do aludido “planejamento”. Até porque, como não se tratava de lançamento de IPI, e as receitas e despesas das duas pessoas jurídicas foram, pelo que consta do relatório, consideradas em conjunto, com ou sem o planejamento o lançamento teria sido feito. Isso porque o Fisco argumenta, para justificar sua conclusão, que, como foram pagas as comissões referentes às referidas vendas, refletidas nos tais pedidos não faturados, presume-se, por isso, que foram omitidas as receitas delas decorrentes. Em oposição, o contribuinte alegou que o pedido fora efetuado em uma data, mas o faturamento e o recebimento teriam ocorrido depois, alegação que o Fisco não acolheu porque desamparada de qualquer dado empírico que a estribasse.

Nesse contexto, não se pode negar que a existência de pedidos, e de pagamento de comissões aos vendedores por eles responsáveis, desacompanhada da contabilização das receitas correspondentes, gera uma legítima presunção de que houve a omissão dessas receitas, sobretudo quando o argumento em contrário utilizado pela empresa foi o de que as receitas teriam sido auferidas em período posterior, mas isso não foi por ela demonstrado. Simples cópia da fatura, com data posterior, e do livro fiscal com o registro correspondente, seriam suficientes para demonstrar essa afirmação da empresa, o que lhe seria fácil de fazer, se verdadeira fosse sua objeção. A empresa poderia ter ainda demonstrado o cancelamento dos tais pedidos, e a compensação da comissão paga com valores devidos aos seus vendedores em momentos subsequentes, o que tampouco ocorreu. Tudo isso colocou a presunção gerada pelos elementos colhidos pelo fiscal além da dúvida razoável.

A situação seria diferente se, por exemplo, houvesse o mero pedido não faturado, mas não houvesse a comissão paga aos vendedores, constando, todavia, o registro do pagamento de comissões relativas aos pedidos faturados. O contribuinte poderia alegar que os pedidos não faturados haviam sido objeto de desistência pelos clientes, e não haveria razão séria para se duvidar disso.

Como já se afirmou algumas vezes ao longo deste trabalho, toda prova é, em certo sentido, indireta, gerando apenas a presunção de que a afirma-

ção controvertida a que diz respeito é verdadeira. Mesmo a prova mais direta, como o relato de uma testemunha ocular, é, a rigor, indireta e indiciária. Quando se trata de decidir a respeito da ocorrência de fatos, ou da veracidade de afirmações controvertidas sobre fatos, tudo o que existem são presunções, mais fortes ou menos fortes, a serem cotejadas. Mesmo no âmbito do Direito Penal, veja-se, há pessoas condenadas sem que se possa ter certeza absoluta de que foram elas as responsáveis pelo crime. Basta que os elementos disponíveis conduzam à conclusão *beyond the reasonable doubt*.

8 CONCLUSÕES

Diante do que foi explicado ao longo deste texto, pode-se concluir, em síntese, que:

a) todo conhecimento é imperfeito e, nessa condição, passível de refutação ou retificação. Entretanto, como a criatura humana precisa *empregar* o conhecimento que tem, para fins práticos, ele é considerado verdadeiro, assim se presumindo até que se constate o contrário;

b) a comprovação de uma afirmação que afaste questionamentos razoáveis e, nessa condição, seja capaz de gerar a crença de que essa afirmação é verdadeira, inverte o ônus da prova, vale dizer, faz com que aquele que se deseja contrapor à dita afirmação tenha de demonstrar a sua falsidade, ou, pelo menos, gerar uma dúvida razoável a respeito de sua veracidade;

c) em princípio, presume-se que as afirmações constantes dos registros e documentos elaborados pelo sujeito passivo são verdadeiras, assim como se presume a sua boa-fé, sendo da autoridade administrativa de lançamento o ônus de demonstrar a veracidade de afirmações em sentido contrário;

d) relativamente ao planejamento tributário, a ausência de propósito negocial não é, a rigor, motivo para a desconsideração de atos ou negócios praticados pelo sujeito passivo. Motivo válido para essa desconsideração é a natureza abusiva desses negócios, sendo da autoridade lançadora o ônus dessa abusividade. Não se trata de provar uma negação (a falta de propósito negocial), mas uma afirmação (o caráter abusivo do negócio praticado);

e) toda cognição, em última análise, baseia-se em indícios, sendo delimitada, se aprofundada, a distinção entre provas diretas e indiretas. Para que se considere que uma afirmação é verdadeira, a rigor, é preciso que ela esteja acompanhada de elementos de convicção suficientes a respeito da ocorrência do fato respectivo, robustos a ponto de afastar qualquer dúvida

razoável a esse respeito. Do contrário, incidirão as regras relativas à presunção e à distribuição do ônus da prova, o que, sendo esse ônus da autoridade lançadora (devendo-se presumir a boa-fé do contribuinte e o acerto de seus registros e declarações), implicará a invalidade do lançamento correspondente.

