

MARTHA TORIBIO LEÃO

A VERDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

2026

 EDITORA
*Jus*PODIVM |  MALHEIROS
EDITORES

www.editorajuspodivm.com.br

4.1 A inexistência de diferença relevante na busca pela verdade no Direito e em outras ciências

Examinado o papel exercido pela verdade na edição das leis tributárias, na sua interpretação e na sua aplicação, cabe ainda a análise sobre o papel da verdade no âmbito do processo tributário administrativo e judicial. Nada obstante seja evidente que na maior parte das vezes as leis são editadas, interpretadas e aplicadas sem a existência de qualquer conflito relativamente a esses planos, também é certo que invariavelmente haverá divergências entre Fisco e contribuinte que dependerão do conflito processual para o seu deslinde. Tal qual já mencionado no segundo capítulo deste trabalho, ao enfrentarmos a questão da correção da interpretação realizada por julgadores, mesmo que se reconheça o papel fundamental exercido pelos órgãos julgadores (sejam eles administrativos, sejam judiciais), não se ignora que suas decisões possam estar erradas e certamente devam ser criticamente controladas, ainda que – no caso de decisões das Cortes Superiores – possam ser decisões finais sob uma determinada interpretação.¹ A crítica doutrinária, contudo, por vezes auxilia no retorno de temas para reexame, em um diálogo fundamental para o incremento científico na busca pela verdade. É dizer, ao exercer seu papel de orientação, no sentido de apontar critérios intersubjetivamente controláveis para a (melhor, porque mais fortemente sustentada) interpretação e aplicação do Direito e de aprofundar o estudo dos seus institutos centrais, a doutrina contribui para o aprimoramento do Direito de modo central.²

1 HAACK, Susan. “Truth, truths, ‘truth’ and ‘truths’ in the law”, *Harvard Journal of Law and Public Policy*, Winter 2003, 26, 1, p. 17-21 (19); AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011, p. 114; 165; BIX, Brian. “Global error and legal truth”, *Oxford Journal of Legal Studies*, v. 29, n. 3, 2009, p. 535-547 (536).

2 ÁVILA, Humberto. “A doutrina e o Direito Tributário”. In: Idem (Org.). *Fundamentos do Direito*. São Paulo: Marcial Pons, p. 221-245 (228; 240).

Este capítulo tem como objetivo responder então qual o papel exercido pela verdade no plano do contencioso tributário. Ela serve de critério para o controle das decisões? Há um dever do julgador de buscar a verdade por correspondência ou este está adstrito apenas ao que se intitula “verdade processual”? Há ficções e/ou presunções no âmbito da aplicação de precedentes? E no que tange à determinação dos efeitos de uma decisão judicial, nos casos de modulação de efeitos, por exemplo? São essas as perguntas a serem endereçadas nesta parte do trabalho.

Inicialmente, porém, é fundamental se debruçar sobre uma questão preliminar, pertinente ao exame aqui proposto, para responder se haveria diferenças fundamentais na busca pela verdade no Direito e em outras ciências. Já em 1843, em seu “Sistema de Lógica”, STUART MILL mencionava que o trabalho de um magistrado, de um comandante militar, de um navegador, de um físico ou de um agricultor é julgar evidências e agir de acordo com elas. Todos esses personagens, segundo o autor, têm de verificar certos fatos para aplicar determinadas regras.³ É evidente que o Direito, enquanto um sistema de normas voltado à organização social e à resolução de conflitos, não se confunde inteiramente com Ciências Sociais, mas a questão central é responder se isso significa que o Direito teria um compromisso diferente com a verdade do que aquele que se verifica nas demais ciências.

Como destaca HAACK, o sistema jurídico pode ser entendido como um conjunto de regras e mecanismos para a resolução de disputas que tornem possível para as pessoas viverem juntas em algum tipo de ordem social. A investigação não é, contudo, irrelevante ao Direito, porquanto nós queremos não apenas resoluções, mas substancialmente *resoluções justas* dessas disputas.⁴ Ela destaca que a palavra “ciência” e seus cognatos têm o que se intitula chamar de “uso honorífico” (*honorific use*), servindo muitas vezes como um termo vago para oferecer um elogio epistêmico.⁵ O que é central à atividade científica é a investigação, sendo possível apontar que se busca resolver problemas científicos, a partir de respostas não apenas verdadeiras, mas substantivas, explanatórias, frutíferas, e iluminadoras dos respectivos problemas a serem solucionados. Todo tipo de investigação empírica, desde o mais simples

3 MILL, John Stuart. *System of logic: Ratiocinative and Inductive, Being a connected view of the Principles of Evidence, and the Methods of Scientific Investigation* Introduction. Adelaide: The University of Adelaide Library, 2011, p. 18.

4 HAACK, Susan. *Evidence Matters: Science, Proof, and Truth in the Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2014, p. 34.

5 *Ibidem*, p. 110 e 151.

quebra-cabeça ou a causa do atraso de um ônibus, até as mais complexas investigações de historiadores e cientistas envolvem realizar um palpite informado sobre a explicação de alguns eventos ou fenômenos, para verificar a sua veracidade.⁶ No mesmo sentido, AARNIO destaca que o objetivo da ciência é produzir verdades e crenças bem fundamentadas.⁷ É dizer, qualquer investigador empírico sério procederá fazendo uma suposição fundamentada quanto à explicação de um fenômeno ou evento intrigante, calculando as consequências da veracidade dessa conjectura, verificando até que ponto essas consequências resistem às evidências que ele tem e a quaisquer outras evidências que possa obter, e, então, usar seu julgamento para definir se deve manter a conjectura, modificá-la, abandoná-la e começar de novo, ou esperar por mais evidências. Esse é um procedimento natural de todos os cientistas, e não apenas deles; mas também de todos os comprometidos com a realização de uma investigação.⁸

Para HAACK, contudo, haveria diferenças substanciais relativamente ao Direito e outras Ciências, pois, enquanto a Ciência seria investigativa como característica, a cultura do sistema jurídico seria fortemente adversarial; a Ciência teria como foco princípios gerais, enquanto o foco no sistema jurídico seriam os casos particulares; o empreendimento científico seria amplamente falibilista, ou seja, aberto à revisão à luz de novas evidências, enquanto o Direito se concentraria em alcançar prontamente uma resolução final; e a Ciência focaria em inovação, enquanto o sistema jurídico focaria nos precedentes.⁹ O fato de a busca pela verdade no Direito se basear em um procedimento adversarial, sujeito a relevantes *standards* de prova, sob a constrição de regras que determinam inclusive a exclusão de evidências relevantes em virtude de razões que não estão relacionadas com a busca pela verdade (como os direitos fundamentais, por exemplo), comprometeria, para a autora, a equivalência da busca pela verdade no Direito quando comparada com essa mesma busca

6 HAACK, Susan. *Evidence Matters: Science, Proof, and Truth in the Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2014, p. 84-85.

7 AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011, p. 74.

8 HAACK, Susan. *Defending Science – within reason, between scientism and cynicism*. Guilford: Prometheus Books, 2007, p. IV (preface to the Paperback Edition); Idem. *Evidence Matters: Science, Proof, and Truth in the Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2014, p. 111; 152.

9 HAACK, Susan. *Evidence Matters: Science, Proof, and Truth in the Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2014, p. 79-80 e 90.

em outras Ciências.¹⁰ Segundo HAACK, na medida em que o processo judicial deve ser concluído em um tempo relativamente curto, é preciso garantir que a procura e o exame das evidências seja tão completo quanto o período de tempo permite, sendo que o sistema adversarial seria um modo de buscar esse fim: se todas as partes envolvidas sabem que um julgador imparcial vai avaliar as evidências desenvolvidas e apresentadas pelas partes, e que estas estarão sujeitas ao contraditório pela outra parte, isso encorajaria precisamente a meticulosidade que se espera alcançar nessa busca. Ainda que não fosse o meio ideal, seria um substituto razoável para ele.¹¹

Posição semelhante é defendida por ALCHOURRON e BULYGIN, ao afirmarem que, embora existam certos critérios que estabelecem limites para aquilo que conta como evidência em todas as Ciências, as restrições no âmbito jurídico seriam muito mais intensas, porque, em geral, nas outras Ciências todos os tipos de evidências seriam permitidos a qualquer tempo, sem que ninguém tivesse autoridade para decidir que uma sentença estaria comprovada.¹² Ainda mais longe, MCBARNET afirma que, enquanto o médico e o cientista estariam envolvidos em uma perseguição inquisitorial na busca pela verdade, o advogado estaria envolvido em uma perseguição acusatória para determinar uma prova delimitada. Assim, a função dos Tribunais não seria alcançar “os absolutos impossíveis” relacionados à verdade, mas sim tomar decisões (rapidamente),¹³ enquanto FRANK afirma existir um mito de certeza, baseado na suposição de que em todos os casos, ou na maioria deles, seria possível alcançar a verdade.¹⁴

Essa posição, contudo, não é uníssona doutrinariamente. FERRER, por exemplo, destaca que a simples presença de normas que regulem uma atividade não impede que nela se alcancem conclusões verdadeiras sobre o mundo. Há regras e limites à busca da verdade em toda e qualquer investigação científica, sem que com isso se comprometa o compromisso da busca da verdade nesses âmbitos. Mais que isso, mesmo a

10 HAACK, Susan. *Evidence Matters: Science, Proof, and Truth in the Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2014, p. 91-92.

11 *Ibidem*, p. 205.

12 ALCHOURRON, Carlos; BULYGIN, Eugenio. “Limits of logic and Legal Reasoning”. In: BERNAL, Carlos et al. (Ed.). *Essays in Legal Philosophy*. Oxford: Oxford University Press, 2015, p. 252-275 (258).

13 MCBARNET, Doreen. *Conviction: Law, the State and the Construction of Justice*. Oxford: Palgrave Macmillan, 1981, p. 12-13.

14 FRANK, Jerome. *Courts on Trial*. Princeton: Princeton University Press, 1949, p. 20.

diferença entre as limitações existentes para o descobrimento da verdade em diferentes âmbitos do Direito seria claramente contingente, dependente da regulação processual de cada ordenamento jurídico e, ademais, uma diferença apenas de grau.¹⁵ É também a posição sustentada por TWINING, que destaca que as dicotomias apresentadas anteriormente são falsas: do fato de que a certeza (“verdade absoluta”) é admitida como inatingível, não se segue que a Ciência Jurídica não esteja preocupada com a busca da melhor verdade possível (*best attainable truth*).¹⁶ Noutro dizer, do fato de que concessões pragmáticas são feitas para evitar “aborrecimentos, despesas e atrasos” (*vexation, expense and delay*), não se segue que a busca da verdade não seja uma aspiração séria ou que por essa razão as investigações adversariais sejam qualitativamente diferentes das investigações médicas, inquisitoriais ou científicas, todas as quais, de maneiras diferentes, também sofrem de restrições práticas.¹⁷

Essa é a posição adotada neste trabalho, tendo em vista o reconhecimento de que há um compromisso indissociável entre o Direito e a busca pela verdade, ou seja, um compromisso a aplicar consequências jurídicas a fatos que, de verdade, correspondam às hipóteses previstas no antecedente de uma determinada norma, especialmente quando essa norma envolve uma restrição de direitos fundamentais. Essa vinculação não é alterada ou de algum modo diminuída pelas características inerentes ao Direito de, por vezes, ser adversarial, depender de uma tomada de decisão em um determinado tempo e possuir restrições relacionadas com os direitos fundamentais (por exemplo, a vedação à prova ilícita). Aliás, essas são características setoriais, porque o Direito, na maior parte das vezes, é editado, interpretado e aplicado sem conflitos entre as partes, exatamente porque há consenso sobre o seu sentido e os fatos ocorridos. De qualquer modo, ainda que considerando seu aspecto conflitual e as características que decorrem desse contexto, as conclusões não se alteram, porquanto, mesmo em outras Ciências, por vezes, há limites sobre as evidências aceitas (por exemplo, as restrições de testes em animais e seres humanos, no âmbito da medicina), o tempo em que elas podem ser apresentadas para um determinado fim (por exemplo, determinar qual o tratamento a ser conferido a uma pessoa convalescente ou criar uma vacina para uma doença pandêmica) e a existência de autoridades,

15 BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 41; 63.

16 TWINING, William. *Rethinking Evidence*. 2. ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 148.

17 *Ibidem*, p. 148.

ainda que mais difusas, que decidem se aqueles dados foram mesmo comprovados (revistas científicas, por exemplo, que aceitam publicar uma determinada pesquisa).

Desse modo, este trabalho adota a premissa de que a finalidade da instituição jurídica da prova em um processo é a averiguação da verdade sobre a ocorrência de determinados fatos para fins de aplicar a eles, como consequência jurídica, determinadas soluções normativas. A finalidade do processo não é solucionar simplesmente uma controvérsia, mas sim apurar a existência de uma situação juridicamente qualificada.¹⁸ Destaca-se que essa finalidade não se confunde com a finalidade das partes ou sujeitos interessados em um processo, para quem a finalidade específica da prova talvez seja unicamente conseguir a convicção do julgador ou, até, estender o tempo do processo, sendo essa circunstância irrelevante para determinar o fim da prova de modo conceitual.¹⁹ FERRER destaca que não temos como apartar a verdade da concepção e da finalidade da própria prova, na medida em que o Direito não está desvinculado do resto da nossa linguagem e de nossa experiência empírica.²⁰ Ou seja, “a prova é o meio pelo qual o Direito pretende determinar a verdade das proposições no marco do processo judicial”, ainda que se possa afirmar que a regulação jurídica do tema tenha também outros objetivos que podem variar a cada momento histórico e em cada ordenamento, como, por exemplo, a celeridade na tomada de decisões, a ordem, a proteção dos direitos fundamentais, entre outros.²¹ Um único adendo a essa definição é importante, especialmente sob o ângulo do Sistema Tributário Nacional: a prova é o meio pelo qual o Direito pretende determinar a verdade das proposições no marco do processo – seja ele administrativo, seja judicial, tendo em vista que ambos os processos gozam das garantias inerentes ao devido processo legal por força de expressa disposição constitucional (art. 5º, LV, da Constituição).

Assim, a finalidade principal da atividade probatória é alcançar o conhecimento da verdade acerca dos fatos ocorridos e cuja descrição se

18 TARUFFO, Michele. *Simplemente la verdad – el juez y la construcción de los hechos*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 101.

19 BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 31; 56. Sobre o tema, vide também: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *O Direito e sua ciência.: uma introdução à epistemologia jurídica*. Indaiatuba: Editora Foco, 2021, p. 113.

20 BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 32, nota de rodapé 19.

21 *Ibidem*, p. 31; 72.

converterá em premissa do raciocínio decisório. Decisões sobre questões de fato devem ser baseadas em evidências e argumentos, na medida em que a tentativa deverá ser alcançar julgamentos garantidos acerca da verdade de alegações de fato para promover seja a justiça, seja a utilidade do Direito.²² Como destacava SUMMERS, sem a determinação de fatos que geralmente concorde com a verdade, os objetivos do ordenamento jurídico não poderiam ser atendidos.²³ Um exemplo é ilustrativo: uma regra projetada para garantir a segurança nas rodovias estabelecendo um limite de 70 (setenta) milhas/hora (110 km/h) com a previsão de aplicação de sanção àqueles que o excedem não poderia servir efetivamente ao seu propósito se os seus aplicadores não encontrassem os verdadeiros fatos quanto à velocidade dos infratores reais, e, assim, passassem a punir inocentes e a deixar de punir infratores reais, aplicando a sanção de modo desvinculado da verdade (aleatoriamente). Mais que isso: sem descobertas judiciais de fatos que geralmente concorde com a verdade, não seria possível testar e melhorar a lei à luz da experiência genuína com ela em sua aplicação concreta, permitindo o incremento do Direito. Não suficiente tudo isso, sem descobertas processuais de fatos que geralmente concorde com a verdade, os cidadãos, ao longo do tempo, perderiam a confiança nos processos adjudicativos como órgãos julgadores justos e confiáveis de justiça e como meios eficazes para a solução de litígios.²⁴

Desse modo, tal como já destacado na epígrafe do terceiro capítulo, os fatos são o que são e não o que os juízes dizem que são, sendo imperioso o reconhecimento de uma diferença entre a verdade daquilo que aconteceu e aquilo que se considera ter sido provado em um determinado processo.²⁵ Noutra dizer, fatos são verdadeiros se, e somente se, corresponderem à realidade, tendo uma existência objetiva no mundo externo, independentemente daquilo que afirmamos ou acreditamos sobre eles; isto é, um fato é verdadeiro, não importando se alguém acredita nele, além de que nem tudo aquilo que acreditamos (nem mesmo julgadores)

22 TWINING, William. *Rethinking Evidence*. 2. ed. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 110.

23 SUMMERS, Robert. “Formal Legal Truth and Substantive Truth in Judicial Fact-Finding – Their Justified Divergence in Some Particular Cases”, *Cornell Law Faculty Publications*, Law and Philosophy, v. 18, 1999, p. 497-511 (497-498).

24 *Ibidem*, p. 498.

25 ALCHOURRON, Carlos; BULYGIN, Eugenio. “Limits of logic and Legal Reasoning”. In: BERNAL, Carlos et al. (Ed.). *Essays in Legal Philosophy*. Oxford: Oxford University Press, 2015, p. 252-275 (260).

é verdadeiro.²⁶ Embora o procedimento de apuração dos fatos seja completado por uma decisão oficial do juiz, baseada em provas produzidas em um período limitado, ainda assim, este procedimento pretende determinar a verdade e o juiz tem a obrigação de buscar a verdade.

Como destacam ALCHOURRON e BULYGIN, se aos juízes fosse permitido basear suas decisões em enunciados falsos sobre fatos, então o próprio sistema jurídico ruiria. Essa relação é tanto mais intensa quanto maior a restrição de direitos fundamentais determinada pela norma jurídica a ser aplicada: uma regra restritiva de direitos fundamentais, como uma regra de direito penal ou tributário, estipula o dever do julgador de aplicá-la tão somente àqueles que realmente realizarem a conduta prevista em seus respectivos antecedentes, ou seja, uma sentença restritiva de liberdade só pode ser aplicada àquele que efetivamente matou uma pessoa, e não àquele que o julgador afirma ter matado uma pessoa; assim como um tributo incidente sobre a venda de uma mercadoria só pode ser cobrado daquele que realizou uma efetiva operação de compra e venda, e não sobre aquele que o julgador afirma ter realizado essa operação.²⁷ É evidente que essa regra de conduta pode ser violada por um julgador (e, no caso do tributo, por um aplicador administrativo da regra), seja por um erro honesto, seja por um abuso, mas isso não altera a força do ordenamento jurídico enquanto essas violações forem excepcionais. Contudo, na medida em que essas violações se tornem recorrentes, então teríamos uma verdadeira nova regra no sistema, por meio da qual os julgadores estariam autorizados a punir criminalmente ou cobrar tributos daqueles que, em sua visão, merecessem essa punição ou consequência jurídica; no entanto, enquanto exista a regra de que a consequência penal se aplica a quem cometeu homicídio e a regra de que o imposto sobre a venda é cobrado mediante operação de circulação de mercadoria, o julgador não é livre para se afastar da regra que constitui o *standard* de correção ou incorreção da sua conduta.²⁸ Isso não significa que o fato tido como verdadeiro será necessariamente verdadeiro. Uma decisão baseada em um fato falso é válida e produz seus efeitos jurídicos naturais (à parte da possibilidade de ser revista por uma Corte Superior

26 LAI, Ho Hock. *A Philosophy of Evidence Law*. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 56-57.

27 ALCHOURRON, Carlos; BULYGIN, Eugenio. "Limits of logic and Legal Reasoning". In: BERNAL, Carlos et al. (Ed.). *Essays in Legal Philosophy*. Oxford: Oxford University Press, 2015, p. 252-275 (260-261).

28 ALCHOURRON, Carlos; BULYGIN, Eugenio. "Limits of logic and Legal Reasoning". In: BERNAL, Carlos et al. (Ed.). *Essays in Legal Philosophy*. Oxford: Oxford University Press, 2015, p. 252-275 (261).

ou por algum sucedâneo processual para correção de erros de fato), mas evidentemente pode ser criticada como um erro. Daí a conclusão de que é plenamente aceitável afirmar que a decisão de um Tribunal (mesmo um Tribunal Supremo) é errada, ainda que essa crítica seja externa ao processo e não tenha efeitos jurídicos imediatos.²⁹

Estabelecida assim a premissa fundamental acerca da vinculação do Direito, e, mais especificamente, no que toca a este capítulo, do processo, à verdade para o deslinde de controvérsias tributárias, passa-se a enfrentar a suposta divergência entre duas verdades distintas para fins processuais: a verdade processual e a verdade material (ou real).

4.2 Verdade processual e verdade material

Conforme já mencionado, parte da doutrina entende que as limitações inerentes aos processos, especialmente o ambiente regrado típico do Direito, imporia tamanhas restrições à busca da verdade no processo que seria preciso reconhecer a existência de uma verdade “própria” desse contexto, intitulada “verdade processual”. É preciso reconhecer a possibilidade de que as limitações processuais e até não processuais (como o interesse das partes envolvidas) que podem interferir na determinação de verdade dos enunciados descritivos de fatos provados em um dado processo produzam algumas situações nas quais se considerará provados (considera-se provado que *p*) um enunciado falso (não ocorreu *p*).³⁰

Foi exatamente em virtude dessa situação que parte da doutrina foi em busca de uma teoria capaz de explicar esse possível distanciamento entre os fatos tidos como provados e os fatos efetivamente ocorridos. Esse dilema teria sido resolvido a partir da formulação originalmente realizada pela doutrina alemã do final do século XIX de separação entre o que seria a verdade *material, objetiva, real*, de um lado, e a verdade *processual, formal, judicial*, de outro. ENDEMANN, por exemplo, em sua obra *A Doutrina da Prova do Processo Civil (Die Beweislehre des Civilprozesses)*, escrita em 1860, afirma que, embora a verdade seja apenas uma, seria preciso reconhecer que o conhecimento humano nem sempre poderia alcançá-la e, nesse contexto, a ciência jurídica teria reconhecido a necessidade de se estabelecer formas diversas de “verdade”. Assim, enquanto em outras áreas da Ciência o conhecimento da verdade seria

29 Ibidem, p. 260.

30 BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 61.

incondicionalmente baseado no livre pensamento, sem qualquer regra restritiva a ele, salvo as regras da lógica e da consciência; na ordem jurídica, ao contrário, se exigiria que o julgador determinasse a verdade não por meio de uma convicção subjetiva baseada nas regras do livre pensamento, mas sim por meio de regras jurídicas objetivas. O resultado disso seria o reconhecimento de uma “verdade jurídica ou formal” (*juridische oder formelle Wahrheit*) em contraposição com a “verdade material ou real” (*materiellen oder realen Wahrheit*).³¹ HEUSLER, em 1879, destaca essa mesma distinção, criticando, contudo, a ideia de que a ordem jurídica fabricaria suas próprias leis intelectuais para definição da verdade, em detrimento de outras Ciências.³² Essa distinção influenciou fortemente a doutrina jurídica sobre provas, sendo evidente essa influência, por exemplo, na posição de CARNELUTTI, para quem no processo se obteria apenas uma fixação formal dos fatos da causa, que não teria qualquer vinculação com a verdade, exatamente em virtude desse contexto de normas processuais para a apuração dos fatos e regras (como a própria coisa julgada) que põe fim à busca pela verdade.³³

Desse modo, a verdade material seria aquela existente fora do processo judicial (verdade *tout court*), em um enunciado que depende de sua correspondência com o mundo, enquanto a verdade formal ou processual seria aquela que se obtém no processo como resultado da atividade probatória.³⁴ Essa segunda verdade seria desenvolvida com independência da coincidência com os fatos realmente ocorridos, sendo verdadeira quando correspondente formalmente à declaração dos fatos provados realizada pelo julgador em uma determinada decisão. Ou seja, essa declaração de fatos provados realizada por um julgador seria verdadeira (em sentido formal) por ter sido pronunciada por um órgão judicial competente. Essa distinção terminou por influenciar fortemente a doutrina probatória europeia e da América Latina, não estando o Brasil fora dessa realidade.

31 ENDEMANN, Wilhelm. *Die Beweislehre des Civilprozesses*. Heidelberg: Berlag von Bangel & Schmitt, 1860, p. 3-4; 16; 35-37.

32 HEUSLER, Andreas. „Die Grundlagen des Beweisrechtes“, *Archiv für die civilistische Praxis*, v. 62, H. 2, Berlin: Mohr Siebeck, 1879, p. 209-319 (234). O tema é mencionado também em: WACH, Adolf. „Das Geständniß. Ein Beitrag zur Lehre von den processualischen Rechtsgeschäften“, *Archiv für die civilistische Praxis*, v. 64, H. 2/3, Berlin: Mohr Siebeck, 1881, p. 201-255 (203), nota 1.

33 CARNELUTTI, Francesco. *La Prova Civile*. Parte generale. Il concetto giuridico della prova. Milano: Giuffrè, 1992, p. 56-61.

34 BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 61-62.

Assim, por exemplo, MARINS entende que o princípio da verdade material que governaria o procedimento e o processo administrativo tributário opor-se-ia ao princípio da verdade formal que presidiria o Processo Judicial, porquanto este priorizaria a formalidade processual probatória, com ônus processual próprio das partes, cujo motor seria o princípio da segurança jurídica que criaria amarras e restrições à atividade de convicção do juiz.³⁵ Segundo o autor, isso não significaria que a verdade formal não pudesse conter a verdade material, mas apenas que a liberdade investigativa e as faculdades procedimentais e processuais conferidas à Administração se apresentariam como instrumentos mais apropriados para a aproximação com a verdade material.³⁶ É difícil, contudo, compreender quais seriam as diferenças significativas existentes entre os limites direcionados ao julgador judicial e o julgador administrativo, por exemplo, que justificariam essa distinção entre os planos judicial e administrativo, especialmente quando as mesmas garantias processuais são asseguradas a ambos por força da prescrição constitucional acerca da plena aplicação do devido processo legal mesmo no âmbito administrativo (art. 5º, LV, da Constituição). Em linha semelhante, ainda que sob o enfoque do âmbito penal, BADARÓ reconhece que, no processo acusatório, o fato de se atribuir às partes um papel proeminente na argumentação e na produção da prova, não significa que se tenha abandonado a aspiração de buscar a verdade como condição para obtenção de uma sentença justa, na medida em que haverá apenas uma mudança dos mecanismos pelos quais se busca a verdade a partir da substituição da atuação isolada e monopolista do inquérito pelo contraste de argumentações e estratégias das partes.³⁷

Em trabalho sobre o tema das *Presunções no Direito Tributário*, FERRAGUT vai ainda mais além, para defender que “verdadeiro” seria um sinônimo de “provado”, tendo em vista que para o Direito não seria relevante a questão da ocorrência efetiva no mundo empírico do evento, mas apenas a sua demonstração processual submetida à prova. Adere, desse modo, à teoria da verdade processual. Nesse sentido, afirma de modo enfático que, para que o fato jurídico seja considerado verdadeiro para o Direito, “não se requer a certeza de que o relato corresponda fielmente ao evento natural – fim a ser perseguido, muito embora inalcançável”,

35 MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022, p. 179.

36 *Ibidem*, p. 179-180.

37 BADARÓ, Gustavo Henrique. *Epistemologia judiciária e prova penal*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 66.

mas tão somente “a certeza de que o enunciado descritivo foi elaborado de acordo com as regras do sistema, submeteu-se às provas e resistiu à refutação”.³⁸ A autora ratifica esse entendimento ao asseverar que “a prova não necessita corresponder aos eventos fenomênicos em si, mas à linguagem que se tem sobre eles”, considerando que “atingir o evento, que é passado, é impossível, bastando para o mundo jurídico construí-lo de forma a provar sua existência ou inexistência”.³⁹

Com essa tese não se concorda. A argumentação parece conter uma falácia argumentativa: do fato de ser muito difícil ou até impossível alcançar a certeza sobre a ocorrência de um determinado fato não se extrai a conclusão de que a ocorrência do fato é desimportante. O fato do conhecimento que temos sobre o mundo (e a possibilidade de alcançá-lo em um processo) ser falível e deficiente não significa que possamos renunciar às reivindicações realisticamente possíveis.⁴⁰ Em uma analogia ilustrativa, do fato de que é difícil distinguir totalmente a cor cinza em uma escala de cores da cor branca à cor preta não significa que o seu reconhecimento e a sua existência possam ser negadas ou sejam menos relevantes do que as outras cores. Também TARUFFO aponta ser falaciosa essa argumentação. Primeiro, porque não existem diferentes verdades internas ou externas ao processo, porquanto a verdade dos enunciados sobre fatos é determinada pela realidade desses fatos e isso acontece seja no processo, seja fora dele. Segundo, embora seja inequívoca a existência de regras sobre a admissão, produção e até valoração de provas, e que estas limitem ou condicionem a busca pela verdade, isso não implica que elas determinem uma verdade diferente daquela que se poderia descobrir fora do processo; pode-se dizer apenas que essas regras podem resultar em um déficit na apuração da verdade. Esse déficit, contudo, não conduz à existência de uma verdade processual, e sim implica que em um processo em que vigem normas limitadoras da possibilidade de servir-se de todas as provas relevantes, apura-se uma verdade limitada e incompleta; não sendo este um problema da verdade em si, mas dos limites em que a disciplina do processo consente que esta seja apurada.⁴¹

Assim, essa linha argumentativa revela uma confusão na construção sobre o significado da expressão “está provado que *p*”. Há

38 FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 13.

39 Ibidem, p. 44-45; 86.

40 RESCHER, Nicholas. *Scepticism*. Oxford: Basil Blackwell, 1980, p. 248-249.

41 TARUFFO, Michele. *Simplemente la verdad – el juez y la construcción de los hechos*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 101.

duas perguntas diversas: o que faz o julgador ao emitir a sentença “está provado que p ”? e “o que significa ‘está provado que p ’”? Para FERRER, há uma diferença aqui entre a força e o sentido desses enunciados. A força está relacionada com aquilo que se faz ao emitir um determinado enunciado (prescrever uma conduta, descrever um estado de coisas, perguntar algo, expressar uma emoção etc.), enquanto o sentido está relacionado com o que se diz ao emitir um enunciado.⁴² Mais do que uma mera questão semântica ou filosófica relacionada com o papel da verdade para o Direito, essa discussão implica consequências práticas para a determinação da correção de uma decisão. HEUSLER, em 1879, já destacava que é um fenômeno frequente e compreensível o fato de que conceitos que não são próprios do campo científico, estando todos acostumados a eles no uso ordinário da linguagem, ainda que também utilizados no campo científico, terminem por não receber a definição e a determinação cuidadosa que são dadas às expressões puramente científicas, porquanto confiamos no fato de que todos sabem o que isso significa. Esse contexto explica a dificuldade de determinação dos termos relativos a evidências, provas, meios de prova e *standards*.⁴³

De um lado, quanto à primeira pergunta [o que faz o julgador ao emitir a sentença “está provado que p ”?], o enunciado “está provado que p ” seria um enunciado descritivo, ou seja, expressaria uma proposição descritiva acerca da ocorrência de um determinado fato em uma realidade externa ao processo.⁴⁴ Essa qualificação é importante porque implica que esses enunciados são sim suscetíveis de serem verdadeiros ou falsos, permitindo, assim, aferir a falibilidade das decisões judiciais. É importante destacar que a ocorrência de um fato é afirmada a respeito de uma realidade externa ao processo.⁴⁵ Negar essa possibilidade significa, na prática, defender que haveria uma verdade interna ao processo (verdade processual), diferente daquela decorrente dos fatos (verdade material), o que corresponderia à criação de verdadeiras “concepções fictícias ou circulares de verdade, a partir da qual toda decisão judicial sobre fatos seria verdadeira por definição”, ainda que não corresponda

42 BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 19-20.

43 HEUSLER, Andreas. „Die Grundlagen des Beweisrechtes“, *Archiv für die civilistische Praxis*, v. 62, H. 2, Berlin: Mohr Siebeck, 1879, p. 209-319 (209).

44 BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 25.

45 *Ibidem*, p. 26.

efetivamente ao fato tal qual ocorrido.⁴⁶ Mesmo que reconheça o caráter declaratório dessa afirmação, NANCE destaca que um veredito que declara que determinados fatos são tidos como verdadeiros o faz para fins de determinar as sérias consequências da aplicação do Direito a esses fatos. Isso significa dizer que os vereditos, nesse sentido, seriam performativos, porquanto licenciam ou negam a aplicação de normas que alteram as relações pessoais e a alocação de poderes; ainda que envolvam riscos de erros de fato e as consequências danosas que deles decorrem.⁴⁷ Em outras palavras, quando uma Corte emite um veredicto ou faz uma descoberta, ela não apenas descreve ou diz alguma coisa; ela também *faz* algo além disso.⁴⁸

De outro lado, quanto à segunda pergunta [o que significa “está provado que *p*”?], FERRER aponta que são conferidas três respostas diferentes a essa pergunta. A primeira delas defende que “está provado que *p*” significaria afirmar que “é verdade que *p*”. Essa aproximação, contudo, termina por exigir que a prova de uma proposição tivesse duas condições necessárias e conjuntamente suficientes: a presença de elementos de juízo a seu favor e a verdade da proposição.⁴⁹ Essa era a posição defendida por autores clássicos, sendo representativa dessa corrente a posição de BENTHAM, para quem descobrimos a verdade quando há conformidade entre nossas ideias e os fatos da ordem física ou da ordem moral que desejamos conhecer, isto é, provar é estabelecer a existência dessa conformidade.⁵⁰ A segunda corrente defende que “está provado que *p*” seria sinônimo de “o juiz estabeleceu que *p*”. Veja-se que essa é a posição defendida por boa parte dos autores céticos quanto à possibilidade de conhecimento dos fatos, o que os leva à afirmação de que a proposição significa unicamente que foi incorporada ao raciocínio jurídico decisório do juiz a premissa fática de que aquele dado de fato teria acontecido.⁵¹

46 TARUFFO, Michele. *Simplemente la verdad – el juez y la construcción de los hechos*. Madrid: Marcial Pons, 2010, 101-102.

47 NANCE, Dale A. *The Burdens of proof – discriminatory power, weight of evidence, and tenacity of belief*. Cambridge: Cambridge University Press, 2016, p. 16-18; 292.

48 AUSTIN, John. *How to do things with words*. 2. ed. Oxford: Clarendon Press, 1975, p. 139; LAI, Ho Hock. *A Philosophy of Evidence Law*. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 14; 22.

49 BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 30.

50 BENTHAM, Jeremy. *Rationale of judicial evidence – Specially Applied to English Practice*. London: Hunt and Clarke, 1827, v. 1, p. 111.

51 BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 32.

Assim, por exemplo, CARNELUTTI afirma que o significado de prova seria diferente no Direito do que em outras Ciências, na medida em que aqui se estabeleceria apenas uma fixação formal dos fatos da causa mediante determinados procedimentos, sem que isso tivesse uma relação necessária com a verdade.⁵² Também parece ser essa a posição de MACCORMICK, ao afirmar que aquilo que uma autoridade julgadora com competência para determinar os fatos (*fact-determiner*) “determina ser verdadeiro ou certifica como verdadeiro deve ser considerado ou aceito como a verdade conclusiva do assunto”, ou seja, “para fins jurídicos, o valor ‘verdade’ é atribuído ao que é autoritariamente certificado”.⁵³

Como apontado por FERRER, contudo, o problema dessa corrente é que ela torna absolutamente irracional o controle da atividade jurisdicional, porquanto bastaria a convicção judicial para se estabelecer que o fim da prova foi alcançado, sem que se possa averiguar a falibilidade da sua atuação em cima de elementos objetivos e razoáveis a partir dos elementos probatórios presentes nos autos.⁵⁴ Destaca-se, uma vez mais, que a veracidade de uma afirmação é independente do convencimento de alguém, sendo essencial a existência de controles externos à decisão para o seu devido controle.⁵⁵ Na mesma linha, ALCHOURRON e BULYGIN destacam que essa linha de argumentação partiria da premissa de que aquilo que o juiz ou outra autoridade afirma seria a verdade, quando a verdade de uma declaração empírica de um fato como “João matou Alfredo” não depende do que um juiz ou outra autoridade afirma sobre esse fato. Os juizes não definem aquilo que é verdadeiro, tampouco são seres infalíveis.⁵⁶ Nesse sentido, destaca-se que o julgamento não é um sistema de “justiça processual pura”; porquanto a justiça de um veredicto deve ser avaliada, em parte, por um critério independente do próprio procedimento (que pode ter sido legitimamente conduzido e racionalmente justificado, mas ainda será injusto se a decisão for tomada a partir de um

52 CARNELUTTI, Francesco. *La Prova Civile*. Parte generale. Il concetto giuridico della prova. Milano: Giuffrè, 1992, p. 56-61.

53 MACCORMICK, Neil. “Legal deduction, Legal Predicates and Expert Systems”, *International Journal for the Semiotics of Law*, v. 5, Springer: 1992, p. 181-202 (189-190).

54 BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 34.

55 TARUFFO, Michele. *Simplemente la verdad – el juez y la construcción de los hechos*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 102; 134.

56 ALCHOURRON, Carlos; BULYGIN, Eugenio. “Limits of logic and Legal Reasoning”. In: BERNAL, Carlos et al. (Ed.). *Essays in Legal Philosophy*. Oxford: Oxford University Press, 2015, p. 252-275 (258; 260).

erro – intencional ou não).⁵⁷ A verdade, portanto, funciona como um *standard* de correção sobre os veredictos: os casos devem ser decididos com base no mérito, sendo este mérito encontrado, pelo menos em parte, nos fatos.⁵⁸

Por fim, a terceira corrente, defendida pelo próprio FERRER, é a de que “está provado que *p*” significa “há elementos suficientes a favor de *p*”, ou seja, essa definição está relacionada com a presença de elementos comprobatórios para corroboração da hipótese sobre os fatos que ela expressa. Isso significa dizer que uma dada hipótese pode ser considerada provada mesmo que seja falsa. Nesse sentido, trata-se de uma afirmação sempre relacional: um fato *p* está provado unicamente em relação a um determinado conjunto de elementos de juízo ou meios de prova.⁵⁹ Esse enunciado, portanto, está sujeito ao controle de sua falibilidade. Esse enunciado será verdadeiro quando se disponham de elementos de juízo suficientes a favor de *p* e falso quando não se disponham de elementos de juízo a seu favor ou estes sejam insuficientes, sendo esse controle realizado com independência da verdade ou da falsidade da proposição *p*. Desse modo, mesmo nos casos em que há livre apreciação das provas pelo julgador, há o controle sobre essa atividade, porquanto a liberdade do julgador se encontra submetida às regras gerais de racionalidade e de lógica. Assim, um enunciado probatório contido em uma decisão será verdadeiro quando o julgador tiver por provado aquilo que corresponda com o que está provado no processo (ou seja, com os elementos de prova efetivamente aportados).⁶⁰ Noutro dizer, uma hipótese fática pode resultar provada ainda que seja falsa.⁶¹

Isso significa dizer que é preciso diferenciar a proposição de que um fato está provado e que esse mesmo fato tenha sido considerado como provado por algum sujeito.⁶² A veracidade da primeira proposição não se confunde com a segunda, podendo haver situações nas quais há prova de um fato concreto nos autos, ainda que o julgador não creia, seja

57 LAI, Ho Hock. *A Philosophy of Evidence Law*. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 65.

58 *Ibidem*, p. 66; 68.

59 BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 35.

60 *Ibidem*, p. 36; 43.

61 BADARÓ, Gustavo Henrique. *Epistemologia judiciária e prova penal*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 126.

62 BELTRÁN, Jordi Ferrer. *Prueba y verdad en el derecho*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 28-29.