

**IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

**RODRIGO BOCUZZI MACORIN**

**A ADMISSIBILIDADE DE PROVAS AMOSTRAIS EM DIREITO  
TRIBUTÁRIO**

**São Paulo – SP**

**2014**

**IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

**A ADMISSIBILIDADE DE PROVAS AMOSTRAIS EM DIREITO  
TRIBUTÁRIO**

**Monografia elaborada por Rodrigo Bocuzzi Macorin e  
apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos  
Tributários – IBET, como requisito parcial para a  
obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.**

**São Paulo – SP**

**2014**

## Resumo

Para a imposição de Obrigações Tributárias, existe a necessidade de uma valoração dos fatos da vida social sobre os quais incidiram as normas tributárias para a produção de um fato jurídico tributário. Esta valoração do montante devido é realizada mediante um processo lógico que nos conduzirá a uma verdade jurídica, e é mediante a linguagem das provas que se alcança esta verdade lógica. Este trabalho procura analisar a produção de Provas Amostrais, obtidas a partir de pequena parcela de informações, e sua aplicabilidade no ramo do Direito Tributário. A questão de pesquisa que aqui se procura responder é: São admissíveis as Provas Amostrais no Direito Tributário? Adicionalmente, questões secundárias serão analisadas, como: i) Tais Provas Amostrais podem ser produzidas pela Administração, Contribuinte ou ambos?; ii) Existe um limite para a utilização das Provas Amostrais, devidos à matéria, valor ou dados utilizados?; e iii) A confiabilidade obtida por tais provas é suficiente para o convencimento de um possível julgador? Conclui-se que os métodos estatísticos baseados em dados amostrais podem ser de grande valia para a validação de hipóteses constituídas. Quer utilizados pela Administração ou pelo Contribuinte, obtêm-se uma certeza estatística equivalente ao intervalo de confiança de que uma hipótese formulada é falsa. Assim, as ferramentas Estatísticas podem ser aceitas inclusive em processos de elevada relevância apesar de não ser possível a obtenção da certeza absoluta, equivalente a um grau de 100% de confiabilidade.

Palavras chave: Direito Tributário; Estatística; provas amostrais

**Abstract**

*For Taxes payment imposition, there is the need for a valuation of the facts of social life, which bear the tax rules, for the production of a tributary legal fact. This valuation of the amount due is made through a logical process that will lead to a legal fact, and it is through the language of evidences that one reaches this logical truth. This paper analyzes the production of Sampling Evidence obtained from small portion of information, and its applicability in the field of Tax Law. The research issue is: are Sampling Evidences accredited in Tax Law? Additionally, secondary issues will be analyzed, such as: i) Such Sampling Evidences can be produced by the administration, the Taxpayer, or both; ii) Is there a limit on the use of Sampling Evidences, due to the material value or data used; and iii) Is the reliability obtained by such evidence sufficient to convince a judge? We conclude that statistical methods based on sample data can be valuable for the validation of assumptions made. Whether used by the Administration or by the Taxpayer, one obtains an equivalent statistical certainty on the confidence interval that a hypothesis is false. Thus, the statistics tools can be accepted even in cases with high relevance, although it is not possible to obtain absolute certainty equivalent to a degree of 100 % reliability.*

*Keywords: Tax Law; Statistics; sampling evidences*

**Sumário**

Resumo .....	3
Abstract.....	4
Sumário.....	5
1. Introdução .....	6
2. As provas no Direito Tributário.....	9
3. Estatística e Amostragem .....	13
4. Provas Amostrais em Direito Tributário.....	17
4.1. Definição de Prova Amostral.....	17
4.2. A prova amostral produzida pela Administração .....	18
4.3. A prova amostral produzida pelo Contribuinte .....	21
5. Conclusões.....	23
6. Referências Bibliográficas.....	26

## 1. Introdução

Um dos principais assuntos de estudo do Direito Tributário é a própria Obrigação Tributária, relação jurídica de cunho patrimonial em que o Sujeito Passivo (ou contribuinte) se vê no dever de cumprir obrigação pecuniária existente em relação ao Sujeito Ativo (ou Estado), relação esta surgida da incidência de determinada norma jurídica tributária sobre fato social em que participe o Sujeito Passivo.

Estas Obrigações Tributárias podem ser basicamente de duas espécies. É imediato se recordar do próprio Tributo, prestação decorrente da norma primária, ou regra-matriz de incidência tributária, e definido pelo Código Tributário Nacional, em seu art 3º, como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

No entanto, a mora no pagamento de tributos, ou mesmo sua falta, bem como a ausência da prestação de alguma obrigação acessória, será hipótese de incidência de outra norma jurídica tributária, de caráter sancionatório, que poderá culminar em Obrigação Tributária diversa, pois não será tributo dado o seu caráter sancionatório. Nos referimos aqui à norma sancionatória que prevê a regra-matriz da multa pelo não cumprimento da prestação ou de obrigação acessória. Nas palavras de Carvalho, “As penalidades pecuniárias ou multas fiscais configuram o objeto do dever a ser cumprido pelo autor do ilícito, integrando liame, por isso mesmo, de natureza obrigacional. O pagamento do valor estipulado é promovido a título de sanção.” (2011, p. 852)

Nos dois casos, existe a necessidade de uma valoração dos fatos da vida social sobre os quais incidiram tais normas tributárias para a produção de um fato jurídico tributário. Tal necessidade decorre do conseqüente de tais normas tributárias fazerem surgir a Obrigação Tributária de montante igual ao calculado pela equação prevista em seu critério quantitativo, que utilizará informações extraídas do fato jurídico tributário para tanto, de forma a atender princípios como o da legalidade, proporcionalidade, não-confisco e capacidade tributária, apenas para citar alguns exemplos.

No caso dos Tributos, o montante deve ser obtido pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo prevista. Já para as Multas sancionatórias haverá uma diversidade de formatos em que tais normas podem estipular o montante, dentre os quais citamos: i) valor fixo por evento ocorrido; ii) valor proporcional ao tributo que deixou de ser recolhido e/ou ao

tempo de mora e; iii) valor a ser estipulado conforme situação específica, baseado nas informações levantadas pelo Agente Fiscal e, em alguns casos, dotado de um limite inferior e/ou superior por evento.

Esta valoração, nos casos em que estão presentes todos os dados necessários a seu cálculo, torna-se atividade simples, bastando a aplicação direta da norma correspondente, que trará em seu enunciado qual a regra para a conversão deste fato social em fato jurídico tributário.

Porém, nos casos em que estão ausentes parte das informações necessárias a esta valoração, por vezes devido a indisponibilidade ou inviabilidade de sua obtenção ou, em outros casos, por omissão do contribuinte, é necessária a utilização de métodos para que se apure qual seria o montante correto obtido no caso de todos os dados estarem presentes.

É inconcebível para o Direito que o método de arbitramento de tal valor seja discricionário, desprovido de qualquer fundamentação ou motivação, pressuposto de validade do ato administrativo. Além disso, tendo a Base de Cálculo dos tributos função de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária (Carvalho, 2011. p. 624), um valor arbitrário (e não arbitrado) nos conduziria facilmente à conclusão de tratar-se de montante ilegalmente constituído.

Da mesma forma, na contestação pelo sujeito passivo, argumentos contra a razoabilidade do valor também não podem ser respaldados por sua interpretação pessoal da norma jurídica, carecendo de provas.

Assim, quer para a imposição do valor do débito tributário, seja tributo ou sanção, quer para a impugnação de tal lançamento, a valoração do montante devido requer a apresentação de provas. Porém, são exatamente nos casos em que tais valores foram arbitrados, que a ausência de evidências torna mais árduo o trabalho de produção destas provas.

Este trabalho procura analisar a produção de Provas Amostrais, obtidas a partir de pequena parcela de informações, e sua aplicabilidade no ramo do Direito Tributário. A questão de pesquisa que aqui se procura responder é: São admissíveis as Provas Amostrais no Direito Tributário?

Adicionalmente, questões secundárias serão analisadas, como: i) Tais Provas Amostrais podem ser produzidas pela Administração, Contribuinte ou ambos?; ii) Existe um limite para a utilização das Provas Amostrais, devidos à matéria, valor ou dados utilizados?; e

iii) A confiabilidade obtida por tais provas é suficiente para o convencimento de um possível julgador?

Iniciaremos estudando a questão das Provas e sua necessidade para o Direito Tributário. Em seguida, faremos uma breve explanação sobre o conceito de Amostras conforme a Ciência Estatística. Finalmente, conceituaremos Prova Amostral e passaremos a analisar- sua utilização no Direito Tributário.

## 2. As provas no Direito Tributário

Não podemos iniciar o estudo das *provas* de forma específica no *Direito Tributário* sem antes analisarmos o significado de tal vocábulo de forma ampla. Brevemente, podemos utilizar a descrição trazida por Tomé (2011), que assim o define: “O termo *prova*, assim como tantos outros, encontra no uso ordinário e jurídico os mais diversos significados. Esse vocábulo deriva do latim *probatio*, que significa ensaio, verificação, inspeção, exame, argumento, razão, aprovação, confirmação.” (p. 73. Grifo no original)

Na análise efetuada pela autora sobre tal vocábulo prossegue a comparação entre os diferentes significados, verificando que, em suma, trata-se de forma de comprovação de uma verdade fática: “No sentido comum, as várias acepções do vocábulo *prova* têm um ponto nuclear, compartilhado por todas elas: o termo é empregado para denotar algo que possa servir ao convencimento de outrem.” (TOMÉ, 2011. p. 75)

Assim, as provas servirão para que aquele que as produz e/ou apresenta comprove, a partir de evidências trazidas do mundo cotidiano, qual realidade fática deseja ser considerada pelo seu destinatário.

Adentrando no campo específico do *Direito Tributário*, a realidade fática de interesse é determinado *fato jurídico tributário*, resultado da incidência de uma norma jurídica tributária sobre determinado evento da realidade social. “Fato jurídico é a parte do suporte fático que o legislador, mediante a expedição de juízos valorativos, recortou do universo social para introduzir no mundo jurídico.” (CARVALHO, 2011. p. 947)

Este processo de incidência não ocorre de forma automática, mas através da apreciação de determinado evento, a transformação deste evento em um fato através de sua codificação em uma linguagem pré-determinada e, finalmente, da subsunção deste fato a uma norma jurídica tributária. Salieta Carvalho: “Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina.” (2011. p. 509)

Trata-se, portanto, de um processo lógico que nos conduzirá a uma verdade jurídica, e é mediante a linguagem das provas que se alcança esta verdade lógica. (TOMÉ, 2011. p. 329). Carvalho ainda complementa:

“Ora, tais providências são obtidas por intermédio da linguagem das provas, de tal modo que vale a afirmação categórica segundo a qual fato jurídico é aquele, e

somente aquele, que puder expressar-se em linguagem competente, isto é, segundo as qualificações estipuladas pelas normas do direito positivo” (2011. p. 946)

Não apenas a doutrina refere-se à necessidade de provas para a imposição tributária, conforme notamos no Decreto 70.235/72, art. 9º, *caput*:

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.” (DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972. Com Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Tal norma não apenas trata da necessidade de apresentação de provas para o lançamento tributário, mas também da necessidade destas nos autos de infração. Da mesma forma, na esfera estadual de São Paulo encontramos norma mencionando a exigência de provas para a imposição de auto de infração:

“Artigo 19 - As provas deverão ser apresentadas juntamente com o auto de infração e com a defesa, salvo por motivo de força maior ou ocorrência de fato superveniente.

Parágrafo único - Nas situações excepcionadas no ‘caput’ deste artigo, que devem ser cabalmente demonstradas, será ouvida a parte contrária.” (LEI Nº 13.457/2009, de 18/03/2009 – SP)

Esta exigência de provas produzidas pelo agente público pauta-se no princípio da motivação dos atos administrativos, necessário ao controle de legalidade dos mesmos. No entanto, não apenas do fisco é exigida a apresentação de provas, mas também do contribuinte que, caso deseje refutar a hipótese de subsunção do fato à norma declarada através do lançamento ou do auto de infração, deve apresentá-las na impugnação ou na defesa:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui;” (DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972. Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

“Artigo 37 - A defesa será apresentada na repartição pública competente, nela devendo constar:

[...]

§ 1º - A defesa deverá ser instruída com os documentos, demonstrativos e demais elementos materiais destinados a comprovar as alegações feitas, inclusive laudos e pareceres técnicos que o autuado entender necessários para o pleno esclarecimento da matéria controvertida.” (LEI Nº 13.457/2009, de 18/03/2009 – SP)

Nota-se que, nos casos controversos existentes no Direito Tributário, a prova pode ser apresentada na forma de documentos, laudos, pareceres ou qualquer outro tipo de

documento que possa auxiliar no convencimento da verdade lógica desejada. “A lei optou por não enumerar os meios de prova, aceitando todos aqueles que não contrariarem a lei, que forem moralmente legítimos e que tiverem sido obtidos de forma lícita.” (SALABERRY, 2003. p. 108). Exemplo de norma que estabelece a possibilidade de apresentação de quaisquer meios de prova, como defendido pelo autor, é o art. 332 do CPC:

“Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.” (LEI N ° 5.869, DE 11 DE JANEIRO DE 1973. – CPC)

Nestes processos administrativos, em que o contribuinte deseja que o lançamento seja impugnado ou apresenta defesa a um auto de infração, o destinatário das provas é o julgador. É ele quem irá apreciar cada prova juntada aos autos de forma a decidir qual, dentre as verdades apresentadas, é aquela que logicamente se comprova, segundo lógicas de inferência (TOMÉ, 2011. p. 301). “Trata-se da coordenação das provas, precedida da respectiva valoração, de modo que sejam apreciadas no contexto do conjunto probatório.” (TOMÉ, 2011. p. 301) A autora esclarece então o resultado da decisão tomada pelo julgador neste processo inferencial: “Feita a apreciação probatória, compete ao julgador concluir, mediante raciocínio, acerca da veracidade ou falsidade dos fatos afirmados pelas partes, constituindo fato jurídico em sentido estrito.” (TOMÉ, 2011. p. 301)

É o conjunto das provas apresentadas pelas partes, portanto, que irá formar o convencimento do julgador, tendo este a liberdade de valorá-las livremente conforme sua convicção. É o que se vê no excerto legal abaixo:

“Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.” (DECRETO N° 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972)

Por outro lado, o julgador deve ater-se somente às provas apresentadas para a formação dessa sua convicção, a qual deve ser claramente motivada ao proferir a sentença:

“Artigo 26 - Os órgãos de julgamento apreciarão livremente as provas, devendo, entretanto, indicar expressamente os motivos de seu convencimento.” (LEI N° 13.457/2009, de 18/03/2009 – SP)

Esta foi também a conclusão a que chegou Salaberry (2003) ao analisar o tema, afirmando que “a apreciação da prova é livre, mas a fundamentação e a motivação de sua decisão são obrigatórias.” (p. 128), e complementando que:

“De um lado, portanto, a lei assegura ao julgador administrativo o direito de apreciar as provas juntadas, de acordo com a justiça, com os seus conhecimentos, com a sua

experiência, com o seu senso crítico e, ao mesmo tempo, obriga o julgador a fundamentar, com base em provas, a decisão que proferiu.” (p. 127)

Sobre a utilização de elementos estranhos ao processo na formação do convencimento do julgador, temos ainda a opinião de Tomé (2011):

“Adotado o critério da persuasão racional, é vedado ao julgador decidir com base em elementos diversos dos levados aos autos processuais. O primeiro passo, portanto, para que esteja habilitado a praticar ato decisório, consiste em entrar em contato com as provas produzidas.” (p. 301)

Do exposto, podemos verificar que as provas em Direito Tributário tem essencialmente três funções: i) motivação do ato administrativo efetivado pelo agente no lançamento ou auto de infração; ii) refutação da hipótese de incidência pelo contribuinte ao proceder com a impugnação ou defesa e; iii) convencimento do julgador nos processos (administrativos ou judiciais) que envolvam matérias controvertidas.

### 3. Estatística e Amostragem

Conforme exposto anteriormente, para se chegar à conclusão sobre a veracidade ou não de determinado fato ou evidência, se faz mister analisar uma série de provas que servirão como guias no processo de raciocínio lógico indutivo que conduzirá à decisão a ser proferida.

No entanto, diversos são os casos, não se restringindo ao Direito Tributário, em que a análise das informações disponíveis envolverá um conjunto demasiadamente grande de informações, inviabilizando a análise detalhada de cada uma delas de forma minuciosa e, assim, exigindo técnicas que permitam reduzir o conjunto de dados a ser apreciado. Segundo Spiegel (1993. p.1), “ao coletar os dados referentes às características de um grupo de objetos ou indivíduos [...] é muitas vezes impossível ou impraticável observar todo o grupo, especialmente se for muito grande. Em vez de examinar todo o grupo, denominado *população* ou *universo*, examina-se uma pequena parte chamada *amostra*.” (Grifo no original)

Este subconjunto de informações, ou amostra, que será analisado permitirá a tomada de decisões que, caso corretamente tratados conforme os ditames da Ciência Estatística, podem ser estendidos à população de origem, viabilizando a análise destes grandes conjuntos de informação sem a necessidade de que cada elemento seja estudado minuciosamente, reduzindo o tempo, e muitas vezes o custo, necessários para que tal conclusão possa ser tomada. “Pode-se notar, conforme o exposto, que a Ciência Estatística é aplicável a qualquer ramo do conhecimento onde se manipulem dados experimentais.” (COSTA NETO, 2002. p. 1)

Para possibilitar que informações extraídas apenas de uma parcela das informações disponíveis sejam tomados como representativos do todo, um processo de indução é utilizado, técnica estudada pelo ramo da Ciência Estatística conhecido como Estatística Indutiva:

“O objetivo da Estatística Indutiva é tirar conclusões sobre populações com base nos resultados observados em amostras extraídas dessas populações. O próprio termo ‘indutiva’ decorre da existência de um processo de **indução**, isto é, um processo de raciocínio em que, partindo-se do conhecimento de uma parte, procura-se tirar conclusões sobre a realidade, no todo.” (COSTA NETO, 2002. p. 2. Grifo no original)

É fato notório que este processo de indução, em que informações de apenas uma parcela dos dados disponíveis são tomados como representativos da população, pode nos conduzir a uma conclusão diversa da realidade absoluta. Isto é devido ao fato de que

suposições sempre devem ser feitas sobre a forma que tal amostra foi colhida e também sobre a diversidade dos elementos individuais da população em estudo. “Ao induzir, portanto, estamos sempre sujeitos a erro. A Estatística Indutiva, entretanto, irá nos dizer até que ponto poderemos estar errando em nossas induções e com que probabilidade.” (COSTA NETO, 2002. p. 3)

Uma amostra demasiadamente pequena fatalmente nos levará a uma conclusão menos precisa. Como exemplo, podemos imaginar um estudo sobre o perfil de clientes atendidos por um estabelecimento comercial. Ao verificarmos que o primeiro cliente que adentra tal estabelecimento seja do sexo masculino, e a partir deste elemento tentarmos obter informações sobre a clientela de tal estabelecimento como um todo, podemos ser levados à indução de que o direcionamento de tal estabelecimento seja ao público masculino.

No entanto, ao aguardar mais alguns instantes e verificar que dentre os 10 primeiros clientes, incluindo-se o primeiro que havíamos mencionado, temos 3 do sexo masculino e 7 do sexo feminino, já seríamos levados a conclusão diversa, podendo ser esta conclusão correta acerca da população, ou não. Assim, perceberemos que podemos aguardar ainda mais tempo e analisar outros clientes que virão a visitar o estabelecimento nos momentos seguintes para tentar obter uma informação mais precisa conforme nossa necessidade.

“Levando-se esse raciocínio ao extremo, concluiríamos que os resultados mais perfeitos seria obtidos pelo exame completo de toda a população, ao qual se denomina *censo* ou *recenseamento*.” (COSTA NETO, 2002. p. 3. Grifo no original)

No entanto, conforme mencionado anteriormente, a análise da população como um todo pode inviabilizar a aquisição de determinada informação necessária ao processo de tomada de decisão a que seria submetida. O recenseamento traz como desvantagem, exatamente, a necessidade de análise de todos os elementos, que nas populações volumosas pode levar a um tempo ou custo inviável para a obtenção da informação desejável, ou mesmo perder a motivação da obtenção de tal informação pela relação entre o custo da informação e o benefício trazido, ou pela tempestividade da obtenção da mesma.

Neste ponto, a Estatística Indutiva nos mostrará que existe um limite prático a partir do qual novos elementos incluídos na amostra terão pouca, ou até nenhuma, influência na conclusão a que seremos levados. “De fato, o emprego de amostras pode ser feito de modo tal que se obtenham resultados confiáveis, em termos práticos equivalentes, ou até mesmo

melhores do que os que seriam conseguidos através de um censo.” (COSTA NETO, 2002. p. 3)

Para que tal assertiva seja realidade, a Ciência Estatística nos traz procedimentos que devem ser tomados ao selecionar a amostra que será utilizada. Etapas pré-determinadas neste processo, incluindo-se um estudo inicial sobre a informação que se deseja e também sobre a dispersão das variações dentro desta população, permitem que a metodologia utilizada para a escolha dos elementos da população que farão parte desta amostra seja a mais adequada de acordo com suas características.

A dispersão é uma indicação da homogeneidade desta população. Quanto menor a dispersão, e, portanto, maior a homogeneidade da população, menor o tamanho relativo da amostra em relação à população. Para populações muito dispersas, necessita-se de uma amostra de tamanho maior. Assim, estes procedimentos pré-determinados tem por objetivo avaliar qual o tamanho da amostra necessário, bem como a forma de escolher cada elemento que irá compor esta amostra, de forma que ela seja suficiente e também representativa da população em estudo.

Uma falha no processo de montagem da amostra pode levar a um subconjunto de dados que não represente a população de maneira adequada. “O que é necessário garantir, em suma, é que a amostra seja *representativa* da população.” (COSTA NETO, 2002. p. 37. Grifo no original). Prossegue o autor explicitando os riscos inerentes do não atendimento desta condição: “Uma amostra que não seja representativa da população é uma amostra viciada. [...] Sua utilização para efeito de inferência estatística quanto a aspectos da população levará, por causa disso, a resultados que não correspondem à realidade.” (COSTA NETO, 2002. p. 38)

No entanto, não são as informações obtidas das amostras que nos interessam. Nem o fato de se esta amostra representa, ou não, a realidade populacional. A informação que buscamos é sobre a população, sendo o estudo da amostra apenas um método matemático para a generalização em relação à população. “Na prática, somos chamados com muita frequência a tomar decisões acerca de populações, baseadas nas informações das amostras. Essas decisões são denominadas *decisões estatísticas*”. (SPIEGEL, 1993. p. 252. Grifo no original)

Estas decisões visam confirmar ou negar a ocorrência de determinado fato na população, baseado na probabilidade obtida a partir da amostra de que o mesmo tenha ocorrido. “Ao se tentar chegar às decisões, é conveniente a formulação de hipóteses ou de

conjecturas acerca das populações interessadas.” (SPIEGEL, 1993. p. 252) Prossegue o autor na elucidação de como este processo decisório é efetuado:

“Admita uma hipótese particular como verdadeira, se se verificar que os resultados observados em uma amostra aleatória diferem acentuadamente dos esperados para aquela hipótese, com base na probabilidade simples mediante a utilização da teoria da amostragem, poder-se-á concluir que as diferenças observadas são **significativas** e ficar inclinados a rejeitar a hipótese (ou, pelo menos, a não aceita-la com base nas provas obtidas).” (SPIEGEL, 1993. p. 253. Grifo no original)

Resumindo-se, o processo de *decisão estatística* é realizado através da formulação de uma *hipótese* sobre a *população*, que será analisada através da *amostra* retirada da mesma para verificar se podemos *rejeitá-la* dentro de um determinado grau de *confiança*:

“Se, por exemplo, é escolhido um nível de significância de 0,05 ou 5% no planejamento de um teste de hipótese, há então cerca de 5 chances em 100, da hipótese ser rejeitada, quando deveria ser aceita, isto é, há uma **confiança** de cerca de 95% de que se tome uma decisão acertada.” (SPIEGEL, 1993. p. 254. Grifo no original)

## 4. Provas Amostrais em Direito Tributário

### 4.1. Definição de Prova Amostral

Ao analisarmos as provas no Direito Tributário, verificamos que se prestam à motivação para a constituição ou desconstituição de um crédito tributário. Ao efetivar o lançamento ou auto de infração, o agente se utilizará das provas disponíveis para a constituição do crédito. Caso o sujeito passivo desta obrigação tributária considere tal crédito controverso, utilizará contraprovas para procurar desconstituí-lo. Finalmente, o julgador analisará todas as provas apresentadas de forma a decidir qual a verdade lógica:

“Para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro para o direito, não se requer a certeza de que o relato corresponda fielmente ao evento, mas a certeza de que o enunciado descritivo foi elaborado de acordo com as regras do sistema, submeteu-se à provas e resistiu à refutação” (FERRAGUT, Maria Rita, **Presunções no direito tributário**, p. 43. *apud*. TOMÉ, 2011. p. 329)

Assim, são as provas que permitem a construção de uma verdade lógica a partir de fatos extraídos da realidade cotidiana, e também elas que permitem rejeitar uma construção caso mostrem-se não dar suporte ao processo utilizado.

A inferência estatística, de forma similar, parte de hipóteses formuladas e, utilizando-se das informações colhidas das amostras, procura-se rejeitá-las dentro de determinado nível de confiança. Neste caso, a desconstrução da hipótese se dará não pela verificação da falta de suporte da sequência de fatos apresentados, mas pela verificação de que a amostra utilizada leva a conclusão diversa.

Temos, portanto, de um lado a prova como suporte factual para a construção ou desconstrução de um fato jurídico tributário, e de outro a amostragem como forma de obtenção de uma inferência estatística que avalia determinada hipótese. Da interseção destes conceitos, podemos então derivar o conceito de Prova Amostral, que definiremos como as *provas obtidas a partir de inferências estatísticas e que prestam-se a rejeitar uma hipótese jurídica dentro de um intervalo de confiança*.

Deste conceito, temos que as provas amostrais são aquelas que sua produção é obtida através de métodos estatísticos, baseados em amostras e utilizando todo o ferramental matemático para uma conclusão inferencial. Esta conclusão irá rejeitar uma hipótese jurídica avaliada, que pode ser a ocorrência ou inoocorrência do fato jurídico tributário de interesse – no caso de a hipótese avaliada ser pela ocorrência, a rejeição desta hipótese servirá como prova de que em realidade tal fato não ocorreu; no caso de hipótese pela inoocorrência, a

rejeição será prova da existência da relação jurídico-tributária. Finalmente, tais conclusões serão limitadas a um intervalo de confiança, não tendo caráter de verdade absoluta, mas podendo chegar a conclusões muito próximas a esta.

Tais provas podem ser produzidas pela Administração, durante a constituição do crédito tributário, ou pelo Contribuinte, em sua refutação. Passaremos, a seguir, a analisar a possibilidade de apresentação de Provas Amostrais por cada um dos sujeitos da obrigação tributária.

#### *4.2. A prova amostral produzida pela Administração*

Para a constituição do fato jurídico tributário, ensina Carvalho (2011. p. 946), é necessário se percorrer todo o caminho do processo de positivação do direito, que inicia com as competências instituídas no Texto Supremo, indo em direção à disciplina dos comportamentos inter-humanos, caminho este trilhado por intermédio da linguagem das provas.

No caso da imposição tributária, o agente público responsável por este processo de positivação, realizado pela subsunção do fato jurídico tributário à norma tributária correspondente, deverá produzir as provas necessárias para a comprovação da existência do vínculo obrigacional a ser criado, garantindo assim a motivação do ato administrativo por ele praticado.

No entanto, em diversas situações a Administração se vê impedida de produzir tais provas necessárias à constituição da obrigação tributária, quer por ausência de instrumentos que permitam a produção destas a partir dos eventos verificados, quer por garantia de princípios como eficiência e economicidade. Nestes casos podem ser utilizadas presunções legalmente estabelecidas, cujo resultado prático terá o efeito de provas. “Convém registrar que as presunções, no âmbito tributário, exercem importantes funções, servindo para (i) suprir deficiências probatórias, sendo empregadas nas hipóteses em que o Fisco se vê impossibilitado de provar certos fatos; (ii) garantir eficácia à arrecadação e (iii) preservar a estabilidade social.” (TOMÉ, 2011. p. 161)

Dentre os casos em que tal cenário possa ocorrer, destaca-se aquele em que o agente não é capaz de verificar os eventos ocorridos no estabelecimento do contribuinte, por omissão ou simulação das informações prestadas por esse. Neste caso, não será possível verificar-se a base de cálculo do tributo a ser lançado, muito embora seja conhecida a ocorrência do fato jurídico com sua subsunção à norma tributária. Torna-se, então, necessário

o arbitramento de um valor para esta base de cálculo, de forma a utilizá-la para o cálculo do tributo devido, conforme prescrição do art. 148 do CTN:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.” (LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. – CTN)

Uma das formas de arbitramento desta base de cálculo é a indução estatística a partir de determinadas informações que estejam disponíveis de uma amostra, quer obtida de operações de períodos anteriores, quer seja relativa a operações consideradas fidedignas. Para tanto, há que, primeiramente, verificar se esta amostra é representativa da população desejada (operações do período sobre o qual deseja-se calcular o tributo).

Em seguida, pode-se estabelecer uma determinada hipótese de que a base de cálculo desejada seja inferior a determinado montante estabelecido. Aplicando-se as ferramentas estatísticas, será verificada a validade da hipótese sugerida. O que se deseja aqui verificar é se a amostra nos indica que a base de cálculo realmente é inferior àquele valor estimado, no caso de confirmação da hipótese, ou se trata-se de valor ainda superior àquele, caso a hipótese seja rejeitada.

Ao se rejeitar esta hipótese dentro de um intervalo de confiança elevado (por exemplo, 99%), poderemos concluir que a base de cálculo correta seria igual ou superior ao montante utilizado, e teremos assim um valor de base de cálculo estatisticamente validade para o lançamento. Realizando-se o lançamento por este valor, certamente atenderemos a princípios como legalidade, capacidade contributiva e razoabilidade, entre outros.

Outra forma de valoração da base de cálculo que se utiliza de metodologias estatísticas é aquela obtida por estimativa. Nestes casos, a legislação irá definir um montante arbitrado *a priori* para o valor das operações que devem ser realizadas em determinado intervalo de tempo. Exemplo de tal tratamento tributário pode ser apreciado na estimativa da base de cálculo do ISS no âmbito da Prefeitura de São Paulo:

“Art. 55. Quando o volume ou a modalidade da prestação de serviços aconselhar, a critério da Prefeitura, tratamento fiscal mais adequado, o imposto poderá ser calculado por estimativa, para efeito de pagamento por verba, observadas as seguintes condições:

I – com base em informações do sujeito passivo e em outros elementos informativos, parcelando-se mensalmente o respectivo montante, para recolhimento em local, prazo e forma previstos em regulamento;

II – findo o exercício, ou suspensão, por qualquer motivo, a aplicação do sistema de que trata este artigo, serão apurados o preço real dos serviços e o montante do tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, respondendo este pela diferença acaso verificada ou tendo direito à restituição do excesso pago, conforme o caso;

III – independentemente de qualquer procedimento fiscal, e sempre que verificar que o preço total dos serviços excedeu a estimativa, o contribuinte recolherá, no prazo regulamentar, o imposto devido sobre a diferença.” (LEI Nº 6.989, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1966)

Conforme aponta a norma supra citada, as informações fornecidas pelo sujeito passivo, em conjunto com outros elementos informativos, proverão base para o cálculo do tributo a ser recolhido. De posse destes dados, o Fisco Municipal irá estimar uma receita média que será utilizada para calcular o tributo a ser recolhido em cada parcela mensal, aplicando-se a esta receita prevista a alíquota correspondente ao código de serviço cadastrado.

Caso similar é a opção do contribuinte pelo ingresso na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) através regime do Lucro Presumido. Ao exercer tal opção, a base de cálculo do tributo será calculada como 1,6%, 8%, 16% ou 32% das receitas auferidas, conforme a classificação dessas, sendo o montante resultante assumido como correspondente ao lucro resultante da operação da empresa ao realizar tais operações. Sobre esta base de cálculo serão aplicadas as alíquotas correspondentes àquelas utilizadas na opção pelo Lucro Real.

Frise-se que no caso do ISS, o enquadramento no regime de estimativa é efetivado a critério do fisco municipal, enquanto que no caso do IRPJ ocorre por opção do contribuinte. No entanto, ambas situações implicam em estimar bases de cálculos de tributos através de métodos obtidos por médias e estatísticas, invariavelmente resultantes da análise de amostras dos valores de operações reais. No caso do ISS esta estimativa será feita pontualmente conforme as informações obtidas do próprio contribuinte sobre a qual será utilizada, enquanto no caso do IRPJ os percentuais para a estimativa da base de cálculo presumida já estão previamente determinados e serão utilizados por todos os contribuintes que venham a auferir receitas classificadas em cada uma das alíquotas.

Acrescenta-se, ainda, a este rol de valores estimados o caso do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, ou Simples Nacional. Diferente dos citados anteriormente, neste regime a base de cálculo é real, correspondente ao faturamento da empresa no período de apuração. No entanto, a alíquota a ser aplicada para o cálculo do tributo único segue tabelas

próprias para cada ramo de atividade, crescente de acordo com o tamanho da empresa, sendo esse tamanho medido através do faturamento médio dos últimos meses.

Embora para tributos como o ICMS, IPI e ISS, entre outros que no regime periódico são realmente calculados tendo como base de cálculo o faturamento da empresa, tal regime represente apenas uma desoneração tributária e simplificação na forma de recolhimento, também estão incluídos no valor calculado através da alíquota do SIMPLES tributos como o IRPJ e CSLL, que para empresas não inscritas neste regime seriam incidentes sobre o lucro, e o INSS e a Contribuição Previdenciária Patronal, que originariamente seriam incidentes sobre a folha de pagamentos, entre outros. Para estes dois últimos tributos citados, a utilização do faturamento como base de cálculo e de uma alíquota diferenciada para a apuração do montante devido revela-se também estimativa do valor real que seria calculado no regime normal de apuração.

Para todos os casos acima descritos, podemos observar na legislação correspondente a menção a um regime simplificado de tributação, o que comprova a opção do legislador pelo uso de amostras e valores estatísticos com vistas à facilitar o trabalho de fiscalização ou mesmo de apuração e recolhimento.

#### *4.3. A prova amostral produzida pelo Contribuinte*

Diferentemente das provas constituídas pela Administração, que tem por objetivo comprovar a subsunção do fato jurídico à norma tributária e justificar o montante de imposto lançado, as provas produzidas pelo Contribuinte visam a desconstituição do lançamento, ou parte desse.

Conquanto a Administração possua o dever de prova, dado o caráter vinculado do procedimento de lançamento e a necessidade de motivação dos atos administrativos (Tomé, 2011. p. 336), o Contribuinte, ao pleitear a revisão de tais valores assume o papel de autor do processo ou procedimento tributário, assim sendo incumbido do ônus da prova conforme art. 333, I do Código de Processo Civil brasileiro:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.” (LEI Nº 5.869, DE 11 DE JANEIRO DE 1973)

Embora o texto traga em sua literalidade o termo *constitutivo*, não se trata da constituição da obrigação tributária, mas do direito alegado pelo autor. Assim, a constituição

deste direito, em dita ação, se dá pela desconstituição dos valores lançados conforme alegação. Nas palavras de Tomé (2011. p. 268), “efetuado o lançamento ou ato de aplicação de penalidade segundo os moldes prescritos pelo ordenamento [...] passa a ser do contribuinte o ônus da contraprova.”

Conforme defendido anteriormente neste trabalho, qualquer meio de prova, desde que lícito, é cabível para a formação da certeza jurídica desejável em um processo tributário. Assim, o contribuinte pode se utilizar de quaisquer meios que disponha para produzir a contraprova necessária à refutação da hipótese sugerida pela obrigação tributária constituída pela administração.

Neste ponto é de grande valia a utilização de provas amostrais. Estas, conforme exposto, têm como objetivo o teste lógico-estatístico de hipóteses dadas e, dentro de um certo intervalo de confiança, a refutação destas hipóteses, tal como pretendido pelo autor da ação em pauta.

Tomemos como exemplo um lançamento efetuado de ofício contra um contribuinte tendo como base a omissão de receitas. Pautada em presunções e indícios, a Administração irá calcular o valor das receitas omitidas e, sobre este valor, tomado como base de cálculo, irá lançar o montante de tributo a ser exigido de tal contribuinte. Tem-se aí hipótese que se deseja provar falsa, de que o valor calculado de receitas não lançadas seja aquele calculado pela Administração.

Para a aplicação da Estatística Indutiva neste caso, poderíamos estabelecer uma segunda hipótese, a de que o montante de receitas não lançadas seja superior à metade do valor calculado pela Administração. Caso, aplicados os métodos estatísticos necessários a este teste, rejeite-se tal hipótese com um intervalo de confiança de 99%, temos aí, ao menos, a prova para a desconstituição parcial do lançamento. Ora, se com 99% de certeza podemos afirmar que as receitas omitidas não são superiores à metade do valor lançado pela administração, como poderiam estas serem iguais ao valor total calculado?

Assim, da mesma forma que defendemos serem utilizáveis pela Administração os métodos amostrais e a Estatística Indutiva para a produção de provas, entendemos que estes também são cabíveis quando utilizados pelo contribuinte, desde que utilizados corretamente – possivelmente com o auxílio de um Perito Estatístico – e obtidos de forma lícita.

## 5. Conclusões

No Direito Tributário, ambos os sujeitos da obrigação tributária podem necessitar comprovar hipóteses utilizadas para a defesa de seus interesses: i) o sujeito ativo, pela obrigação de prova fundada na necessidade de motivação do ato administrativo, por vezes necessita comprovar induções utilizadas para o cálculo de tributos lançados *ex officio* para fatos que não foram devidamente escriturados pelo contribuinte; e ii) o sujeito passivo, na tentativa da desconstituição, em processo tributário, de crédito tributário lançado contra ele, pode não possuir todos os elementos necessários à comprovação da inveracidade dos fatos jurídicos tributários presentes no lançamento.

Os métodos estatísticos baseados em dados amostrais podem ser de grande valia para a validação de hipóteses constituídas. Quer utilizados pela Administração ou pelo Contribuinte, seu objetivo será o de rejeitar estatisticamente uma hipótese dentro de um intervalo de confiança. Assim, têm-se uma certeza estatística equivalente ao intervalo de confiança de que tal hipótese formulada é falsa.

Tais provas amostrais podem ser obtidas através de exame pericial, com o auxílio de profissional Estatístico com bom manejo de tais ferramentas, que produzirá a prova necessária de acordo com as hipóteses que se deseja validar. Defende Tomé (2011. p. 366):

“Para que se faça exame pericial, é indispensável que o fato em discussão demande emprego de conhecimentos técnicos ou científicos. Apenas se não preenchido tal requisito, ou se a efetivação da perícia for prescindível ou impraticável, é que se autoriza o indeferimento do pedido de realização de análise pericial.”

A convergência entre a Ciência do Direito e a Estatística não é uma novidade. Podemos encontrar uma série de casos em que esse intercâmbio pode ser benéfico na busca da verdade jurídica tendo como suporte a verdade lógica indutiva trazida pela estatística.

Como exemplo já consolidado da utilização deste suporte estatístico para a solução de litígios podemos citar as questões de paternidade. Com o avanço da ciência, tornaram-se muito populares as provas baseadas em testes em DNA na elucidação da real paternidade biológica, quer pela prova positiva ou negativa.

Tais exames são realizados através de pequenas amostras de material genético do pai, mãe e filho, e através da análise combinatória entre as cadeias de ácidos das amostras é possível verificar a possibilidade de que estes pais sejam os reais progenitores. O processo é realizado através de sondas que comparam as três cadeias DNA e avaliam a probabilidade de

exclusão desta paternidade. Segundo Pena (2009. p. 3), “o poder de exclusão denota a capacidade de um sistema de testes excluir uma paternidade falsamente imputada”.

Como todo exame estatístico, não há certeza das informações obtidas, ou, em termos estatísticos, poder de exclusão de 100%. Pena ainda compara algumas tecnologias de sondas existentes e a confiabilidade trazida por cada método (2009. p. 4):

“A sonda F10, originalmente desenvolvida por nosso grupo de pesquisa na UFMG a partir de um gene do *Schistosoma mansoni* e, em seguida, adaptada para um procedimento não-radioativo com quimioluminescência, detecta de 15 a 20 fragmentos variáveis de DNA maiores que 4 kb por indivíduo (além de bandas menores que por opção não são consideradas nos cálculos) e sozinha permite uma probabilidade média de exclusão de 99,98%. A associação da F10 com duas outras sondas multilocais [DNF24 e (CA)<sub>n</sub>] permite um poder de exclusão superior a 99,999999%.”

Embora não atinjam 100% de confiabilidade, tais exames possuem um poder de exclusão bastante elevado, quer para a confirmação ou para a negação da paternidade. No entanto, percebe-se que tal confiabilidade é tomada como 100% nos casos em que estes exames são introduzidos como provas nos autos dos processos de paternidade, como podemos ver na ementa da Apelação Cível 191.321, TJSP, 4ª CC, julgada em 12.05.94:

INVESTIGACAO DE PATERNIDADE - Resultado positivo de exame pelo método DNA - Eficiência absoluta - Paternidade reconhecida - Silêncio, ademais, dos demandados - Recurso não provido. (Relator: P. Costa Manso - Apelação Cível no 191.321-1 - Sao Jose do Rio Preto - 12.05.94)

Ainda na seara dos exames de paternidade, temos outro exemplo que demonstra a aceitação incondicional de tal exame, embora declaradamente com confiabilidade inferior a 100%, no seguinte trecho da sentença proferida no processo 400.01.2007.013017-8/000000-000 - no ordem 2074/2007 - Investigação de Paternidade-Maternidade (incl. negatórias) K. K. E. x C. A. C. D. S., publicada no DJSP de 03 de Setembro de 2010:

“É o relatório. Fundamento e decido. A ação é parcialmente procedente. A prova pericial, indispensável no caso, foi realizada e não excluiu a paternidade do réu em relação ao autor, revelando o percentual de 99,99999% quanto a probabilidade do acerto, espancando, assim, qualquer incerteza no tocante a questionada paternidade.”

Assim, podemos concluir que as ferramentas Estatísticas são de grande valia para as demandas jurídicas, sendo aceitas inclusive em processos de elevada relevância apesar de não ser possível a obtenção da certeza absoluta, equivalente a um grau de 100% de confiabilidade.

No Direito Tributário, em nada diferem estas provas. Produzidas de acordo com protocolos bem estabelecidos, e utilizado um grau de confiabilidade elevado, pode-se obter

verdades estatísticas que, levadas aos autos, fornecerão a verdade jurídica buscada em tais processos.

Conclui-se, portanto, que as provas amostrais são procedentes, e aceitáveis em demandas do Direito Tributário.

Como sugestão de pesquisas futuras, podem ser avaliadas as diferentes provas amostrais que podem ser produzidas em demandas do Direito Tributário e qual o grau de confiabilidade necessário a cada uma delas para a aceitação de tais provas como verdade jurídica.

## 6. Referências Bibliográficas

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. 1031p.

COSTA NETO, Pedro Luiz de Oliveira. **Estatística**. 2. ed. São Paulo: Blücher, 2002. 266p.

PENA, S. **O DNA como (Única) Testemunha em Determinação de Paternidade**. Revista Bioética, Brasília, v.5, n.2, nov. 2009. Disponível em: [http://revistabioetica.cfm.org.br/index.php/revista\\_bioetica/article/view/386/486](http://revistabioetica.cfm.org.br/index.php/revista_bioetica/article/view/386/486). Acesso em: 20 Set. 2013.

SALABERRY, Fernando Moraes. **Anotações sobre o processo administrativo tributário paulista: Lei estadual nº 10.941/01, Decreto estadual nº 46.674/02, regimento interno no Tribunal de impostos e taxas de 2002**. São Paulo: SINAFRESP, 2003.

SPIEGEL, Murray R. **Estatística**. 3. ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 1993. 643p.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011. 431p.

**Declaração**

Declaro, para os fins que se fizerem necessários, que a Monografia que ora apresento ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, intitulada “A Admissibilidade de Provas Amostrais em Direito Tributário”, possui cunho original, não configurando plágio.