
A DISTRIBUIÇÃO DINÂMICA DO ÔNUS DA PROVA E A FAZENDA PÚBLICA: REPERCUSSÕES NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

*DYNAMIC ALLOCATION OF THE BURDEN OF PROOF AND PUBLIC
TREASURY: EFFECTS ON TAX LEGAL PROCEDURE*

Raquel Vieira Mendes

Procuradora da Fazenda Nacional

*Especialista em Direito Processual Civil pelo Centro de Extensão Universitária
– CEU, Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito
Tributário – IBET, mestranda em Direito Constitucional e Processual Tributário pela
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP,
atualmente trabalhando na Divisão de Assuntos Fiscais da Procuradoria Regional da
Fazenda Nacional na 3ª Região*

SUMÁRIO: Introdução; 1 Distribuição estática e dinâmica do ônus da prova; 2 Critérios para aplicação dinâmica do ônus da prova; 3 As prerrogativas da Fazenda Pública e a distribuição do ônus da prova; 4 As presunções a favor da Fazenda Pública e a distribuição do ônus da prova no processo judicial tributário; 5 Conclusão; Referências.

RESUMO: O presente trabalho destina-se a analisar a possibilidade de aplicação da distribuição dinâmica do ônus da prova pelo juiz nas causas em que for parte a Fazenda Pública e, em especial, no processo tributário. Para tanto, diferencia o ônus estático do dinâmico na produção da prova, discorre sobre a existência de prerrogativas a favor da Fazenda Pública e a implicação destas na distribuição desse ônus para, ao final, verificar a possibilidade de distribuição dinamizada do ônus probatório no processo tributário, frente à existência de presunções legais como parte dessas prerrogativas.

PALAVRAS-CHAVE: Distribuição dinâmica. Ônus da prova. Fazenda Pública. Processo Civil. Processo Tributário.

ABSTRACT: The present paper analyses the issue regarding dynamic allocation of the burden of proof in cases concerning civil procedure, tax law procedure and the Public Treasury. Hence, it explains the difference between dynamic and fixed allocation of the burden of proof, analyses Public Treasury's prerogatives and its consequences related to the allocation of the burden of proof to investigate the possibility of dynamic allocation be supported by tax law procedure, considering tax legal presumptions which are part of the Public Treasury's prerogatives.

KEYWORDS: Dynamic allocation. Burden of proof. Public Treasury. Civil procedure. Tax law procedure.

INTRODUÇÃO

O juiz, na condução do processo, é responsável pela promoção da justiça social e por isso deve estar atento a garantir aos litigantes condições isonômicas de atuação, sobretudo no que tange à produção das provas. Afinal, a instrução processual é a oportunidade que têm as partes de influir no convencimento do julgador, fornecendo elementos que possam formar, tanto quanto possível, uma visão dos fatos próxima da realidade.

Segundo Michele Taruffo¹, devem ser disponibilizadas às partes condições de influir na valoração das provas, intervindo e deduzindo outras previamente a essa valoração, de modo a garantir o contraditório dentro do processo, considerando a impossibilidade de que tal contraditório se dê no momento da formação extraprocessual das provas.

Essa garantia também é aplicável à fase anterior à produção e à valoração probatória, i.e., por ocasião da distribuição do *onus probandi* que, atualmente, pode ser feita de forma dinamizada pelo juiz, conforme disposição contida no Novo Código de Processo Civil – Lei 13.105/2015.

Possui elevado grau de importância, portanto, investigarmos em que situações poderá ocorrer essa dinamização e quais seus critérios de aplicação, merecendo especial interesse investigarmos se a distribuição dinâmica é aplicável quando a Fazenda Pública se encontra em um dos polos da relação processual.

Nessa investigação, destacamos as peculiaridades do processo tributário, o qual tomamos como exemplo do modo em que ocorre a distribuição do ônus probatório com relação à Fazenda Pública, partícipe necessária das lides tributárias.

Cumpra apontar, ainda, que as ações anulatórias e de repetição de indébito tributário processam-se inteiramente sob o pálio do Código de Processo Civil, ao passo que as execuções fiscais, embora regidas pela Lei 6.830/80, recebem aplicação subsidiária daquele Código, por força do art. 1º da referida Lei de Execuções Fiscais. Por essa razão, reputamos inquestionável a importância do estudo do art. 373, § 1º, CPC, não só com relação ao processo civil, mas também com relação ao processo tributário, caso se pretenda indagar acerca da repercussão da distribuição dinâmica do ônus probatório em face da Fazenda Pública.

Por fim, buscaremos apontar pontos de aproximação entre o direito brasileiro e o italiano, no tratamento do tema relativo à prova.

1 TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Madri: Trotta, 2002. p. 385.

1 DISTRIBUIÇÃO ESTÁTICA E DINÂMICA DO ÔNUS DA PROVA

O Novo Código de Processo Civil inovou o ordenamento jurídico ao trazer a previsão da distribuição dinâmica do ônus da prova. Diversamente da visão tradicional sobre o tema, segundo o novo diploma processual, o *onus probandi* não possui caráter estático, restando ultrapassada a assertiva de que tal ônus incumbiria sempre ao autor quanto à prova de seu direito e sempre ao réu, no que tange à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Atualmente, há critérios legais que fundamentam a distribuição desse ônus de modo diverso daquele consagrado no art. 333, incisos I e II, do CPC/73 – Lei 5.869/73, de modo a possibilitar seja carreado a uma das partes o ônus de produzir prova que possa ou não lhe aproveitar.

Antes de adentrarmos na análise desses critérios, cumpre citarmos a dúplice função do ônus probatório.

Em primeiro lugar, exerce este uma função *subjetiva*, que visa estruturar a atividade probatória das partes², incentivando-as a trazerem a juízo as provas que lhes beneficiem³, por meio da ameaça de aplicação de uma espécie de sanção pelo juiz, em consequência do comportamento desidioso ou da inércia daquele que não foi capaz de provar de modo suficiente suas alegações. Essa “sanção” é a maior probabilidade de que haja um julgamento desfavorável à parte que não promoveu adequadamente a instrução probatória, embora devesse fazê-la, não obstante a insuficiência das provas não determine necessariamente a ocorrência de um prejuízo, visto que apenas agrava o risco de que esse prejuízo efetivamente ocorra⁴.

Em segundo lugar, o ônus exerce função *objetiva*, como critério de decisão do juiz, caso o conjunto probatório existente nos autos seja tido por insuficiente para comprovar a verdade dos fatos. Nessa hipótese, a sucumbência caberá àquele a quem incumbia o ônus de provar a veracidade de suas alegações e não o fez de modo satisfatório⁵. Na fase processual decisória há, assim, a aplicação da “sanção” anteriormente referida, em desfavor da parte que não logrou produzir prova convincente dos fatos por ela alegados.

2 CARPES, Artur Thompsen. Notas sobre a interpretação do texto e aplicação das normas sobre o ônus (dinâmico) da prova no Novo Código de Processo Civil. In: DIDIER JR., Fred. (coord.) *Direito Probatório*. Salvador: Jus Podium, 2016. P. 197-245

3 RAMOS, Vitor de Paula. *Ônus da prova no Processo Civil. Do ônus ao dever de provar*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 49.

4 *Ibid.*, p. 49

5 CARPES, op. cit., p. 198.

Neste ponto, fazemos uma ressalva a fim de consignar a dificuldade em definir-se o que possa ser chamado de “verdade” no processo. Conforme Michele Taruffo, só podemos falar em verdade relativa no caso, fundada nas informações que as provas dos autos tornaram disponíveis⁶. Segundo este autor, é significativo, portanto, o fato de que o legislador italiano não tenha feito referência expressa à busca da verdade dos fatos no contexto do processo⁷, diversamente do que fez o legislador brasileiro, nos arts. 369 e 378, CPC.

Tendo em vista o desempenho da dúplice função do ônus probatório, a lei processual previu sua distribuição fixa, prévia e abstrata⁸, conforme o art. 333, incisos I e II, do CPC/73.

Todavia, a prática processual demonstrou que, em muitos casos, a concessão de um estímulo prefixado à produção da prova não era capaz de proporcionar o resultado esperado quando a parte, a quem incumbia o *onus probandi*, não detinha a prova necessária ou, por razões de hipossuficiência, não se encontrava em condições de produzi-la.

A fim de proporcionar uma solução ao problema, o Código de Defesa do Consumidor – Lei nº 8.078/90, em seu art. 6º, inciso VIII, foi pioneiro em prever a inversão do ônus probatório, nas hipóteses em que houvesse verossimilhança da alegação do consumidor ou quando fosse este considerado hipossuficiente, a critério do juiz.

Esta foi, portanto, uma tentativa do legislador de evitar a injustiça das decisões advinda da aplicação da distribuição estática do ônus probatório em casos em que esta se mostrava inadequada, de modo a possibilitar houvesse uma “...nova ferramenta para ampliação do material probatório...”⁹.

A inversão do ônus da prova passou a ser inserida pela doutrina num conceito mais amplo de dinamização da distribuição desse ônus¹⁰. Em casos excepcionais, poderia, assim, haver a alteração da regra geral de produção da prova, conforme prevista no art. 333, incisos I e II, do CPC/73, de modo a promover a isonomia entre partes que não se encontram em situação de igualdade processual.

Nesse contexto, entrou em vigor o Novo Código de Processo Civil, cujo art. 373, § 1º, prevê a distribuição dinâmica do ônus probatório, i.e., de forma diversa daquela descrita em seus incisos I e II (cuja redação é a mesma dos incisos I e II do artigo 333 do CPC/73).

6 TARUFFO, Michele. Considerazioni su dubbi e verità. In: DIDIER JR., Fred. (coord.) *Direito Probatório*. Salvador: Jus Podium, 2016. p. 929-939.

7 *Ibidem*, p. 934.

8 RAMOS, op. cit. p. 50.

9 *Ibid.*, p. 51

10 CARPES, op. cit., p. 203

Segundo Artur Thompsen Carpes¹¹, o novel art. 373, § 1º, CPC, descreve, de um lado, comportamentos a serem adotados pelas partes e, de outro, comportamento a ser adotado pelo juiz, na hipótese de se revelarem insuficientes as provas tendentes a formar a convicção sobre as questões fáticas da causa. Enquanto a regra dirigida às partes decorre da interpretação do próprio art. 373, CPC, a regra dirigida ao juiz é oriunda da interpretação do citado dispositivo legal à luz da Constituição Federal (arts. 5º, incisos XXXV e LXXVIII) e do art. 4º do próprio CPC.

A distribuição dinâmica do ônus probatório leva em consideração a real possibilidade de as partes produzirem a prova necessária para formação do juízo de fato¹². Segundo esse ponto de vista, o juiz compara a situação em que se encontram as partes no processo, a fim de verificar qual delas possui melhores condições de produzir a prova, ainda que esta última não esteja ligada a fatos alegados por aquele incumbido do ônus.

A dinamização da atividade probatória vem ao encontro do princípio da igualdade processual, albergado pelo art. 7º do CPC, que assegura às partes paridade de tratamento no exercício de direitos e faculdades processuais. A parte que se encontra em desvantagem na promoção da instrução processual, por sua hipossuficiência, ou em razão da dificuldade, ou impossibilidade, de produção da prova que lhe aproveita, merece tratamento diferenciado, na medida dessa necessidade.

Do mesmo modo, essa técnica permite incentivar o cumprimento do dever de cooperação entre os sujeitos do processo, na forma disposta nos arts. 6º e 378 do CPC, relativizando a implicação direta outrora existente entre o cumprimento do ônus da prova e o resultado do julgamento¹³.

2 CRITÉRIOS PARA APLICAÇÃO DINÂMICA DO ÔNUS DA PROVA

A Constituição Federal não possui caráter estritamente programático, haja vista ser norma jurídica superior que impõe conteúdos normativos a todas as outras normas que lhe são hierarquicamente inferiores¹⁴.

Sob esse prisma, os princípios constitucionais do acesso à justiça, do respeito ao juiz natural, do direito ao contraditório, à ampla defesa e à motivação da decisões judiciais, dentre outros, encontram expressão nas normas processuais. Na concepção do direito como objeto cultural, criado,

11 CARPES, op. cit., p. 201

12 Ibid., p. 202

13 CIANCI, Mirna; QUARTIERI, Rita. A dinamização da produção probatória, como nova técnica instrutória e em face da Fazenda Pública. In: DIDIER JR., Fred. (coord.) *Direito Probatório*. Salvador: Jus Podium, 2016. p. 325-337.

14 BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 243.

portanto, pelo homem, no qual há um sentido de conteúdo valorativo¹⁵, as normas processuais possuem também caráter teleológico, na medida em que implementam valores eleitos pelo constituinte originário como indispensáveis ao homem e à sociedade, com fundamento na justiça, a qual agrega todos os demais valores que determinam o fim visado pelas normas, legitimando sua vigência e eficácia¹⁶.

A existência de determinados critérios circunscreve, portanto, a distribuição dinâmica do ônus da prova para a implementação dos valores albergados pelos princípios constitucionais e à consecução da finalidade buscada pela norma processual.

A regra geral continua sendo a distribuição estática do *onus probandi*. A distribuição dinamizada da carga probatória, nos termos do art. 373, § 1º, CPC, poderá ocorrer nas seguintes hipóteses: (i) por expressa previsão legal; (ii) quando a aplicação da regra geral trazer dificuldade extrema para a parte ou impossibilidade de que ela se desincumba de seu ônus; (iii) se a parte contrária possuir maior facilidade de produção da prova; e, finalmente, (iv) por convenção das partes.

A decisão que distribui o ônus probatório de modo diverso daquele previsto nos incisos I e II do art. 373, CPC, deverá ser fundamentada, com fulcro no art. 93, IX, CF, e no art. 11, CPC, além do próprio art. 373, § 1º, do mesmo Código, haja vista tratar-se de situação excepcional, a qual deve ser necessariamente submetida ao contraditório.

Face ao princípio da aquisição da prova, previsto no art. 371, CPC, uma vez produzida, esta é incorporada ao processo e serve à comprovação da situação fática, em proveito ou prejuízo de quaisquer das partes. Segundo Michele Taruffo¹⁷, ante tal princípio, a prova poderá ser utilizada pelo juiz em sua decisão, independentemente da qualidade e da posição processual da parte que a deduziu. Assim, torna-se indiferente qual dos sujeitos logrou sua produção, pois o julgamento não será baseado exclusivamente na aferição do cumprimento do *onus probandi*, o que se coaduna com a dinamização da carga probatória.

Deixando-se à parte os casos em que há previsão legal expressa de afastamento da regra geral dos incisos I e II do art. 373, CPC, e aqueles nos quais há celebração de negócio jurídico processual, por suas peculiaridades, cumpre analisarmos as demais hipóteses de distribuição dinâmica previstas no parágrafo primeiro do mesmo artigo, quais sejam, a dificuldade extrema, ou a impossibilidade de produção da prova, e a maior facilidade da parte contrária para produzi-la.

15 DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 147.

16 *Ibid.*, p. 427.

17 TARUFFO, Michele. *Studi sulla rilevanza dela prova*. Padova: CEDAM, 1970. p. 15.

Tais casos envolvem conceitos indeterminados de “dificuldade”, “impossibilidade” e “maior facilidade”, sujeitos à avaliação subjetiva, razão pela qual a distribuição do ônus acaba por se pautar pela discricionariedade do juiz¹⁸. A análise das circunstâncias fáticas é que permitirá o juízo acerca das reais possibilidades de cada uma das partes de produzir o adequado material probatório, na maior extensão possível.

A dinamização baseia-se, portanto, na existência de uma assimetria informacional entre os litigantes¹⁹, a qual permite ao juiz constatar que uma das partes se encontra melhor aparelhada do que a outra para trazer a prova ao processo.

O fato de uma das partes desfrutar de condição que lhe confira maior facilidade na obtenção da prova não advém, necessariamente, de uma situação econômica privilegiada. Embora a inversão do ônus probatório prevista no Código de Defesa do Consumidor parta da presunção de que o consumidor deva ser economicamente hipossuficiente quando comparado ao outro polo da relação de consumo, na hipótese de dinamização, entendemos que a hipossuficiência econômica, por si só, não é fator determinante para que o juiz impute tal ônus a uma das partes, considerando que a facilidade na produção da prova nem sempre está vinculada exclusivamente à capacidade de suportar os custos dessa produção. Mesmo porque o custeio pode não estar a cargo daquele a quem foi imputado o ônus de provar o fato.

Tampouco está condicionada à maior comodidade desfrutada por um litigante na obtenção da prova, pois, nessa hipótese, não há situação de desigualdade a ser equilibrada²⁰.

Por fim, a distribuição dinâmica do *onus probandi* não pode levar o juiz a determinar a produção da chamada “prova diabólica”, de difícil ou impossível obtenção, tal como a comprovação de fato negativo, nos termos do parágrafo 2º do art. 373, CPC.

3 AS PRERROGATIVAS DA FAZENDA PÚBLICA E A DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA

A Fazenda Pública desfruta de garantias processuais, decorrentes do princípio da supremacia do interesse público, as quais não se constituem em privilégios²¹. Dentre elas, podemos citar, como exemplos, a impossibilidade

18 PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. Breves reflexões sobre o ônus da prova no CPC/2015. In: DIDIER JR., Fred. (coord.) *Direito Probatório*. Salvador: Jus Podium, 2016. p. 339-353.

19 SILVEIRA, Bruna Braga da. A distribuição dinâmica do ônus da prova no CPC-2015. In: DIDIER JR., Fred. (coord.) *Direito Probatório*. Salvador: Jus Podium, 2016. p. 211-246.

20 SILVEIRA, op. cit., p. 239-240.

21 CIANCI; QUARTIERI, op. cit., p. 334.

da decretação dos efeitos da revelia quando se tratam de direitos indisponíveis (art. 345, inciso II, CPC), a presunção constitucional de existência e veracidade dos atos administrativos (art. 37, *caput*, CF, albergada pelo art. 374, inciso IV, CPC), o prazo em dobro para manifestação (art. 180, CPC) e a remessa necessária (art. 496, CPC).

Poderíamos indagar se tais prerrogativas não estariam a ferir o princípio da isonomia, impondo tratamento desigual às partes, em detrimento da defesa dos direitos do particular. Todavia, como alguns autores²², entendemos que a resposta a essa questão é negativa.

Cabe ao juiz assegurar a igualdade de tratamento das partes no processo, de modo a que tenham oportunidades iguais para exercício do contraditório e para que possam participar livremente do convencimento do julgador²³. O juiz é, portanto, o garantidor do equilíbrio processual²⁴, o que é claramente disposto no art. 139, VI, do Código de Processo Civil, ao lhe conferir o poder de determinar a dilatação de prazos para manifestação e de alterar a ordem de produção dos meios de prova.

A ideia que norteia a outorga de poderes ao juiz para reequilibrar o contraditório é o atendimento da necessidade de tratarmos desigualmente os desiguais, a fim de que tenham as mesmas oportunidades de fazerem valer seus direitos em juízo. Nos litígios em que a Fazenda Pública ocupa um dos polos da relação processual, essa desigualdade é patente e, no mais das vezes, decorre da dificuldade de seus representantes judiciais e dos órgãos públicos envolvidos em lidar com um excessivo volume de trabalho, com a burocracia e com a falta de estrutura²⁵.

As prerrogativas processuais destinam-se a fazer frente a tais dificuldades e servem como compensação aos entraves existentes na Administração Pública, visando promover a igualdade de condições em face dos entes privados. Não é por outro motivo que cremos que, numa época futura, tais prerrogativas perderão sua razão de ser, o que ocorrerá quando as condições de trabalho na Administração Pública venham a permitir o atendimento das demandas dos administrados e do judiciário de modo satisfatório. As prerrogativas poderão, então, ser dispensadas.

Porém, até lá, são ainda necessárias, como forma de proteção do interesse público e de promoção da isonomia processual.

22 MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro* (administrativo e judicial). 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 546.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 36.

23 *Ibid.*, p. 29.

24 *Ibid.*, p. 28.

25 *Ibid.*, p. 33.

Dentre essas prerrogativas, encontra-se a presunção de legitimidade dos atos públicos. Dado que a Administração se encontra adstrita ao princípio da legalidade (art. 37, *caput*, CF), os atos por ela praticados são presumivelmente legítimos, até prova em contrário. Essa presunção acarreta a desnecessidade de esta prove diretamente a ocorrência e a verossimilhança do ato, o que imputa à parte contrária o ônus de comprovar o contrário. Da presunção legal decorre, assim, a distribuição do ônus probatório, que é direcionada ao particular, para que este demonstre o fato constitutivo de seu direito, ou a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Pública, nos termos da regra geral prevista nos incisos I e II do art. 373, CPC.

A esta última, ao ocupar um dos polos da relação processual, caberá alegar os fatos, ou apresentar prova presumivelmente legítima, sem a necessidade de corroboração por outras, a fim de comprovar a efetiva ocorrência dos fatos alegados.

Ante tal situação, com relação ao direito consumerista, Mirna Cianci e Rita Quartieri chegam a afirmar não ser exigível da Fazenda Pública a produção probatória decorrente da inversão do ônus, face à presunção legal de indisponibilidade do interesse público²⁶.

Contudo, por ser um conceito jurídico vago, a presença do interesse público deverá ser analisada caso a caso, pois, muitas vezes, este se acha presente, precisamente, na tutela do interesse particular²⁷. Não podemos falar, assim, da supremacia ilimitada do interesse público em qualquer hipótese, tendo em vista que este deva ser sopesado no caso concreto.

Se por um lado cremos que a imputação do ônus da prova ao particular decorra da presunção de legitimidade dos atos administrativos, por outro, não podemos pretender carrear a este a produção de prova de fato constitutivo de seu direito, ou impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Pública, tão-somente com fundamento na falta de estrutura e de pessoal dos órgãos públicos para obtenção da prova necessária²⁸.

De fato, as prerrogativas legais concedidas à Fazenda Pública servem para buscar o equilíbrio entre a defesa do interesse público, a precariedade de funcionamento da Administração e a necessidade de atendimento integral das demandas. Porém, tais prerrogativas devem estar vinculadas à tutela do interesse público discutido no caso concreto, o qual poderá coincidir tanto com aquele defendido pela Fazenda Pública, quanto com aquele defendido pelo particular, em certas hipóteses.

26 CIANCI; QUARTIERI, op. cit., p. 336.

27 CUNHA, op. cit., p. 30.

28 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. 73.

Assim, a presunção de legitimidade dos atos administrativos não poderá determinar a imputação automática do ônus probatório ao particular, pois deve estar aliada à tutela do interesse público presente no caso em questão. Tampouco a defesa do bem comum, à qual esse interesse se acha vinculado, poderá servir de justificativa para que o Estado pretenda a todo custo fazer sucumbir o direito subjetivo do particular, submetendo-o a derrotas injustas²⁹.

Consequentemente, entendemos que a imputação do *onus probandi* ao ente privado não deverá ocorrer por mera aplicação indiscriminada da presunção legal de legitimidade dos atos da Administração Pública.

Dessa forma, cremos possa haver a distribuição dinâmica do ônus da prova também em litígios envolvendo a Fazenda Pública, desde que o interesse público esteja voltado para a proteção do direito do particular e que seja comprovado o melhor aparelhamento da Administração para a produção da prova, quando consideradas as possibilidades do particular em produzi-la.

Assim, os critérios previstos no art. 373, § 1º, CPC, de dinamização da produção da prova, também podem estar presentes em litígios nos quais é parte a Fazenda Pública. Neles podem ser verificados a desigualdade entre as partes, a assimetria de seus graus de informação, o melhor aparelhamento de um ou de outro litigante para produção de determinada prova e a disparidade entre suas situações econômicas, o que possibilita, em tese, a condução do ônus tanto ao particular, quanto ao ente público, a depender da situação de fato.

Disso se depreende que a dinamização do ônus probatório também se aplica aos litígios nos quais a Fazenda Pública é partícipe; todavia, é necessário que isso seja confrontado com suas prerrogativas e com o interesse público em discussão.

4 AS PRESUNÇÕES A FAVOR DA FAZENDA PÚBLICA E A DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA NO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Uma nota característica do processo judicial tributário reside na circunstância de possuir sempre a Fazenda Pública em um dos polos da relação processual. Não é possível falar-se, portanto, em igualdade das partes litigantes em razão das presunções legais que militam a favor dos entes tributantes.

Mais do que em outros tipos de litígio, resulta evidenciada no processo tributário a defesa do erário, o que confere situação bastante diferenciada à Fazenda Pública, considerando que todas as vezes em que

29 MARINS, op. cit., p. 478

esta sofre uma derrota podemos quantificar o montante da receita que deixa de ser conduzida aos cofres públicos para fazer frente às despesas necessárias para prestação dos serviços a cargo do Estado³⁰.

Essa condição diferenciada levou alguns países europeus a criar uma justiça especializada em litígios envolvendo a Fazenda Pública, não subordinada à Justiça Comum, a qual, em certos casos, possui órgãos vinculados à própria Administração Pública³¹.

Exemplo disso é a Itália, onde foram criadas as “Comissões Tributárias” (*Commissioni tributarie*), as quais possuem jurisdição sobre todas as controvérsias que têm por objeto tributos de qualquer espécie, excluídos os atos de execução forçada³². Atualmente, seguindo a tendência de conferir maior independência e preparação técnica a essas “Comissões”, vêm fazendo parte delas juízes profissionais, autônomos em relação à Administração Pública³³.

As peculiaridades do processo tributário fazem-no uma interessante fonte de estudo de casos relacionados à distribuição do *onus probandi* em litígios relacionados à Fazenda Pública, sobretudo quanto às consequências da aplicação das presunções legais sobre essa distribuição.

O ordenamento jurídico brasileiro instituiu presunções a favor da Fazenda Pública como parte das prerrogativas que visam dispensar um tratamento desigual a partes que se encontram em situação de desigualdade e preservar a isonomia processual³⁴, como visto alhures.

A análise das consequências jurídicas decorrentes da aplicação de presunções traz reflexos na distribuição do ônus probatório nos processos nos quais a Fazenda Pública ocupa um dos polos da relação processual, o que é o caso dos litígios que envolvem questões tributárias.

As presunções são construídas a partir de fatos conhecidos, dos quais se extraem consequências indiretas e prováveis, que levam a supor a ocorrência de outros fatos, por sua vez, desconhecidos³⁵. Pode haver presunções legais absolutas (*iure et de iure*), as quais inadmitem prova em sentido oposto, ou relativas (*iuris tantum*), as quais se submetem ao contraditório e subsistem até prova em contrário.

30 CUNHA, op. cit., p. 32.

31 Ibid., p. 34.

32 CAMPEIS, Giuseppe; PAULI, Arrigo de. *Il manual del Processo Tributario. Lineamenti di diritto processuale tributario*. 2. ed. Padova: CEDAM, 2002. p. 35.

33 MICHELI, Gian Antonio. *A tutela Jurisdiccional Diferenciada do Contribuinte no Processo Tributário*. Tradução de Brandão Machado). In: MACHADO, Brandão (coord.). São Paulo: Saraiva, 1984. p. 401, esp. p. 410. Apud MARINS, op. cit., p. 478.

34 MARINS, op. cit., p. 546.

35 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 547.

No direito tributário, em vista de a Constituição Federal ter adotado um sistema rígido de repartição das competências tributárias e de definição das hipóteses materiais possíveis de incidência dos tributos, não há que se falar na existência de presunções absolutas, em respeito aos princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade³⁶. Essa condição traz reflexos sobre o processo judicial tributário, considerando que os atos praticados pelos agentes fiscais, não obstante presumivelmente legítimos, são sempre passíveis de refutação pelos meios de prova.

As presunções podem decorrer da lei ou do senso comum³⁷. Nas presunções legais, o legislador, de antemão, considera ocorrido um fato como consequência da prova (ou do indício) da ocorrência de outro; nas presunções simples (*hominis*), o aplicador do direito reputa ocorrido um fato por meio de indução lógica desenvolvida a partir da prova (ou do indício) da ocorrência de outro fato; contudo, essa conclusão não se encontra preestabelecida na lei.

Enquanto a presunção simples decorre da existência de uma relação causal entre o fato indiciário e o presumido a ser estabelecida pelo aplicador do direito, com base nas regras de experiência, a presunção legal contém em si a relação de causalidade prefixada pelo legislador, por razões de efetividade e economia³⁸.

Quanto ao tema, o direito italiano guarda semelhança com o direito pátrio, ao reconhecer a existência de presunções legais, absolutas e relativas, além de presunções simples³⁹. No âmbito tributário, a exemplo do que ocorre no direito brasileiro por aplicação do princípio da legalidade estrita, as presunções simples não podem servir de fundamento para a exigência de tributos⁴⁰ e a Administração deve oferecer prova do pressuposto de fato do qual decorreu a exação ao exigí-los⁴¹. Se tal prova existe de antemão, ao comparecer perante as *Commissioni tributarie*, o ônus probatório da eventual ilegalidade da exigência fiscal, da não-ocorrência do fato jurídico tributário, ou da sua ocorrência em desacordo como o que foi descrito pela Administração, cabe ao contribuinte.

No direito brasileiro, a situação é análoga. No processo de execução promovido pela Fazenda Pública, a dívida ativa regularmente inscrita possui

36 CARRAZZA, op. cit., p. 550-551.

37 Ibid., p. 548.

38 CALDAS, Adriano Ribeiro. A Prova no Processo Administrativo Tributário. *Revista de Direito*, Universidade Federal de Viçosa, v. 6, n. 2, p. 13-39, 2014. Disponível em: <<http://www.seer.ufv.br/seer/revdireito/index.php/RevistaDireito-UFV/article/view/102/31>>. Acesso em: 29 jan. 2017.

39 CAMPEIS, op. cit., p. 191.

40 Ibid., p. 194.

41 Ibid., p. 194.

a presunção legal de liquidez e certeza, nos termos do art. 3º, *caput*, da Lei 6.830/80. Trata-se de uma presunção relativa, conforme o parágrafo único do mesmo artigo, o que vai ao encontro da assertiva anterior, no sentido de que não são admissíveis presunções absolutas em matéria tributária.

Em decorrência da presunção legal, citado o devedor, a ele é atribuído o ônus de contrapor-se à exigência do Fisco, seguindo a regra do art. 373, inciso II, CPC, ao passo que a Fazenda Pública, amparada pela mesma presunção legal, encontra-se dispensada do cumprimento do ônus previsto no inciso I do mesmo artigo, por ocasião do ajuizamento da execução fiscal.

Essa situação se inverte a partir do momento em que o executado traz a juízo provas ou indícios da ilegitimidade da cobrança que lhe foi tentada. A partir daí, o ônus probatório recai sobre a Fazenda Pública, sendo a ela dado provar a ocorrência dos fatos indiciários que deram origem à exigência tributária. A despeito dessa inversão, nos casos de oposição de embargos (art. 16 da Lei 6.830/80), a distribuição do ônus ainda se dá de acordo com a regra geral, considerando que o executado passa a ocupar o polo ativo da relação processual e a Fazenda Pública, o passivo. A inversão, todavia, ocorre na chamada exceção de pré-executividade, objeção que se processa nos próprios autos da execução fiscal. Contudo, considerando que a exceção somente se presta à análise de questões que não demandem dilação probatória exauriente, o ônus imputado à Fazenda Pública é também limitado a questões de pouca complexidade.

Como vemos, no processo tributário, as presunções legais carregam o ônus da prova ao contribuinte apenas em princípio e favorecem a Fazenda Pública na medida em que lhe permitem produzir prova dos fatos presuntivos, sem necessidade de provar diretamente os fatos legalmente presumidos. Porém, assim que o contribuinte traz ao processo provas ou indícios que infirmem a exigência fiscal, o ônus de produzir prova da legitimidade desta é transferido à Fazenda Pública. Isso não implica sempre em inversão e pode haver submissão à aplicação da regra geral do art. 373, incisos I e II, CPC, como no caso dos embargos do devedor. De todo modo, cremos não estarmos ainda diante de hipótese de dinamização do ônus da prova.

Nas ações anulatórias ocorre semelhante situação. O art. 281 do Decreto 3.000/99, Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99, por exemplo, traz presunções legais de omissão no registro de receita. O lançamento fiscal efetuado com fundamento nas hipóteses de seus incisos I a III apoia-se em presunções *iuris tantum*, conforme prevê o *caput* do próprio dispositivo citado. O contribuinte que se crê lesado em seu direito pode propor ação anulatória a fim de desconstituir o lançamento reputado ilegal, mas para isso deve produzir prova da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Pública. O ônus que a esta

compete é a produção de prova dos fatos presuntivos de que a omissão de receita se verificou (art. 281, incisos I a III, RIR/99), visto que a prova direta dessa omissão não lhe é exigível. O ônus imputado ao autor segue a regra geral, ao passo que a presunção legal favorece a Fazenda Pública ao dispensá-la da produção de prova direta, muitas vezes impossível.

Verificamos, assim, que a distribuição do ônus da prova acaba por ser preestabelecida quando estamos diante de uma presunção legal que milita a favor da Fazenda Pública. Não cremos por isso ser possível a aplicação pelo juiz da dinamização do *onus probandi* em casos tais, pois isso equivaleria a fazer letra morta do dispositivo legal que prevê a presunção como prerrogativa do ente tributante.

Porém, nem todas as presunções decorrem de lei. Como citado anteriormente, há presunções simples (*hominis*), as quais se formam por um juízo comum a respeito de fatos conhecidos, que levam de modo indutivo ao conhecimento de fatos desconhecidos. Derivam do senso comum⁴² e não conferem certeza à conclusão do julgador, mas tão-somente um grau de maior probabilidade de seu acerto.

No processo tributário, assim como no processo civil, o uso das presunções simples também faz parte da atividade decisória do juiz e se faz necessário quando não há possibilidade de prova direta do fato controvertido. Assim, produzida prova dos fatos presuntivos, o julgador, baseado em seu bom senso, conclui pela ocorrência ou não do fato jurídico tributário, na forma propugnada pelo Fisco.

As presunções simples, entretanto, não se sobrepõem às presunções legais, tampouco no que se refere à distribuição do ônus da prova.

Citamos um exemplo. Como visto, o art. 3º, *caput*, da Lei 6.830/80, institui a presunção legal de liquidez e certeza da dívida ativa. Contudo, em alguns casos, o juiz, ao despachar a inicial da execução fiscal, ao invés de proferir despacho citatório, determina ao representante da Fazenda Pública que comprove não ter ainda ocorrido a prescrição do crédito tributário. Assim, com base nas informações contidas na certidão de dívida ativa (as quais são aquelas previstas no art. 2º, § 6º, Lei 6.830/80), o juiz presume a ocorrência da prescrição, carregando à credora o ônus de provar que seu crédito não está prescrito antes de determinar a citação do executado.

Estamos diante de uma presunção simples, em confronto com uma presunção legal. Em vista da prevalência desta última, entendemos não ser possível a aplicação da regra geral prevista no inciso I do art. 373, CPC. Dessa forma, caberá ao devedor o ônus de provar a eventual ocorrência de prescrição e à Fazenda Pública, sua inoccorrência, para contrapor-se às provas produzidas pelo contribuinte. Todavia, não tem ela o ônus de

⁴² CARRAZZA, op. cit., p. 548.

provar a legitimidade da exigência tributária no momento do ajuizamento da execução fiscal, pois essa prova é preexistente e decorre da própria inscrição em dívida ativa, por presunção legal.

Porém, nos casos de haver apenas presunções simples, não existindo confronto entre estas e as presunções legais, assume relevância para o juiz determinar quem possui o ônus probatório. Conforme citado anteriormente, a distribuição do ônus também se constitui em regra de julgamento, pois aquele que não se desincumbe satisfatoriamente do ônus que lhe compete tem uma chance maior de não lograr acolhimento de sua pretensão. Assim, nos casos em que não há uma presunção legal a amparar a atuação da Fazenda Pública em juízo, ou quando a presunção, por motivo justificável, deixa de prevalecer, entendemos que o juiz poderá promover a distribuição do ônus da prova de modo dinâmico, com fundamento no art. 373, § 1º, CPC, desde que respeitada a ressalva do § 2º do mesmo artigo.

A impossibilidade de produção da prova ali referida pode ocorrer quando se trata de prova de fato negativo. Tal como o legislador brasileiro reconheceu a falta de razoabilidade em exigir-se a apresentação de prova em tal condição, também a Corte Constitucional italiana já teve oportunidade de declarar a inconstitucionalidade de norma que apenas admitia a produção de prova documental pelo contribuinte quando esta se achava relacionada à comprovação de fato negativo, possibilitando a admissão de outros meios probatórios, ainda que indiciários⁴³

Afinal, os requisitos para aplicação dinâmica do *onus probandi* podem também estar presentes no processo tributário, a saber, a assimetria dos graus de informação, a desigualdade entre as partes e a maior facilidade de um dos litigantes para produção da prova, como dito alhures. Todavia, defendemos que a distribuição dinamizada desse ônus deva ocorrer apenas nas hipóteses em que não vigore uma presunção legal a favor da Fazenda Pública.

Nas ações anulatórias, desconstituída a exigência fiscal, pode surgir para o contribuinte o direito à repetição do indébito, que necessita ser quantificado em juízo caso a devolução se faça pela via do precatório.

Embora o art. 534, *caput*, CPC, disponha que, na execução de quantia certa em face da Fazenda Pública, caiba ao exequente apresentar demonstrativo discriminado e atualizado do crédito, há inúmeras causas em que a apuração do *quantum debeatur* depende da produção de provas documentais. Embora aquelas constantes dos autos tenham sido reputadas pelo juiz como suficientes para a decretação da ilegitimidade da exação fiscal, assim não são para apuração do valor que a Fazenda Pública deverá devolver ao contribuinte lesado. Essa possibilidade é, inclusive, admitida pela jurisprudência, em conformidade com o entendimento consolidado

43 CAMPEIS, op. cit., p. 187.

no REsp nº 1.111.003/PR⁴⁴, julgado sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C, CPC/73).

A definição do *quantum debeatur* é postergada, assim, para a fase de liquidação do julgado.

Contudo, entendemos que a distribuição do ônus probatório em sede de liquidação não possa ser determinada apenas na sentença proferida no processo de conhecimento ou somente no acórdão prolatado no julgamento do recurso interposto contra essa sentença, imputando-se à Fazenda Pública o ônus de apresentar documentação hábil a permitir o cálculo do valor devido ao contribuinte que se sagrou vencedor na demanda, ou a este de informar se já obteve qualquer restituição em sede administrativa relacionada ao crédito que pretende repetir.

Conforme preleciona Eduardo Cambi⁴⁵, é importante que a distribuição judicial do ônus da prova ou a sua inversão sejam anteriores à sentença. Ainda que esse autor se refira à produção da prova sobre a qual se formará o convencimento do juiz para prolação dessa mesma sentença, e não da prova a ser produzida para permitir o cumprimento dela, cremos que o princípio da não-surpresa igualmente impede que a distribuição do ônus seja feita sem o prévio contraditório perante o órgão julgador, o que obsta sua distribuição no acórdão proferido no julgamento de apelação contra sentença prolatada na fase de conhecimento ou apenas na própria sentença que determina a necessidade de sua liquidação posterior.

No exemplo dado, submetendo-se a distribuição dinamizada ao contraditório, com a abertura de oportunidade para que as partes sobre ela se manifestem, entendemos ser possível que esta ocorra na fase de liquidação do julgado, ocasião em que o juiz ponderará sobre quem possui maior facilidade de produzir a prova no caso concreto.

Nas lides tributárias, é frequente que os documentos relacionados ao recolhimento de tributos tenham sido elaborados pelo contribuinte e por ele próprio encaminhados por via eletrônica aos órgãos de fiscalização e arrecadação. Em tese, são documentos cuja posse é comum a ambas as partes envolvidas no litígio, cabendo ao juiz avaliar quem possui o dever de guarda de tais documentos ao tempo da liquidação da sentença, as condições particulares do contribuinte e as condições humanas e materiais dos órgãos de fiscalização, arrecadação e representação judicial, antes de

44 REsp 1111003/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Primeira Seção, julgado em 13/05/2009, DJe 25/05/2009.

45 CAMBI, Eduardo. Teoria das cargas probatórias dinâmicas (Distribuição dinâmica do ônus da prova) – exegese do art. 373, §§ 1º e 2º do NCPC. In: DIDIER JR., Fred. (coord.) *Direito Probatório*. Salvador: Jus Podium, 2016. p. 247-269.

preferir decisão que aplique uma solução dinamizada de distribuição do *onus probandi*.

5 CONCLUSÃO

A distribuição dinâmica do ônus da prova foi acolhida pelo art. 373, § 1º, CPC, a fim de permitir melhor instrução probatória e possibilitar ao juiz determinar a quem cabe produzir a prova mediante a aplicação de critérios voltados para a promoção da isonomia processual.

Ao longo do tempo, a distribuição estática, prevista no revogado art. 333, incisos I e II, CPC/73, mostrou-se inadequada em certos casos, nos quais a parte a quem cabia o ônus não possuía condições de desincumbir-se dele, seja por não possuir a prova, seja por se achar em situação de hipossuficiência frente ao outro litigante.

Nesse cenário, passou a vigorar o Código de Defesa do Consumidor, que previu a inversão do ônus probandi, nos termos de seu art. 6º, inciso VIII.

O atual Código de Processo Civil foi além, ao admitir a produção da prova de modo dinamizado, paralelamente à manutenção da distribuição estática, já prevista no estatuto processual anterior (art. 373, incisos I e II).

Essa distribuição dinamizada, nos termos do art. 373, § 1º, CPC, poderá ser determinada pelo juiz quando a aplicação da regra geral trouxer dificuldade extrema para a parte ou impossibilidade de que ela se desincumba de seu ônus, quando a parte contrária possuir maior facilidade de produção da prova e, finalmente, por convenção das partes.

Cumpre-nos indagar se esta distribuição dinâmica é também aplicável aos processos nos quais a Fazenda Pública figura em um dos polos da relação processual, tendo em vista as prerrogativas legais que lhe são conferidas no intuito de preservar o interesse público e a isonomia processual.

Entendemos que a resposta é positiva. Nos litígios que envolvem a Fazenda Pública também verificamos a desigualdade entre os litigantes, a assimetria de seus graus de informação, o melhor aparelhamento de um ou de outro para produção de determinada prova e a disparidade entre suas situações econômicas, o que possibilita, em tese, a condução do ônus tanto ao particular, quanto ao ente público, a depender da situação de fato. Assim, caso constatado haver interesse público na tutela da pretensão do particular e desde que a Fazenda Pública se encontre em melhores condições de produzir a prova, o *onus probandi* pode ser carreado a esta última.

No processo tributário, que tem a Fazenda Pública em um dos polos da relação processual, cremos também ser cabível a distribuição dinamizada do ônus da prova. Contudo, é necessário perquirir acerca da

existência de presunções legais relativas ao direito material controvertido no caso concreto, pois a partir delas, o ônus probatório segue uma distribuição preordenada que não se sujeita ao arbítrio do juiz, em respeito às prerrogativas da Fazenda Pública.

Diversamente, cuidando-se de presunções simples, entendemos ser possível a distribuição dinâmica do *onus probandi*, facultando-se às partes oportunidade de manifestação sobre a questão previamente à prolação de decisão pelo julgador.

REFERÊNCIAS

CALDAS, Adriano Ribeiro. A Prova no Processo Administrativo Tributário. *Revista de Direito*, Universidade Federal de Viçosa, v. 6, n. 2, p. 13-39, 2014. Disponível em: <<http://www.seer.ufv.br/seer/revdireito/index.php/RevistaDireito-UFV/article/view/102/3>>. Acesso em: 29 jan. 2017.

CAMBI, Eduardo. Teoria das cargas probatórias dinâmicas (Distribuição dinâmica do ônus da prova) – exegese do art. 373, §§ 1º e 2º do NCPC. In: DIDIER JR., Fred. (coord.) *Direito Probatório*. Salvador: Jus Podium, 2016.

CAMPEIS, Giuseppe; PAULI, Arrigo de. *Il manual del Processo Tributario. Lineamenti di diritto processuale tributario*. 2. ed. Padova: CEDAM, 2002.

CARPES, Artur Thompsen. Notas sobre a interpretação do texto e aplicação das normas sobre o ônus (dinâmico) da prova no Novo Código de Processo Civil. In: DIDIER JR., Fred. (coord.) *Direito Probatório*. Salvador: Jus Podium, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CIANCI, Mirna; QUARTIERI, Rita. A dinamização da produção probatória, como nova técnica instrutória e em face da Fazenda Pública. In: DIDIER JR., Fred. (coord.) *Direito Probatório*. Salvador: Jus Podium, 2016.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

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

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. Breves reflexões sobre o ônus da prova no CPC/2015. In: DIDIER JR., Fred. (coord.) *Direito Probatório*. Salvador: Jus Podium, 2016. p. 339-353.

RAMOS, Vitor de Paula. *Ônus da prova no Processo Civil. Do ônus ao dever de provar*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

SILVEIRA, Bruna Braga da. A distribuição dinâmica do ônus da prova no CPC-2015. In: DIDIER JR., Fred. (coord.) *Direito Probatório*. Salvador: Jus Podium, 2016.

TARUFFO, Michele. *Studi sulla rilevanza dela prova*. Padova: CEDAM, 1970.

_____. *La prueba de los hechos*. Madri: Trotta, 2002.

_____. Considerazioni su dubbi e verità. In: DIDIER JR., Fred. (coord.) *Direito Probatório*. Salvador: Jus Podium, 2016.