

IMPACTOS DA IMPLEMENTAÇÃO DO SPED FISCAL NA INSTRUÇÃO DO PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Data de aceite: 03/07/2023

Camila de Sales Guerreiro Britto

Advogada em Salvador. Especialista em Direito Tributário pelo IBET.

Renata da Cruz Dias

Advogada e Contadora em Salvador. MBA em Planejamento Tributário. Pós-Graduanda em Direito e Processo Tributário. Aluna especial do Mestrado em Controladoria e Finanças (UFBA).

1 | INTRODUÇÃO

O Brasil tem observado uma incrível transformação na maneira como as informações de interesse fiscal são prestadas às administrações tributárias nas esferas federal, estadual e municipal. A utilização da tecnologia modificou não somente o modo como as informações sobre apuração e pagamento são transmitidas ao fisco, como também a forma de monitorar a arrecadação, prevenir a prática de crimes e cobrar o tributo devido pelo contribuinte.

Desde a década de 90, com a publicação do Convênio ICMS nº 57, de 1995, o uso da tecnologia tem auxiliado

nos processos de fiscalização. O referido Convênio estabeleceu a forma como os contribuintes usuários de sistema eletrônico de processamento de dados (SPED) poderiam emitir documentos e realizar a escrituração dos livros fiscais através dos sistemas de controle empresarial, dispensando assim a escrituração manual.

A revolução, no entanto, foi marcada pela a instituição do Sistema Público de Escrituração Digital, através do Decreto nº 6.022/2007. De acordo com Sasso, Rosa e Barbosa (2011), o SPED é uma solução tecnológica fornecida pela Receita Federal do Brasil com o objetivo de oficializar os arquivos digitais gerados pelas escriturações fiscais e contábeis dentro de um formato específico e padronizado.

Atualmente, o SPED engloba 12 projetos distintos e abrange informações relativas a fatos geradores de tributos federais, estaduais e municipais, além de informações de natureza trabalhista, previdenciária e contábil, com destaque especial para o projeto da nota fiscal eletrônica, que permite a recepção, em

tempo real, de informações detalhadas acerca de operações de compra e venda de mercadorias praticadas pelos contribuintes.

Apesar do fisco dispor de imenso banco de dados, contendo informações que, em eventual disputa judicial, poderiam favorecer o contribuinte, aparentemente esta realidade não tem dinamizado a distribuição do ônus da prova nas lides em matéria tributária, ou vem sendo adotada de maneira muito discreta. Isso pode se dar, em parte, pelo desconhecimento dos operadores do direito – advogados e juízes, principalmente – de como funciona o sistema e das informações nele contidas.

Em razão disso, o presente artigo tem a pretensão de analisar, sob a ótica das normas de processo civil, bem como da legislação que rege o SPED, se as informações ali armazenadas podem ser levadas a juízo pelo fisco, para fins de produção de prova, e mais: se o fisco pode ser obrigado a carregá-las aos autos, em função do disposto no artigo 373, parágrafo primeiro do Código de Processo Civil de 2015, que regulamentou o tema relativo à distribuição dinâmica da prova.

A relevância da investigação se dá na medida em que as informações disponíveis no SPED podem não somente revolucionar os processos de fiscalização, o que já é uma realidade, como também a forma de produzir a prova no processo judicial, considerando a existência de situações em que é extremamente difícil a produção da prova – às vezes até impossível – por parte do contribuinte.

Essa realidade não é muito difícil de imaginar. Pode ocorrer quando o contribuinte, por exemplo, perde sua base de dados, ou quando, sendo a solidária a responsabilidade pelo pagamento do tributo, seja necessário fazer prova de pagamento realizado por terceiro. Existem outras inúmeras situações, agora com possibilidade de desfecho diferente, porque a prova deixará de ser impossível – por envolver um levantamento extremamente complexo de documentos ou informações – para ser possível e tão simples quanto pressionar um botão de computador.

Em um cenário futuro e bastante otimista, podemos inclusive falar de uma mudança de orientação não só no processo judicial, como também no administrativo, reduzindo assim a necessidade de judicialização de diversas situações originadas de lançamentos de ofício decorrentes de apuração menos cuidadosa ou firmada sob o entendimento de que o SPED deve servir tão somente aos propósitos da administração pública, e não do contribuinte.

A hipótese a ser testada é a de que é legal a utilização dos dados armazenados no SPED para fins de produção de prova a favor do contribuinte nos processos judiciais, e que, a depender das peculiaridades do caso, o juiz deve inverter o ônus da prova, desde que comprovada a “impossibilidade” ou a “excessiva dificuldade de cumprir o encargo” ou ainda a “maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário”.

O objetivo geral da pesquisa foi o de mapear a legislação, a doutrina e, quando possível, o entendimento jurisprudencial acerca da utilização dos dados armazenados no SPED para fins de prova judicial, bem como analisar se há restrições à aplicação das

regras relativas à distribuição dinâmica do ônus da prova ao processo judicial em matéria tributária. Como objetivos específicos, foi realizado um levantamento bibliográfico em livros publicados por autores jurídicos reconhecidos, coletâneas de artigos científicos, pesquisa de jurisprudência judicial, consulta à Constituição Federal e outras legislações de direito processual civil e tributário, para compilação de ideias e conceitos considerados fundamentais ao desenvolvimento da presente pesquisa.

2 | O ÔNUS DA PROVA E A DISTRIBUIÇÃO DINÂMICA PELO JUIZ, COM BASE NO ARTIGO 373, §1º DO CPC

a. Aspectos Gerais sobre Ônus da Prova do Direito Processual Civil.

Na visão tradicional, o ônus da prova é estático e revela-se como a expressão de um raciocínio lógico: o de que quem alega deve provar, cabendo ao autor o ônus no que disser respeito aos fatos que constituam seu direito, e ao réu àqueles que tenham o condão de desconstituir – impedindo, modificando ou extinguindo – o direito alegado pela parte contrária.

As disposições referentes ao ônus da prova correspondem a uma regra geral que foi adotada pelo Código de processo Civil de 1973 (no artigo 333), e pelo Códex de 2015 (artigo 373), sendo que, neste último, foram admitidas algumas exceções, casos em que o ônus da prova poderá ser distribuído de maneira diversa, observadas as regras previstas (parágrafo primeiro).

Com efeito, a produção da prova é um dos meios mais importantes adotados no sistema processual para a consecução de uma sentença justa e condizente com a verdade. Partindo do princípio da inércia do estado juiz, e dada a sua imparcialidade, a distribuição do ônus para produção da prova revela-se como uma estratégia de estímulo às partes¹, para que realizem os esforços necessários ao enriquecimento do processo – que corresponde ao universo que estará ao alcance do juiz para fins de tomada de decisão – com o máximo de provas possíveis, sob pena de verem frustradas as suas pretensões.

O filósofo francês Gilles Deleuze, citado pelo autor argentino Jorge W. Peyrano², já notava a importância das codificações, porque permitem um consumo simples pelos usuários de um determinado sistema. Entretanto, não se pode negar que as codificações acabam provocando o efeito da cristalização, e, por conseguinte, de uma maior dificuldade na aceitação do novo e do diferente.

Assim é que as observações de Peyrano contribuíram sobretudo na Espanha, no Brasil e na Columbia, para a construção de um pensamento de que o ônus da prova poderia ser distribuído de maneira diferente, a depender das circunstâncias específicas de

1 CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. 3. ed. Campinas: Bookseller, 2002

2 PEYRANO, Jorge W. Las Cargas Probatorias Dinámicas, Hoy. In: **Revista de responsabilidad civil y seguros**: publicación mensual de doctrina, jurisprudencia y legislación, ISSN 1666-4590, Año 19, Nº. 1, 2017, págs. 5-8

cada caso.

De fato, a rigidez acerca da distribuição do ônus da prova pode constituir fator de incerteza quanto à fundamentação do provimento judicial, dada as restrições que a adoção da regra estática pode impor à qualidade da prova produzida nos autos. Em uma situação mais grave, pode até mesmo consistir no favorecimento em relação à parte que teria mais condições de produzir a prova, mas que não ocupa, na lide, a posição que lhe incumbiria a respectiva produção – é o caso, por exemplo, de quando a prova pode ser mais facilmente realizada pelo réu, em relação aos fatos alegados pelo autor, e tivesse que ser aplicada a regra estática.

Segundo Peyrano, a regra da distribuição do ônus da prova deve ser flexível, cabendo ao juiz, considerando o princípio de que todos devem contribuir para a formação do seu convencimento, determinar que a produza a parte que tiver maiores condições – econômicas, técnicas, científicas, profissionais ou fáticas.

Não se trata, igualmente, de estabelecer uma outra regra rígida. A regra estática deve ser adotada à maioria dos casos, e, excepcionalmente, quando as circunstâncias justificarem, o ônus da prova deverá ser distribuído de maneira não convencional, ou seja, independentemente de se tratar de autor ou réu, e de se tratar de fatos constitutivos ou desconstitutivos dos direitos suscitados.

O pano de fundo para dinamização das cargas probatórias reside na busca infinita de todo o Direito, mas em especial do Direito Processual Civil, de conferir às partes iguais condições (no caso, de litigar). Esta noção fez brotar uma série de mecanismos na legislação que, embora não tenham o poder de igualar efetivamente as partes, têm o condão de reduzir esta distância, aumentando as chances de que a prestação jurisdicional seja mais justa.

Assim, justifica-se atribuir o ônus do autor ao réu, e vice-versa, quando a prova for excessivamente difícil (não precisa ser impossível) ou quando for mais fácil de ser produzida por uma das partes, por ser este um dos meios de perseguir a tão sonhada igualdade real no bojo do processo civil. Ainda segundo Peyrano, a distribuição diferenciada do ônus da prova não precisa recair sobre a integralidade dos fatos controvertidos, mas apenas sobre os quais seja possível aferir a excessiva dificuldade/impossibilidade ou facilidade de produção da prova.

No Brasil, assim como em outros países, cada vez mais vozes se levantam para edificar o conceito de processo civil constitucional, o que demonstra a crescente preocupação em transformar esta área do direito em instrumento eficaz de garantia de direitos fundamentais, mormente aqueles insculpidos no artigo 5º da Carta Magna de 1988, tais como o direito de acesso ao Poder Judiciário, direito a um processo judicial e administrativo com duração razoável e célere; direito ao contraditório e à ampla defesa, direito à igualdade.

Em linha com este pensamento, o Código de Processo Civil de 2015 incorporou

expressamente a doutrina da distribuição dinâmica do ônus da prova, no artigo 373, parágrafo primeiro, mantendo a distribuição estática como regra (*caput*), mas admitindo a flexibilização justamente nas circunstâncias defendidas por Peyrano: excessiva dificuldade ou impossibilidade, de um lado, ou facilidade para a produção da prova, de outro.

Se a prova for distribuída de maneira mais justa e for proporcionada por quem tiver maior possibilidade de produzi-la, então haverá mais chances de que as lides sejam elucidadas a partir de provas mais relevantes, produzidas com maior celeridade e que possivelmente resultarão em provimentos jurisdicionais mais adequados e equânimes. Tudo isso indo ao perfeito encontro dos direitos e garantias fundamentais de igualdade, contraditório e ampla defesa, celeridade processual, e acesso a um Poder Judiciário eficiente e eficaz.

Ainda, há que se ponderar que, se o processo é erigido sob a presunção de boa-fé das partes (art. 5º) e orientado pelo dever de geral colaboração que para que o judiciário “descubra a verdade” (artigo 378), nada mais congruente é que, excepcionalmente, se a circunstância recomendar, o juiz oriente a produção da prova segundo conduta diversa da prevista no *caput* do artigo 373.

b. Breves Comentários à Inversão do Ônus da Prova no Direito do Consumidor.

A adoção da inversão do ônus da prova foi melhor desenvolvida no âmbito do Direito do Consumidor, considerando que, nas relações de consumo, é patente a desigualdade entre as partes – consumidor e fornecedor – sendo fundamental que a lei estabelecesse medidas de proteção ao consumidor e oferecesse ao magistrado instrumentos para proferir uma sentença justa e eficaz.

Embora não seja objeto de nosso estudo a relação consumerista, entendemos que esta se assemelha, em alguns aspectos, à relação jurídico-tributária estabelecida entre os sujeitos ativo e passivo, em que é flagrante a desigualdade entre as partes.

Em atenção a esta fragilidade, o Código de Defesa do Consumidor, instituído por meio da Lei nº 8.078/1990, estabeleceu hipótese *ope legis* para inversão do ônus da prova em favor do consumidor no artigo 6º, inciso VIII, desde que sua alegação seja verossímil e que fique demonstrada a sua hipossuficiência.

Segundo Ada Pellegrini Grinover e colaboradores³, a verossimilhança das alegações diz respeito a uma possibilidade de solução que já é utilizada pelos juízes em qualquer causa cível, e que atualmente está expressa no artigo 375 do Código de Processo Civil de 2015. Assim, o juiz poderá considerar produzida a prova que incumbiria a uma das partes se, com base em máximas da experiência e do senso comum, puder subentender a ocorrência de um fato a partir de outro. Não tendo a parte provado o contrário, considera-se produzida a prova pelo juízo de verossimilhança. Assim, alertam os autores que neste caso

³ PELLEGRINI, Ada. et al. **E-Book - Código Brasileiro de Defesa do Consumidor - Volume Único**. ISBN: 9788530982850. 12ª Edição. Editora Forense, 2019.

não há numa autêntica hipótese de inversão do ônus da prova, senão um meio de resolver uma questão processual relacionada.

Em um dado exemplo, tendo uma das partes comprovado, por meio de documento, o pagamento de uma dívida sem que as medidas restritivas de crédito tenham sido afastadas, pode o juiz presumir a ocorrência do dano em favor do devedor, se o credor não comprovar que o documento de pagamento é falso, ou que, por alguma razão, o pagamento alegado não foi efetuado.

De outro lado, a hipossuficiência, que enseja uma verdadeira inversão do ônus da prova. Cecília Matos, em dissertação de mestrado apresentada à USP⁴, define a hipossuficiência como uma característica da vulnerabilidade, que denota uma redução da capacidade do consumidor dos pontos de vista econômico, social, de informações, de educação, entre outros. Assim, sendo manifesta a posição superior do fornecedor em relação ao consumidor, é natural assumir que aquele (fornecedor) tem muito mais condições de produzir uma prova que seja relevante para o deslinde da causa que o consumidor.

Assim, não se trata de uma mera hipossuficiência econômica, porque se o consumidor tivesse recursos, poderia arcar com as despesas de realização da prova, e, obviamente, não é este o efeito desejado pela lei. Ocorre pensar, entretanto, que o consumidor talvez não tenha condições de definir que tipo de prova precisa ser produzida, por não deter informações técnicas e científicas sobre o produto ou serviço, que são de exclusivo domínio do fornecedor.

c. Aplicabilidade da distribuição dinâmica do ônus da prova ao processo judicial tributário.

No Direito Tributário, desigualdade entre as partes é derivada da primazia do interesse público ante o interesse privado, já que a receita de tributos é destinada, por força constitucional, à consecução dos objetivos do estado. Esta atribuição, por consequência, determina uma série de privilégios ao sujeito competente para a cobrança dos tributos, tanto no âmbito do direito material, quanto no do direito processual tributário.

Não é que o contribuinte não tenha proteção. Reconhecendo esta disparidade, a própria Constituição Federal estabeleceu, no artigo 150, um verdadeiro estatuto de proteção ao contribuinte, quando delimitou o poder de tributar da União, dos Estados e do Distrito Federal. Vale asseverar ainda que os direitos ali consignados, específicos em relação ao contribuinte, não excluem a aplicação de outros estabelecidos no artigo 5º, especialmente, no que importa ao tema central deste estudo, àqueles que asseguram o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, bem como o direito a um processo judicial e administrativo com duração razoável e célere.

Em artigo publicado na Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Santiago e Breyner

4 MATOS, Cecília. **O ônus da prova no Código de Defesa do Consumidor**. Revista Justitia, São Paulo, n. 57, p. 96, 1995.

(2009)⁵, ao defenderem a inaplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil de 1973 aos embargos à execução fiscal, o fazem sustentados no fato de que, diferentemente de outros títulos executivos extrajudiciais, em que há participação de credor e devedor no processo de formação do título, no Direito Tributário isso não acontece. De fato.

O nascimento da obrigação tributária ocorre com a prática do fato gerador, individualizando-se a norma aplicável por meio do lançamento, a teor dos (criticadíssimos) artigos 114 e 142 do CTN. O ato de lançamento, por sua vez, pode ser realizado em três modalidades: de ofício, por declaração do sujeito passivo e por homologação (vide artigos 149, 147 e 150 do CTN).

Em todos estes casos, asseveram os autores, estribados nas doutrinas de Alberto Xavier e Ronaldo Cunha Campos, que a certeza consubstanciada na Certidão de Dívida Ativa, título executivo extrajudicial da Fazenda, é declarada pelo próprio credor, exclusivamente, mesmo nos casos em que o lançamento se faz por homologação ou quando há impugnação ao lançamento na via administrativa.

No primeiro caso, de lançamento por homologação, quando o contribuinte apura e não paga ou apura e paga a menor, não será dispensada a realização de ato administrativo de revisão, consubstanciado em um lançamento de ofício suplementar do tributo, tendente à emissão da certidão de dívida ativa, que é o título executivo extrajudicial. Todos estes, atos praticados unilateralmente pelo Fisco.

Nos casos em que o contribuinte impugnou o lançamento utilizando a via administrativa, não se pode olvidar que é o próprio fisco que julgará a manifestação de resistência do contribuinte, confirmando ou não a certeza do lançamento realizado, afastando, mais uma vez, a necessidade de consentimento do devedor nas etapas de cobrança do débito de natureza tributária.

Lembram os autores, ainda, que quando os contribuintes praticam fatos da vida cotidiana – por exemplo, adquirir um carro ou um imóvel – não estão objetivando a prática de fatos geradores de tributo, mas a realização dos efeitos próprios que aqueles atos possuem no campo do Direito Privado. Assim, o contribuinte não escolhe ser contribuinte, assim como não escolhe pagar o tributo, considerando que se trata de uma obrigação *ex lege*. Do mesmo modo, os contribuintes não escolhem prestar ou não informações de suas atividades econômicas ao Fisco; eles o fazem por imposição da lei.

Considerando a realidade que foi inaugurada com a instituição do SPED, detalhada no primeiro capítulo deste trabalho, fica reforçada a disparidade entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, assumindo o Fisco posição mais favorecida, considerando o poder que lhe é conferido pela lei, bem como domínio da tecnologia empregada no SPED, o acesso à informação (que abrange operações realizadas todos os contribuintes), conhecimento da matéria, bem como seu poder econômico.

5 SANTIAGO, Igor Mauler. BREYNER, Frederico Menezes. **Inaplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil aos Embargos à Execução Fiscal**. In: Rev. Fac. Direito UFMG, Belo Horizonte, n. 55, p. 63-92, jul./dez. 2009

No âmbito do SPED, a participação dos contribuintes é bastante limitada, resumindo-se à entrega das informações requeridas. O banco de dados é administrado pela Receita Federal do Brasil, e cada um dos usuários têm acesso às informações que lhe competem.

O contribuinte não tem acesso às informações do SPED – apenas aquelas produzidas por ele mesmo – e isso se dá motivos de garantia de confidencialidade. Entretanto, a restrição de acesso vai mais além: não se sabe, ao certo, qual a destinação destes dados, que tipos de testes ou cruzamentos serão realizados com aquelas informações, o que também coloca o contribuinte numa posição desfavorecida.

Ademais, basta lembrar os montantes investidos pelo Governo Brasileiro na aquisição de infraestrutura de banco de dados e em sistemas para abrigar o SPED. Mesmo levando em conta as grandes empresas, as mais lucrativas, com maior e melhor acesso aos recursos tecnológicos, não faria sentido pensar em investir grande quantias na melhoria exclusiva de reportes tributários, de modo que, mesmo nestes casos, a disparidade persiste.

Quanto ao conhecimento da matéria, como bem estabelece a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), ninguém pode se escusar ao cumprimento da lei, alegando desconhecê-la (art. 3º). Nossa defesa não é para que se afaste a aplicação do dispositivo, mas para que se reconheça a complexidade e vastidão da legislação tributária brasileira e, por consequência, a dificuldade que o contribuinte tem de atender a todas elas, sem cometer erros.

Por outro lado, o Estado atua com um número muito maior de indivíduos (servidores) no trabalho de fiscalização, que frequentemente se organizam em setores especializados em determinados tributos, o que também pode posicionar o contribuinte numa condição menos favorecida quando o conhecimento da matéria estiver em jogo.

No que tange à hipossuficiência econômica, temos que admitir que ela nem sempre figurará em desfavor do contribuinte. Depende das circunstâncias do caso, de quais são as partes litigantes. Como exemplo, podemos citar a hipótese em que um município pequeno, com bastante dependente Fundo de Participação dos Municípios e com limitadas fontes de receitas tributárias tivesse que litigar acerca do pagamento de ISS contra uma grande construtora. Neste caso, é possível que tivéssemos que defender a hipossuficiência do Município perante o contribuinte, distribuindo o ônus da prova em benefício daquele.

Aliás, todo o sistema admite exceções. A teoria das cargas probatórias dinâmicas traz consigo o *animus* de flexibilização e não de engessamento. Por óbvio, nem sempre o contribuinte está em situação desfavorável, cabendo ao juiz, ao observar as circunstâncias de cada caso, decidir diferentemente da distribuição estática ou não.

A ideia da hipossuficiência do contribuinte, ou de sua vulnerabilidade perante o fisco somente faz sentido se partirmos do pressuposto que as informações mantidas sob sua guarda sejam as de maior confiabilidade. Considerando do princípio da boa-fé que instrui todo o ordenamento jurídico, é razoável partir do pressuposto que os contribuintes se conduzem de maneira a prestar as melhores informações disponíveis ao SPED, o que,

então, conferiria este imenso poder de acesso à informação de que estamos tratando.

Sabe-se, entretanto, que nem sempre é assim. Com efeito, existem contribuinte de má-fé, e que praticam toda a sorte de atos tendentes a omitir a prática de fatos geradores ou a reduzir os valores relativos a fatos geradores praticados. Isso ocorre, por exemplo, quando um contribuinte registra pela metade o valor da compra de uma determinada mercadoria na nota fiscal, ou quando ele deixa de emitir a nota fiscal para acobertar o trânsito da mercadoria.

Desta maneira, as informações prestadas no âmbito do SPED não serão as melhores, nem as mais confiáveis. Por outro lado, o fisco terá muito mais dificuldade de investigar os fatos, justamente porque eles não estão adequadamente registrados.

Assim é que, verificando que a situação fática exposta nos autos é indicativa de existência de fraude ou de qualquer outro ato que possa configurar crime contra a ordem tributária não recomenda que se inverta o ônus *probandi*, devendo o contribuinte se desincumbir de realizar a prova de que não cometeu os alegados atos de omissão, garantindo-se a presunção de certeza dos fatos apurados pelas autoridades fiscais na oportunidade da lavratura do auto de infração.

Relevantíssimo esclarecer que não se advoga a ideia de que o contribuinte se exima completamente do ônus da prova, uma vez que, direta ou indiretamente, está envolvido nas circunstâncias do fato gerador, de modo que alguma contribuição deverá trazer ao processo.

Mesmo nos casos em que a prova seja difícil ou impossível, o contribuinte precisa fornecer supedâneo para que o juiz compreenda as questões fáticas envolvidas no processo e que, no momento do despacho saneador, possa tomar a decisão de dispensar às partes ônus probatório diferente da regra estática insculpida na cabeça artigo 373 do CPC.

Numa dada hipótese, em que o contribuinte substituto necessite realizar a prova da quitação do tributo que foi pago por terceiro (substituído), pretendendo que recaia sobre o Fisco o ônus de trazer aos autos os comprovantes dos pagamento realizados, precisa demonstrar, ainda que de maneira indiciária ou insuficiente, que estes pagamentos foram, provavelmente, realizados pelo terceiro.

Poderá consistir na juntada de alguns comprovantes de pagamento a que tenha acesso, ou por meio de cópias de documentos fiscais nos quais não tenha sido mencionada a circunstância relativa à substituição tributária. Fato é que não pode eximir-se de trazer elementos que possam dar suporte à decisão do juiz de aplicar a distribuição dinâmica do ônus da prova, para determinar que o Fisco produza a prova do pagamento, porque neste caso, sem dúvida, a prova é, para ele, muito mais fácil.

A despeito de entendimento doutrinário diverso, tal como os aludidos por Ada Pellegrini nas referências supracitadas, defendemos ser fundamental, especialmente nos processos que versam sobre matéria tributária, que a alteração da regra do ônus da prova seja disposta pelo Juiz no momento do despacho saneador, dando a oportunidade para que

o Fisco, se for o caso, providencie o levantamento dos dados (que podem ser volumosos e demandar tempo para serem coletados) ou para que, irredimido com a decisão, proponha o cabível agravo de instrumento, com base no artigo 1.015, inciso XI do CPC.

Decerto que, em matéria tributária, o espaço para julgamento com base no juízo de verossimilhança é bastante apertado, talvez inexistente. O conforto que um juízo tenha para julgar uma causa de matéria cível por verossimilhança dos fatos em favor do consumidor não se repete numa causa em que se discuta em matéria tributária. O conjunto das normas de direito material e processual que encetam a atuação do Fisco convergem no sentido de que, na dúvida, deve-se julgar a favor do Fisco, e não a favor do contribuinte. Longe de se configurarem meras assertivas teóricas, essa máxima se comprova a partir do momento em que se observam discussões sobre a necessidade de acomodação do princípio *in dubio pro contribuinte* no sistema constitucional tributário.

É nesta toada que Marcos de Aguiar Villas-Bôas⁶, por exemplo, sinaliza que a aplicação desse princípio seria uma maneira de reduzir o espaço para subjetivismos quando ocorrerem argumentos relevantes que justifiquem, com razoabilidade, decisões para ambos os lados, determinando que se decida em favor do contribuinte.

Este cenário é tão verdadeiro que basta observar a série de privilégios processuais usufruídos pelo Estado litigante no sistema processual, para se confirmar o quanto defendido. A saber, seus prazos são contados em dobro, e a sentença favorável ao contribuinte fica sujeita à dupla revisão, mesmo quando não há apresentação de recurso de apelação pela parte.

Daí a imprescindibilidade da concorrência do contribuinte na produção da prova, bem como do despacho saneador, que poderá, fundamentado nos elementos insuficientes trazidos pelo contribuinte, e na maior facilidade da outra parte de produzi-la satisfatoriamente, determinar que o Fisco produza a prova que, para o contribuinte, seria impossível ou excessivamente difícil.

- d. Da possibilidade de inversão do ônus da prova nos processos de conhecimento em matéria tributária

No que tange ao Direito Processual Tributário, o nosso ordenamento jurídico contempla apenas a regulamentação do trâmite de processos administrativos, tendo o Decreto nº 70.235/1972 como referência no âmbito federal, e, da execução fiscal, através da Lei nº 6.830/1980 e da medida cautelar fiscal, instituída pela Lei nº 8.397/1992. No que tange aos demais processos de conhecimento, o processo judicial tributário rege-se pelas regras constitucionais, por aquelas previstas no Código de Processo Civil e demais leis esparsas sobre o tema, tal como a que prescreve regras específicas ao transcurso do Mandado de Segurança (Lei nº 12.016/2009).

⁶ VILLAS BOAS, M. A. . **In dubio pro contribuinte**: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2012. v. 1. 271p .

Não há, deste modo, motivos para afastar a aplicação da regra da inversão do ônus da prova no processo de natureza tributária, desde que o juiz considere as particularidades do caso em homenagem à previsão do parágrafo primeiro do artigo 373 do CPC de 2015.

Em razão das restrições deste estudo, nos absteremos de tratar do processo de conhecimento que se desenrola nos Embargos à Execução Fiscal, uma vez que este possui regramento próprio, o que demandaria uma investigação sobre a especialidade da lei e a aplicação das regras do CPC, que não caberia neste estudo.

Não custa lembrar que as ações antiexacionais de repetição de indébito, ação declaratória e anulatória de débitos fiscais⁷ decorrem de uma construção da praxis e da doutrina, já que o direito processual tributário não foi sistematizado como o direito material tributário, o que reforça a aplicabilidade direta do CPC e, por natural decorrência, as normas acerca da instrução probatória.

e. Acesso às informações do SPED pelo Poder Judiciário

O acesso pelo Poder Judiciário das informações armazenadas no banco de dados do SPED está assegurada expressamente no CTN, artigo 198, parágrafo primeiro, não havendo maiores digressões a realizar quanto à viabilidade da inversão do ônus da prova para disponibilização de informação armazenada no SPED, desde que a solicitação seja endereçada formalmente pela autoridade judiciária à Receita Federal do Brasil.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A inversão do ônus da prova, quando as circunstâncias do caso autorizem, é uma das medidas que se impõem para que esta relação se desenvolva de maneira mais equânime e justa, e para que a prestação jurisdicional contribua no sentido de afastar o patrimônio do contribuinte da costumeira voracidade do Estado.

O célebre jurista Paulo de Barros Carvalho (2018) assevera que, em matéria tributária, o feixe de normas que regulam a atividade administrativa de cobrança de tributos é bastante rígido, dada a delicadeza dos direitos fundamentais envolvidos, como à liberdade e à propriedade. Assim, o agente público não tem muita liberdade para “inovar o quadro das providências legalmente possíveis”.

Com este enfoque, o princípio da legalidade parece muito mais uma regra de conduta, que aconselha tanto o contribuinte quanto o Fisco no sentido de contribuir para que o valor do tributo efetivamente devido – nem mais, nem menos – seja colhido aos cofres públicos nos prazos estipulados, simplesmente porque este é o interesse de ambas partes.

Quem sabe um dia viveremos esta realidade. Até lá, admitir-se a inversão do ônus

⁷ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro - Administrativo e Judicial**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2015

da prova em favor do contribuinte, quando presentes os requisitos legais, já constitui um pequeno passo nesta direção.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29ª Edição., São Paulo, Saraiva, 2018.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. 3. ed. Campinas: Bookseller, 2002

DIDIER JR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. 9. ed. Salvador: Jus Podivm, 2014, p.75.

GRINOVER, Ada Pelegrini. CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p.410

_____. et al. **E-Book - Código Brasileiro de Defesa do Consumidor** - Volume Único. ISBN: 9788530982850. 12ª Edição. Editora Forense, 2019.

MATOS, Cecília. **O ônus da prova no Código de Defesa do Consumidor**. Revista Justitia, São Paulo, n. 57, p. 96, 1995.

PEYRANO, Jorge W. Las Cargas Probatorias Dinámicas, Hoy. In: **Revista de responsabilidad civil y seguros**: publicación mensual de doctrina, jurisprudencia y legislación, ISSN 1666-4590, Año 19, N°. 1, 2017, págs. 5-8

SANTIAGO, Igor Mauler. BREYNER, Frederico Menezes. **Inaplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil aos Embargos à Execução Fiscal**. In: Rev. Fac. Direito UFMG, Belo Horizonte, n. 55, p. 63-92, jul./dez. 2009

SASSO, A.; ROSA, I. C. D.; & BARBOSA, A. (2011). **O Sped e seus reflexos na profissão contábil**. Encontro de Produção Científica e Tecnológica, v. VI.

VILLAS BOAS, M. A. . **In dubio pro contribuinte**: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2012. v. 1. 271p