

**JULES MICHELET PEREIRA QUEIROZ E SILVA**

***Standards de prova no Direito Tributário***

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Titular Humberto Bergmann Ávila

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo – SP**

**2022**

**JULES MICHELET PEREIRA QUEIROZ E SILVA**

***Standards de prova no Direito Tributário***

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Titular Humberto Bergmann Ávila.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo – SP**

**2022**

Catálogo da Publicação  
Serviço de Biblioteca e Documentação  
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

---

Queiroz e Silva, Jules Michelet Pereira  
Standards de Prova no Direito Tributário ; Jules  
Michelet Pereira Queiroz e Silva ; orientador  
Humberto Bergmann Ávila -- São Paulo, 2022.  
228 p.  
Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em  
Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) -  
Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo,  
2022.

1. Direito Tributário. 2. Direito Probatório. 3.  
Epistemologia Jurídica. 4. Standards de Prova. I.  
Ávila, Humberto Bergmann, orient. II. Título.

---

*Para Athena, amor da minha vida,  
fonte da minha inspiração.  
Obrigado pela paciência.*

*Para Laura, mais jovem que esta  
tese, porque tese não beija, nem  
abraça, nem fala “papai”.*

## AGRADECIMENTOS

“Pasma sempre quando acabo qualquer coisa. Pasma e desolo-me. O meu instinto de perfeição deveria inibir-me de acabar; deveria inibir-me até de dar começo. Mas distraio-me e faço. O que consigo é um produto, em mim, não de uma aplicação de vontade, mas de uma cedência dela. Começo porque não tenho força para pensar; acabo porque não tenho alma para suspender. Este livro é a minha cobardia.”<sup>1</sup>

Qualquer pessoa que se dedica efetivamente ao trabalho acadêmico já se defrontou com a situação de uma eterna constatação de imperfeição. É sempre possível melhorar. É sempre desejável melhorar. Mas é sempre preciso terminar. Imperfeito que seja, este trabalho só se realizou pela contribuição decisiva de diversas pessoas.

Primeiro, cabe agradecer ao professor Humberto Ávila. O professor Humberto inspira pelo exemplo, mas também pelo desafio. Pelo exemplo porque é um acadêmico de ponta, que conjuga disciplina intelectual, rigor científico e um brilhantismo que lhe é próprio. Ao mesmo tempo, o professor Humberto me desafiou a escrever uma tese sobre um tema que, pelo menos no Direito Tributário, ainda é rarefeito. Se este trabalho tiver mérito, muito dele se deve ao professor Humberto, a quem serei sempre grato.

Outros professores da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo também merecem crédito: Luís Eduardo Schoueri, Paulo Ayres Barreto, Roberto Quiroga Mosquera e Gustavo Gonçalves Vettori. Os mestres dedicados da USP serão sempre para mim exemplo do que é ser um professor comprometido com seus alunos e com seu dever de magistério.

Mas na USP não encontrei apenas mestres. Encontrei também amigos que passaram pelos mesmos desafios que eu e compreendem a responsabilidade da pós-graduação. Agradeço às contribuições dos colegas André Coelho, Victor Luz, João Alho Neto, Eduardo Halperin, Paulo Arthur Koury, Ronaldo Kochen, Omar Freire e Pedro Brito. Preciso também agradecer aos alunos da graduação da USP com quem convivi nas monitorias de Direito Tributário. O contato com eles me inspirou não apenas a concluir este trabalho, mas a continuar me dedicando à docência.

Durante pouco mais de um ano, afastei-me completamente do trabalho para me dedicar ao doutorado. Por esse breve período, tenho que agradecer à Câmara dos

---

<sup>1</sup> PESSOA, Fernando. **Livro do desassossego**. São Paulo: Companhia das Letras, 2016, p. 169-170.

Deputados, que, na pessoa dos Diretores-Gerais Lúcio Henrique Xavier Lopes, Sérgio Sampaio Contreiras de Almeida e Celso de Barros Correia Neto, me deu a oportunidade.

Agradeço aos amigos e amigas da Consultoria Legislativa e da Advocacia da Câmara dos Deputados pelo constante apoio. Sem a compreensão e a instigação de vocês, eu não teria aceitado o desafio.

Também tenho que agradecer aos sócios e amigos do Queiroz, Barbosa e Bezerra Advocacia, Caio Vitor Barbosa, Lucas Bezerra Vieira e Pedro Lima, e do Silva Matos Advogados, Rafael Alfredi Matos, Edson Silva, Marlus Santos Alves e Luiz Guilherme Ros.

Não poderia deixar de lembrar também da minha família, em especial dos meus pais, Francisco Canindé Queiroz e Silva e Maria Emília Lopes Pereira, que sempre me ensinaram o valor da educação. Quanto à minha mãe, sinto que cumpro um desejo muito particular dela. Quando se formou, nos anos 70, minha mãe foi aprovada para um mestrado na Faculdade de Direito da USP. Mas, em virtude do falecimento do meu avô, não pode ingressar. Gosto de pensar que a minha presença na Faculdade de Direito é uma continuidade e um tributo a ela.

Por fim, tenho que agradecer à minha esposa, Athena, e à minha filha, Laura. Athena sempre foi o meu porto e a minha inspiração para todas as conquistas pelas quais eu vejo valor em lutar. Laura nasceu depois do início desta tese, mas me deu mais uma razão para ser sempre uma pessoa melhor. A elas eu dedico mais especialmente essa tese.

QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. *Standards de prova no Direito Tributário*. 228 p. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

## RESUMO

A tese tem por tema a investigação de quais são os *standards* probatórios exigíveis no âmbito do Direito Tributário brasileiro e quais as diretrizes metodológicas, objetivas e controláveis para a satisfação daqueles. Os *standards* são normas com estrutura de conceitos jurídicos indeterminados que estabelecem graus de aceitabilidade epistêmica a respeito de juízos de fato. A metodologia de investigação, de caráter jurídico-dogmático, se dá em duas partes. Na primeira, são estabelecidos critérios epistêmicos para a formulação dos *standards*. Na segunda, são indicados critérios que fundamentem o grau de suficiência probatória no Direito Tributário, indicando-se em qual situação cada *standard* é aplicável e qual é a sua forma de aplicação. Nesse aspecto, busca-se estipular a maneira pela qual devem ser estruturados argumentos a respeito da suficiência probatória em matéria fiscal. Por fim, são apresentados três *standards* probatórios aplicáveis ao Direito Tributário. O *standard* ordinário, que utiliza critérios associados à prova clara e convincente, é aplicável ao lançamento tributário em geral, com fundamento no art. 142 do Código Tributário Nacional. O *standard* reduzido, associado à preponderância da prova, é aplicável aos casos de arbitramento, com base no art. 148 do CTN. O *standard* qualificado, que adota os critérios de prova além de dúvida razoável, é exigível nos casos de imputação de infrações, conforme previsão do art. 112 do CTN.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Epistemologia jurídica. Lançamento. Fatos. Prova. *Standards*.

## ABSTRACT

The theme of this dissertation is the standards of proof required under Brazilian Tax Law and the methodological, objective and controllable guidelines for their satisfaction. Standards are legal norms structure as indeterminate legal concepts that establish degrees of epistemic acceptability regarding judgments of fact. The juridical-dogmatic research methodology is divided into two parts. In the first part, the dissertation establishes epistemic criteria for the formulation of standards. In the second part, the author indicates which criteria supports the degree of evidential sufficiency in Tax Law, appointing also in which situation each standard is applicable and in what form it is applied. The dissertation seeks to stipulate the way in which arguments regarding the sufficiency of evidence in tax matters should be structured. Finally, three standards of proof applicable to Tax Law are presented. The ordinary standard, which uses criteria of clear and convincing evidence, is applicable to tax assessment in general, based on art. 142 of the National Tax Code. The reduced standard, associated with the preponderance of proof, is applicable to arbitration cases, based on art. 148 of the CTN. The qualified standard, which adopts the criteria of proof beyond reasonable doubt, is required in cases of infractions, as provided for in art. 112 of the CTN.

**Keywords:** Tax Law. Legal epistemology. Tax assessment. Facts. Proof. Standards.



## SUMÁRIO

<b>CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....</b>	<b>11</b>
1 JUSTIFICATIVA: O problema da prova no Direito Tributário brasileiro .....	11
a) A relevância da análise da prova no Direito Tributário .....	12
b) Positivismo metodológico e a carência doutrinária na análise dos fatos .....	16
c) O livre convencimento motivado e suas deficiências metodológicas .....	21
2 OBJETO: Os <i>standards</i> de prova como instrumentos de análise de fatos .....	24
3 MÉTODO: Aplicando a Epistemologia e o Direito Probatório ao Direito Tributário .....	29

### **PRIMEIRA PARTE: *STANDARDS* NA TEORIA DA PROVA**

<b>1 <i>STANDARDS</i> NO RACIOCÍNIO PROBATÓRIO .....</b>	<b>32</b>
1.1 MODELOS LÓGICOS NO DIREITO PROBATÓRIO .....	32
1.2 OS <i>STANDARDS</i> COMO NORMAS JURÍDICAS .....	41
1.2.1 Estrutura dos <i>standards</i> .....	41
1.2.2 Eficácia dos <i>standards</i> .....	49
1.2.3 Relação dos <i>standards</i> com outros conceitos .....	53
1.3 FIXAÇÃO DOS <i>STANDARDS</i> .....	58
1.3.1 Explícita ou implícita .....	58
1.3.2 Critérios para fixação .....	62
1.4 DEFINIÇÕES DOS <i>STANDARDS</i> .....	68
1.4.1 Preponderância da prova .....	72
1.4.2 Prova clara e convincente .....	73
1.4.3 Prova além de dúvida razoável .....	75
<b>2 CRITÉRIOS OBJETIVOS E CONTROLÁVEIS PARA DEFINIÇÃO DOS <i>STANDARDS</i> .....</b>	<b>77</b>
2.1 Críticas às definições dos <i>standards</i> .....	78
2.1.1 Impossibilidade de verificação matemática da probabilidade .....	78
2.1.2 Subjetividade epistêmica .....	81
2.1.3 Obscuridade, vagueza e circularidade .....	86

2.1.4	Ausência de controlabilidade .....	89
2.2	Proposta de critérios objetivos e controláveis para definição dos <i>standards</i> .....	91
2.2.1	Probabilidade como grau de corroboração da hipótese .....	91
2.2.2	Crítérios de corroboração da hipótese .....	95
2.2.3	Proposta de definição dos <i>standards</i> .....	101
2.2.3.1	Preponderância da prova .....	102
2.2.3.2	Prova clara e convincente .....	104
2.2.3.3	Prova além de dúvida razoável .....	107

## **SEGUNDA PARTE: *STANDARDS* PROBATÓRIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

### **3 LANÇAMENTO: STANDARD PROBATÓRIO ORDINÁRIO (ART. 142 DO CTN) 114**

3.1	PREMISSAS PARA INTEGRAÇÃO DO ART. 142 DO CTN .....	119
3.1.1	Aplicação do Direito .....	119
	a) Natureza das alegações: o princípio da legalidade .....	119
	b) Amplitude das competências investigatórias da Administração Tributária .....	125
	c) Posição inquisitorial da Administração Tributária .....	130
	d) Cognição exauriente no lançamento .....	133
3.1.2	Alocação de erros .....	136
	a) Grau de severidade das consequências tributárias .....	136
	b) Aptidão para suportar o erro .....	140
3.1.3	Crítérios não-epistêmicos: praticabilidade e generalidade .....	141
3.2	PROVA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	145
3.2.1	Situações de aplicação do <i>standard</i> ordinário .....	145
3.2.2	<i>Standard</i> ordinário e ônus da prova .....	148
3.2.3	Crítérios epistêmicos de aplicação do <i>standard</i> ordinário .....	152

### **4 ARBITRAMENTO: *STANDARD* PROBATÓRIO REDUZIDO (ART. 148 DO CTN) .....157**

4.1	PREMISSAS PARA INTERPRETAÇÃO DO ART. 148 DO CTN .....	163
-----	---	-----

4.1.1	Aplicação do Direito .....	164
	a) Mitigação das competências investigatórias do Fisco .....	164
4.1.2	Critérios não-epistêmicos .....	167
	a) Praticabilidade .....	168
4.2	PROVA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NO ARBITRAMENTO .....	168
4.2.1	Situações de aplicação do <i>standard</i> reduzido .....	168
4.2.2	<i>Standard</i> reduzido e ônus da prova .....	170
4.2.3	Critérios epistêmicos de aplicação do <i>standard</i> reduzido .....	173
<b>5</b>	<b>IMPUTAÇÃO DE INFRAÇÕES: <i>STANDARD</i> PROBATÓRIO</b>	
	<b>QUALIFICADO (ART. 112 DO CTN) .....</b>	<b>176</b>
5.1	PREMISSAS PARA INTERPRETAÇÃO DO ART. 112 DO CTN .....	183
5.1.1	Aplicação do Direito .....	184
	a) Natureza das alegações: entre arrecadação e punição .....	184
5.1.2	Alocação de erros .....	191
	a) Grau de severidade das consequências tributárias e penais .....	191
5.2	PROVA DA OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	196
5.2.1	Situações de aplicação do <i>standard</i> qualificado .....	196
5.2.2	<i>Standard</i> qualificado e ônus da prova .....	199
5.2.3	Critérios epistêmicos de aplicação do <i>standard</i> qualificado: exemplos do dolo e do propósito negocial .....	202
	<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>210</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>216</b>

## CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A pesquisa ora proposta tem por tema a investigação de quais são os *standards* probatórios exigíveis no âmbito do Direito Tributário brasileiro e quais as diretrizes metodológicas, objetivas e controláveis para a satisfação daqueles. Em outras palavras, o presente trabalho propõe investigar quais os requisitos para se considerar provado um fato no Direito Tributário.

A questão é de suma relevância porque o lançamento tributário, conforme art. 142 do Código Tributário Nacional, é o ato em que se “verifica a ocorrência” do fato gerador. A verificação da ocorrência de um fato implica necessariamente na prova da ocorrência desse fato. Daí porque a teoria da incidência tributária carece de completude quando analisa tão somente a premissa jurídica da subsunção, sem atender adequadamente à necessária justificação da premissa fática. Na verdade, conforme se demonstra neste trabalho, a doutrina não tem estudado com a suficiência e profundidade necessárias o papel do fato na incidência tributária. A maior parte da doutrina se limita a estudar critérios formais de produção da prova, sem estabelecer critérios objetivos e controláveis para a sua valoração.

### **1 JUSTIFICATIVA: O problema da prova no Direito Tributário brasileiro**

Nesta introdução, demonstra-se que a doutrina corrente é deficiente na estruturação de argumentos a respeito de critérios de suficiência probatória.

Essa deficiência parte, inicialmente, de uma abordagem que será denominada neste trabalho de *positivismo metodológico*. Em apertada síntese, o positivismo metodológico consiste em uma perspectiva empirista e descritivista da Ciência do Direito, no sentido de que esta é encarada apenas como a descrição e sistematização das normas do ordenamento jurídico. O positivismo metodológico, em virtude das premissas que adota, de um lado, ignora o papel do fato na construção e aplicação do Direito e, de outro, desconsidera que o ordenamento jurídico não é diretamente suscetível de conhecimento, sendo inerente a ele certo grau de incerteza.

Em segundo lugar, a deficiência na análise probatória no Direito Tributário decorre de um dogma doutrinário que, em certa medida, foi acolhido do ponto de vista legislativo, de livre convencimento motivado do órgão de decisão. Segundo esse dogma, o raciocínio probatório é livre e ilimitado, desde que motivado. Ocorre que conceber o raciocínio

probatório como inteiramente livre de amarras metodológicas impossibilita seu controle pelas partes e pela sociedade, além de reduzir a cognoscibilidade e calculabilidade do sistema jurídico.

Se há deficiência doutrinária na análise de prova, por outro lado, esta é de suma relevância ao Direito em geral e ao Direito Tributário em particular. A teoria da incidência tributária, amplamente aceita academicamente, implica na separação entre uma hipótese de incidência abstrata, descrita em lei, e o fato gerador ocorrido no mundo fenomênico. Todavia, há pouca e assistemática orientação doutrinária a respeito da análise dos fatos que inauguram a incidência tributária. É dizer: embora a incidência dependa da ocorrência do fato gerador, pouco se escreveu sobre a questão de quando está devidamente provado o fato gerador.

#### **a) A relevância da análise da prova no Direito Tributário**

A incidência das normas jurídicas, decorrentes da hermenêutica operada pelo intérprete sobre os enunciados, demanda, antes de tudo, aferir a ocorrência e as circunstâncias dos fatos descritos no seu antecedente. Com efeito, uma decisão a respeito da aplicação do Direito, para ser considerada corretamente motivada, depende de uma justificação racional. Um dos elementos dessa justificação é a correção de suas premissas fáticas (justificação externa probatória).<sup>2</sup> A análise dos fatos, portanto, *precede e condiciona* a interpretação e os efeitos das normas jurídicas. Ao mesmo tempo, a análise dos fatos também é *influenciada e condicionada* pelas normas preliminarmente aplicáveis. A relação entre Direito e fato, por conseguinte, é de influência recíproca.

A questão da prova dos fatos é uma preocupação prática histórica do Direito Tributário, embora essa preocupação nem sempre encontre eco na doutrina. Um dos maiores debates do Parlamento britânico quando da instituição do Imposto de Renda pelo Primeiro Ministro William Pitt, em 1798, foi a limitação dos poderes investigatórios dos agentes fiscais, que poderiam pedir esclarecimentos do contribuinte, mas não poderiam examinar documentos e provas sem a autorização do cidadão.<sup>3</sup> Em outro contexto histórico, ao final dos anos 90, diversas audiências do Senado norte-americano levaram luz a práticas abusivas do *Internal Revenue Service* que ensejaram uma ampla reforma do

<sup>2</sup> CHIASSONI, Pierluigi. **Tecnica dell'interpretazione giuridica**. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 14.

<sup>3</sup> GROSSFELD, Bernhard; BRYCE, James. A Brief Comparative History of the Origins of the Income Tax in Great Britain, Germany and the United States. **The American Journal of Tax Policy**, v. 2, p. 211-251, 1984, p. 215.

órgão, sendo que uma das práticas mais criticadas era a inversão do ônus da prova em desfavor do contribuinte.<sup>4</sup> Desses episódios, observa-se que *a maneira de fiscalizar e cobrar tributos é, muitas vezes, fonte maior de preocupação do que a cobrança em si.*

No Brasil, em particular, cabe chamar a atenção às heranças deixadas do Direito Administrativo ao Direito Tributário, dentre elas a noção de *presunção de legitimidade do ato administrativo*. Pela atual concepção dessa propriedade, o ato administrativo é editado e ingressa no mundo jurídico com o pressuposto de que atendeu todas as exigências impostas pelo ordenamento para a produção de efeitos válidos, sendo decorrente da *presunção a inversão do ônus da prova em desfavor do cidadão.*<sup>5</sup> O contribuinte, portanto, ao ver um lançamento tributário indevido, se coloca na posição de ter que provar que um fato *não ocorreu*<sup>6</sup>, salientando que o particular tem poderes instrutórios bem menores do que os da Fazenda Pública. Há precedente na jurisprudência administrativa, por exemplo, no sentido de que a *presunção de legitimidade do ato administrativo impõe ao contribuinte o ônus de demonstrar a incorreção da classificação de sua atividade profissional para fins de contribuição ao Seguro de Acidentes de Trabalho (SAT/RAT).*<sup>7</sup>

Em matéria de prova, portanto, o Fisco brasileiro herdou grandes vantagens em face do contribuinte, cabendo questionar em que medida essas prerrogativas administrativas gerais se justificam na seara tributária da mesma forma que na Administração em geral.

Observe-se, portanto, que ao contrário, por exemplo, do que ocorre no Direito Processual Penal, no Direito Tributário a dogmática vem autorizando que o Estado comece com uma grande vantagem processual: uma *presunção de que as suas alegações fáticas estão corretas.*

A norma de incidência tributária, conceito essencial da dogmática fiscal, demonstra de maneira ímpar a relevância da questão da prova. Isso porque a relação jurídica tributária somente nasce após a realização em concreto de um fato previsto na hipótese de incidência

---

<sup>4</sup> SLEMROD, Joel; BAJIKA, Jon. **Taxing ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes.** 4. ed. Cambridge: MIT Press, 2008, p. 5.

<sup>5</sup> MEDAUAR, Odete. As prerrogativas do ato administrativo. **Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro**, Edição Especial Administração Pública, Risco e Segurança Jurídica, p. 304-310, 2014, p. 306.

<sup>6</sup> Nesse sentido: STJ, REsp 1734072/MT, Segunda Turma, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 22.05.2018.

<sup>7</sup> CARF, Acórdão 2201-006.152, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, Rel. Cons. Daniel Bezerra, julgado em 03.03.2020.

legalmente estabelecida.<sup>8</sup> A hipótese de incidência tributária veicula um *fato genérico*, ou seja, uma classe de fatos com características comuns específicas. Já o fato gerador ocorrido no mundo fenomênico consiste em um *fato individual*, um fato ocorrido em um espaço e momento determinados. Ao se dizer que determinado fato (ou uma alegação a respeito dele) está provado, refere-se ao fato individual<sup>9</sup>, de maneira que, no lançamento tributário, o que se busca é identificar a ocorrência dele.

Mas a ocorrência do fato gerador, para ser considerada pelo sistema jurídico, deve ser introduzida por intermédio da respectiva prova. Dessa maneira, a operabilidade da incidência tributária demanda necessariamente o enfrentamento da questão de *quando está provada a ocorrência o fato gerador*.

A conexão da prova com a regra de incidência tributária passa pela figura do lançamento. O art. 142 do Código Tributário Nacional define o lançamento como o procedimento administrativo tendente a *verificar a ocorrência* do fato gerador da obrigação correspondente. Ora, a “verificação da ocorrência” do fato gerador nada mais é do que um procedimento probatório que deve ser desenvolvido pelo Estado.<sup>10</sup> É dizer: a consideração de um fato como provado é pressuposto para que o Estado possa impor a consequência jurídica abstratamente prevista na norma de incidência. Se ao Fisco compete verificar a ocorrência do fato gerador, compete-lhe produzir prova a esse respeito e essa prova demanda algum grau de controle não apenas em relação à sua admissibilidade, mas ao encadeamento lógico do raciocínio fático. Mais que isso: é preciso que a autoridade lançadora explicita os elementos que racionalmente conduzem à conclusão de que os fatos supostamente ocorridos efetivamente aconteceram.<sup>11</sup> Daí indagar: como compatibilizar o dever de prova veiculado pelo art. 142 do CTN com a presunção de legitimidade do lançamento tributário?

Reitere-se: a atividade probatória no Direito Tributário, da forma como encarada na dogmática clássica e na jurisprudência, envolve uma grande assimetria a favor do Fisco. A uma, porque o Estado detém amplos poderes probatórios, tendo sido inclusive ampliados

<sup>8</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 53.

<sup>9</sup> GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti**: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

<sup>10</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 145.

<sup>11</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Prova e Verdade em Questões Tributárias. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, v. 2, p. 1245-1280, 2014, p. 1268.

pela jurisprudência, ao permitir até mesmo a quebra extrajudicial do sigilo bancário.<sup>12</sup> A duas, porque, a despeito do amplo poder probatório conferido ao Estado, boa parte da instrução processual no cotidiano decorre de declarações e informações prestadas pelo próprio contribuinte. A três, porque ainda assim avança a jurisprudência para *desconsiderar* a ocorrência de fatos declarados pelo contribuinte, mas que, segundo o Fisco, constituem atos simulados ou não correspondentes à realidade. Essa desconsideração pode ocorrer posteriormente ao firmamento de premissas fáticas, no momento da *qualificação* dos fatos, mas é certo que mesmo assim os fatos apurados a precedem e condicionam em relação de reciprocidade. Em quarto lugar, é mister compreender que, no lançamento, a instrução e decisão se procedem de maneira inquisitória, na medida em que são promovidas pelo mesmo órgão. Esse caráter inquisitório tem o potencial de prejudicar a qualidade da instrução probatória, pois reforça o viés confirmatório (busca ativa de evidências que confirmem uma crença pré-estabelecida) e o viés de reforço (atuação sob a crença de que a atividade desenvolvida é de grande relevância e contribui para o alcance de objetivos maiores).<sup>13</sup> Não bastasse isso, o ato administrativo produzido nasce com presunção de legitimidade, o que impõe ao contribuinte o ônus de produzir prova para desconstituí-lo.

O poder probatório do Fisco, todavia, serve à finalidade do lançamento, que, por definição, é uma atividade vinculada, de modo que somente se perfectibiliza nas hipóteses taxativamente previstas pela lei. Admitir que a análise da prova pelo Fisco seja inteiramente livre implica em contradizer a natureza vinculada do próprio lançamento, pois seria possível qualificar como geradores fatos que materialmente não o são.

Tome-se como exemplo o § 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 1.598/1977, que dispõe que cabe à autoridade administrativa a prova da falsidade dos fatos registrados na contabilidade do contribuinte. Trata-se de regra que atribui expressamente um ônus probatório ao Estado. Contudo, cabe perguntar: quando se pode dizer que o Fisco efetivamente afastou a presunção de veracidade da escrituração fiscal do contribuinte?

---

<sup>12</sup> STF, RE 601314, Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, DJe em 16/09/2016.

<sup>13</sup> VENIT, James. Human all too human: the gathering and assessment of evidence and the appropriate standard of proof and judicial review in Commission enforcement proceedings applying articles 81 e 82. *In*: EHLERMANN, Claus-Dieter; MARQUIS, Mel (org.). **European Competition Law Annual 2009**: the evaluation of evidence and its judicial review in competition cases. Oxford and Portland: Hart, 2011. p. 191-254, p. 201-202.



Uma vez “afastada” essa presunção de veracidade, a questão estaria acobertada pela presunção de legitimidade do lançamento?

Mesmo a doutrina clássica assevera que não se pode deixar, no contexto constitucional brasileiro, ao alvedrio unilateral da Administração Tributária a liberdade de escolha do critério de decisão sobre um fato incerto. O sistema de garantias constitucionais demanda a existência de regras preestabelecidas para enfrentar situações de incerteza, sejam elas expressamente formuladas ou deduzidas do espírito do sistema.<sup>14</sup>

Por essas razões, mesmo na tradição jurídica romano-germânica, há sistemas como o alemão que demandam uma determinada medida de prova (*Beweismaß*) para considerar provados fatos tributários, como é o caso do alemão. Embora se reconheça o livre convencimento motivado da autoridade fiscal<sup>15</sup>, demanda-se um determinado grau de certeza na decisão que exclua do convencimento do órgão eventuais dúvidas, sem exigir, contudo, uma certeza absoluta ou matemática, o que se define como nível probatório ordinário (plena certeza).<sup>16</sup>

A dinâmica do Direito Tributário, portanto, exige que se definam critérios de suficiência probatória. Todavia, no presente estado da arte do Direito Tributário brasileiro, a doutrina ainda não enfrentou de maneira satisfatória essa necessidade, pelas razões a seguir expostas.

### **b) Positivismo metodológico e a carência doutrinária na análise dos fatos**

O Direito nacional, aí incluído o Tributário, tem uma evidente inclinação normativista. A maioria dos trabalhos acadêmicos acaba por enfrentar aspectos alusivos à interpretação e aplicação das normas jurídicas sem analisar o papel dos fatos nesse processo (*rule-centered*). Boa parte da doutrina ou delega a apreciação factual ao Direito Processual ou mesmo entende que a determinação dos fatos é indiferente à argumentação jurídica, pois é preliminar a ela.<sup>17</sup>

<sup>14</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 148.

<sup>15</sup> Nos termos do § 96 (1) do *Finanzgerichtsordnung* (FGO): “Das Gericht entscheidet nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung”

<sup>16</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. v. 3, 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2014, p. 332; DÜRRER, Reiner. **Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht**. Heidelberg: C. F. Müller, 2010, p. 5.

<sup>17</sup> No sentido dessa crítica: SCHAUER, Frederick. **Thinking like a lawyer**: a new introduction to legal reasoning. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 205; TWINING, William. **Rethinking evidence**: exploratory essays. New York: Cambridge University Press, 2006, p. 14-34; TARUFFO,

A compreensão mais tradicional da Ciência do Direito atual deriva de uma concepção empirista de ciência<sup>18</sup>, no sentido que objetiva descrever o sistema jurídico abstrato e a sua operacionalidade. Essa noção empirista é própria da revolução científica procedida pelo chamado Círculo de Viena. Este foi um grupo de cientistas da Universidade de Viena, Áustria, liderado por Moritz Schlick e reunido entre 1929 e 1936, que fixou premissas do Empirismo Lógico na Filosofia da Ciência. Em síntese, partindo dos postulados filosóficos de Wittgenstein, adotou-se uma concepção de que a ciência apenas pode ser concebida a partir da observação e descrição do seu objeto.<sup>19</sup> A ciência, portanto, é conhecimento observável, e não convencimento, e consiste em juízos de fato, não de valor. Essa concepção é pedra de toque na metodologia científica das ciências naturais e exatas até os presentes dias.

Kelsen, em sua *Teoria Pura do Direito*, embora separe o Direito enquanto prescrição de comportamentos dos fatos sobre os quais ele incide, propondo um afastamento das ciências empíricas, adota ao mesmo tempo uma concepção de ciência jurídica similar à trazida pelo Círculo de Viena, como a observação e descrição do sistema jurídico. Nesse sentido, já no Prefácio da primeira edição da obra, assevera o autor:

Logo, desde o começo foi meu intento elevar a Jurisprudência, que – aberta ou veladamente – se esgotava quase que por completo em raciocínios de política judiciária, à altura de uma genuína ciência, de uma ciência do espírito. Importava explicar não as suas tendências endereçadas à formação do Direito, mas as suas tendências exclusivamente dirigidas ao conhecimento do Direito, e aproximar tanto quanto possível os seus resultados do ideal de toda ciência: objectividade e exatidão.<sup>20</sup>

A expressão *ideal de toda ciência* reflete os ideais, na realidade, de um tipo particular de ciência: a empírica. Os ideais de objetividade e exatidão referidos por Kelsen, portanto, sofrem influência dos ideais pregados pelo Círculo de Viena para as ciências empíricas, sobretudo as ciências naturais. Ademais, a oposição positivista de Kelsen não se dirigia apenas ao jusnaturalismo, mas também ao realismo, na medida em que o objeto do

---

Michele. **Simplemente la verdad**: el juez y la construcción de los hechos. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 226.

<sup>18</sup> ÁVILA, Humberto. Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29, p. 181-204, 2013, p. 183.

<sup>19</sup> STADLER, Friedrich. From the Vienna Circle to the Institute Vienna Circle: On the Viennese Heritage in Contemporary Philosophy of Science. In: STADLER, Friedrich (org.). **European philosophy of science: philosophy of science in Europe and the Viennese heritage**. Viena; New York: Springer, 2014. p. 9-32.

<sup>20</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984.

Direito não seriam ações humanas, mas sim normas<sup>21</sup>, daí a menor relevância científica dos fatos dessa perspectiva.

Por sua vez, Norberto Bobbio aponta que o positivismo jurídico nasce do esforço de transformar o estudo do Direito numa verdadeira e adequada ciência que tivesse as mesmas características das ciências físico-matemáticas, naturais e sociais.<sup>22</sup> Ao encarar o Direito como objeto dado, essa concepção empirista prega que a análise do sistema jurídico tem que ser feita ao longe de juízos de valor que comportem a distinção do próprio Direito em bom e mau, justo e injusto. O Direito, nesse sentido, é passível de conhecimento, estando este separado da produção de normas.

No Direito Tributário brasileiro, essa repartição estanque entre conhecimento e produção do Direito foi introduzida na obra de Alfredo Augusto Becker, que se refere diretamente à obra de Bobbio, na medida em que concebe a Ciência do Direito como sempre posterior à produção de seu objeto.<sup>23</sup> A ciência jurídica, para Becker, consiste em investigar e sistematizar a estrutura lógica da norma e, de outro lado, a incidência dessa norma e seus efeitos. A partir de Becker, tornou-se firme a noção entre tributaristas, como Paulo de Barros Carvalho, de que a Ciência do Direito tem papel meramente descritivo do Direito posto, em contraposição ao papel prescritivo deste último.<sup>24</sup>

A essa concepção descritiva do Direito, fundada na análise e descrição do sistema jurídico, dar-se-á o nome de *positivismo metodológico*. Este pode ser criticado, para os fins deste trabalho, no sentido de que ignora o papel dos fatos na determinação do Direito e, de outra banda, também não considera o raciocínio indutivo como relevante na aplicação de normas jurídicas.<sup>25</sup>

Em primeiro lugar, o positivismo metodológico, a partir da premissa de que a ciência jurídica apenas descreve significados, pressupõe que o intérprete apenas possa fazer interpretações cognitivas, não interpretações decisórias ou criativas, na medida em que estas são adscritivas e introdutoras de significados. Nesse sentido, o significado do enunciado é unívoco e passível apenas de conhecimento por parte do intérprete. Não cabe a

---

<sup>21</sup> TRENTO, Simone. **As cortes supremas diante da prova**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 23.

<sup>22</sup> BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 2006, p. 135-136.

<sup>23</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 53-54.

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 35-37.

<sup>25</sup> A respeito da crítica à concepção empirista do Direito, cf. ÁVILA, Humberto. Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29, p. 181-204, 2013, p. 192.

este escolher dentre vários significados possíveis (adscrição), nem tampouco inserir novos significados (criação).

De outro lado, a abordagem descritiva da interpretação implica na adoção de uma teoria cognitivista do processo interpretativo, segundo a qual a norma é o significado unívoco de um enunciado, tendo sido introduzida por uma autoridade legislativa e compete ao intérprete meramente o conhecimento dessa significação. A teoria cognitivista é contraposta pelas teorias cética e eclética, que admitem situações em que a interpretação não é apenas conhecimento, mas, em determinadas situações, também vontade.

Mas a abordagem interpretativa do positivismo metodológico é insuficiente para explicar a interpretação do Direito por três razões fundamentais. A primeira é que a interpretação jurídica (em sentido amplo) não incide apenas sobre textos e enunciados linguísticos, mas também sobre seus pressupostos e referidos (fatos, costumes, finalidades e efeitos), de maneira que o significado somente é apreensível com a interpretação em concreto. A segunda é que a linguagem é carregada de ambiguidade e vagueza, de modo que o intérprete não trabalha sempre com significados unívocos e estanques. A terceira é que o conteúdo do Direito não é suscetível de conhecimento direto e imediato pelo intérprete sem intermédio de outros métodos. Nesse sentido, cabe salientar que no Direito não se utilizam apenas raciocínios dedutivos, mas também indutivos, inclusive do ponto de vista probatório.

Nesse ponto, é necessária a constatação de que o positivismo metodológico – e a perspectiva empirista da qual ele deriva – desconsidera o papel dos fatos na aplicação do Direito e, via de consequência, estuda esse processo de maneira deficiente.<sup>26</sup>

Ironicamente, ao analisar o Direito como fato objetivo, o positivismo metodológico acaba por ignorar os fatos do mundo observável e seu papel na determinação do Direito. Isso porque a concepção empirista do Direito, por seu caráter eminentemente descritivo, não convive com a incerteza. São próprios dessa concepção de Direito as noções de validade e invalidade tão somente, o que é próprio do raciocínio lógico dedutivo. Já a incerteza que é inerente ao raciocínio indutivo, próprio da análise factual, não é enfrentada.

Todavia, mesmo na lógica dedutiva por subsunção, os fatos atuam como premissa relevante. Somente é possível aplicar determinada norma, decorrente de interpretações

---

<sup>26</sup> Nesse sentido, a crítica de FERRER BELTRÁN, Jordi. **Motivación y racionalidad de la prueba**. Lima: Griley, 2016, p. 112; AARNIO, Aulis. **Essays on the Doctrinal Study of Law**. Dordrecht: Springer, 2011, p. 21; TWINING, William. **Rethinking evidence: exploratory essays**. New York: Cambridge University Press, 2006, p. 14-34.

cognitivas, decisórias ou construtivas, após aferir os fatos sobre os quais ela incidirá. A “interpretação” dos fatos implica em compreender suas relações causais e inseri-los em categorias mais amplas, permitindo delimitar qual norma sobre eles incidirá e quais são seus respectivos efeitos.<sup>27</sup> A determinação dos fatos que servem como premissa do raciocínio dedutivo, por conseguinte, é essencial ao próprio funcionamento do sistema, não sendo concebível uma interpretação abstrata e apriorística.

Ademais, não apenas os fatos externos observáveis são relevantes ao Direito. Também o são os fatos internos ao sujeito, como os estados mentais e fatos institucionais que representam determinadas situações jurídicas.<sup>28</sup> A necessidade de se aferir diversas categorias de fatos também milita contra a absoluta objetividade, que tornaria o direito imediatamente apreensível pelo intérprete.

Essas questões também são pertinentes no Direito Tributário em específico. Veja-se o exemplo da própria incidência tributária. Como já salientado, embora a doutrina tenha estruturado a incidência como a correspondência de um fato imponível ocorrido no universo fenomênico a uma hipótese abstrata descrita previamente pela lei<sup>29</sup>, em momento algum se dedica a efetivamente qualificar como ocorrido ou não esse fato. Noutros termos, a doutrina baseada no positivismo metodológico descreve os *fatos genéricos* veiculados pela hipótese de incidência tributária, mas passa ao largo de oferecer instrumentos para analisar os *fatos individuais* ocorridos no mundo fenomênico, esses, sim, dependentes de prova.

A constatação de que o positivismo metodológico é deficiente na análise dos fatos sobre os quais incidirá o Direito implica na necessidade de se desenvolver uma metodologia de limitação do conteúdo e do processo de interpretação, sob pena de se descambar a outro extremo: a adoção de uma teoria cética radical, pela qual o significado das normas deriva exclusivamente da vontade do intérprete.<sup>30</sup>

Daí a necessidade de justificação do processo argumentativo, inclusive dos juízos de fato. Não se pode superar uma concepção metodológica passível de crítica sem colocar

<sup>27</sup> GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011, p. 9; GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 47, 49-55.

<sup>28</sup> GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti: ensayos sobre prueba, causalidad y acción**. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

<sup>29</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 68.

<sup>30</sup> ÁVILA, Humberto. Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29, p. 181-204, 2013, p. 185; GUASTINI, Riccardo, *op. cit.*, p. 412.

nada em seu lugar. O presente trabalho, portanto, objetiva analisar questões ignoradas por boa parte da doutrina tradicional, colocando os fatos no centro da discussão do Direito Tributário.

### c) O livre convencimento motivado e suas deficiências metodológicas

Para além do positivismo metodológico, o Direito brasileiro conviveu durante muito tempo com a noção do livre convencimento motivado do julgador. O art. 131 do Código de Processo Civil de 1973 previa expressamente que “o juiz apreciará livremente a prova, mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento”. O art. 155 do Código de Processo Penal, em redação semelhante, prevê que o “juiz formará sua convicção pela livre apreciação da prova produzida em contraditório judicial”.

Essa noção, em uma perspectiva negativa, visava se contrapor à ideia de prova tarifada, ou seja, de prova de valor pré-determinado pela lei. Em um aspecto positivo, o livre convencimento implica que cabe ao julgador atribuir caso a caso o valor decisório às provas.<sup>31</sup> Contudo, ao afastar a valoração formal da prova, o livre convencimento colocou nada em seu lugar, posto que não se fixam, em seu aspecto positivo, critérios de como determinar o grau de aceitabilidade dos resultados probatórios.<sup>32</sup> Em outras palavras, que serão retomadas mais à frente, o livre convencimento motivado criou um amplo espaço de *discricionariedade* para o aplicador do Direito.

Essa crítica fica evidente ao analisar julgamentos em sede penal, nos quais o Superior Tribunal de Justiça chegou a afirmar que,

Em face do princípio do livre convencimento motivado ou da persuasão racional, o Magistrado, no exercício de sua função judicante, *não está adstrito a qualquer critério de apreciação das provas carreadas aos autos*, podendo valorá-las como sua consciência indicar, uma vez que é soberano dos elementos probatórios apresentados.<sup>33</sup>

Agrava esse quadro o fato de os tribunais superiores carecerem de competência para reexaminar as provas postas nos autos<sup>34</sup>, o que pode autorizar realmente uma análise livre e indiscriminada da prova no Direito brasileiro, sem maior controle metodológico.

<sup>31</sup> TARUFFO, Michele. **La prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 136-137.

<sup>32</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique. Editorial dossiê: Prova penal – fundamentos epistemológicos e jurídicos. **Revista Brasileira de Direito Processual Penal**, v. 4, n. 1, p. 43-80, jan./abr. 2018, p. 62; TARUFFO, Michele, *op. cit.*, p. 137.

<sup>33</sup> STJ, HC 94.826/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Quinta Turma, julgado em 17/04/2008, DJe 05/05/2008. Grifos acrescentados.

<sup>34</sup> Conforme Súmula 7 do Superior Tribunal de Justiça e Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal.

No Direito Tributário, a situação não é tão diferente. O art. 29 do Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal federal, prevê expressamente que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção. No âmbito do contencioso administrativo, institutos como a responsabilidade tributária e a responsabilidade por infrações dependem fortemente do contexto probatório trazido aos autos, de modo que a prática quotidiana exige critérios controláveis de valoração probatória.

Ademais, não é incomum no processo administrativo fiscal que seja negada a produção da prova, notadamente pericial, ao fundamento de que a autoridade administrativa pode indeferir provas que considere desnecessárias.<sup>35</sup> Mas aí cabe indagar: a decisão sobre a suficiência da prova já produzida é discricionária da autoridade administrativa ou deve obedecer a critérios legais? Não se concebe a realização do direito de defesa na medida em que não há critérios quaisquer de controle desse tipo de suficiência. Na verdade, há na literatura de Direito Probatório amplas discussões a respeito de quando se configura a suficiência da prova (*sufficiency of evidence*) a encerrar a instrução.<sup>36</sup>

A noção de *livre convencimento*, contudo, por suas evidentes limitações, gerou reações legislativas e doutrinárias. Ao contrário de seu antecessor, o Código de Processo Civil de 2015 deixou de consignar a “livre apreciação da prova”, passando a prever em seu art. 371 que o juiz apreciará a *prova constante dos autos*, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as *razões da formação de seu convencimento*. Daí a doutrina passar a se referir à orientação do juiz pela *persuasão racional*.<sup>37</sup>

Apesar da alteração legislativa, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem reafirmado constantemente que ainda vige no Brasil o sistema de livre convencimento motivado.<sup>38</sup>

A rigor, portanto, há pouca orientação legislativa – ou mesmo jurisprudencial – a respeito dos critérios pelos quais deverá ser analisada a prova e o grau de força dos

---

<sup>35</sup> Por exemplo: “Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias *apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia*” (CARF. Acórdão 2401-006.923, 2S4C1TO, Rel. Cons. Matheus Soares Leite, julgado em 11 de setembro de 2019).

<sup>36</sup> PARDO, Michael S. Second-order proof rules. **Florida Law Review**, v. 61, p. 1084-1113, 2009, p. 1098-1099.

<sup>37</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 313.

<sup>38</sup> Nesse sentido: AgInt no REsp 1665587/MT, Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, julgado em 26/08/2019, DJe 30/08/2019; AgInt no REsp 1394624/RS, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 27/05/2019, DJe 29/05/2019.

respectivos argumentos, em virtude da concepção de que o convencimento do juiz é livre, embora necessariamente motivado. A forma como deve se dar essa motivação, contudo, ainda é um mistério.

Essa ausência de orientações metodológicas para a correta apreciação da prova leva a espaços de aparente “incompletude” argumentativa. Use-se como exemplo a apreciação, pelo Supremo Tribunal Federal, da constitucionalidade do art. 23 da Lei Complementar nº 64/90.<sup>39</sup> O dispositivo, aplicável a ações de investigação judicial eleitoral, dispõe que o tribunal formará sua convicção pela *livre apreciação* dos fatos públicos e notórios, dos indícios e presunções e prova produzida, atentando para circunstâncias ou fatos, ainda que não indicados ou alegados pelas partes, mas que preservem o interesse público de lisura eleitoral. O Supremo Tribunal considerou constitucional esse dispositivo em face do princípio do devido processo legal, aduzindo o Ministro Relator, que é compatível com a Constituição a atividade do juiz de formular presunções mediante raciocínios indutivos feitos a partir da prova indiciária, de fatos publicamente conhecidos ou das regras da experiência. Para a Suprema Corte, esse comportamento judicial não afronta o devido processo legal, porquanto as premissas da decisão devem vir estampadas no pronunciamento, o qual está sujeito aos recursos inerentes à legislação processual. Reconhecendo a amplitude dos juízos probatórios possíveis na decisão judicial, contudo, o Supremo deixou de estabelecer qualquer critério de controle sobre argumentos indutivos. Contudo, como se verá, a peculiaridade de um argumento indutivo envolve sua dimensão de força. Daí perguntar: não há critérios a estabelecer limites mínimos de força do raciocínio indutivo do juiz no estabelecimento de premissas de fato? Mais que isso: de que adianta a exposição das premissas de fato na decisão se não há critérios para o seu controle? A decisão do Supremo Tribunal Federal nesse caso estampa claramente a incompletude da argumentação decisória a respeito dos fatos na jurisprudência corrente.

Interessante notar que nos países do *common law*, em que é mais desenvolvido o Direito Probatório, existe uma constante separação entre o espaço decisório do júri em *determinar os fatos* e do juiz em *determinar o direito*. A necessidade de o juiz e as partes garantirem e controlarem a apreciação justa dos fatos e provas pelo júri desenvolveu um

---

<sup>39</sup> STF, ADI 1.082/DF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Marco Aurélio, julgado em 25/05/2014.



Direito Probatório robusto, diferentemente dos sistemas de *civil law*, em que, em geral, o julgador togado acumula os papéis.<sup>40</sup>

Todavia, faz-se necessário em qualquer sistema estabelecer regras metodológicas para apreciação da prova, permitindo o controle de argumentos a elas referentes, sob pena de deixar a cargo do julgador o reconhecimento discricionário dos seus próprios erros.<sup>41</sup> É preciso, portanto, produzir informação a respeito do Direito posto e a maneira como ele se relaciona com os fatos sobre os quais incide, de modo a reduzir a incerteza e promover segurança jurídica para as partes pela cognoscibilidade do ordenamento. Daí a relevância de estudar elementos de Direito Probatório e Epistemologia para orientar a análise probatória no Direito brasileiro.

Não se busca de maneira alguma negar vigência aos dispositivos legais citados que dispõem sobre o livre convencimento motivado, mas sim demonstrar que o procedimento probatório é um procedimento racional, de maneira que é possível *orientar e controlar* como ele ocorre. Noutros termos: embora seja livre de ponderações legais de prova, o raciocínio probatório é condicionado por estruturas lógicas e epistêmicas que são objeto de estudo pelo Direito Probatório. Por isso, a ideia de livre convencimento motivado não pode afastar a necessária racionalidade do raciocínio probatório.

As questões em exame, portanto, demandam que se aprofunde a discussão a respeito dos juízos de fato no Direito, afastando-se o aplicador do dogma do livre convencimento motivado.

## **2 OBJETO: Os *standards* de prova como instrumentos de análise de fatos**

Já se esclareceu nesta introdução a relevância das questões de fato para o Direito Tributário, na medida em que o próprio sistema fiscal demanda a comprovação adequada de fatos tidos como geradores para inaugurar a incidência tributária. Todavia, demonstrou-se que essa relevância não encontra eco na dogmática por duas razões essenciais: o positivismo metodológico, que não oferece mecanismos de análise do fato; o livre convencimento motivado, que afasta as regras de tarifação de prova, mas não apresenta, em compensação, quaisquer outras diretrizes de análise probatória para o órgão de decisão.

---

<sup>40</sup> VÁZQUEZ, Carmen. A modo de presentación. In: VÁZQUEZ, Carmen. *Estándares de prueba y prueba científica: ensayos de epistemología jurídica*. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 11-20, p. 12.

<sup>41</sup> SCHAUER, Frederick. Em defesa de um direito probatório fundado em regras – e da epistemologia também. *Teoria Jurídica Contemporânea*, v. 1, n. 2, p. 319-335 jul./dez. 2016, p. 327.

Com efeito, é de se perquirir como atender à demanda teórica e prática do Direito Tributário por mecanismos de análise das questões de fato. Essa demanda pode e deve ser atendida por intermédio de elementos de Epistemologia e de Direito Probatório, especificamente pela delimitação de critérios *objetivos* e *controláveis* para aferir o grau de incerteza admissível para considerar provadas alegações a respeito de fatos no lançamento.

Inicialmente, pode-se definir a Epistemologia como o ramo da filosofia que trata da definição do conhecimento e como alcançá-lo, diferenciando conhecimento propriamente dito da mera opinião.<sup>42</sup> Um exemplo de formulação epistêmica investigativa é o método científico.

No método científico, encontra-se de início um problema, com as informações disponíveis ao investigador. A investigação científica não implica apenas na verificação dos fatos, mas na compreensão dos termos da sua ocorrência com o objetivo de responder um problema posto. Ocorre que a maioria dos fatos que devem ser explicados pela ciência não é diretamente observável, de modo que não há como se verificar sua ocorrência pela mera observação. Por exemplo, Nicolau Copérnico não podia, à sua época, observar a Terra girando em torno do Sol para aferir a correção da sua teoria heliocêntrica. Em virtude dessa limitação, existe o método científico para, por experimentação e observação, chegar-se a conclusões a respeito dos fatos objeto da ciência, o que se pode denominar de *método de verificação indireta*, que se contrapõe à observação direta de fenômenos.

No método científico de verificação indireta, formula-se uma hipótese preliminar para explicar o problema. Uma hipótese ou um conjunto de hipóteses nada mais são do que uma explicação possível para o fenômeno observado.<sup>43</sup> Ter uma hipótese preliminar é útil na medida em que se permite ao investigador orientar minimamente a investigação, separando fatos relevantes dos irrelevantes. Em geral, a explicação de fatos complexos demanda a conjunção de uma série de hipóteses que devem ser postas à prova.

Mas a explicação somente pode ser dada como correta (ou provável) na medida em que é suportada por evidências. A hipótese preliminar, portanto, é posta à prova, à luz das evidências coletadas durante o processo de investigação. A prova em ciência é a evidência sensível, ou seja, aquela que pode ser apreendida pelos sentidos. Daí se referir à maioria das ciências como *empíricas*.

---

<sup>42</sup> HAACK, Susan. **Evidence matters**: science, proof and truth in the law. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 5.

<sup>43</sup> KELLEY, David. **The art of reasoning**: an introduction to logic and critical thinking. 4. ed. New York; London: W. W. Norton & Company Inc, 2014, p. 484.

Para avaliar uma hipótese, deve-se questionar, primeiramente, se ela explica o fato em exame (adequação) e, em um segundo momento, se essa hipótese tem algum grau de probabilidade (suficiência). Se a hipótese preliminar explica os fatos demonstrados pelas provas, então pode-se considerar como correta com determinada probabilidade a conclusão. Estabelecem-se *standards* probatórios, ou seja, o patamar mínimo de certeza exigível para que se possa considerar um fato como provado. Conforme surgem novas evidências, a hipótese pode vir a ser *confirmada* ou *refutada*, em um processo constante de evolução científica.

Aqui está propriamente o objeto do presente trabalho: os *standards* probatórios. Como graus de certeza mínimos para que um fato seja considerado como provado, os *standards* permitem estabelecer critérios argumentativos à análise fática no Direito Tributário.

O raciocínio probatório no Direito é bastante similar àquele desenvolvido na ciência empírica.<sup>44</sup> Quer-se dizer com essa afirmação que o raciocínio probatório no Direito consiste em um raciocínio indutivo por método de verificação indireta. Ora, não é possível observar diretamente fatos passados que se busca provar em processos judiciais e administrativos. Daí porque as alegações das partes devem ser submetidas ao crivo da prova, assim como o fazem no que diz respeito à confirmação de hipóteses no método científico.

Porém, afirmar que o raciocínio probatório no Direito é semelhante ao da Epistemologia e da ciência empírica não quer dizer que são coisas idênticas.<sup>45</sup> Em primeiro lugar, enquanto a Epistemologia é essencialmente universal, o Direito é próprio de cada sistema jurídico. Em segundo lugar, enquanto a investigação científica é livre, o Direito impõe limites à atividade probatória, em termos temporais, quantitativos e qualitativos.

Não se pode deixar de considerar, evidentemente, que há limitações éticas e até mesmo legais à investigação científica, mas essas questões são matérias estranhas à Epistemologia e próprias de outros ramos filosóficos (como a Bioética).

Em um processo judicial, por exemplo, há limitações à utilização de provas obtidas por meios ilícitos, seja em virtude de em si serem ilícitas, seja em virtude de terem sido obtidas fora do rito processual adequado. Outrossim, o Direito abrange fenômenos como a preclusão temporal, de modo que, se uma prova não for produzida tempestivamente, não

---

<sup>44</sup> COPI, Irving M. **Introducción a la lógica**. Balderas: Noriega Editores, 2001, p. 605.

<sup>45</sup> HAACK, Susan. **Evidence matters: science, proof and truth in the law**. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 28.

poderá ser apresentada no futuro. Assim, enquanto a ciência está sempre aberta à confirmação ou refutação de hipóteses, as provas no Direito criam uma verdade processual aproximada nos termos do ordenamento jurídico.

Como se pode observar, portanto, o raciocínio probatório no Direito deve ser, em última instância, epistêmico, mas condicionado por normas jurídicas processuais e materiais.

Pode-se, então, definir o Direito Probatório como a técnica investigativa epistêmica condicionada por regras do Direito<sup>46</sup> ou, no mesmo sentido, o Direito instrumentalizado por preceitos epistêmicos.

Nos sistemas jurídicos do *common law*, o Direito Probatório (*Evidence Law*) vem se desenvolvendo desde o século XVIII, passando de meras orientações práticas para decisão dos juízes e juris para uma verdadeira disciplina jurídica autônoma, inclusive em relação ao Direito Processual.<sup>47</sup>

Esse desenvolvimento nasce de uma necessidade prática de orientar os jurados sobre como encarar questões de fato. Uma vez que as questões de fato eram determinadas por juízes leigos, cabendo ao juiz togado apenas as questões propriamente de Direito, fez-se necessário desenvolver teorias orientadoras para permitir ao julgador conhecer a prova de uma maneira correta e às partes argumentar de maneira eficiente sobre ela. A competência ampla de juízes leigos, portanto, acabou por afastar do sistema anglo-americano a noção de livre convencimento, que no sistema romano-germânico é associada à atividade do juiz togado.

Interessa observar que as técnicas de análise de prova no *common law* são em geral associadas com o Direito Probatório. Contudo, mais recentemente, os autores de tradição romano-germânica que têm desenvolvido melhor a teoria sobre análise de fatos (como Jordi Ferrer Beltrán, Gustavo Badaró e Cármen Vásquez) tendem a se referir à disciplina como Epistemologia Jurídica, da mesma maneira que o faz particularmente Susan Haack no sistema anglo-americano. Giulio Ubertis salienta que a expressão *epistemologia judiciária* é utilizada na Itália pelo menos desde 1979.<sup>48</sup> Citando textualmente Ubertis, Badaró define a *Epistemologia Judiciária* como o ramo da ciência que compreende os

<sup>46</sup> SCHAUER, Frederick. Em defesa de um direito probatório fundado em regras – e da epistemologia também. **Teoria Jurídica Contemporânea**, v. 1, n. 2, p. 319-335 jul./dez. 2016, p. 320.

<sup>47</sup> TWINING, William. **Rethinking evidence: exploratory essays**. New York: Cambridge University Press, 2006, p. 30-80.

<sup>48</sup> UBERTIS, Giulio. *Quaestio facti e quaestio juris*. **Quaestio facti: Revista internacional sobre razonamiento probatorio**, n. 1, p. 67-74, 2020, p. 68.

critérios e os instrumentos usados pelo julgador tanto para a obtenção do material probatório quanto para sua valoração.<sup>49</sup> A nosso ver, a Epistemologia Jurídica (ou Judiciária) e o Direito Probatório são denominações diversas para o mesmo ramo do conhecimento: a análise epistemológico-jurídica do raciocínio probatório.

Veja-se que, se a valoração da prova é condicionada unicamente por regras jurídicas, há um sistema de prova tarifada, que já foi rejeitado pela maioria dos ordenamentos nacionais, inclusive o brasileiro. De outro lado, se a valoração probatória se dá apenas por preceitos epistêmicos, não se pode falar que se está procedendo a uma investigação propriamente jurídica. Essa investigação “livre” de fatos e normas não se pode considerar jurídica, pois acaba por não ter comprometimento com ideais de confiança, previsibilidade e estabilidade, nem com a limitação da atividade do decisor por regras prévias e democraticamente produzidas.<sup>50</sup>

Na análise do tema principal do presente trabalho – os *standards* de prova no Direito Tributário –, percebe-se claramente o papel dos princípios epistêmicos e das regras jurídicas na análise da prova. Serão preceitos epistêmicos que apontarão a qualidade da prova e como argumentar sobre ela, mas serão normas jurídicas que fixarão o grau de certeza necessário a considerar como provado determinado fato, bem como as limitações à admissibilidade da prova. Embora os *standards* de prova sejam *regras jurídicas*, veiculam conceitos indeterminados, cuja definição se dá por *regras epistêmicas*.

Nesse sentido, portanto, vê-se que o Direito Probatório, fundado tanto em normas jurídicas quanto em orientações epistêmicas, tem o condão de suprir as deficiências dogmáticas já apontadas neste capítulo. Face ao positivismo metodológico, o Direito Probatório oferece mecanismos de análise da prova pela lógica indutiva, bem como pela experiência epistêmica. Além disso, o Direito Probatório limita a elevada discricionariedade decisória decorrente do dogma do livre convencimento motivado, conferindo critérios de avaliação da argumentação a respeito de fatos, conduzindo a um verdadeiro sistema de persuasão racional.

Notadamente, para fins de Direito Tributário, o Direito Probatório permite a operacionalização e a avaliação dos *standards* de prova, que são graus de certeza a serem atingidos para serem considerados provados determinados fatos. Quais são esses graus de

---

<sup>49</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia Judiciária e prova penal**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 133.

<sup>50</sup> SCHAUER, Frederick. Em defesa de um direito probatório fundado em regras – e da epistemologia também. **Teoria Jurídica Contemporânea**, v. 1, n. 2, p. 319-335 jul./dez. 2016, p. 329.

certeza e como eles devem ser alcançados são questões que são encaradas nos tópicos seguintes.

### **3 MÉTODO: Aplicando a Epistemologia e o Direito Probatório ao Direito Tributário**

A metodologia de investigação, de caráter jurídico-dogmático, se dá em duas partes: (i) a eleição de critérios metodológicos epistêmicos para a formulação dos *standards*; (ii) a eleição de critérios que fundamentam o grau de exigência probatória no Direito Tributário.<sup>51</sup>

A primeira parte envolve a utilização de instrumentos de Epistemologia aplicada ao Direito para permitir a eleição de critérios para considerar provado determinado fato. A Epistemologia é relevante para o Direito na medida em que oferece instrumentos para que se obtenham fatos a serem utilizados no processo decisório, identificando o que é prova e o que a faz melhor ou pior.<sup>52</sup> Exemplos desses instrumentos são as noções de coerência, relevância, abrangência, dentre outros, que qualificam e permitem ao acadêmico elaborar argumentos em relação à matéria de fato. Evidentemente, a Epistemologia será utilizada como instrumento para melhor atuação do intérprete no Direito Tributário, pelo que a metodologia demanda sempre a análise da questão de acordo com as peculiaridades do aludido ramo jurídico.

Para se chegar a essa questão, é descrito o papel dos *standards* de prova no raciocínio probatório em geral, como graus de certeza exigíveis na aferição da ocorrência dos fatos. Também é analisado o papel dos *standards* de prova no Direito Probatório, estabelecendo a sua estrutura e eficácia normativas. Ver-se-á que os *standards* consistem em conceitos indeterminados cujo alcance implica como consequência uma autorização ao órgão de decisão utilizar como premissa do raciocínio jurídico um determinado fato. Mostrar-se-á que os *standards* probatórios atuam como elementos limitadores da discricionariedade judicial na análise dos fatos que são objeto da sua decisão, por conseguinte exercem funções *orientadora* dos sujeitos do processo e *controladora* da argumentação.

<sup>51</sup> Essa rota metodológica é defendida por FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción**: estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 22.

<sup>52</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia Judiciária e prova penal**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 53; HAACK, Susan. **Evidence matters**: science, proof and truth in the law. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 6.

Sendo os *standards* conceitos indeterminados, é demonstrado como a doutrina e a jurisprudência têm apresentado definições insatisfatórias. Isso porque tais definições têm caráter subjetivo e pouco controlável, impedindo a realização das funções próprias dos *standards*. Com efeito, a primeira parte se encerra com a estruturação de critérios epistêmicos que permitam definir os *standards* e, assim, viabilizar a argumentação objetiva e controlável com base neles.

A segunda parte, pertinente à investigação de quais *standards* probatórios são aplicáveis ao Direito Tributário brasileiro, envolve a análise do ordenamento jurídico positivo e sua relação com os critérios epistêmicos utilizados na primeira parte. Analisa-se em que medida o legislador constituinte e o ordinário adotaram, de maneira implícita ou explícita, *standards* para a atividade decisória em matéria tributária. Mais uma vez, importa salientar que a eleição de um *standard* é uma escolha jurídico-axiológica, que demanda, por conseguinte, uma investigação dogmática.

Trata-se, assim, de análise normativa, no sentido de produção de conhecimento para a descrição, justificação e contribuição das normas para a decisão.<sup>53</sup> Nesse ponto, a interpretação e análise dos enunciados normativos se dá com apoio da doutrina de Direito Tributário e Probatório, bem como o Direito Comparado e a experiência de outros ramos do Direito nacional.

A segunda parte ainda tem por objetivo sistematizar a análise dogmática e a epistêmica, elaborando diretrizes claras para se responder à pergunta motivadora: quando um determinado fato pode ser considerado provado no Direito Tributário?

Com isso, buscou-se elaborar um trabalho que veicule argumentos práticos e estruturados que deem suporte ao raciocínio jurídico<sup>54</sup> baseado nas premissas fáticas dos casos concretos postos em litígios tributários. Daí porque, à guisa de conclusão, buscou-se a análise de casos com base nas premissas fixadas, demonstrando a praticabilidade do conhecimento produzido. Ressalte-se que esse estudo de casos não precisa envolver a consulta a cadernos processuais completos, documento a documento, posto que o objeto do estudo é a *argumentação* do julgador a respeito da definição das questões de fato, não especificamente de provas individualmente consideradas.

---

<sup>53</sup> ÁVILA, Humberto. Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29, p. 181-204, 2013, p. 203.

<sup>54</sup> AARNIO, Aulis. **Essays on the Doctrinal Study of Law**. Dordrecht: Springer, 2011, p. 19.

## PRIMEIRA PARTE: *STANDARDS* NA TEORIA DA PROVA

“Ora, as ações belas e justas, que a ciência política investiga, admitem grande variedade e flutuações de opinião, de forma que se pode considerá-las como existindo por convenção apenas, não por natureza. [...] Ao tratar, pois, de tais assuntos, devemos contentar-nos em indicar a verdade aproximadamente e em linhas gerais; e ao falar de coisas que são verdadeiras apenas em sua maior parte e com base em premissas da mesma espécie, só poderemos tirar conclusões da mesma natureza.”<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução Vicente Cozzo *et al.* São Paulo: Abril Cultural, 1979, capítulo I.3.



# 1 *STANDARDS* NO RACIOCÍNIO PROBATÓRIO

“I believe that the extraordinary should certainly be pursued. But extraordinary claims require extraordinary evidence.”<sup>56</sup>

Neste tópico, tem-se o objetivo de demonstrar o papel dos *standards* de prova como graus de certeza exigíveis para considerar como provados os fatos alegados pelas partes. Para isso, preliminarmente, tem-se de analisar como os *standards* se situam na lógica indutiva e como eles são definidos na doutrina de Direito Probatório. Demonstra-se que os *standards* desenvolvem funções orientadora e controladora do raciocínio a respeito dos fatos e que, para bem desempenhar essas funções, devem ser definidos de maneira minimamente objetiva e controlável, de forma que a conclusão parcial deste capítulo envolve exatamente essa espécie de definição.

## 1.1 MODELOS LÓGICOS NO DIREITO PROBATÓRIO

A aplicação do Direito implica na reconstrução dos fatos, na qualificação desses fatos em uma norma e na reconstrução de sentido dessa norma. Essas etapas, contudo, têm estruturas lógicas diferentes.

Ao contrário da argumentação comumente utilizada na interpretação das normas jurídicas, que é a lógica dedutiva<sup>57</sup>, o raciocínio probatório (justificação externa probatória) é associado a um processo indutivo por boa parte da doutrina.<sup>58</sup> Se a premissa de um argumento dedutivo é verdadeira, então a sua conclusão é *necessariamente* verdadeira, de modo que a essa espécie de argumento se aplicam os critérios de *validade* ou *invalidade*.<sup>59</sup> Exemplo comum de raciocínio dedutivo é o seguinte: todos os homens são mortais; Sócrates é um homem; portanto, Sócrates é mortal.

<sup>56</sup> SAGAN, Carl. **Broca's Brain**: reflections on the romance of science. New York: Presidio Press, 1979.

<sup>57</sup> Nesse sentido, CHIASSONI, Pierluigi. **Tecnica dell'interpretazione giuridica**. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 19.

<sup>58</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 116; ANDERSON, Terence; SCHUM, David; TWINING, William. **Analysis of evidence**. 2. ed. New York: Cambridge University Press, 2005, p. 100; BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia Judiciária e prova penal**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 102.

<sup>59</sup> KELLEY, David. **The art of reasoning**: an introduction to logic and critical thinking. 4. ed. New York; London: W. W. Norton & Company Inc, 2014, p. 415.

No raciocínio indutivo, contudo, a correção das premissas não leva *necessariamente* à certeza da conclusão, mas sim à *probabilidade* da conclusão.<sup>60</sup> Um argumento indutivo, portanto, não pode ser considerado válido ou inválido. Pode, sim, ser considerado *mais forte* ou *mais fraco*, a depender do suporte que colaciona à conclusão. Fala-se, então, em *graus de probabilidade* do raciocínio indutivo. Exemplo de argumento indutivo é o seguinte: todos os cisnes até hoje vistos são brancos, até a descoberta de cisnes negros na Austrália. Se é avistado um cisne no lago, *provavelmente* ele será branco.

Interessante notar que o resultado do raciocínio indutivo sobre a prova compõe uma premissa do raciocínio dedutivo da interpretação. Ou seja: os fatos individuais, uma vez provados, devem ser qualificados dentre de uma classe maior de fatos genéricos, de maneira a permitir a interpretação/aplicação de uma norma jurídica.

Ao contrário da validade, que é absoluta, a probabilidade decorre sempre de conhecimento ou ignorância parcial a respeito da verdade das afirmações, uma vez que o conhecimento da verdade fenomênica não é apreensível de maneira imediata. Noutros termos, enquanto no raciocínio dedutivo deve-se questionar quais conclusões se pode tirar de alguma proposição, no raciocínio indutivo questiona-se em que medida uma conclusão é suportada pelas provas disponíveis. Por conseguinte, a probabilidade pode ser concebida como uma *medida de crença racional* em uma afirmação.

Entretanto, o raciocínio probatório demonstra nuances mais complexas que não se resumem estritamente à lógica indutiva por si só. Senão vejamos.

Um argumento indutivo parte de generalizações a respeito de uma percepção limitada da realidade. Determinada conclusão sobre um fato é tida como provável porque, na generalidade dos fatos semelhantes, essa hipótese foi observada como verdadeira. É como afirmar que todos os cisnes são brancos porque todas as aves dessa espécie até o momento observadas são brancas.

A questão da incerteza implica na circunstância de que algo que hoje é tido como provável pode se tornar *mais* ou *menos* provável conforme se agregam mais informações. Na verdade, quando se faz uma afirmação que se propõe racional, é possível que o interlocutor exija um fundamento.<sup>61</sup> Com efeito, todas as “certezas” poderiam ser questionadas.

---

<sup>60</sup> COPI, Irving M. **Introducción a la lógica**. Balderas: Noriega Editores, 2001, p. 71.

<sup>61</sup> TOULMIN, Stephen E. **The uses of argument**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 12.

É dessa constatação que nasce o chamado Trilema de Fries, referido por Karl Popper.<sup>62</sup> Em síntese, o trilema evidencia que qualquer afirmação sobre a realidade pode ser seguidamente questionada quanto ao seu fundamento, como uma criança que seguidamente bombardeia seus pais com “por quê?”. Esses seguidos questionamentos poderiam chegar a três resultados: (i) regressão ao infinito, quando as perguntas se repetem de maneira ininterrupta; (ii) dogmatismo, quando e recorre a um dogma inquestionável (“Porque Deus quis”); (iii) circularidade, quando uma resposta fundamenta a si mesma (“Porque sim!”). Em face dessas saídas é que o Trilema de Fries também é referido como Trilema de Münchhausen, em referência ao personagem fictício que tenta se libertar de um pântano puxando o próprio cabelo.

O trilema deixa claro o que Popper chama de *problema da indução*.<sup>63</sup> Como já colocado, um raciocínio indutivo implica em universalizar afirmações singulares. Isto é: para dizer que o cisne no lago provavelmente é branco, o que se faz é universalizar todas as observações singulares de cisnes. Mas mesmo essas experiências que fundamentam a primeira indução precisam ser baseadas em uma indução superior, ou seja, de que aqueles cisnes observados anteriormente são uma representação fidedigna da realidade de todos os cisnes. A necessidade de induções sempre superiores inviabiliza, ao ver de Popper, o recurso à Lógica Indutiva como forma de raciocínio científico.

A solução do trilema envolve um raciocínio falibilista, isto é, a possibilidade de assunção de uma afirmação como verdadeira *até prova em contrário*.<sup>64</sup> Por essa abordagem, admitindo-se que o conhecimento sobre a realidade é imperfeito, ao se alcançar um determinado limiar de informação que reduza essa incerteza, é possível interromper o questionamento das afirmações, ou seja, perguntar “por que não?” ao invés de “por quê?”.

Para que o raciocínio falibilista solucione o trilema, contudo, é preciso que haja uma *hipótese* anterior à própria investigação.<sup>65</sup> A hipótese, durante o processo probatório, é submetida à prova, em verdadeiros testes. Conforme passa nesses testes, vai sendo progressivamente confirmada e se tornando, assim, mais verossímil.

A lógica indutiva, assim, representa *um momento* do raciocínio probatório, mas não ele como um todo. Esse momento é a *valoração da prova*. Sempre que o agente público

<sup>62</sup> POPPER, Karl R. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Cultrix, 1974, p. 99-101.

<sup>63</sup> *Ibid.*, p. 28.

<sup>64</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Epistemologia Falibilista e Teoria do Direito. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, v. 1, p. 197-259, 2014, p. 224.

<sup>65</sup> POPPER, Karl R., *op. cit.*, p. 29-30.

avalia a prova para chegar a uma dada conclusão, sempre o faz com ares de *probabilidade*, jamais de *certeza*. Mas, antes disso, previamente à produção da prova, a crítica popperiana é válida: deve preceder à investigação a formulação de uma hipótese que será testada pelas evidências produzidas no processo.

A formulação da hipótese, então, não envolve um raciocínio dedutivo, nem indutivo, mas sim *abdução*. A abdução consiste na formulação de uma hipótese e as consequências que decorreriam dessa hipótese.<sup>66</sup> Um silogismo abdução teria a seguinte estrutura: se a hipótese H for verdadeira, então deverão se verificar as consequências C<sub>1</sub>, C<sub>2</sub> e C<sub>3</sub>. Por exemplo: se uma determinada pessoa disparou uma arma, então deve haver resíduos de pólvora na sua mão.

Interessa notar, de outro lado, que a extração de consequências a partir da hipótese decorrente da abdução é em si um raciocínio dedutivo. Isso porque, se a hipótese for verdadeira, então a consequência prevista também deverá ser *necessariamente* verdadeira. Inclusive, justamente com base nisso Popper se refere ao seu procedimento científico como *método dedutivo de prova*.<sup>67</sup>

A estrutura do raciocínio probatório, assim, não é nem meramente dedutiva, nem indutiva, nem abdução, mas uma combinação dos três métodos. Um modelo completo do raciocínio probatório se utiliza da abdução para *formular hipóteses*, da dedução para *prever as suas consequências* e da indução para *valorar a conclusão* sobre hipótese.<sup>68</sup> Sem a combinação desses três mecanismos no raciocínio probatório, chegar-se-á logicamente à impossibilidade de fundamentar conclusivamente os juízos fáticos, mercê da carência de certeza que permita um raciocínio dedutivo isolado e de fundamentos seguidos para resolver o problema da indução, para recorrer à crítica de Popper. Neste trabalho, contudo, mantém-se o foco no momento de valoração da prova, o que enseja, portanto, maior ênfase à lógica indutiva.

Feitas essas considerações, percebe-se que o raciocínio baseado em provas demanda a análise de uma *hipótese*, de *meios de prova* e de um *critério inferencial*.<sup>69</sup> Em um primeiro momento, formula-se uma hipótese (preliminar) a respeito daquilo que se

<sup>66</sup> ANDERSON, Terence; SCHUM, David; TWINING, William. **Analysis of evidence**. 2. ed. New York: Cambridge University Press, 2005, p. 57-59.

<sup>67</sup> POPPER, Karl R. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Cultrix, 1974, p. 30-31.

<sup>68</sup> TUZET, Giovanni. Usos jurídicos de la abducción *In*: GARCIA AMADO, Juan Antonio; BONORINO, Pablo Raúl (coord.). **Prueba y razonamiento probatorio en el derecho**. Granada: Comares, 2014. p. 121-147, p. 123.

<sup>69</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 117.

deseja ver provado. Em Direito Tributário, por exemplo, em geral a hipótese envolve a ocorrência do fato gerador de um dado tributo. Em um segundo momento, são apresentadas provas relevantes para que se possa corroborar ou refutar a hipótese. Por exemplo, são juntados documentos societários e contábeis da empresa, que apresentam informações relevantes para o deslinde da questão. Em terceiro lugar, extraem-se conclusões a partir das informações granjeadas pelos meios de prova. No exemplo hipotético, pode-se dizer que os documentos apresentados, com base nas máximas da experiência do que em geral ocorre, conduzem à conclusão de que ocorreu um fato gerador. Se a hipótese explica os fatos e é compatível com os meios de prova apresentados nos autos, pode-se dizer que foi corroborada. Se é com eles incompatível, pode-se dizer que foi refutada.

A relação entre as informações obtidas (premissas) e a conclusão dependem da inferência probatória (nesse momento, propriamente indutiva), baseada em máximas da experiência, presunções ou definições científicas.<sup>70</sup> Pode haver uma inferência completa entre os meios de prova e a conclusão, mas também é comum que ocorram várias inferências parciais que conduzem à conclusão. Quanto mais inferências forem necessárias, mais forte deve ser o argumento probatório para que se considere provado determinado fato. A quantidade inferências necessárias entre um meio de prova e uma conclusão diferencia os conceitos de *prova direta* e *prova indireta*.

A prova direta é aquela que se refere ao próprio fato que se deseja ver comprovado, enquanto a indireta é aquela que apresenta elementos de outros fatos a partir de cujo exame se pode inferir a ocorrência do fato a provar.<sup>71</sup> A diferença entre a prova direta e a indireta, por conseguinte, não é qualitativa, mas sim dependente do grau de inferência necessário para que se chegue a uma conclusão<sup>72</sup>: enquanto na prova direta basta uma inferência entre o meio de prova e o fato a provar, na indireta são necessárias inferências adicionais entre os elementos do raciocínio indutivo.

A complexidade do raciocínio probatório é ainda incrementada quando consideramos que não são apenas objeto de análise os *fatos objetivamente ocorridos*. Imagine-se, por exemplo, um acidente automobilístico de que resulta morte. A questão probanda não é apenas se o agente causou a morte da vítima pela sua conduta, mas

<sup>70</sup> GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti**: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

<sup>71</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 114.

<sup>72</sup> GONZALEZ LAGIER, Daniel, *op. cit.*

principalmente se tal conduta supostamente criminosa foi dolosa, isto é, se decorreu de consciência e vontade no resultado criminoso. Assim, mostra-se necessário não apenas provar *atos externos*, ocorridos em um mundo empiricamente observável, mas também *atos percebidos*, o conjunto de dados e impressões causados pelos eventos em nossos sentidos, e *atos interpretados*, consistentes na descrição e interpretação dos fatos percebidos, bem como na sua classificação em uma categoria maior de fatos (qualificação).<sup>73</sup> Exemplos de fatos externos independentes da vontade das pessoas é o estado de objetos e as ações involuntárias, como reflexos musculares e omissões involuntárias. Já exemplos de fatos internos, sejam percebidos ou interpretados, são os estados mentais, como a vontade, a crença, as emoções e ações puramente intelectuais (cálculo, por exemplo).

Os fatos puramente externos são dificilmente observáveis, porque, embora objetivos do ponto de vista epistêmico, no mais das vezes serão mediatizados por percepções sensoriais, tornando-se fatos percebidos. É o caso da apuração de fatos por intermédio da prova testemunhal. Já os fatos interpretados têm indiscutível caráter subjetivo, e a aferição de sua ocorrência não dispensa um processo de argumentação. O que permite certeza e controlabilidade dessa aferição subjetiva é justamente a adoção de critérios epistêmicos adequados de suficiência probatória.

A solidez da inferência probatória, por sua vez, é definida por critérios de adequação e suficiência.<sup>74</sup> Por adequada entende-se a hipótese que tem aptidão a explicar as informações e os fatos constantes do processo. Por suficiente, entende-se o preenchimento, pela hipótese, dos requisitos mínimos de probabilidade estabelecidos pelo sistema.

Neste ponto, torna-se relevante indagar como os *standards* de prova são utilizados para a valoração desta. Como o raciocínio probatório tem a incerteza como elementar, mercê do elemento indutivo, os sistemas jurídicos em geral estabelecem graus de probabilidade cujo alcance é necessário para se considerar determinados fatos provados (suficiência). Isto é: delimitam-se limiares máximos de incerteza tolerável para tomar uma afirmação como verdadeira. Esses graus limiares são os *standards* de prova. Dizer que o

<sup>73</sup> GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti**: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

<sup>74</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 117; GONZALEZ LAGIER, Daniel, *op. cit.*; KELLEY, David. **The art of reasoning**: an introduction to logic and critical thinking. 4. ed. New York; London: W. W. Norton & Company Inc, 2014, p. 487.

um enunciado “A” está provado, portanto, implica em dizer que se dispõe de elementos de prova *adequados e suficientes* à satisfação de um certo *standard*. Pode-se dizer, então, que os *standards* são critérios de suficiência probatória para a decisão.

Observe-se, portanto, que os *standards* de prova são limiares mínimos de probabilidade e máximos de incerteza, próprios do momento indutivo do raciocínio probatório. Quando um *standard* é atingido, muda-se a pergunta de “por quê?” para “por que não?”.

Os *standards* de prova são largamente estudados no Direito Probatório. Para a literatura anglo-americana sobre o tema<sup>75</sup>, o ônus da prova é dividido em duas categorias. A primeira, denominada *ônus da persuasão (burden of persuasion)*, corresponde justamente aos *standards* de prova e é fixada em razão do direito controvertido, antes do julgamento, permanecendo estática durante todo o processo em relação a cada finalidade. Isto é: o *standard* da decisão *final* é o mesmo durante todo o processo, mas pode haver *standards* diferentes entre a decisão final e outras decisões cautelares ou preliminares. Já a segunda categoria é chamada *ônus de produção de prova (burden of production)*, que é definida pela legislação processual e pode ser modificada durante o curso do julgamento. Com efeito, é preciso compreender que uma coisa é a atribuição da iniciativa probatória a uma das partes (ônus de produção ou ônus da prova propriamente dito) e outra coisa é atribuir um grau mínimo de convencimento do julgador (*standard* de prova).

O ônus da produção da prova é dinâmico, de maneira que pode ser alterado durante o curso do processo de uma parte para outra. Em sede penal, por exemplo, o ônus da prova inicia com a acusação, mas, se o réu alegar alguma causa de legítima defesa, será dele o ônus de produzir prova sobre esse fato. Já os *standards* de prova, enquanto ônus de persuasão, são estáticos, pois são fixados em função de valores próprios de cada ramo do Direito para determinadas circunstâncias. No exemplo dado, embora o ônus da prova passe para o réu no caso de legítima defesa, para que haja condenação ainda é preciso comprovar a culpa *além de dúvida razoável*. Assim, a prova a ser produzida pelo réu a respeito da legítima defesa precisa apenas gerar *dúvida* no julgador para que deixe de ser atingido o *standard* de prova próprio do Direito Penal.

---

<sup>75</sup> WALTON, Douglas. **Burden of proof, presumption and argumentation**. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 49.

Em geral, três *standards* são delimitados na literatura de Direito Probatório.<sup>76</sup> Em processos de natureza cível, normalmente vige o *standard* de preponderância da prova, enquanto em processos de natureza penal é exigível o *standard* de prova além de dúvida razoável. A jurisprudência e a doutrina norte-americanas acabaram por consagrar também um *standard* intermediário aplicável a causas cíveis cujos direitos em jogo tinham relevância maior: a prova clara e convincente.

É certo que outros *standards* podem ser identificados na literatura do *common law*, como “centelha” de prova (*scintilla of evidence*) ou causa provável (*probable cause*), em especial para fins processuais cautelares civis e penais.<sup>77</sup> Também há literatura que destaca a existência do *standard* de prova irrefutável, no qual as máximas da experiência ou as constatações da ciência permitem chegar a quase 100% de certeza da ocorrência do fato, como é o caso da prova de DNA.<sup>78</sup> Todavia, para os fins deste trabalho, optou-se por trabalhar com os três *standards* classicamente identificados pela doutrina do *common law*. Ademais, conforme se verá à frente, para fins do Direito Tributário, os três *standards* clássicos são suficientes à operacionalidade do sistema. Na verdade, a literatura relata uma tendência cognitiva humana de identificar dois extremos em seus critérios de conhecimento – equilíbrio entre possibilidades e certeza da ocorrência de uma delas – de maneira a agrupar sua confiança subjetiva em grandes grupos: ínfima possibilidade, possibilidade razoável, possibilidade substancial, possibilidade equidistante, *probabilidade*, *alta probabilidade* e *quase certeza*.<sup>79</sup> Estes três últimos grupos refletem em linguagem (ainda que de maneira vaga e imprecisa) as noções dos três *standards* clássicos do *common law*. Daí não se estranhar que neste trabalho se remetam justamente a três graus de suficiência probatória.

<sup>76</sup> ANDERSON, Terence; SCHUM, David; TWINING, William. **Analysis of evidence**. 2. ed. New York: Cambridge University Press, 2005, p. 242-244; WALTON, Douglas. **Burden of proof, presumption and argumentation**. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 60; PARDO, Michael S. Second-order proof rules. **Florida Law Review**, v. 61, p. 1084-1113, 2009; HELLSTROM, Per. A uniform standard of proof in EU competition law proceedings. In: EHLERMANN, Claus-Dieter; MARQUIS, Mel (org.). **European Competition Law Annual 2009: the evaluation of evidence and its judicial review in competition cases**. Oxford and Portland: Hart, 2011. p. 147-156.

<sup>77</sup> WALTON, Douglas, *op. cit.*, p. 60.

<sup>78</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 117-118.

<sup>79</sup> CLERMONT, Kevin M. Staying faithful to the standards of proof. **Cornell Law Review**, v. 104, n. 6, p. 1457-1512, set. 2019, p. 1479; PEIXOTO, Ravi. **Standards probatórios no Direito Processual brasileiro**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 215.



No presente momento, para fins de ilustração, bastam definições preliminares a respeito desses *standards* clássicos. Uma análise mais minuciosa é realizada nos capítulos seguintes.

O primeiro limiar é a *preponderância da prova*, aplicável às relações entre particulares e decorrentes da autonomia da vontade, como no Direito Civil. Nesse grau, é considerado provado o fato cuja prova associada seja mais forte do que as provas em contrário, independentemente de um limite mínimo. Basta que seja mais provável a ocorrência do fato do que não. É dizer: vence quem provar melhor.

O segundo *standard*, de natureza intermediária, é o da *prova clara e convincente*. Neste, assim como na preponderância da prova, observa-se os indícios e provas produzidos por cada parte, prevalecendo aquele conjunto probatório mais forte. Todavia, ao contrário da mera preponderância da prova, na prova clara e convincente há um limite mínimo de força que o argumento vencedor deve ter mais do que a hipótese perdedora para que a alegação seja considerada provada. Ou seja, é preciso que seja  *muito mais* provável a ocorrência do fato alegado do que não. A prova clara e convincente é associada a ramos do Direito em que há limitações à liberdade e propriedade que não decorrem diretamente da vontade do cidadão, como a incapacidade processual de estar em juízo<sup>80</sup> ou a decisão de deixar de manter os cuidados vitais de pessoa em coma.<sup>81</sup>

Por fim, o *standard* mais exigente é o da *prova além de dúvida razoável*, segundo o qual a prova apresentada é tão forte que afasta todos os demais argumentos em contrário, de maneira que uma pessoa razoável poderia considerar o fato efetivamente provado com uma dúvida subjacente insignificante. É o *standard* em geral associado a ramos como o Direito Penal, em que há possibilidade de restrição da liberdade do cidadão, pelo que é garantida pela maioria das legislações a presunção da inocência.

Importa salientar que essa gradação não é probabilística no sentido de atribuição de percentuais de probabilidade matemática, embora muitas vezes, para fins didáticos, os *standards* sejam identificados percentualmente. Trata-se aqui de uma gradação de incerteza epistêmica<sup>82</sup>, no sentido de se investigar o quão compreensível, segura e coerente é uma determinada prova em relação à hipótese que ela busca provar. Cuida-se de um processo argumentativo lógico indutivo em que os *standards* são requisitos de qualidade

<sup>80</sup> SCOTUS, *Cooper v. Oklahoma*, 116 S. Ct. 1373 (1996).

<sup>81</sup> SCOTUS, *Cruzan v. Director, Missouri Department of Health*, 497 U.S. 261 (1990).

<sup>82</sup> HAACK, Susan. **Evidence matters: science, proof and truth in the law**. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 40.

dos argumentos. Saber, portanto, quais são esses requisitos é essencial a um processo probatório porque se permite aos atores do processo e à própria sociedade controlar a argumentação a respeito dos fatos em litígio.

## 1.2 OS *STANDARDS* COMO NORMAS JURÍDICAS

No capítulo anterior, buscou-se compreender como os *standards* de prova funcionam de uma perspectiva estritamente lógica. Contudo, faz-se necessário compreender como essa categoria se encaixa dogmaticamente no Direito. Daí a relevância de, neste capítulo, compreender como os *standards* podem ser delimitados enquanto categorias normativas.

### 1.2.1 Estrutura dos *standards*

Para compreender a estrutura e a eficácia dos *standards*, é preciso primeiramente compreender a noção de *discrecionariade* aplicada à decisão judicial.

Essa noção é concebida por Hart<sup>83</sup>, segundo o qual o Direito tem uma textura aberta. Isso significa dizer que o Direito só pode determinar previamente um certo número de situações por intermédio de regras, de maneira que haverá sempre um grande número de casos em que, ausente uma regra claramente aplicável, a consequência jurídica decorrerá de um poder normativo (*rule-making power*) de um agente. Esse poder normativo em situações não expressamente previstas por regras é denominado de *discrecionariade*. Ocorre que a *discrecionariade* no Direito jamais é total, pois ela implica em escolher entre uma gama fechada de alternativas sem regras de prevalência entre si.<sup>84</sup>

De outro lado, a noção de *discrecionariade* de Hart é objeto de crítica de diversos autores, em especial Dworkin.<sup>85</sup> Para este, a concepção positivista de Hart é incompleta, uma vez que a *discrecionariade* dos juízes não é apenas limitada por regras, mas também por princípios decorrentes de noções de racionalidade, justiça e efetividade. Em uma visão mais crítica e completa da *discrecionariade*, portanto, percebe-se que ela é limitada não apenas por regras determinadas, mas por normas de caráter indeterminado.

---

<sup>83</sup> HART, Herbert Lionel Adolphus. **The concept of law**. 3. ed. London: Oxford University Press, 2012, p. 124-136.

<sup>84</sup> REYES MOLINA, Sebastián. **Legal interpretation and standards of proof: essays in Philosophy of Law and Evidence Law Theory**. 2020. Tese (Doutorado em Filosofia) – Universidade de Uppsala, Uppsala, Sweden, 2020, p. 13.

<sup>85</sup> DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. London: Duckworth, 1997, p. 33-36.

Mesmo o Direito brasileiro acolhe expressamente, em certa medida, a noção de espaço discricionário de decisão. Há diversos atos administrativos cuja prática comporta juízos de oportunidade e conveniência do aplicador. Também o art. 108 do Código Tributário Nacional, por exemplo, prevê que, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicação da lei tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: a analogia; os princípios gerais de direito tributário; os princípios gerais de direito público; a equidade. Embora esta última seja definitivamente o último recurso decisório, limitada justamente por regras e princípios gerais e específicos, a própria lei admite um espaço microscópico de discricionariedade.

É preciso esclarecer, portanto, que a discricionariedade conforme descrita é uma exceção restrita somente admissível expressamente pelo ordenamento jurídico e que abrange apenas uma gama de interpretações possíveis em virtude do texto dos enunciados normativos. Embora seja possível ao aplicador do Direito *adscrever* e *criar* sentidos normativos, essa atividade é condicionada pelo próprio ordenamento jurídico.

Por exemplo, em virtude do princípio da legalidade tributária, o espaço discricionário não poderá fundamentar a exigência ilegal de tributo. A aplicação do Direito se dá por julgamentos de juridicidade, não de oportunidade. O juízo de oportunidade, próprio da noção de discricionariedade, comporta opções entre *indiferentes jurídicos*, procedidos subjetivamente pelo agente, enquanto os juízos de juridicidade são retidos *pelo texto normativo e pelos fatos* do processo.<sup>86</sup> Inclusive, ainda que haja várias possibilidades de interpretação de um dado enunciado, o critério do órgão aplicador do Direito não é o de oportunidade e conveniência, mas sim um determinado critério jurídico de prevalência argumentativa entre os sentidos possíveis.

Mesmo a atividade de construção do Direito, para ser compatível com a estrutura constitucional, notadamente com princípios como o Estado de Direito e o democrático, encontra limites institucionais e de conteúdo.

A noção de discricionariedade, no que diz respeito à prova, gera um problema específico.

Como se viu na introdução, ainda marca fortemente o Direito a noção de livre apreciação da prova. Ora, a livre apreciação da prova sucede a prova tarifada, sistemática na qual regras jurídicas específicas regiam a apreciação de cada espécie de prova. Ao se

---

<sup>86</sup> GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 92.

remover integralmente essas regras de apreciação de prova, criou-se teoricamente um *campo de discricionariedade jurídica* na determinação dos fatos.

Ocorre que a aplicação do Direito demanda previamente a possibilidade de determinação dos *fatos*, sua *qualificação* jurídica e das *interpretações* possíveis dos enunciados normativos.<sup>87</sup> Com efeito, se os fatos determinam o Direito, então uma absoluta discricionariedade na determinação dos fatos implica de maneira reflexa em absoluta discricionariedade na determinação do Direito. Em outras palavras, considerar que o aplicador do Direito pode decidir sem quaisquer critérios a respeito da matéria fática implica em reconhecer a ampla discricionariedade decisória, por via transversa, também em matéria de Direito. Essa consequência é inadmissível no ordenamento jurídico em geral, mas particularmente perversa no Direito Tributário, cuja aplicação é estritamente vinculada à legalidade.

Marcelo Lima Guerra traça um liame semelhante entre a legalidade e a formação de juízos de fato.<sup>88</sup> Considerando que a tutela jurisdicional consiste na atribuição de efeitos concretos a previsões normativas abstratas, a decisão que determina a implementação de tal efeito jurídico concreto deve não apenas estar fundamentada em norma que o autorize, mas também na verificação do fato concreto que se subsuma à hipótese fática. Assim, o caráter geral e abstrato das normas impõe que sua eficácia dependa necessariamente da correção e confiabilidade dos juízos de fato.

Uma epistemologia jurídica que garanta os direitos das partes, por conseguinte, não demanda apenas um estado de *estrita legalidade*, mas também de *estrita juridicidade*, isto é, que os juízos de fato não sejam *constitutivos* dos mesmos fatos, mas apenas *cognitivos* dos fatos veiculados pela lei.<sup>89</sup> Nesse estado de estrita juridicidade, as imputações fáticas do processo têm que ser abertas à verificação ou refutação, sendo a comprovação empírica submetida a um procedimento específico. Quando a formulação de juízos de fato transborda da comprovação empírica, tratando de valores distintos da legalidade e da verdade, o juiz passa a não mais exercer um poder *de verificação*, mas sim *de disposição* a respeito dos direitos do jurisdicionado.<sup>90</sup> O poder de disposição cresce quanto mais se

<sup>87</sup> GOMETZ, Gianmarco. **La certezza giuridica come prevedibilità**. Torino: Giappichelli Editore, 2005, p. 211.

<sup>88</sup> GUERRA, Marcelo Lima. Sobre as noções probatórias básicas. In: DIDIER, Fredie (coord.); MACÊDO, Lucas Buriel de; PEIXOTO, Ravi; FREIRE, Alexandre (org.). **Novo CPC: doutrina selecionada**. v. 3. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 73-157, p. 110-111.

<sup>89</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 31-33.

<sup>90</sup> *Ibid.*, p. 133-34.

expandem situações de incerteza no sistema jurídico, mas, de outro lado, é também redutível na medida em que se disponibilizam aos jurisdicionados meios de controle a respeito dos juízos realizados pelo órgão de decisão.<sup>91</sup>

Destarte, é preciso, sob pena de negar qualquer grau de cognoscibilidade prévia ao Direito, estabelecer critérios de decisão a respeito dos fatos. Esses critérios não podem ser positivados em regras estritamente determinadas, sob pena de retorno à sistemática de prova tarifada. É preciso estabelecer critérios mais abertos e flexíveis, que permitam ao aplicador do Direito poder decidir de maneira eficiente sobre uma gama de situações imprevisíveis e, ao mesmo tempo, ao conjunto da sociedade poder analisar criticamente essa decisão. Esses critérios mais abertos são nada menos que os *standards* probatórios.

As normas jurídicas ou, melhor, os enunciados que as veiculam, variam no seu grau de indeterminação e vagueza.<sup>92</sup> Isso, inclusive, não é atributo específico da linguagem jurídica, mas da linguagem em geral. Há enunciados cujo conteúdo é bastante evidente e limitado, como o que proíbe um motorista de dirigir a mais de 60km/h. Contudo, há enunciados com maior grau de indeterminação, que permitem a um dado agente ter certa margem de apreciação para adaptar as previsões da lei ao caso concreto, como uma regra que diga que os motoristas devem dirigir “a uma velocidade razoável”. Como o conceito de *razoável* é previamente indeterminado, haverá uma margem de valoração para que o agente de trânsito defina quando aplicar a regra.

Pode-se afirmar que há *vagueza semântica ou unidimensional* quando na utilização de um termo ou expressão identifiquem-se tanto casos de certeza sobre a compatibilidade ou não de uma situação no significado quanto *casos de transição*, ou seja, situações nas quais não há condição de se afirmar, por maior que seja a informação disponível, se realizam ou não o modelo prescrito em um enunciado.<sup>93</sup> Por exemplo: não é possível definir com clareza quantos fios de cabelo devem faltar para que uma pessoa seja considerada careca. De outro lado, há também a chamada *vagueza combinatória ou pluridimensional*, pela qual não há clareza sobre as propriedades necessárias e suficientes à configuração de um determinado conceito.<sup>94</sup> Por exemplo: não há propriedades necessárias

<sup>91</sup> Nesse sentido, FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción**: estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 59.

<sup>92</sup> GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011, p. 9; GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 39-53; LUZZATTI, Claudio. **La vaghezza delle norme**: un’analisi del linguaggio giuridico. Milano: Giuffrè, 1990, p. 5.

<sup>93</sup> *Ibid.*, p. 20.

<sup>94</sup> *Ibid.*

e suficientes para determinar com precisão o que seria *boa-fé*. É o que ocorre na questão da suficiência probatória: os enunciados (*catch-words*) dos *standards* não permitem definir previamente quais são as propriedades necessárias e suficientes ao seu atingimento. Isto é: quais são os critérios a serem preenchidos para se considerar uma prova como “clara e convincente”? E mais: em que medida esses critérios devem estar presentes?

Nos casos de vagueza, há indeterminação da quantidade de informação disponível, de maneira que as regras de significação não permitem uma qualificação certa de um referente a um conceito. Por isso, pode-se afirmar que a vagueza é *intrínseca* ao termo ou à expressão.<sup>95</sup> Ao dizer que um enunciado normativo é vago, portanto, se está a dizer que ele apresenta uma vagueza intrínseca, ou seja, que o texto apresenta casos de transição não qualificáveis preliminarmente em uma determinada categoria.

A vagueza pode ser pragmaticamente utilizada na formulação do Direito. Ela se contrapõe à formulação jurídica *casuística*, ou seja, à formulação normativa que privilegia a especificação ou determinação dos elementos que compõem o *fattispecie*.<sup>96</sup> Ao utilizar uma formulação casuística, o legislador reduz o espaço decisório da autoridade aplicadora da lei, enquanto, ao utilizar um termo vago, permite ao aplicador exercer no futuro um juízo de adequação do caso concreto à norma.<sup>97</sup>

As regras de incidência tributária, por exemplo, são regras que se utilizam da formulação casuística, enquanto as *cláusulas gerais*, os *conceitos indeterminados* e os *princípios* se utilizam da formulação normativa vaga.

Uma *cláusula geral* tem uma estrutura jurídica indeterminada, pois veicula noções vagas tanto na sua hipótese quanto na sua consequência.<sup>98</sup> Um bom exemplo de cláusula geral é o dever de boa-fé previsto no art. 113 do Código Civil. Diz o dispositivo que os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé. O enunciado veicula um conceito vago tanto quanto *ao que é* a boa-fé como quanto às *consequências* da inobservância do dever que impõe. Cabe ao intérprete, por conseguinte, *concretizar* a cláusula geral.

---

<sup>95</sup> LUZZATTI, Claudio. **La vaghezza delle norme**: un’analisi del linguaggio giuridico. Milano: Giuffrè, 1990, p. 3.

<sup>96</sup> MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para sua aplicação. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

<sup>97</sup> SCHAUER, Frederick. **Thinking like a lawyer**: a new introduction to legal reasoning. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 188-194.

<sup>98</sup> MARTINS-COSTA, Judith, *op. cit.*, 2018.

Já um *conceito jurídico indeterminado* tem estrutura completa, de maneira que veicula um termo ou expressão vaga na hipótese, mas tem uma consequência determinada. É um exemplo de conceito jurídico indeterminado o enunciado do art. 51, inciso IV, do Código de Defesa do Consumidor, segundo o qual são *nulas de pleno direito* as cláusulas que sejam *incompatíveis com a boa-fé*. Assim como o art. 113 do Código Civil, o CDC também não define o que seja o dever de boa-fé, cuja inobservância configura a hipótese, mas prevê expressamente a consequência, que é a nulidade do negócio jurídico. Daí, no exemplo da codificação consumerista, não se tratar de cláusula geral, mas sim de conceito indeterminado.

Um princípio, por sua vez, é uma norma de estrutura indeterminada que estabelece uma finalidade, um estado de coisas a ser alcançado pelo aplicador.<sup>99</sup> Um princípio, por conseguinte, não tem uma estrutura hipotético-condicional, mas sim finalística e prospectiva, que conduz imediatamente não o comportamento, mas os propósitos do Direito. Enquanto os princípios direcionam o aplicador a estados de coisas ideais, as cláusulas gerais o direcionam a critérios da experiência ou valorações sociais. Embora mais distinções sejam possíveis, o que interessa neste trabalho é demonstrar que princípios e cláusulas gerais têm estrutura diversa dos conceitos indeterminados.

Colocadas essas premissas teóricas, percebe-se que um *standard* de prova pode ser estruturalmente considerado como um conceito jurídico indeterminado. Isso porque o antecedente normativo veicula uma expressão vaga (*preponderância da prova, prova clara e convincente e prova além de dúvida razoável*) e a consequência veicula uma autorização para que o juiz considere o fato *provado* como premissa no raciocínio normativo. Para fins de clareza, pode-se estruturar uma regra de *standard* da seguinte forma: *se* apresentada prova clara e convincente a respeito da hipótese H (antecedente), *então* o juiz pode utilizar essa alegação como premissa fática na aplicação da norma N. A regra de *standard* configura a justificação externa probatória da aplicação da norma.

A noção de um *standard* como um conceito jurídico indeterminado se coaduna com compreensão de literatura do *common law* a respeito da classificação desse tipo de norma. Doutrina de escol, além de diferenciar princípios de regras, diferencia ainda as regras em sentido estrito de outras regras mais abertas e dependentes do contexto, justamente

---

<sup>99</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição e aplicação dos princípios jurídicos. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 85.

identificando-as como *standards*.<sup>100</sup> Um *standard*, para essa concepção, não deixa de ser regra e passa a ser princípio: é na realidade uma regra cuja hipótese aplicativa é mais aberta e vaga do que as demais. A utilização de uma expressão vaga no antecedente tem objetivo justamente de permitir que o aplicador das normas aprecie a variedade de fatos possíveis e até mesmo de fatos novos e imprevisíveis ao legislador, mas por intermédio de critérios estabelecidos.

É a estrutura de conceito indeterminado que diferencia um *standard* de prova de uma regra de prova tarifada. Como a hipótese no conceito indeterminado é vaga, permite ao aplicador classificar fatos novos à norma, enquanto a tarifação de prova, ao utilizar formulação casuística, é fechada a inovações e situações imprevistas.

Veja-se o exemplo do art. 405 do CPC, segundo o qual documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o chefe de secretaria, o tabelião ou o servidor declarar que ocorreram em sua presença. Deparado com um documento público (hipótese), o juiz *deverá* considerar o fato declarado como provado (consequência). Trata-se de regra de prova tarifada, decorrente de formulação normativa casuística.

Já a regra de que o juiz *deverá* considerar provado (consequência) o fato demonstrado por prova clara e convincente (hipótese), tem antecedente aberto e adaptável, cuja formulação normativa decorre da vagueza de uma expressão.

O fato de um *standard* consubstanciar um conceito indeterminado, contudo, não implica a ausência de critérios da sua aplicação. É certo que, vaga que é, a definição semântica de uma expressão de *standard* não é o bastante para delimitar sua operabilidade, pois a vagueza intrínseca implica na impossibilidade de delimitação apenas pelo significado. É dizer: os elementos semânticos isoladamente considerados são insuficientes para reduzir a vagueza da expressão. Trata-se, em verdade, de uma situação de vagueza combinatória ou pluridimensional, na medida em os elementos semânticos não permitem, *a priori*, conhecer as propriedades necessárias e suficientes à configuração de um determinado conceito. A mera expressão *prova além de dúvida razoável* não permite a princípio saber quais são os elementos que tornam uma dúvida razoável ou não, ou mesmo a medida na qual esses elementos chegam a uma situação de suficiência.

---

<sup>100</sup> SCHAUER, Frederick. **Thinking like a lawyer**: a new introduction to legal reasoning. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 188-200; ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. **The rule of rules**: morality, rules and the dilemmas of Law. Durham; London: Duke University Press, 2001, p. 158-159.



Todavia, a vagueza própria de um conceito indeterminado não implica em um vazio normativo dentro de cujos limites qualquer decisão seja válida, mas sim na circunstância de que a lei confere um espaço de apreciação adaptável à realidade com o objetivo específico de atender à finalidade preconizada pela norma.<sup>101</sup>

A aplicação de um conceito jurídico indeterminado não se confunde com competência discricionária.<sup>102</sup> Mais uma vez, é preciso que se saliente que um ato concebido para ser discricionário envolve a consideração de juízos não jurídicos, de conveniência e oportunidade. No caso da competência discricionária, o espaço de valoração permite que sejam eleitas as consequências jurídicas do caso concreto pela valoração das circunstâncias. Já nos atos concebidos para ser vinculados – como é o caso do lançamento tributário – a utilização de expressões vagas no antecedente normativo deve ser analisada com base em critérios específicos, não sendo conferido espaço discricionário de decisão ao aplicador. Nestes casos, a interpretação e a aplicação de conceitos indeterminados implicam no reconhecimento de uma realidade existente e, por conseguinte, um ato vinculado, ainda que sejam atividades complexas em virtude da necessidade de valoração dos critérios de decisão.<sup>103</sup> Isso se torna ainda mais evidente no caso da análise dos fatos, porque a delimitação de fatos subjacentes a atos vinculados também deve ser vinculada, sob pena de contradição interna às premissas do raciocínio normativo.

Um *standard* de prova, portanto, não confere competência discricionária na análise da prova, mas sim estabelece critérios para seu exame, notadamente quando a consequência jurídica a ser aplicada decorre de uma competência administrativa vinculada, como é o caso das regras de incidência tributária.

Nesse sentido, Luzzatti diferencia a chamada vagueza socialmente típica da vagueza comum.<sup>104</sup> Na primeira, os critérios de aplicação envolvem referência a valores sociais e morais mutáveis, enquanto na segunda são aplicáveis critérios da experiência comum ou técnica. No Direito Administrativo alemão, a operacionalização dos conceitos indeterminados faz distinção parecida: para Forsthoff, os *conceitos de valor* implicam na

---

<sup>101</sup> SAINZ MORENO, Fernando. **Conceptos jurídicos, interpretación y discricionariedade administrativa**. Madrid: Civitas, 1976, p. 194.

<sup>102</sup> COUTO E SILVA, Almiro do. **Conceitos fundamentais do Direito no Estado Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 175-176.

<sup>103</sup> SOUSA, António Francisco de. **“Conceptos indeterminados” no direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 1994, p. 209.

<sup>104</sup> LUZZATTI, Claudio. **La vaghezza delle norme: un’analisi del linguaggio giuridico**. Milano: Giuffrè, 1990, p. 303 et seq., 353 et seq.

necessidade de que o aplicador realize juízos axiológicos subjetivos em que exerce margem de discricionariedade, enquanto os *conceitos empíricos* demandam operações estritamente lógicas de constatação de realidades postas por avaliação objetiva.<sup>105</sup>

No caso dos *standards*, trata-se de vagueza *comum* ou *empírica*. A aferição do atingimento dos determinados graus de probabilidade não demanda juízos valorativos subjetivos, mas sim a observação de critérios para conhecimento da realidade. Os critérios da correta observação da realidade são estabelecidos não pelo próprio Direito, mas sim pela Epistemologia, cujos métodos são constantemente aproveitados pelo Direito Probatório.

Com efeito, como os *standards* são conceitos indeterminados por vagueza comum (conceitos empíricos), quanto mais bem delimitados os seus critérios de aplicação, que têm caráter epistêmico, menor a discricionariedade disponível ao agente aplicador do Direito. Quando se usa um *standard*, na qualidade de conceito indeterminado, portanto, está-se em busca de garantir maior flexibilidade para o Direito. Apesar desse objetivo, um *standard* permite que se possa criticar racionalmente uma decisão, na medida em que há um critério decisório previamente estabelecido, ainda que pouco definido.

Conclui-se que, do ponto de vista estrutural, um *standard de prova é conceito indeterminado que estabelece critérios epistêmicos para que um órgão possa considerar um fato provado como premissa no raciocínio decisório*.

### 1.2.2 Eficácia dos *standards*

Já se colocou que os *standards* estabelecem, enquanto regras probatórias, um grau de certeza mínimo para que um fato seja considerado provado, ou seja, um critério de suficiência da prova. É preciso, contudo, esmiuçar como isso se operacionaliza no âmbito da sua eficácia. A eficácia dos *standards*, no contexto do Direito Probatório, tem estreita conexão com o princípio da segurança jurídica.

Os *standards* de prova, em termos de eficácia, exercem essencialmente duas funções.<sup>106</sup> Exercem uma *função orientadora* na medida em que permitem que os sujeitos possam prever as consequências jurídicas de seus atos cotidianos e processuais.

<sup>105</sup> *Apud* SOUSA, António Francisco de, *op. cit.*, p. 42.

<sup>106</sup> ANDERSON, Terence; SCHUM, David; TWINING, William. **Analysis of evidence**. 2. ed. New York: Cambridge University Press, 2005, p. 244-245.

O princípio da segurança jurídica demanda a *calculabilidade*, ou seja, a capacidade de o cidadão prever em grande medida os limites da intervenção do Poder Público sobre os atos que pratica, conhecendo antecipadamente o âmbito de discricionariedade existente para os atos estatais.<sup>107</sup> Para que isso seja possível, é necessário primeiro que o cidadão compreenda o potencial de transcendência jurídica de suas decisões, para o que é necessária a segurança a respeito da relevância jurídica dos fatos.<sup>108</sup> A essa espécie de segurança, inclusive, convém denominar *segurança de orientação*. Noutros termos, saber como algo será provado implica em ampliar o grau de calculabilidade e, portanto, de segurança jurídica do ordenamento. Por exemplo, uma parte pode se utilizar da orientação decorrente de um *standard* para avaliar em que medida sua escrita contábil e prática de *compliance* são aptas a protegê-la de imputações criminosas.

Além disso, pela função orientadora, os *standards* estabelecem critérios para auxiliar as partes e os órgãos de decisão a construir sua argumentação a respeito de juízos de fato e direcionar o seu comportamento processual. Por exemplo, uma parte pode utilizar os *standards* para avaliar quando encerrar a instrução probatória, ou quando dispender esforços adicionais na prova de um determinado fato ou circunstância. Trata-se do que parte da literatura anglo-americana chama de ônus tático da prova.<sup>109</sup> Mitidiero destaca, com base na noção de processo cooperativo, que o Estado Constitucional tem deveres de *esclarecimento e prevenção* em relação às partes.<sup>110</sup> O primeiro diz respeito ao dever do Poder Público de esclarecer às partes sobre suas posições processuais, enquanto o segundo implica no dever de indicação de que escolhas processuais equivocadas podem frustrar o exame do mérito da causa. A função orientadora dos *standards* reflete justamente o exercício desses deveres processuais cooperativos.

A capacidade de conhecer as práticas argumentativas que reconstróem o sentido de um determinado texto normativo e, via de consequência, dos fatos aos quais ele será aplicado, denomina-se *cognoscibilidade do Direito*<sup>111</sup> e também é um aspecto do princípio da segurança jurídica. Quanto mais uma parte puder compreender como se determinam processualmente os fatos do caso, maior segurança jurídica terá.

<sup>107</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 144.

<sup>108</sup> GARCÍA NOVOA, César. Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. **Derecho & Sociedad**, n. 27, 28-41, 2006, p. 28.

<sup>109</sup> WALTON, Douglas. **Burden of proof, presumption and argumentation**. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 69.

<sup>110</sup> MITIDIERO, Daniel Francisco. A colaboração como modelo e como princípio no processo civil. **Revista de Processo Comparado**, v. 2, p. 83-97, 2015, p. 83-97.

<sup>111</sup> ÁVILA, Humberto, *op. cit.*, p. 141.

Em outro ângulo, os *standards* exercem uma *função controladora* quando permitem também às partes, aos órgãos recursais e à própria sociedade conhecer as razões dos juízos de fato de um órgão aplicador do Direito. O exercício da função controladora, portanto, visa limitar a argumentação na análise da prova, estabelecendo critérios de valoração racional.

De uma perspectiva epistêmica, pode-se dizer que a apreciação jurídica das provas é orientada pelo mérito, não pelo interesse.<sup>112</sup> Um conflito orientado pelo interesse é aquele em que há vontades colidentes sem que haja um critério externo às partes interessadas para resolvê-lo. Exemplo desse tipo de conflito é o de dois amigos que discutem se preferem ver um filme ou jogar cartas. Já um conflito orientado pelo mérito é aquele em que há um critério externo às alegações das partes para a resolução. É o que ocorre, por exemplo, quando uma parte alega que a outra violou um contrato. O mérito da questão não se resolve apenas pelas preferências das partes, mas sim pelos critérios estabelecidos pelo contrato e pela lei de regência. Nesse sentido, um *standard* de prova atua com função controladora quando serve de critério externo à resolução de disputas fáticas. Negar a função controladora, por conseguinte, implicaria em tornar o Direito uma disputa de preferências, não de mérito.

É certo que a prova apresentada em um processo administrativo ou judicial, no mais das vezes, é incompleta, sendo a incerteza inerente ao raciocínio indutivo.<sup>113</sup> Ademais, há ocasiões em que a prova pode ser ainda: *inconclusiva*, pois apoia mais de uma hipótese; *ambígua*, quando há dificuldade em apontar qual hipótese é apoiada; *dissonante*, quando os diversos meios de prova apontam em direções diferentes; ou *suspeita*, quando o grau de confiança no meio de prova (como uma testemunha ou um perito) está por alguma razão prejudicado. Em decorrência dessas fontes de incerteza, não é possível muitas vezes indicar um resultado unívoco do processo probatório.

Todavia, como já se colocou, a segurança jurídica implica em situações de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, ou seja, no estado em que o cidadão consegue prever um espectro de possíveis consequências dos seus atos, não necessariamente uma consequência única. Esta última situação somente seria possível caso se adotasse uma perspectiva descritivista do Direito, já rejeitada na introdução desta tese. A função controladora dos *standards*, portanto, não implica em uma previsibilidade

---

<sup>112</sup> GOLDMAN, Alvin. **Knowledge in a social world**. Oxford: Oxford University Press, 1999, p. 240-241.

<sup>113</sup> ANDERSON, Terence; SCHUM, David; TWINING, William. **Analysis of evidence**. 2. ed. New York: Cambridge University Press, 2005, p. 246.

conteudística do resultado do raciocínio probatório, mas sim na sua controlabilidade decisional.<sup>114</sup> O significado normativo dos enunciados e dos fatos demanda um processo *argumentativo* de reconstrução, de maneira que o papel do *standard* é estruturar tal processo, promovendo, por conseguinte, a segurança jurídica. Noutros termos, os *standards* estabelecem critérios de *aceitabilidade racional*<sup>115</sup> dos argumentos do órgão de decisão em matéria de fato, que podem ser objeto de crítica e refutação pela parte interessada e pela sociedade como um todo.

Ao fixar um determinado *standard* de prova, portanto, o ordenamento jurídico informa ao juiz ou agente público o que ele está autorizado a considerar provado e, por conseguinte, utilizar como premissa na aplicação do Direito.<sup>116</sup> Se o juiz ou agente público considera algo como provado em desacordo com essa autorização ou deixa de considerar algum fato que a atenda, ele está decidindo de maneira dissonante ao *standard*, sendo possível identificar assim um vício na sua argumentação. Nesse sentido, há autores que identificam as regras que estabelecem *standards* como verdadeiras regras de competência.<sup>117</sup>

É importante salientar que nos sistemas de *common law*, há uma elevada ênfase na função orientadora em detrimento da função controladora. Isso ocorre principalmente porque nesses países é bem mais comum a figura do júri, que decide na qualidade de juiz leigo. Dessa forma, o órgão de apelação apenas intervém nas conclusões de fato na hipótese de ter havido abuso de discricionariedade ou no caso de incorreta instrução do júri a respeito do *standard* de prova aplicável.<sup>118</sup> Nesses casos, inclusive, há expresse reconhecimento da discricionariedade do juiz dos fatos, havendo inclusive *standards* de revisão específicos a protegê-la.

Essa ênfase, contudo, não deve encontrar eco nos sistemas de matriz romano-germânica. Isso ocorre, em primeiro lugar, porque a figura do júri nesses sistemas é bem mais restrita. No Brasil, a instituição é aplicável apenas no julgamento de crimes dolosos

<sup>114</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 168-169; ARCOS RAMÍREZ, Federico. La seguridad jurídica en la aplicación judicial del Derecho. De la previsibilidad a la argumentación. **Anuario de filosofía del derecho**, Sociedad Española de Filosofía Jurídica y Política, n. XIX, enero 2002, p. 191-217, p. 209.

<sup>115</sup> AARNIO, Aulis. **Essays on the Doctrinal Study of Law**. Dordrecht: Springer, 2011, p. 135; JAFFE, Louis L. Judicial review: question of fact. **Harvard Law Review**, v. 69, p. 1020-1056, 1956, p. 1022.

<sup>116</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. **Motivación y racionalidad de la prueba**. Lima: Griley, 2016, p. 136-138.

<sup>117</sup> REYES MOLINA, Sebastián. **Legal interpretation and standards of proof: essays in Philosophy of Law and Evidence Law Theory**. 2020. Tese (Doutorado em Filosofia) – Universidade de Uppsala, Uppsala, Sweden, 2020, p. 16.

<sup>118</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi, *op. cit.*, p. 245.

contra a vida. O Direito positivo não reconhece aos juízes togados a decisão por íntima convicção como o faz em relação ao júri. Em segundo lugar, no sistema processual brasileiro, os juízes de primeira instância e tribunais recursais ordinários têm ampla cognoscibilidade da matéria de fato, ao contrário dos tribunais de competência extraordinária, que via de regra apenas reexaminam matéria de Direito.

No Direito Tributário especificamente, chama atenção mais uma vez o papel do princípio da legalidade. Admitir a mitigação da função controladora dos *standards* na apreciação dos fatos pela autoridade administrativa implicaria, ao fim e ao cabo, em conferir-lhe discricionariedade no lançamento de tributos, o que viola frontalmente os princípios estruturantes do Sistema Tributário Nacional.

Por fim, ao se conceber o Direito como uma prática argumentativa, e não um produto observável, é necessário se desenvolver uma teoria da argumentação estruturada<sup>119</sup>, sob pena de descambar para uma abordagem cética da aplicação do Direito, também já rejeitada neste trabalho.

Já se colocou que os *standards* em geral, nos quais se incluem os *standards* de prova, são conceitos jurídicos indeterminados (*prova além de dúvida razoável, prova clara e convincente, preponderância da prova*). Entretanto, para bem desenvolver ambas as funções de um *standard* – orientadora e controladora – e ainda garantir determinada flexibilidade ao ordenamento jurídico, é mister que esses tenham critérios de aplicação definidos. É preciso que esses critérios, por sua vez, tenham objetividade suficiente para permitir o desempenho das funções precípua das regras de prova. Quanto mais bem definidos os critérios estabelecidos pelos *standards*, melhor proverão orientações e permitirão o controle da fundamentação das decisões.

Nos próximos capítulos, discute-se primeiramente como e por quem são fixados os *standards* para, em seguida, apresentar as definições correntes e aferir se elas permitem o correto desempenho das suas funções eficaciais.

### **1.2.3 Relação dos *standards* com outros conceitos**

Em que pese o objeto deste trabalho seja a discussão a respeito dos *standards* de prova no Direito Tributário, há conceitos relacionados que, embora fora desse escopo, influenciam a argumentação jurídica prática a respeito do tema. Em virtude disso, neste

---

<sup>119</sup> ÁVILA, Humberto. Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29, p. 181-204, 2013, p. 202-203.

item discute-se a relação dos graus de suficiência probatória com outros conceitos lógicos e jurídicos análogos, como o ônus da prova, as presunções e as ficções.

Como já se destacou, o *ônus da prova* (*burden of production*), de uma perspectiva subjetiva, indica a parte a quem a lei atribui o dever de provar determinadas alegações no processo. De uma perspectiva objetiva, o ônus da prova identifica uma regra de julgamento, dirigida ao juiz, a respeito de qual parte que será prejudicada pela insuficiência do conjunto probatório.<sup>120</sup> Daí se afirmar que a regra de ônus da prova somente é aplicada quando não satisfeita a regra do *standard*.<sup>121</sup> Isto é: caso não produzida prova que enseje juízo suficiente de certeza, regras outras serão aplicadas para permitir identificar a parte que será prejudicada pela insuficiência, notadamente regras de ônus probatório ou presunções legais.

Com efeito, a relação entre ônus da prova e *standards* de prova é de regras de apoio: na medida em que atendido o *standard* probatório aplicável, é desnecessária a aplicação da regra de ônus da prova; se não atendido o *standard*, aplica-se a regra de ônus da prova, penalizando-se a parte a quem o dever de provar é atribuído.

As noções de *standards* e ônus da prova têm ainda profunda conexão com as *presunções*. Estas podem ser abordadas sob dois enfoques.

Do ponto de vista lógico, uma presunção, ao lado de máximas da experiência e definições, é uma maneira de fundamentar uma inferência no raciocínio indutivo.<sup>122</sup> Uma presunção, no sentido aqui empregado, é uma correlação lógica que liga um fato conhecido a um desconhecido: se provado “A”, então provado “B”. Uma presunção pode decorrer da adequação e suficiência lógica da correlação por si (presunção simples) ou pela determinação dessa correlação por uma norma. Exemplo de uma presunção normativa é a de que depósitos bancários não declarados correspondem a renda omitida (art. 42 da Lei nº 9.430/1996). Em outros termos, uma presunção implica em um fato ser indicativo lógico da ocorrência de outro.

Não é estranho esse emprego da noção de *presunção* no Direito Tributário. Becker já assinalava que, ante a realidade mutável do capital e da renda, cabe ao legislador eleger

<sup>120</sup> RAMOS, Vitor de Paula. **Ônus da prova no processo civil** – do ônus ao dever de provar. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 128.

<sup>121</sup> Nesse sentido: BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia Judiciária e prova penal**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 245; FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción**: estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 19.

<sup>122</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 133-135; GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti**: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

fatos, como hipóteses de incidência dos tributos, que sejam *signos presuntivos* da existência de renda ou capital, de maneira que a incidência jurídica dos tributos repercute na realidade econômica do sujeito.<sup>123</sup> Em outros termos, as hipóteses de incidência tributária elegem grandezas como base de cálculo justamente por presumir que tais grandezas refletem fenômenos econômicos tributáveis.

A presunção a que se refere Becker tem caráter *pré-jurídico*, no sentido de operação intelectual realizada pelos legisladores, que, uma vez inserida no sistema jurídico, é tida como realidade, ou seja, uma regra jurídica de Direito Material.<sup>124</sup> A presunção utilizada dessa maneira é *absoluta* e não admite prova em contrário, por sequer ter natureza probatória. A modalidade de presunção relevante do ponto de vista probatório é a *relativa*, que admite prova em contrário por atuar como suporte lógico para uma inferência entre o meio de prova e a conclusão buscada.<sup>125</sup>

Um segundo enfoque do conceito de *presunção* tem natureza processual. Ao empregar o termo *presunção*, entende-se nesse sentido a inversão do ônus da prova em desfavor daquele contra quem milita a presunção. Exemplo desse emprego é a noção de *presunção de legitimidade do ato administrativo*. Aludida presunção enseja a consequência de que se presumem verdadeiros os pressupostos fáticos do ato administrativo e preenchidos seus pressupostos jurídicos<sup>126</sup>, sendo decorrente da presunção a inversão do ônus da prova em desfavor do cidadão.<sup>127</sup>

O emprego de *presunção* como sinônimo de inversão do ônus da prova merece crítica. Em primeiro lugar, porque simplifica a figura lógica da presunção enquanto critério de inferência. No enfoque lógico, como qualquer critério inferencial, a presunção tem graus variáveis de solidez. Enquanto os meios de prova são *explícitos*, informações diretamente disponíveis no processo, a inferência é *implícita*, sendo invocada na medida em que desafiadas as conclusões a respeito dos meios de prova.<sup>128</sup> De outro lado, a solidez

<sup>123</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 257-258. Ressalte-se que Becker emprega “presunção” no enfoque lógico aqui descrito (p. 508-510).

<sup>124</sup> *Ibid.*, p. 509. No mesmo sentido, FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 64.

<sup>125</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 172-174.

<sup>126</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 413; CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 120-121.

<sup>127</sup> MEDAUAR, Odete. As prerrogativas do ato administrativo. **Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro**, Edição Especial Administração Pública, Risco e Segurança Jurídica, p. 304-310, 2014, p. 306.

<sup>128</sup> TOULMIN, Stephen E. **The uses of argument**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 91-92.



da inferência probatória é definida por critérios de adequação e suficiência.<sup>129</sup> Por adequada entende-se a hipótese que tem aptidão a explicar as informações e os fatos constantes do processo. Por suficiente, entende-se o preenchimento, pela hipótese, dos requisitos mínimos de probabilidade estabelecidos pelo sistema.

Dessa forma, nem toda presunção tem a mesma força e, via de consequência, o mesmo efeito. Presunções conferem graus diferentes de suporte à inferência probatória e devem, inclusive, ser avaliadas em sua força tanto de maneira individual quanto conjuntamente em relação a outros atributos do conjunto probatório. Ao não ter a mesma força probatória, a refutação de hipóteses baseadas em presunções deve observar também uma variedade de graus de suficiência, a depender do caso.

Com efeito, a presunção atua principalmente como fator de atingimento do *standard* probatório necessário à comprovação de uma hipótese. A regra de ônus da prova somente será aplicada caso *não atingido o standard exigido no caso*. Destarte, se a presunção tem algum efeito no ônus da prova é de maneira mediata, em virtude da insuficiência probatória verificada em um caso concreto.

Contudo, há outras críticas possíveis a um enfoque meramente processual das presunções. Muitas vezes, mostra-se redundante o efeito de presunções sobre o ônus da prova. Tome-se novamente o exemplo da presunção de legitimidade dos atos administrativos. Ao questionar judicialmente a validade de um ato administrativo, o ônus da prova evidentemente caberá ao cidadão autor, não em virtude da aludida presunção, mas da regra geral de distribuição do ônus da prova no processo civil, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil.<sup>130</sup> De nada adianta, portanto, discutir sobre eventual presunção que imponha o ônus da prova ao particular se, quando este figure como autor, será sujeito do dever de provar.

Poder-se-ia, de outro lado, afirmar que a presunção de legitimidade seria aplicável no âmbito interno do processo administrativo, ante regra própria do processo judicial. Essa colocação muitas vezes é desafiada pelo próprio Direito Positivo. No caso do lançamento tributário, por exemplo, é expresso o art. 142 do CTN no sentido de que cabe à

---

<sup>129</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 117; GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti: ensayos sobre prueba, causalidad y acción**. Lima: Palestra, 2019. *E-book*; KELLEY, David. **The art of reasoning: an introduction to logic and critical thinking**. 4. ed. New York; London: W. W. Norton & Company Inc, 2014, p. 487.

<sup>130</sup> Formula crítica no mesmo sentido PEIXOTO, Ravi. **Standards probatórios no Direito Processual brasileiro**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 291-293.

Administração Tributária “verificar a ocorrência do fato gerador”, ou seja, provar a sua ocorrência.<sup>131</sup> Ante essa regra jurídica, descabe, a pretexto de prestigiar a legitimidade presumida do lançamento, impor ônus probatório ao contribuinte à revelia da lei, de maneira que o ônus probatório no lançamento repousa em desfavor da Administração.<sup>132</sup>

Em contraposição a essas críticas, pode-se argumentar que a presunção de legitimidade implicaria não em inversão do ônus da prova, mas sim em uma exigência de *standard* mais severo para desconstituição do ato administrativo. Todavia, como se verá no próximo tópico, a escolha de um *standard* tem critérios multidimensionais de análise. Embora ser a Administração parte no processo é questão relevante, outros pontos de interesse também são fundamentais na fixação de graus de suficiência probatória, como a natureza dos direitos em conflito e a severidade das sanções imponíveis.

O efeito de inversão do ônus da prova associado à presunção de legitimidade do ato administrativo, assim, de maneira alguma é genérico e constante. Ainda assim, há situações em que se mostra relevante a figura da presunção como forma de se inverter o ônus da prova. É o caso da presunção de liquidez e certeza da certidão de dívida ativa para fins de execução fiscal (art. 204 do CTN e art. 3º da Lei nº 6.830/98). Nesse caso, específico e com previsão expressa em lei, a presunção tem o efeito de garantir a suficiência probatória da existência e extensão do crédito fiscal, permitindo que a Fazenda Pública promova a execução à míngua de outras provas. Mas a presunção poderá ser desafiada pelo contribuinte, que, de acordo com o *standard* aplicável ao caso, poderá refutar a certeza e liquidez da dívida. Caso o contribuinte não logre êxito em atingir o *standard* apropriado, será considerada provada a liquidez e certeza do crédito como um efeito da regra de ônus da prova.

Enquanto uma presunção fundamenta uma inferência a partir de uma correlação lógica (ainda que imposta pela lei), uma *ficção* estabelece certeza jurídica da ocorrência de um fato sem que haja probabilidade ou correlação lógica entre ele e o fato conhecido.<sup>133</sup> Isto é: uma ficção desprende os efeitos da aplicação de uma regra da realidade<sup>134</sup>, tomando

<sup>131</sup> Aprofundar-se-á este ponto na Parte Dois deste trabalho.

<sup>132</sup> Nesse sentido: XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 145; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75-76; SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo e fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo administrativo fiscal**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1997. p. 79-88, p. 81; HOFFMAN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola, 1999, p. 181-184.

<sup>133</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 509.

<sup>134</sup> CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 223.

por ocorrido um fato cuja existência é improvável. Exemplo de ficção é a regra do art. 1.473, incisos VI e VII, do Código de Processo Civil, que considera navios e aeronaves como bens imóveis para fins de direitos reais de garantia.

Perceba-se que as ficções são claramente dissociadas da questão probatória por duas razões. Primeiro, porque as ficções são identificadas em processos intelectuais pré-jurídicos que motivaram os legisladores a editar determinada regra de Direito Material.<sup>135</sup> Como implica em ignorar a realidade fenomênica, criando uma realidade jurídica, a ficção apenas pode ocorrer no âmbito da lei. Em segundo lugar, uma ficção pressupõe justamente a *ausência de correlação lógica* entre o fato conhecido e o ficto, de maneira que descabe até mesmo perquirir a respeito da adequação e suficiência da inferência realizada.

Não há, portanto, relação *direta* entre os *standards* de prova e as ficções, uma vez que aquelas atuam no campo da definição dos fatos (justificação externa probatória) e estas na aplicação da norma jurídica (justificação externa normativa).

### 1.3 FIXAÇÃO DOS *STANDARDS*

Uma vez estabelecida a categoria normativa pertinente e a eficácia dos *standards*, cabe perquirir a respeito da maneira pela qual essas normas são inseridas no sistema jurídico. No presente item, serão analisados a maneira propriamente dita de fixação dos *standards* – explícita ou implícita – bem como os critérios usualmente eleitos para a escolha legislativa.

#### 1.3.1 Explícita ou implícita

Se os *standards* são regras jurídicas (conceitos indeterminados), eles devem ser fixados no Direito Positivo em função de determinadas preocupações do legislador.<sup>136</sup> Essas preocupações dependem profundamente dos valores tutelados por cada ramo do sistema jurídico, daí porque a investigação dos *standards* de prova é uma indagação específica de cada disciplina do Direito material em específico<sup>137</sup>, não do processual em geral. Cada campo do Direito lida com preocupações axiológicas específicas. Se são

<sup>135</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição disfarçada de lucros**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 121.

<sup>136</sup> GUERRA, Marcelo Lima. Sobre as noções probatórias básicas. In: DIDIER, Fredie (coord.); MACÊDO, Lucas Buril de; PEIXOTO, Ravi; FREIRE, Alexandre (org.). **Novo CPC: doutrina selecionada**. v. 3. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 73-157, p. 147.

<sup>137</sup> SCHAUER, Frederick. **Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning**. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 220.

diferentes os problemas a resolver, então os critérios de argumentação a respeito de como se chega a determinadas conclusões devem também ser diferentes (*field-dependent*).<sup>138</sup>

Essa constatação, inclusive, pode ser evidenciada a partir da necessidade de distinção setorial no âmbito da própria interpretação do Direito mais amplamente considerada, seja pela existência de regras específicas de interpretação no Direito Positivo; pela existência de princípios de Direito aplicáveis a cada ramo; pela existência de orientações metodológicas específicas em cada ramo; pela prevalência de determinadas estruturas normativas.<sup>139</sup> Os critérios de força da argumentação a respeito da prova, portanto, variam a depender do ramo do Direito de que se cuida.

A escolha do *standard* aplicável é uma decisão *explícita* ou *implícita* (no sentido de que não está prevista literalmente em um enunciado legal) do legislador a respeito da alocação de riscos processuais. No Direito, por conseguinte, a investigação sobre o *standard* de prova adotado por cada ramo jurídico é uma matéria de Direito Positivo, não de política judiciária ou de Epistemologia por si só, no sentido de que observa condicionantes análogos aos da interpretação em geral (princípios jurídicos, regras expressas, orientações metodológicas, etc.). Nesse quadro, a Epistemologia tem o papel de construir os requisitos lógicos para o atingimento do *standard*, não para definir qual ele será.<sup>140</sup>

Como exemplo de estipulação explícita de um *standard* probatório, pode-se falar do Código de Processo Penal do Chile, o qual, em seu art. 340, estabelece que nenhuma pessoa pode ser condenada por um tribunal senão quando este tenha, além de dúvida razoável, a convicção de que realmente foi cometido o delito e que o acusado teve nele uma participação culpável.<sup>141</sup>

No outro extremo, como exemplo de um sistema com estipulação implícita de *standard* probatório, está o norte-americano.

<sup>138</sup> TOULMIN, Stephen E. **The uses of argument**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 154, 201-202; FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción: estándares de prueba y debido proceso**. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 140-142.

<sup>139</sup> TARELLO, Giovanni. **L'Interpretazione della Legge**. Milano: Giuffrè, 1980, p. 397-404.

<sup>140</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. La prueba es libertad, pero no tanto: una teoría de la prueba cuasibenthamiana. In: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica: ensayos de epistemología jurídica**. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 21-40, p. 31.

<sup>141</sup> “Artículo 340.- Convicción del tribunal. Nadie podrá ser condenado por delito sino cuando el tribunal que lo juzgare adquiriere, más allá de toda duda razonable, la convicción de que realmente se hubiere cometido el hecho punible objeto de la acusación y que en él hubiere correspondido al acusado una participación culpable y penada por la ley.”

A Suprema Corte dos EUA, no caso *In re Winship*, decidiu que um jovem acusado de uma conduta criminoso tem direito a ver sua culpa provada *além de dúvida razoável*.<sup>142</sup> Nesse caso, um jovem de doze anos se apropriou de dinheiro que estava guardado em um armário na escola, o que configuraria ato infracional equivalente ao furto (*larceny*). O juiz competente no Estado de Nova Iorque considerou o jovem culpado com base no *standard* de prova clara e convincente, que era previsto na Lei das Cortes de Família do Estado (*New York Family Court Act*). Conforme o voto do juiz William Joseph Brennan Jr., a prova além de dúvida razoável é uma garantia de que os erros do sistema criminal se darão em prejuízo do Estado e em benefício do réu, sendo essa garantia aplicável a adultos e também a menores, independentemente da previsão legislativa da lei estadual.

No caso *Cage v. Louisiana*, já com base no resultado de *In re Winship*, a Suprema Corte entendeu que o *standard* de prova além de dúvida razoável, embora não esteja expressamente previsto na Constituição, decorre da cláusula do devido processo legal substancial da Décima Quarta Emenda.<sup>143</sup>

É importante destacar novamente que um *standard* é uma exigência lógica do raciocínio probatório. Como este se dá em graus de probabilidade, é necessário que haja um grau mínimo a ser atingido para se considerar um fato como provado. Caso não haja uma norma expressamente estipulada pelo legislador, competirá ao intérprete deduzi-la do sistema jurídico, levando em conta, como se verá à frente, a necessidade de aplicação correta do Direito, a atribuição do risco por erros e os valores não epistêmicos de cada disciplina jurídica.

Existem ainda sistemas jurídicos em que ora há a fixação implícita, ora explícita dos *standards*. É o caso do Direito Tributário alemão. Neste, a Lei Orgânica dos Tribunais Fiscais prevê a decisão por livre convicção<sup>144</sup>, o que é aplicável, por analogia, também aos agentes fiscais.<sup>145</sup> Apesar disso, a jurisprudência e a doutrina criaram a exigência de um determinado grau de certeza (*Beweismaß*) na decisão que exclua do convencimento do órgão eventuais dúvidas, sem exigir, contudo, uma certeza absoluta ou matemática, o que se consubstancia como julgamento por plena convicção.<sup>146</sup> Esse grau de certeza se

<sup>142</sup> SCOTUS, *In re Winship*, 397 U.S. 358 (1970).

<sup>143</sup> SCOTUS, *Cage v. Louisiana*, 498 U.S. 39 (1990).

<sup>144</sup> Nos termos do § 96 (1) do *Finanzgerichtsordnung* (FGO): “Das Gericht entscheidet nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung”

<sup>145</sup> DÜRRER, Reiner. *Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht*. Heidelberg: C. F. Müller, 2010, p. 5.

<sup>146</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. v. 3, 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2014, p. 332; DÜRRER, Reiner, *op. cit.*, p. 6-7.

denomina também de *medida probatória ordinária (Regelbeweismaß)* e é análogo ao *standard* exigido pelo Código de Processo Penal alemão.<sup>147</sup> Em paralelo à interpretação jurisprudencial que fixa a medida de prova ordinária, há previsão explícita no § 162 do Código Tributário (AO), pela qual se permite, nos casos de arbitramento da base de cálculo (*Schätzung von Besteuerungsgrundlagen*), que a autoridade fiscal reduza o nível probatório ordinário de *plena convicção* para a *maior probabilidade possível*.<sup>148</sup> A jurisprudência compreende que a autorização para que a base de cálculo seja *estimada* no caso do § 162 do Código Tributário alemão consiste em uma autorização para que a decisão do agente fiscal seja tomada com um grau de exigência probatória inferior aos demais casos de lançamento. Nesse aspecto, o § 162 teria o papel de reduzir a medida probatória ordinária.

A doutrina entende, todavia, que este *standard* reduzido não pode ser generalizado para todos os casos, por implicação do princípio da legalidade, pois, se isso fosse feito, seria autorizada a *tributação por suspeita*.<sup>149</sup>

No Direito italiano, há um precedente relevante da Corte de Cassação a respeito da fixação de *standards* de prova: a decisão *Franzese*. Nessa decisão do ano de 2002, o Plenário da Corte de Cassação analisava a responsabilidade penal de um cirurgião por conduta omissiva. Na hipótese, entendeu a Corte que o nexo de causalidade entre a omissão do médico e o resultado criminoso deveria ser demonstrado *além de dúvida razoável*.<sup>150</sup> O julgado deriva o *standard* penal do princípio *in dubio pro reo*. Posteriormente, em 2005, a Seção Criminal da Corte de Cassação decidiu que o *standard* de prova além de dúvida razoável não se aplicava apenas à prova do nexo de causalidade, mas sim a todos os elementos definidores do crime.<sup>151</sup> Com base na jurisprudência pacificada da Corte de Cassação, no ano de 2006, o Código de Processo Penal italiano foi alterado para passar a prever expressamente a exigência de prova além de dúvida razoável como *standard* criminal.<sup>152</sup> Em contraponto, em diversos casos civis, a Corte de Cassação fixou como *standard* exigível a *preponderância da prova*.<sup>153</sup>

<sup>147</sup> BFHE 165, 326 (328).

<sup>148</sup> BFH-Urteil de 15.2.1989 (X R 16/86) BStBl. 1989 II, p. 462.

<sup>149</sup> DÜRRER, Reiner. **Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht**. Heidelberg: C. F. Müller, 2010, p. 7-8.

<sup>150</sup> POLI, Roberto. Standard of proof in Italy. In: TICHÝ, Luboš (org.). **Standard of proof in Europe**. Tübingen: Mohr Siebeck GmbH & Co, 2019. p. 197-248, p. 207-211.

<sup>151</sup> Decisão nº 33748, de 12.06.2005.

<sup>152</sup> Conforme art. 533 (1) do CPP italiano: “Il giudice pronuncia sentenza di condanna se l'imputato risulta colpevole del reato contestatogli al di là di ogni ragionevole dubbio. Con la sentenza il giudice applica la pena e le eventuali misure di sicurezza”.

<sup>153</sup> POLI, Roberto, *op. cit.*, p. 198.

A identificação de um *standard* implícito não deixa de ser um caso de *criação do Direito*, que dá a um texto normativo um significado não apreensível pela interpretação literal de um enunciado.<sup>154</sup> Inclusive, autores norte-americanos como Larry Laudan são taxativos ao afirmar que a Suprema Corte desenvolveu uma “interpretação criativa” ao atribuir o *standard* de prova além de dúvida razoável a casos criminais.<sup>155</sup>

Um aspecto relevante deve ser destacado: varia na experiência comparada o nível normativo em que é fixado o *standard*. Como se vê dos exemplos expostos, há casos, como no Chile, em que a lei ordinária estabelece o *standard* pertinente. Já em outros, especialmente quando o *standard* é implicitamente fixado, a interpretação ou criação decorre de enunciado constitucional, como é o caso dos Estados Unidos. É inquestionável, por outro lado, que, mesmo havendo normas específicas na legislação ordinária sobre graus de probabilidade na análise de fatos, elas devem ser interpretadas à luz de normas constitucionais gerais e setoriais, notadamente da legalidade e do devido processo legal. É um exemplo disso o caráter restrito *standard* reduzido do arbitramento no Direito Tributário alemão.

A constatação a respeito da criação do Direito nos *standards* converge com a afirmação acima de que o raciocínio probatório *exige* um grau mínimo de probabilidade. Se no sistema brasileiro não constar um enunciado normativo expresso a fixar um *standard* de prova para o Direito Tributário, competirá ao aplicador preencher a lacuna por exigência do próprio sistema.

A interpretação ou a criação de regras que estabeleçam *standards*, contudo, deve obedecer a determinados critérios para que não seja arbitrária.

### 1.3.2 Critérios para fixação

Conforme já destacado, é possível que os *standards* sejam fixados expressamente pelo legislador ou, de outro lado, deduzidos por criação do intérprete. Nesse sentido, o legislador tem liberdade de conformação para, considerados critérios políticos, econômicos ou até mesmo jurídicos, estabelecer qual *standard* é adequado a cada situação. Por óbvio, essa liberdade de conformação é limitada pela eficácia de princípios de ordem

<sup>154</sup> GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011, p. 9; GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 31.

<sup>155</sup> LAUDAN, Larry. **Truth, error and criminal law: an essay in legal epistemology**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 34.

constitucional, o que é, inclusive, objeto de discussão na segunda parte do presente trabalho.

Entretanto, quando se trata da fixação de *standards* pelo intérprete, seja por criação do Direito ou por interpretação que adscrive um sentido possível a um enunciado, é de suma relevância considerar com base em quais critérios isso será feito. Ao contrário do legislador, a quem é garantida liberdade regrada de conformação, o intérprete deve adotar em sua argumentação critérios previamente determinados. Esses critérios devem ser estabelecidos considerada a dupla função – orientadora e controladora – dos *standards* no raciocínio probatório.

Para aprimorar o desempenho dessas funções, o *standard* deve, em primeiro lugar, gerar segurança no sujeito de que um ato ilícito será identificado e objeto de sanção, enquanto um ato lícito será também assim identificado e gerará o correspondente benefício ao agente. Dessa forma, um *standard* mais severo reduzirá as situações de *falso positivo* (um ato lícito ser identificado como ilícito), ao passo em que aumentará as situações de *falso negativo* (um ato ilícito será identificado como lícito), de maneira que a fixação do *standard* envolve um *trade-off* entre essas duas situações.<sup>156</sup> Essa lógica é bem ilustrada pela afirmação de Sir William Blackstone, proferida já no Século XIX, de que é melhor ver dez culpados soltos do que um inocente preso.<sup>157</sup>

Assim, um *standard* deve ser fixado de maneira a garantir a *correta aplicação do Direito e alocar o risco de erro* entre as partes.<sup>158</sup> Esses dois podem ser denominados *critérios epistêmicos*, pois têm implicação direta na forma como um agente toma conhecimento dos fatos. Ferrer Beltrán, em posição contrária a essa afirmação, entende que a escolha de um *standard* busca apenas distribuir o risco de erro<sup>159</sup>, não diminuir a sua ocorrência. Para o autor, a redução de erros é garantida por outros tipos de regras processuais que conduzem à melhor formação do conjunto probatório, como regras de admissibilidade. Todavia, como se demonstrará mais à frente, a formulação dos *standards* como graus mínimos de corroboração implicará em analisar, sim, quão abrangente e

<sup>156</sup> KAPLOW, Louis. Burden of proof. *Yale Law Journal*, v. 121, n. 4, p. 738-1013, Jan. 2012.

<sup>157</sup> BLACKSTONE, William. *Commentaries on the laws of England*. v. 2. Philadelphia: J. B. Lippincott Company, 1893, p. 358.

<sup>158</sup> LAUDAN, Larry. *Truth, error and criminal law: an essay in legal epistemology*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 1-2; PARDO, Michael S. Second-order proof rules. *Florida Law Review*, v. 61, p. 1084-1113, 2009, p. 1086.

<sup>159</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. Prolegómenos para una teoría sobre los estándares de prueba – el *test case* de la responsabilidad del Estado por prisión preventiva errónea. In: PAPAYANNIS, Diego M.; PEREIRA FREDES, Esteban. *Filosofía del derecho privado*. Madrid: Marcial Pons, 2018. p. 401-430, p. 408.



completo é o conjunto probatório. Desta feita, neste trabalho, adota-se tanto o aumento do acerto quanto a mitigação dos erros como elementos de fixação dos *standards*.

Perceba-se que os dois critérios não são redundantes, pois a redução de erros pode se dar de maneira meramente estatística, isto é, se “acertar por casualidade”. Mas não interessa ao Direito esse tipo de acerto casual. É preciso garantir previamente que a aplicação do Direito seja devidamente justificada em cada caso, não apenas distribuindo, mas também evitando os casos de falso positivo e falso negativo. Daí se concluir que, embora paralelos, a aplicação correta do Direito e a redução de erros são critérios que envolvem preocupações diversas que estão abrangidas na ideia de um grau mínimo de certeza probatória. Justamente por isso, as propostas de critérios de definição dos *standards* deste trabalho têm por preocupação também analisar quão abrangente e completo é o conjunto probatório objeto de análise.

O critério epistêmico inicial é a *aplicação correta do Direito*, ou seja, o dever de conferir consequências jurídicas corretas aos atos dos cidadãos. Quatro aspectos devem ser considerados na avaliação desse critério.

O primeiro deles é o da *natureza das alegações a serem provadas*<sup>160</sup>, de maneira que quanto mais restritivas dos direitos fundamentais do sujeito forem as alegações, maior deve ser o *standard* de prova exigível. Por exemplo, em uma relação civil decorrente da autonomia da vontade, praticamente não há restrição a direitos fundamentais, o que sugere um *standard* menos severo. Em comparação, em uma relação jurídica tributária, em que há limitação de direitos de liberdade e propriedade, há maior restrição de direitos fundamentais, o que demanda um *standard* mais restrito.

Um segundo aspecto concerne à *amplitude das competências investigatórias*<sup>161</sup> das partes. Há uma relação diretamente proporcional entre os poderes investigatórios das partes, especialmente quando uma delas é o Estado, e o grau de certeza necessário na avaliação das provas. Essencialmente, o resultado qualitativo da análise da prova deve considerar todo o poder de que dispõe a parte de produzi-la. As partes privadas em

---

<sup>160</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 121; VENIT, James. Human all too human: the gathering and assessment of evidence and the appropriate standard of proof and judicial review in Commission enforcement proceedings applying articles 81 e 82. *In*: EHLERMANN, Claus-Dieter; MARQUIS, Mel (org.). **European Competition Law Annual 2009**: the evaluation of evidence and its judicial review in competition cases. Oxford and Portland: Hart, 2011. p. 191-254, p. 246.

<sup>161</sup> ÁVILA, Humberto, *op. cit.*, p. 122; KAPLOW, Louis. Burden of proof. **Yale Law Journal**, v. 121, n. 4, p. 738-1013, Jan. 2012, p. 796; FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción**: estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 168-169.

situação de igualdade têm igual potencial probatório (via de regra), enquanto as autoridades de persecução penal e agentes fiscais têm poderes legais bastante mais amplos, o que impõe, para eles, um *standard* mais severo.

Da mesma maneira, no âmbito da amplitude das competências investigatórias, é preciso tomar em conta as dificuldades probatórias particulares a determinadas alegações.<sup>162</sup> A Corte Europeia de Direitos Humanos, por exemplo, embora exija um *standard* de prova além de dúvida razoável para comprovar alegações de cidadão de violação de direitos convencionais pelos Estados-membros, admite a flexibilização dessas exigências em função da natureza do direito discutido e das dificuldades probatórias envolvidas.<sup>163</sup> Assim, em situações em que a prova é excessivamente difícil, deve essa circunstância ser considerada com o fim de reduzir o grau de exigência probatória.

O terceiro aspecto é a *posição do órgão apreciador da prova*. Se a prova é produzida e apreciada pelo mesmo órgão, em um sistema *inquisitorial*, o *standard* de prova deve ser elevado em virtude da possibilidade de incidência do viés confirmatório (*confirmation bias*), pelo qual o agente faz uma busca ativa de evidências que confirmem uma crença pré-estabelecida, e do viés de reforço (*enforcement bias*), pelo qual o agente atua sob a crença de que a atividade desenvolvida é de grande relevância e contribui para o alcance de objetivos maiores do que o caso em exame.<sup>164</sup> A incidência desses vícios pode transformar a investigação inquisitorial em *pseudoinquisitorial*, a qual consiste em um esforço para articular o melhor conjunto probatório possível para suportar uma conclusão pré-estabelecida.<sup>165</sup> Noutros termos, a hipótese se torna mais relevante que os fatos. Por outro lado, caso a prova seja produzida em um sistema *acusatório* ou *adversarial*, no qual as partes produzem a prova que será avaliada por um terceiro, há justificativa para um *standard* mais reduzido. Isso porque, dentro do limitado período de tempo em que uma instrução probatória se dá no Direito, é importante que ela seja objeto do escrutínio mais

<sup>162</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. Prolegómenos para una teoría sobre los estándares de prueba – el *test case* de la responsabilidad del Estado por prisión preventiva errónea. In: PAPAYANNIS, Diego M.; PEREIRA FREDES, Esteban. **Filosofía del derecho privado**. Madrid: Marcial Pons, 2018. p. 401-430, p. 411.

<sup>163</sup> CEDH, *Nachova & Ors v. Bulgaria*, n. 43577/89 e 43579/98, julgado em 26.02.2004.

<sup>164</sup> VENIT, James. Human all too human: the gathering and assessment of evidence and the appropriate standard of proof and judicial review in Commission enforcement proceedings applying articles 81 e 82. In: EHLERMANN, Claus-Dieter; MARQUIS, Mel (org.). **European Competition Law Annual 2009: the evaluation of evidence and its judicial review in competition cases**. Oxford and Portland: Hart, 2011. p. 191-254, p. 201-202.

<sup>165</sup> HAACK, Susan. **Evidence matters: science, proof and truth in the law**. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 12.

severo possível no menor tempo possível.<sup>166</sup> Embora, portanto, não haja certeza absoluta das conclusões, a análise de partes com interesses contrapostos tende a aumentar a qualidade do resultado probatório.

O quarto aspecto é o *grau de cognição* em que a decisão sobre os fatos será tomada.<sup>167</sup> Isso porque a decisão final não é o único momento em que se decide sobre os fatos do processo. Também se toma essa medida, por exemplo, em sede liminar, ao decidir sobre medidas de urgência em geral. Pela própria finalidade desse tipo de instituto e pelo caráter preliminar da instrução processual nesse momento, não pode ser exigido o mesmo grau de certeza de uma decisão de mérito. Assim, a depender da finalidade buscada em cada grau de cognição, pode haver exigências maiores ou menores que ensejam a escolha do *standard*. Essa fixação em função do grau de cognição em geral tem caráter ascendente<sup>168</sup>, visto que cresce o grau de exigência das decisões preliminares para as decisões de cognição exauriente, uma vez que o trâmite processual permite uma reunião e avaliação de um conjunto probatório cada vez mais amplo.

A Corte Constitucional da República Tcheca, por exemplo, estabeleceu que o *standard* probatório necessário a uma decisão penal sobre o mérito da condenação é a prova além de dúvida razoável, mas, para que se tome uma decisão sobre prisão preventiva (*detention*), o *standard* necessário é apenas uma suspeita razoável (*reasonable suspicion*).<sup>169</sup>

Embora haja critérios que protegem a aplicação correta do Direito, o erro é ontologicamente inevitável, o que leva ao segundo critério de fixação dos *standards*: a *alocação do erro*. A probabilidade de ocorrerem “falsos positivos” ou “falsos negativos” implica na necessidade de se decidir qual parte deverá suportar as consequências dessa deficiência da adjudicação. A alocação de erros deve ser aferida com base em dois aspectos.

---

<sup>166</sup> HAACK, Susan. **Evidence matters**: science, proof and truth in the law. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 35.

<sup>167</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. Prolegómenos para una teoría sobre los estándares de prueba – el *test case* de la responsabilidad del Estado por prisión preventiva errónea. In: PAPAYANNIS, Diego M.; PEREIRA FREDES, Esteban. **Filosofía del derecho privado**. Madrid: Marcial Pons, 2018. p. 401-430, p. 414-415.

<sup>168</sup> *Id.* **Prueba sin convicción**: estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 102, 107.

<sup>169</sup> HOLLÄNDER, Pavel. Proof and changing idea of truth in legal thinking: reflection on postmodernism. In: TICHÝ, Luboš (org.). **Standard of proof in Europe**. Tübingen: Mohr Siebeck GmbH & Co, 2019. p. 3-18, p. 4.

O primeiro é a *gravidade das consequências*<sup>170</sup> potencialmente aplicáveis ao agente. Quanto mais grave a sanção ou consequência, maior deve ser o *standard* de prova aplicável, na medida em que há maior intervenção potencial nos direitos fundamentais do sujeito em decorrência de eventuais erros na aferição dos fatos. É preciso considerar, inclusive, que um aumento da severidade da sanção, mantido constante o grau de certeza probatória exigível para punição, implica em aumentar o custo enfrentado em virtude de um falso positivo, ou seja, impor-se-á uma pena mais severa a alguém inocente. Esse aspecto da alocação do erro é especialmente relevante nas sanções de caráter penal, que podem levar à restrição de liberdade e, em algumas situações e ordenamentos específicos, à morte. Justamente em virtude disso é que o *standard* de prova mais severo – prova além de dúvida razoável – é classicamente associado ao Direito Penal.

O segundo elemento é a *aptidão para suportar o erro*. O erro deve incidir sobre a parte a quem causar o menor dano jurídico, consideradas as suas consequências, de maneira que a parte mais forte deve atingir um *standard* probatório mais severo. Em uma relação contratual em que as partes se encontram em patamares semelhantes, o erro pode ser suportado de maneira equilibrada entre as duas. Contudo, em situações de hipossuficiência de uma das partes, como é o caso das relações trabalhistas, consumeristas ou tributárias, a parte mais forte tende a ter mais poder econômico e jurídico a suportar os prejuízos decorrentes do erro. Nas relações tributárias, por exemplo, embora não seja desejável, é tolerável que o Estado deixe de arrecadar determinada parcela da receita tributária em decorrência de deficiências administrativas, mas é inadmissível que um contribuinte seja cobrado em valor indevido em razão de mera suspeita.

A par dos dois critérios epistêmicos, também podem ser definidores do grau de certeza probatória os *critérios não epistêmicos*<sup>171</sup> particulares a cada ramo do Direito. Chamam-se critérios não epistêmicos porque não têm imediatamente correlação com o conhecimento dos fatos, mas sim com a salvaguarda de valores e interesses que são indiretamente atingidos pela fixação de um *standard*. Dentre esses critérios, pode-se elencar, por exemplo, a *eficiência administrativa*, no sentido de que uma redução de *standard* pode tornar mais fácil o desempenho de atividades de pouco risco; a *proteção da imagem e da honra* dos réus, no sentido de que uma condenação incorreta pode colocar em

<sup>170</sup> KAPLOW, Louis. Burden of proof. *Yale Law Journal*, v. 121, n. 4, p. 738-1013, Jan. 2012, p. 800-802.

<sup>171</sup> LAUDAN, Larry. **Truth, error and criminal law: an essay in legal epistemology**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 123; FERRER BELTRÁN, Jordi. **La valoración racional de la prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 31.

jogo direitos imateriais diversos daqueles formalmente atingidos pelo sistema penal; o *princípio da precaução* no Direito Ambiental, segundo o qual, quando houver ameaça de danos sérios ou irreversíveis, a ausência de certeza científica não deve ser utilizada para postergar medidas eficazes e economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental.<sup>172</sup>

Os critérios epistêmicos e não epistêmicos têm por objetivo estruturar a interpretação de enunciados que veiculam, explícita ou implicitamente, uma regra que estabelece o *standard*. Desta feita, tais critérios permitem identificar *qual é o standard* aplicável a uma determinada situação jurídica. Contudo, como os *standards* são conceitos indeterminados, é preciso ainda determinar *o que demanda um standard* de prova em termos de grau de certeza probatória. É preciso, portanto, investigar a definição desses conceitos indeterminados na literatura e na jurisprudência.

#### 1.4 DEFINIÇÕES DOS *STANDARDS*

Já se viu nos capítulos anteriores que os *standards* são, ao fim e ao cabo, conceitos indeterminados dotados de vagueza combinatória, mas que a implementação de suas funções orientadora e controladora demandam a definição de graus de probabilidade necessários e suficientes para sua operabilidade. Justamente por isso, a doutrina e a jurisprudência se ocupam de tentar, com diversos graus de sucesso, definir o conteúdo dos *standards*. Como bem colocou o juiz Warren E. Burger da Suprema Corte dos EUA, mesmo que o enunciado (*catch-words*) de um *standard* de prova específico nem sempre faça uma grande diferença em um caso particular, adotar um *standard* de prova é mais do que um exercício semântico vazio.<sup>173</sup>

Neste capítulo, apresenta-se um panorama das abordagens teóricas a respeito da definição dos *standards*, bem como se expõe as tentativas de cada abordagem de apresentar definições dos *standards* clássicos. Feito isso, no capítulo seguinte, as abordagens são submetidas a uma análise crítica. Importa destacar que, ao se falar em “abordagens”, não se quer dizer que tratem de escolas estruturadas de pensamento, mas sim de definições com características comuns.

<sup>172</sup> MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 72.

<sup>173</sup> SCOTUS, *Addington v. Texas*, 441 U.S. 418, 423–25 (1979).

A primeira abordagem a respeito da definição dos *standards* é a *probabilística*. Essa abordagem busca identificar os graus de incerteza probatória como probabilidades matemáticas.<sup>174</sup> A probabilidade em sentido matemático envolve estimativas a respeito da chance de ocorrências de que um determinado fato venha a acontecer mediante uma expressão em fração (1/2), decimal (0,5) ou percentual (50%).<sup>175</sup> Por exemplo, para o *standard* de preponderância da prova é associada uma probabilidade de 51% de chance de terem acontecidos os fatos conforme apresentados por uma dada hipótese. A análise da prova em processos jurídicos com base em probabilidades – ou probabilismo jurídico – foi particularmente defendida nos anos 70 e 80 pela Nova Academia sobre a Prova (*New Evidence Scholarship*) norte-americana. Essa escola de pensamento pregava uma argumentação probabilística a respeito da prova, na esteira da ampliação do uso da prova científica para julgamento, como os exames de DNA.<sup>176</sup> Sem prejuízo das críticas que são feitas no próximo capítulo, cabe adiantar desde já que a abordagem probabilística foi severamente combatida desde seu surgimento, estando atualmente em descrédito na literatura de Direito Probatório.

Uma segunda abordagem possível é a *subjetivista*, que descreve os *standards* com base em estados mentais causados no julgador pela prova apresentada. Por exemplo, a prática judicial norte-americana muitas vezes define a prova além de dúvida razoável como a certeza pela qual o jurado agiria sem hesitação na condução de seus próprios negócios.<sup>177</sup> Também há casos em que se define não a prova, mas sim a “dúvida razoável”, que deve ser evitada: é uma determinada crença ou suspeita que faria o jurado hesitar em agir. A Suprema Corte do Estado da Flórida define esse mesmo *standard* como uma “convicção consciente da culpabilidade do réu”<sup>178</sup>. Laudan afirma que a maioria das definições da prova além de dúvida razoável envolve juízos de certeza moral, convicção firme ou

<sup>174</sup> HAACK, Susan. El probabilismo jurídico: una disensión epistemológica. In: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica: ensayos de epistemología jurídica**. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 65-98, p. 76.

<sup>175</sup> KELLEY, David. **The art of reasoning: an introduction to logic and critical thinking**. 4. ed. New York; London: W. W. Norton & Company Inc, 2014, p. 509-510.

<sup>176</sup> JACKSON, John; ROBERTS, Paul. Beyond common law evidence: reimagining, and reinvigorating Evidence Law as a Forensic Science. In: BROWN, Darryl K.; TURNER, Jenia I.; WEISSER, Bettina (org.). **The Oxford handbook of criminal process**. New York: Oxford University Press, 2019. p. 787-820, p. 807.

<sup>177</sup> LAUDAN, Larry. **Truth, error and criminal law: an essay in legal epistemology**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 37-47.

<sup>178</sup> HAACK, Susan, *op. cit.*, p. 71.

convicção que motivaria ações próprias do jurado.<sup>179</sup> Essas definições subjetivas decorrem da necessidade de se orientar os jurados sobre como eles devem decidir um determinado caso posto a julgamento, daí serem as mais comuns na literatura de Direito Probatório. Por essa mesma razão, verifica-se que são definições práticas, ainda que subjetivas, de um ponto de vista estritamente epistêmico.

A terceira abordagem é a *normativa*, pela qual, ante a vagueza das regras iniciais para delimitação dos *standards*, desenvolvem-se meta-regras voltadas a possibilitar a aplicação das primeiras. É o caso de autores como Michael Pardo<sup>180</sup>, que, após comungar com as diversas críticas doutrinárias à subjetividade das definições clássicas, elabora o que chama de “regras de segunda ordem” para a orientação dos julgadores na apreciação da prova. Para Pardo, tais regras (às quais ele atribui caráter explicativo) delimitam o raciocínio probatório em duas partes: (i) identificar as explicações possíveis para as provas apresentadas no processo; (ii) comparar as explicações com base em critérios de força, como consistência, simplicidade, coerência com conhecimento prévio e ausência de hipóteses *ad hoc*. Assim, o decisor realizaria inferências a partir de quão bem cada proposição, caso fosse verdade, explicaria as provas colocadas no processo.

O autor define, por exemplo, uma regra de segunda ordem da preponderância da prova nos termos de que um fato está provado quando a melhor explicação das provas e eventos em disputa inclui tal fato.

A quarta abordagem pode ser denominada *negacionista*. Essa perspectiva é decorrente em grande parte de tendências jurisprudenciais norte-americanas, notadamente em matéria criminal. Segundo essa corrente jurisprudencial, o conceito de *prova além de dúvida razoável* é autoevidente e perfeitamente compreensível para pessoas comuns, de maneira que a tentativa de definição tem o potencial de apenas gerar confusão e incerteza no jurado.<sup>181</sup> Parte das cortes norte-americanas orientam os juízes a não definirem o que seria prova além de dúvida razoável aos jurados, enquanto cortes como as dos Estados de Oklahoma e Wyoming chegam a anular julgamentos penais nos quais o juiz ofereça alguma espécie de explicação desse conceito ao júri.<sup>182</sup>

<sup>179</sup> LAUDAN, Larry, **Truth, error and criminal law: an essay in legal epistemology**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 51.

<sup>180</sup> PARDO, Michael S. Second-order proof rules. **Florida Law Review**, v. 61, p. 1084-1113, 2009.

<sup>181</sup> LAUDAN, Larry, *op. cit.*, p. 48.

<sup>182</sup> Oklahoma Court of Criminal Appeals, *Pannell v. Oklahoma*, 640 P.2d 568 at 570 (1982); Supreme Court of Wyoming, *Cosco v. Wyoming*, 521 P.2d 1345 (1974).

Porém, a abordagem negacionista também pode ser tomada em perspectiva doutrinária como uma rejeição específica à abordagem normativa. Reyes Molina<sup>183</sup> entende que os *standards* de prova têm caráter intrinsecamente indeterminado e a tentativa de reduzir essa indeterminação é infrutífera por três razões: (i) as regras interpretativas dos *standards* em geral são formuladas de maneira a não orientar o juiz dos fatos a respeito da quantidade de prova necessária à decisão; (ii) como são formuladas em linguagem natural, as regras interpretativas também são vagas e indeterminadas; (iii) as regras interpretativas dos *standards* em geral são redundantes em relação a eles próprios ou em relação às regras de interpretação em geral. Para o autor, as regras que veiculam *standards* conferem ao juiz discricionariedade para selecionar o *quantum* de provas necessário à formação da sua convicção. Assim, uma abordagem negacionista sofisticada parte da premissa não apenas de que uma definição precisa é inalcançável, mas também que ela não seria desejável.<sup>184</sup>

A quinta e última abordagem pode ser denominada *epistêmica*. Essa abordagem envolve analisar, por critérios baseados na Epistemologia, o grau de apoio que as provas oferecem à hipótese, a segurança individual que as provas oferecem à conclusão e o grau de inclusão delas no conjunto probatório como um todo.<sup>185</sup> Por conseguinte, a abordagem epistêmica envolve analisar critérios que justifiquem um maior ou menor grau de aceitabilidade racional de uma conclusão baseada em hipóteses postas pelas partes. Exemplo de definição epistêmica pode ser observado na obra de Larry Laudan que, ao analisar a abordagem jurisprudencial subjetiva da prova além de dúvida razoável, estipulou proposta de definição do *standard* nos seguintes termos<sup>186</sup>: está provada além de dúvida razoável a acusação se: (i) a hipótese de a culpabilidade explicar a maior parte dos fatos mais importantes do caso; e (ii) a hipótese da inocência não puder explicar nenhuma prova importante que seja incompatível com a hipótese de culpabilidade.

O ponto fulcral da abordagem epistêmica dos *standards* envolve, em primeiro lugar, o reconhecimento da vagueza das formulações linguísticas clássicas que os representam. Essa vagueza, como já exposto, impede que critérios meramente semânticos

<sup>183</sup> REYES MOLINA, Sebastián. **Legal interpretation and standards of proof**: essays in Philosophy of Law and Evidence Law Theory. 2020. Tese (Doutorado em Filosofia) – Universidade de Uppsala, Uppsala, Sweden, 2020.

<sup>184</sup> TRENTO, Simone. **As cortes supremas diante da prova**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 81.

<sup>185</sup> HAACK, Susan. El probabilismo jurídico: una disensión epistemológica. In: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica**: ensayos de epistemología jurídica. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 65-98, p. 79.

<sup>186</sup> LAUDAN, Larry. Is it finally time to put ‘proof beyond reasonable doubt’ out of pasture? **University of Texas Law**, Public Law Research Paper, n. 194, p. 1-24, 2011.



conduzam a uma definição clara e funcional a respeito desses conceitos indeterminados. Daí porque, ao contrário das demais abordagens, a epistêmica remete a outro ramo do conhecimento especializado – a Epistemologia – para estabelecer critérios de como definir os graus de certeza exigíveis no âmbito da inferência probatória.

Feito esse sobrevoo sobre as abordagens teóricas a respeito dos *standards*, passa-se agora a examiná-los casuisticamente, comparando as diversas definições possíveis a partir de cada vertente exposta.

#### 1.4.1 Preponderância da prova

O *standard* da preponderância da prova, como já exposto, é em geral aplicado à litigância civil, partindo de uma premissa da igualdade das partes. A preponderância da prova consiste em um “balanço de probabilidades”, em que uma das hipóteses posta em jogo se mostra mais plausível do que outra.

Nesse sentido, de uma perspectiva probabilística, o *standard* é definido por uma probabilidade igual ou superior a 51%. Ou seja: é preciso que haja uma probabilidade maior de o fato ter ocorrido conforme narrado do que não.

Para a abordagem normativa de Pardo, a preponderância da prova preceitua que um fato está provado quando a melhor explicação das provas e eventos em disputa inclui esse fato.<sup>187</sup>

A Suprema Corte do Estado da Flórida define a preponderância da prova a partir do que denomina *maior peso das provas*, qual seja, a prova que apresenta maior força de convencimento ou poder persuasivo.<sup>188</sup> Ora, da maneira como formulada a definição, ela se refere necessariamente não a um processo argumentativo, mas sim a um estado mental de convencimento ou persuasão na mente do jurado, daí porque se qualificar essa definição na abordagem subjetiva.

Michael Pardo<sup>189</sup> traz outros exemplos de definições que entende subjetivas a respeito da preponderância da prova: (i) é o estado em que o jurado está persuadido que os fatos a provar são mais prováveis de terem ocorrido do que não; (ii) é um grau de persuasão de que os fatos são verdade. Outra maneira de definir a preponderância da prova

<sup>187</sup> PARDO, Michael S. Second-order proof rules. *Florida Law Review*, v. 61, p. 1084-1113, 2009, p. 1104.

<sup>188</sup> FLORIDA STATE SUPREME COURT. *Florida standard jury instructions in civil cases*. Tallahassee, FL, Feb. 1, 2018, p. 56. Disponível em: <https://www.floridasupremecourt.org/content/download/243071/2143268/entireDocument.pdf>. Acesso em: 8 mai. 2020.

<sup>189</sup> PARDO, Michael S., *op. cit.*, p. 1092.

de uma perspectiva subjetiva é como a situação em que um argumento se mostra mais convincente para o julgador do que o seu oposto.<sup>190</sup>

A partir de uma abordagem epistêmica, as instruções aos jurados da Corte de Apelações do Terceiro Circuito nos Estados Unidos<sup>191</sup> definem a preponderância da prova como o dever das partes de provar, à luz de todas as provas apresentadas, que suas alegações são mais plausíveis do que o contrário (*more likely than not*). Ou seja, discutem um grau de persuasão racional necessário para que o fato seja considerado provado. Todavia, mesmo essa abordagem “quase-epistêmica” da Corte norte-americana deixa a desejar na medida em que não define também quais são os critérios que tornam algo mais ou menos plausível.

Jordi Ferrer Beltrán, ao propor diversos modelos de *standards* probatórios<sup>192</sup>, descreve um *standard* que exige que (i) a hipótese ofereça a melhor explicação dos fatos cuja ocorrência se trate de provar, à luz dos elementos de prova e da experiência judicial; (ii) que o conjunto probatório dos autos seja completo. Esse *standard*, por se basear em uma comparação equitativa entre as hipóteses de cada parte, pode ser classificado como uma forma de preponderância da prova, com definição epistêmica.

#### 1.4.2 Prova clara e convincente

A prova clara e convincente em geral é utilizada em casos não criminais, mas em situações que envolvem o poder extroverso do Estado ou na defesa de direitos indisponíveis dos cidadãos. É preciso salientar que, sendo um estágio intermediário de certeza entre a preponderância da prova e a prova além de dúvida razoável, não apenas a prova clara e convincente enfrenta dificuldades decorrentes da vagueza de sua formulação como também implica em dificuldades decorrentes de se diferenciar dos extremos. É dizer: o estado intermediário está ainda mais “borrado” do que os extremos. Nessa toada, a Suprema Corte dos Estados Unidos, no caso *Addington v. Texas*, afirmou que “a diferença entre preponderância da prova e a prova além de dúvida razoável é mais compreensível

<sup>190</sup> WALTON, Douglas. **Burden of proof, presumption and argumentation**. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 57.

<sup>191</sup> UNITED STATES COURT OF APPEALS FOR THE THIRD CIRCUIT. **General instructions for civil cases**. Philadelphia, PA, Mar. 2017. Disponível em: [https://www.ca3.uscourts.gov/sites/ca3/files/1\\_Chaps\\_1\\_2\\_3\\_2017\\_March.pdf](https://www.ca3.uscourts.gov/sites/ca3/files/1_Chaps_1_2_3_2017_March.pdf). Acesso em: 15 jan. 2020.

<sup>192</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. Prolegómenos para una teoría sobre los estándares de prueba – el *test case* de la responsabilidad del Estado por prisión preventiva errónea. In: PAPAYANNIS, Diego M.; PEREIRA FREDES, Esteban. **Filosofía del derecho privado**. Madrid: Marcial Pons, 2018. p. 401-430, p. 418.

que qualquer um [desses *standards*] em relação ao *standard* intermediário de prova clara e convincente”<sup>193</sup>.

Por uma abordagem probabilística, esse *standard* pode ser ilustrado por uma probabilidade superior a 75% de certeza.

A partir da abordagem subjetivista, as instruções aos jurados da Corte de Apelações do Terceiro Circuito nos Estados Unidos<sup>194</sup> definem a prova clara e convincente como aquela que produz na mente do jurado a firme crença ou convicção que as alegações da parte são verdade. Também há doutrina que define esse mesmo *standard* no sentido de que o fato deve ter alta probabilidade de ser verdadeiro.<sup>195</sup>

Para a abordagem normativa de Pardo, um fato está provado a partir da prova clara e convincente quando a explicação das provas e fatos em questão incluem esse fato e de maneira melhor, mais clara e convincente que as demais.<sup>196</sup> Desde já merece uma crítica a definição na medida em que permanecem em aberto os critérios sobre o que seria a prova *mais clara e convincente*.

A Suprema Corte do Estado da Flórida define a prova clara e convincente como aquela que é precisa, explícita, não confusa e de peso, tal que produz uma firme crença ou convicção, sem hesitação, a respeito da matéria de fato posta.<sup>197</sup> Ao elencar propriedades mais objetivas a respeito da prova – precisa, explícita e não confusa –, essa definição caminha por uma abordagem epistêmica. Todavia, a sequência da definição, a respeito de um estado de crença ou convicção causado no jurado, caminha por via inversa, em sentido de abordagem subjetiva.

Também há uma proposta epistêmica de Ferrer Beltrán de um *standard* que exige uma prova *muito mais forte* do que a que suporta a tese adversária.<sup>198</sup> Para o autor, no que aparenta ser uma proposta de prova clara e convincente, é necessário que (i) a hipótese seja capaz de explicar todos os dados disponíveis, integrando-os de forma coerente, e as

<sup>193</sup> SCOTUS. *Addington v. Texas*, 441 U.S. 418, 425 (1979).

<sup>194</sup> UNITED STATES COURT OF APPEALS FOR THE THIRD CIRCUIT. **General instructions for civil cases**. Philadelphia, PA, Mar. 2017. Disponível em: [https://www.ca3.uscourts.gov/sites/ca3/files/1\\_Chaps\\_1\\_2\\_3\\_2017\\_March.pdf](https://www.ca3.uscourts.gov/sites/ca3/files/1_Chaps_1_2_3_2017_March.pdf). Acesso em: 15 jan. 2020.

<sup>195</sup> PARDO, Michael S. Second-order proof rules. **Florida Law Review**, v. 61, p. 1084-1113, 2009, p. 1097.

<sup>196</sup> *Ibid.*, p. 1104.

<sup>197</sup> FLORIDA STATE SUPREME COURT. **Florida standard jury instructions in civil cases**. Tallahassee, FL, Feb. 1, 2018. Disponível em: <https://www.floridasupremecourt.org/content/download/243071/2143268/entireDocument.pdf>. Acesso em: 8 mai. 2020, p. 293.

<sup>198</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. Prolegómenos para una teoría sobre los estándares de prueba – el *test case* de la responsabilidad del Estado por prisión preventiva errónea. In: PAPAYANNIS, Diego M.; PEREIRA FREDES, Esteban. **Filosofía del derecho privado**. Madrid: Marcial Pons, 2018. p. 401-430, p. 417.

predições de novos dados pela hipótese devem ser confirmadas e aportadas como provas ao processo; (ii) tenha sido refutada a hipótese alternativa da defesa, se plausível, caso seja teoricamente capaz de explicar os mesmos dados, salvo se for uma hipótese meramente *ad hoc*.

### 1.4.3 Prova além de dúvida razoável

A prova além de dúvida razoável talvez seja o *standard* mais polêmico e estudado, justamente por ser classicamente associado ao Direito Penal. A gravidade das sanções e o risco de erro gerou e gera grandes debates doutrinários e jurisprudenciais não apenas em relação à definição do *standard* como um todo, mas também ao que seria uma “dúvida razoável”.

Por uma abordagem probabilística, esse *standard* pode ser ilustrado por uma probabilidade superior a 90% de certeza.

A definição mais corrente – e subjetiva – do *standard* é a de que a acusação deve provar suas alegações ao ponto de que os jurados *não tenham dúvidas razoáveis em sua mente* de que o réu praticou o fato de que é acusado.<sup>199</sup> Laudan<sup>200</sup> cataloga pelo menos cinco hipóteses de definição subjetiva de “prova além de dúvida razoável”: (i) a crença com grau de certeza moral na culpabilidade do réu; (ii) a certeza que seria usada pelo próprio decisor para guiar suas decisões particulares; (iii) a certeza que não é afetada por dúvida em razão da qual uma pessoa prudente deixaria de agir; (iv) uma convicção ampla e permanente na culpabilidade do réu; (v) uma convicção que não gere uma dúvida para a qual haja um argumento legítimo.

A abordagem normativa de Pardo<sup>201</sup> define a prova além de dúvida razoável como a situação em que um fato está provado por uma explicação plausível das provas e eventos controversos e não existe outra explicação plausível que não inclua esse mesmo fato.

Por fim, pelo menos três definições que partem da abordagem epistêmica merecem destaque. Larry Laudan, ao criticar a subjetividade das definições jurisprudenciais de “prova além de dúvida razoável”, estipulou proposta de definição do *standard* nos

<sup>199</sup> HELLSTROM, Per. A uniform standard of proof in EU competition law proceedings. In: EHLERMANN, Claus-Dieter; MARQUIS, Mel (org.). **European Competition Law Annual 2009: the evaluation of evidence and its judicial review in competition cases**. Oxford and Portland: Hart, 2011. p. 147-156, p. 148.

<sup>200</sup> LAUDAN, Larry. **Truth, error and criminal law: an essay in legal epistemology**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 34-47.

<sup>201</sup> PARDO, Michael S. Second-order proof rules. **Florida Law Review**, v. 61, p. 1084-1113, 2009, p. 1105.

seguintes termos<sup>202</sup>: está provada além de dúvida razoável a acusação se (i) a hipótese de a culpabilidade explicar a maior parte dos fatos mais importantes do caso; e (ii) a hipótese da inocência não puder explicar nenhuma prova importante que seja incompatível com a hipótese de culpabilidade. Ronald Allen<sup>203</sup>, por sua vez, apresenta o que chama de proposta descritiva, no sentido de que, para alcançar a “prova além de dúvida razoável”, a acusação em um julgamento criminal deverá apresentar uma explicação plausível para a culpabilidade ou perderá. Já o acusado, frente à explicação plausível da acusação, deverá apresentar uma explicação plausível da própria inocência ou perderá. Jordi Ferrer Beltrán<sup>204</sup> estipula uma definição prescritiva de “prova além de dúvida razoável”, no sentido de que, para se considerar provado um fato, (i) a hipótese deve ser capaz de explicar todos os fatos disponíveis, integrando-os de forma coerente, e as predições de novos dados que a hipótese permita confirmar devem resultar confirmadas; (ii) devem haver sido refutadas todas as demais hipóteses plausíveis de explicação dos mesmos fatos que sejam compatíveis com a inocência do acusado, excluídas hipóteses meramente especulativas.

Badaró, de outro lado, assim define o *standard* penal<sup>205</sup>: (i) deve haver elementos de prova que confirmem, com elevadíssima probabilidade, todas as proposições fáticas que integram a imputação formulada pela acusação; (ii) não deve haver elementos de prova que tornem viável ter ocorrido fato concreto diverso de qualquer proposição fática que integre a imputação.

---

<sup>202</sup> LAUDAN, Larry. Is it finally time to put ‘proof beyond reasonable doubt’ out of pasture? **University of Texas Law**, Public Law Research Paper, n. 194, p. 1-24, 2011.

<sup>203</sup> ALLEN, Ronald J. Los estándares de prueba y los límites del análisis jurídico. *In*: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica**: ensayos de epistemología jurídica. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 41-64.

<sup>204</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. La prueba es libertad, pero no tanto: una teoría de la prueba cuasibenthamiana. *In*: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica**: ensayos de epistemología jurídica. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 21-40.

<sup>205</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia Judiciária e prova penal**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 259.

## 2 CRITÉRIOS OBJETIVOS E CONTROLÁVEIS PARA DEFINIÇÃO DOS *STANDARDS*

“A autoridade se apoia, antes de tudo, na razão. Se ordenar ao seu povo que ele se atire ao mar, o povo fará uma revolução. Tenho direito de exigir obediência porque minhas ordens são sensatas.”<sup>206</sup>

Neste capítulo, pretende-se formular uma proposta metodológica que permita aferir o grau de probabilidade necessário para o atingimento de um *standard*. Para se formular essa proposta, contudo, é preciso primeiramente analisar as razões da insuficiência das definições correntes apresentadas no capítulo anterior. De mais a mais, não seria útil *importar* a teoria jurídica do Direito Probatório anglo-saxão juntamente com as deficiências já identificadas nela. Se o propósito dos *standards* é reduzir a discricionariedade nas decisões a respeito de juízos de fato, de nada adianta importar definições subjetivas ou contraditórias de outros sistemas jurídicos.<sup>207</sup>

As críticas a respeito das definições demandam duas explicações preliminares. A primeira é que a crítica será feita com base nas deficiências identificadas, não definição a definição ou abordagem a abordagem. Isso porque a relevância da crítica está justamente em delimitar desde já os defeitos nos quais este autor não pode incorrer ao formular sua proposta de definição de *standards*. Daí colocar em evidência não teses ou autores, mas sim a crítica a cada um.

A segunda explicação envolve a aproximação, no momento da crítica, de algumas abordagens. Em primeiro lugar, a abordagem negacionista e a subjetivista serão bastante aproximadas. Isso porque presumir que os *standards* são autoevidentes, na verdade, implica em deixar ao juízo de cada julgador, seja leigo ou togado, definir em sua mente o que seria cada grau de certeza. Assim, negar a definição dos *standards* é na verdade admitir uma definição subjetiva deles.

Outra aproximação devida é da abordagem normativa e da epistêmica. Como foi possível observar no capítulo anterior, a abordagem normativa se utiliza, para formalizar regras de segunda ordem, de conceitos epistêmicos, assim como fazem os autores cujas

<sup>206</sup> SAINT-EXUPÉRY, Antoine de. **O pequeno príncipe**. Tradução Luiz Fernando Emediato. São Paulo: Geração Editorial, 2020, p. 53.

<sup>207</sup> MATIDA, Janaína; VIEIRA, Antônio. Pará além do BARD: uma crítica à crescente adoção do *standard* de ‘prova além de dúvida razoável’ no processo penal brasileiro. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 27, n. 156, p. 221-248, 2019, p. 237.

teses foram enquadradas como epistêmicas propriamente ditas. A separação entre a abordagem normativa e a abordagem epistêmica se deu apenas em razão do instrumento: aquela pressupõe uma regra jurídica secundária deduzida de regras primárias que fixam os *standards*, o que não ocorre na abordagem epistêmica. Contudo, já se colocou nesta tese que o Direito fixa os *standards* a partir de regras em cujo antecedente é veiculado um conceito jurídico indeterminado. Mas a vagueza desse conceito não deve ser resolvida por regras jurídicas, no que está correta a crítica de Reyes Molina, posto que essas regras serão ainda vagas. O conceito jurídico indeterminado deve ter sua indeterminação reduzida por *regras epistêmicas*, baseadas na ciência própria. É no reconhecimento da complexidade dos *standards* que está a distinção proposta entre a abordagem epistêmica e a normativa.

Isso posto, deixe-se claro desde já que as abordagens epistêmicas se mostram úteis, nos contextos em que apresentadas, em certa medida a definir os *standards*. Contudo, a proposta à frente apresentada busca apresentar definições mais específicas dos *standards* com base em uma lógica de probabilidade por corroboração e que sejam mais úteis e operacionais para as finalidades deste trabalho.

## **2.1 Críticas às definições dos *standards***

Como se evidencia a seguir, as críticas às definições correntes dos *standards* são a impossibilidade de verificação matemática da probabilidade; a subjetividade epistêmica; a obscuridade, vagueza e circularidade; a ausência de controlabilidade.

### **2.1.1 Impossibilidade de verificação matemática da probabilidade**

A primeira crítica é dirigida especificamente às definições probabilísticas dos *standards*. A definição numérica dos *standards* não é um mecanismo de redução da vagueza dos enunciados, mas sim sua *negação*. Isto é: cravar um número específico como probabilidade é pressupor que existe uma exatidão impossível nos limites dos *standards*, o que pressuporia, na verdade, que as palavras tivessem sentidos exatos não apenas nos casos certos, mas também e principalmente nos casos limítrofes. A abordagem probabilística, nesse sentido, é uma negação idealista da vagueza da linguagem.

A vagueza combinatória dos enunciados dos *standards* implica em uma multiplicidade sutil de critérios<sup>208</sup> que podem ser adotados como indicadores da probabilidade da ocorrência de um fato, e esse caráter *pluridimensional* da vagueza não é adequadamente captado por percentuais matemáticos. Ainda que desconsiderada a vagueza pluridimensional, de um caráter *unidimensional*, também não há elementos semânticos que permitam diferenciar uma certeza de 51% de uma de 52%. Dessa forma, embora atribuir uma certeza de 51% para a preponderância da prova seja uma medida até instintiva, escolher entre 60% e 75% para a prova clara e convincente, ou entre 90% e 95% para a prova além de dúvida razoável soa arbitrário, pois a vagueza inerente impede o aplicador do Direito de diferenciar situações que representam esses percentuais.

O probabilismo jurídico, assim, não estabelece qualquer critério para definição matemática dos *standards* e, se o fizesse, seria por intermédio de linguagem que dificilmente expressaria a certeza matemática. Esse tipo de esforço probabilístico, portanto, é inexistente e, se existisse, seria inócuo.

Na verdade, a probabilidade matemática pode ser associada melhor à estatística do que à probabilidade no sentido de crença racional, pois a estatística demanda a possibilidade de repetição de tentativas, o que é muito raro, senão impossível, na maioria dos processos de caráter jurídico.<sup>209</sup> Associar um *standard* a um grau matemático de probabilidade pode representar um recurso didático interessante para explicar um conceito, mas do ponto de vista prático e metodológico pode ser até mesmo uma medida enganosa: passar ao julgador uma certeza inexistente e impossível.<sup>210</sup>

Na verdade, sequer se pode dizer que a probabilidade em sentido lógico (*probabilidade<sub>1</sub>*) tem o mesmo significado da probabilidade em sentido empírico ou estatístico (*probabilidade<sub>2</sub>*).<sup>211</sup> A primeira diz respeito ao grau de suporte em evidências de uma afirmação, enquanto a segunda consiste na frequência relativa da ocorrência de determinados eventos. Tal frequência relativa, inclusive, somente poderia ser referida

<sup>208</sup> HAACK, Susan. El probabilismo jurídico: una disensión epistemológica. In: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica: ensayos de epistemología jurídica**. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 65-98, p. 77-78.

<sup>209</sup> TARUFFO, Michele. **Simplemente la verdad: el juez y la construcción de los hechos**. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 247; ANDERSON, Terence; SCHUM, David; TWINING, William. **Analysis of evidence**. 2. ed. New York: Cambridge University Press, 2005, p. 248-249. Sobre distinção entre probabilidade estatística e probabilidade de proposições, cf. FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción: estándares de prueba y debido proceso**. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 67-68.

<sup>210</sup> TRIBE, Lawrence. Trial by Mathematics: Precision and Ritual in the Legal Process. **Harvard Law Review**, v. 84, n. 6, p. 1329-1393, Apr. 1977, p. 1329-1393.

<sup>211</sup> CARNAP, Rudolf. **Logical foundations of probability**. Chicago: Chicago University Press, 1962.



como probabilidade em um contexto específico: o da previsão qualificada de resultados, formulação de políticas públicas<sup>212</sup>, etc., jamais em contexto probatório. Noutros termos, pela probabilidade em sentido estatístico, é possível se calcular a chance de algo vir a acontecer, mas não formar juízos de probabilidade sobre evidências colocadas em um processo.

Pela probabilidade estatística, assim, seria possível reduzir o número de erros do sistema jurídico apenas com base na causalidade, não com base em uma análise probatória. Como já se colocou, a redução de erros é apenas um dos critérios de fixação dos *standards*, sendo o primeiro a aplicação correta do Direito. Por isso, uma decisão somente estará corretamente justificada do ponto de vista probatório se houver efetivo suporte epistêmico para que seja tomada. É dizer: nem à Epistemologia nem ao Direito interessam acertos por mera causalidade.<sup>213</sup>

Um caso concreto julgado pela Suprema Corte do Estado da Califórnia é uma boa ilustração do risco de utilizar linguagem estatística na avaliação de provas.<sup>214</sup> O caso envolvia um roubo praticado contra uma idosa. Segundo várias testemunhas, o roubo foi perpetrado por uma mulher branca, jovem, loira e com cabelo amarrado em rabo de cavalo, que fugiu em um carro amarelo dirigido por um homem afro-americano com barba e bigode. Depois da fuga, sem que tivesse havido flagrante, duas pessoas com essas descrições foram presas e levadas a julgamento. A promotoria apresentou como testemunha um professor de estatística, que atestou que a análise combinatória dessas características indicava que a chance de um casal com a mesma descrição ser encontrado era de uma em mil. Com base nessa prova, o júri condenou o casal.

Em análise de apelação, o tribunal entendeu que a probabilidade matemática poderia até auxiliar na argumentação e na construção, mas não se mostrava um meio adequado de prova, porque pode confundir o júri com noções inverossímeis de certeza. No caso concreto, a questão envolveria não a probabilidade de os réus *portarem* as dadas características, mas sim a probabilidade de *outros suspeitos* portarem as mesmas características. Assim, a condenação foi revertida.

A lição relevante a tirar da crítica à abordagem probabilística é que não se deve buscar uma definição de *standards* com exatidão inverossímil, pois esse tipo de definição

---

<sup>212</sup> TOULMIN, Stephen E. **The uses of argument**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 73.

<sup>213</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. **La valoración racional de la prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 101.

<sup>214</sup> California Supreme Court, *People v. Collins*, 1968, Cal. 2d 319.

não auxilia concretamente no processo argumentativo, mas sim o dificulta na medida em que estabelece artifícios meramente retóricos e de difícil aferição crítica.

### 2.1.2 Subjetividade epistêmica

A abordagem subjetivista, por descrever os *standards* a partir de estados mentais de convencimento do julgador, incorre no vício da subjetividade epistêmica, na medida em que concebe a verdade dos fatos de maneira solipsista, ou seja, a partir apenas da percepção individual do observador. Nega-se a possibilidade de uma verdade externa ao sujeito, observável no mundo. Indiretamente, a abordagem negativista também incorre nesse vício, posto que deixa à interpretação do julgador o significado das palavras que descrevem o *standard*.

Historicamente, várias práticas argumentativas negaram a possibilidade de uma verdade absoluta, externa ao sujeito. Pode-se falar, por exemplo em: concepções fenomenológicas de verdade, segundo as quais o ser humano jamais tem acesso à coisa-em-si, mas apenas à sua percepção subjetiva; concepções consensuais de verdade, pelas quais a verdade decorre do consenso ou acordo entre indivíduos de determinada cultura; concepções de verdade pragmática, pela qual é verdade aquilo que tem significado útil ao observador.<sup>215</sup>

Alvin Goldman se refere a esse tipo de abordagem cética da verdade como *verifobia*.<sup>216</sup> Deve-se considerar, contudo, que uma concepção de verdade integralmente verifóbica, em que pese poder ser possível na filosofia, é incompatível com o Direito. O processo de adjudicação visa aplicar o Direito a fatos concretos, e a completa relativização da verdade desses fatos implica em conferir ao órgão aplicador do Direito integral discricionariedade para aplicar a norma que quiser a qualquer situação, posto que não haveria critério externo algum de verdade. Basta pensar que nem sempre os juízes formam sua convicção com base nas provas do processo, podendo ela decorrer de pré-compreensões ou mesmo de preferências pessoais.<sup>217</sup>

Assim, uma visão verifóbica da realidade não retira o propósito apenas do processo, mas do Direito em si. Tratar-se-ia o Direito como um sistema de resolução de conflitos com base em preferências, não no mérito. Se o Direito visa regular a conduta dos

<sup>215</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 24-27.

<sup>216</sup> GOLDMAN, Alvin. **Knowledge in a social world**. Oxford: Oxford University Press, 1999, p. 9.

<sup>217</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. **Motivación y racionalidad de la prueba**. Lima: Griley, 2016, p. 130-132.

cidadãos, ele deve ser aplicado conforme essas condutas, pois, se fosse aplicável de forma arbitrária e aleatória sem correspondência com os fatos, não haveria qualquer razão para obedecê-lo.<sup>218</sup> A finalidade do Direito, portanto, só é alcançável por intermédio da verdade dos enunciados probatórios utilizados na sua aplicação.

A incompatibilidade da verifobia com o Direito pode ser ilustrada pela aplicação dessa premissa teórica ao Direito Tributário: o fato gerador ocorre quando o agente fiscal está convencido da sua ocorrência. Essa afirmação se traduz em uma concepção que viola as noções constitucionais fundamentais protetivas do contribuinte.

Por essa razão, a verdade deve ser tida como realidade pelo jurista, como um objetivo digno de ser perseguido.<sup>219</sup> Por essa percepção, dizer que um cisne é branco só será um enunciado verdadeiro se esse cisne realmente for branco na realidade. Trata-se de uma concepção de *verdade por correspondência*<sup>220</sup>, no sentido de que a verdade de um enunciado não depende da opinião subjetiva do juiz ou do agente público, mas sim da sua correspondência com o mundo que rodeia o observador e com os acontecimentos efetivamente ocorridos.

A ideia de verdade por correspondência não é livre de críticas. Duas críticas comuns a essa concepção são de que: a percepção do sujeito a respeito da verdade é sempre parcial; as coisas só existem para o ser humano quando são perceptíveis para ele.<sup>221</sup>

Essas críticas pecam por confundir a verdade com as percepções e enunciados feitos sobre ela pelos observadores. Como já se colocou, o raciocínio probatório convive necessariamente com a incerteza<sup>222</sup>, pois é um método de verificação indireta, na medida em que não é possível observar diretamente os acontecimentos, mas sim reconstruí-los. De fato, portanto, a percepção da verdade é parcial e dependente da posição do observador. Todavia, a verdade está lá e não depende de adeptos. O que varia é o grau de aderência – ou correspondência – dos enunciados fáticos à verdade.

<sup>218</sup> RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Revised Edition. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 407-409; FERRER BELTRÁN, Jordi. **La valoración racional de la prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 30; JAFFE, Louis L. Judicial review: question of fact. **Harvard Law Review**, v. 69, p. 1020-1056, 1956, p. 1021.

<sup>219</sup> TARUFFO, Michele. **Simplemente la verdad**: el juez y la construcción de los hechos. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 94; BADARÓ, Gustavo Henrique. **Direito processual penal**. t. 1. São Paulo: Elsevier, 2008, p. 196.

<sup>220</sup> TARUFFO, Michele. **La prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 28-30; RAMOS, Vitor de Paula. **Ônus da prova no processo civil** – do ônus ao dever de provar. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 26.

<sup>221</sup> TOME, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 23.

<sup>222</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi, *op. cit.*, p. 26.

Mesmo quando se considera que a probabilidade se refere ao grau de crença de alguém a respeito de uma afirmação, há de se considerar que há crenças subjetivas mais ou menos fundamentadas.<sup>223</sup> A fundamentação dessa crença subjetiva, assim, pressupõe a existência de parâmetros de confirmação.

A incerteza inerente à atividade probatória não refuta a afirmação de que o Direito deve buscar a verdade. A relação entre prova e verdade não é conceitual, de forma que *está provado o que é verdadeiro*, mas sim teleológica, no sentido de que *a prova deve perseguir o atingimento da verdade*<sup>224</sup>, muito embora seja no mais das vezes imperfeita e incompleta a verdade descoberta nos autos. Com efeito, a atividade probatória deve buscar aumentar a aderência entre os enunciados probatórios tidos como provados e a verdade.<sup>225</sup>

Daí não se poder falar que a premissa da verdade por correspondência implica em um realismo ingênuo.<sup>226</sup> Compreender a verdade como correspondência não *nega* a insuscetibilidade direta do conhecimento, mas sim a *pressupõe*: as certezas metafísicas devem ser substituídas por juízos de probabilidade, fundados gradualmente nas informações disponíveis no momento.

Nesse sentido, pode-se dizer que há um *erro material* quando a conclusão racional a respeito das provas em um processo não corresponde à verdade fenomênica, ou seja, quando se condena um inocente.<sup>227</sup> De outro lado, há um *erro inferencial* quando a conclusão a respeito das provas não se coaduna com aquela que o juiz estaria racional e juridicamente autorizado a adotar.<sup>228</sup> O erro material é admissível no Direito e seu risco é mitigável justamente com a fixação dos *standards*. Já o erro inferencial não é admissível, e os *standards* funcionam exatamente como forma de controlá-lo.

A ideia de relação teleológica de prova e verdade não se contrapõe apenas à concepção verificóbica, mas também às concepções clássicas de *verdade formal* e

<sup>223</sup> TOULMIN, Stephen E. **The uses of argument**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 58-59.

<sup>224</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. **La valoración racional de la prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 55; MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel Francisco. **Novo curso de Processo Civil: teoria do Processo Civil**. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 505.

<sup>225</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique. **Direito processual penal**. t. 1. São Paulo: Elsevier, 2008, p. 196.

<sup>226</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Epistemologia Falibilista e Teoria do Direito. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, v. 1, p. 197-259, 2014, p. 220.

<sup>227</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. Prolegómenos para una teoría sobre los estándares de prueba – el *test case* de la responsabilidad del Estado por prisión preventiva errónea. In: PAPAYANNIS, Diego M.; PEREIRA FREDES, Esteban. **Filosofía del derecho privado**. Madrid: Marcial Pons, 2018. p. 401-430, p. 419.

<sup>228</sup> *Ibid.*

*material*.<sup>229</sup> Esta corresponde à perfeita identidade entre a realidade e a visão processual dela, enquanto a verdade formal admite a existência de uma realidade criada endoprocessualmente, que não necessariamente corresponderá à realidade observável fora do processo. A verdade material, nessa concepção, se aplicará aos processos que tratem de direitos indisponíveis, enquanto a formal se aplicará a processos que tratem de direitos disponíveis.

Contudo, a ideia de verdade material absoluta é um estado ideal de difícil alcance; dizer que só está provado o que é verdade é estabelecer um *standard* inalcançável de prova<sup>230</sup>, uma certeza ontológica que só seria própria na observação direta dos fatos. Os *standards*, nesse sentido, devem se mostrar como um grau de aceitabilidade racional de aproximação entre a prova produzida e a verdade, entre o resultado efetivo e o objetivo perseguido. Da mesma forma, aceitar a verdade formal limitada implicaria em diferenciar processos em que se busca a verdade e processos em que ela não é realmente buscada, o que implica em uma distinção axiológica sem motivo aparente. Como já se colocou, o Direito não é compatível com a aceitação de qualquer concepção verificóbica, como o é a verdade formal. A distinção de verdade formal e material, portanto, é improcedente e indesejável.

Com efeito, a melhor noção de verdade a ser adotada é a verdade por correspondência, por uma relação teleológica entre prova e verdade. Trata-se, então, de um *ideal regulativo* da atividade processual, pelo qual, embora o processo seja incapaz de alcançar a realidade absoluta dos fatos, sua finalidade é aproximar-se o máximo possível dela.<sup>231</sup>

Poder-se-ia questionar se a noção de verdade por correspondência seria pertinente ao Direito Tributário. Isso porque o Direito Tributário muitas vezes trabalha com entidades ideais, como a “renda” ou o “lucro”, que são, ao fim e ao cabo, definidas pelo próprio Direito. No exemplo anteriormente dado, é possível, caso a fauna da localidade permita, ir à janela e ver o animal concreto “cisne” e observar sua cor “branca”. Ao contrário, no Direito Tributário não seria possível fazer juízos tão peremptórios de verdade por

---

<sup>229</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel Francisco. **Novo curso de Processo Civil**: tutela de direitos mediante procedimento comum. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 246-247.

<sup>230</sup> RAMOS, Vitor de Paula. **Ônus da prova no processo civil** – do ônus ao dever de provar. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 35.

<sup>231</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel Francisco, *op. cit.*, p. 248.

observação. Em outras palavras, em um processo de lançamento tributário, não haveria uma “verdade por correspondência” a ser perseguida, mas sim uma “verdade formal” dada pelo próprio Direito.

Esse raciocínio decorre de uma distinção conhecida na doutrina processual como *atos brutos* e *atos institucionais*, sendo que aqueles preexistem ao Direito e estes são definidos por ele.<sup>232</sup> Em que pese essa distinção, para fins de prova no Direito, todos os fatos são institucionais, ou seja, sempre são definidos e determinados pelo próprio Direito.<sup>233</sup> A realidade “bruta” é inalcançável ao Direito, sendo relevante, na verdade, a significação dada a esses fatos pelas normas jurídicas.<sup>234</sup> Daí se reiterar a afirmação de que os fatos mesmos a serem objeto de prova são selecionados a partir das normas jurídicas preliminarmente aplicáveis. Assim, saber se e como ocorreu um determinado fato é uma questão que não prescinde dos conceitos jurídicos aplicáveis. É dizer: assim como provar a ocorrência de um roubo no Direito Penal depende de saber o que é *coisa alheia* e *violência*, provar a ocorrência do lucro em um lançamento de imposto de renda demanda saber primeiro saber o que seria o *lucro*, *receita* e *despesa*.

No Direito Tributário, estabelecida uma convenção sobre o que seria o fato *lucro*, deve ela ser obedecida para todos os sujeitos por imperativo de igualdade. Esse imperativo demanda, portanto, que a argumentação probatória a respeito do fato *lucro* seja igual entre todos os contribuintes.<sup>235</sup> Daí se concluir que no Direito Tributário é perfeitamente aplicável a noção de verdade por correspondência e sua relação teleológica com a prova.

Por todas essas razões, os *standards* devem ser definidos não por sentimentos subjetivos, mas sim por critérios objetivos. Fala-se aqui de objetividade no sentido *discursivo* ou *metodológico*, no que se considera como objetiva a proposição à qual se pode atribuir valor de verdade ou falsidade (ou validade ou invalidade) independentemente

<sup>232</sup> TARUFFO, Michele. **La prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 17.

<sup>233</sup> *Ibid.* Nesse mesmo sentido: GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti**: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*; UBERTIS, Giulio. Quaestio facti e quaestio juris. **Quaestio facti**: Revista internacional sobre razonamiento probatorio, n. 1, p. 67-74, 2020, p. 70.

<sup>234</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Prova e Verdade em Questões Tributárias. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, v. 2, p. 1245-1280, 2014, p. 1276-1279.

<sup>235</sup> A respeito do dever de coerência do legislador ao estabelecer materialidades tributárias: SCHOUERI, Luís Eduardo. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-164, p. 263-264.

dos valores particulares de um dos sujeitos, garantindo a igualdade e neutralidade do discurso.<sup>236</sup>

Conforme se verá no próximo capítulo, então, os *standards* são definidos com base na noção de *verdade por correspondência*, sendo o grau de probabilidade das hipóteses postas aferido por seu grau de corroboração pelas provas dos autos.

### 2.1.3 Obscuridade, vagueza e circularidade

A lógica estabelece critérios para uma correta definição de conceitos.<sup>237</sup> Um desses critérios é o de que uma definição não pode ser *obscura*, isto é, não podem utilizar termos técnicos ou abstratos cuja compreensão é mais difícil do que aqueles empregados na enunciação do próprio conceito. No caso das definições ora em exame, caso se utilizem de termos obscuros para definir o enunciado (*catch-words*) do *standard*, estar-se-á diante de definições obscuras.

Nesse sentido, tome-se como exemplo a definição da Suprema Corte do Estado da Flórida a respeito da preponderância da prova esclarecida a partir do que denomina *maior peso das provas*. Ora, o *peso das provas* é um conceito de elevada complexidade, cuja compreensão parece ser mais dificultosa do que a mera preponderância da prova. Estabelecer uma definição a partir do *maior peso das provas* sem, contudo, definir o que ensejaria um peso maior ou menor, implica em uma definição obscura.

Além disso, uma definição não pode ser *vaga*. Trata-se de constatação óbvia. Se a definição tem por objetivo justamente reduzir a vagueza dos enunciados dos *standards*, sua formulação deve empregar termos que deixem mais claros os critérios de pertinência dos referentes no conceito. Se a definição é tão vaga quanto o enunciado do *standard*, ela é logicamente deficiente.

Exemplo de uma definição vaga é a da prova além de dúvida razoável como aquela em que há uma convicção ampla e permanente na culpabilidade do réu. O que define uma convicção como *ampla e permanente*? Além de essa definição também ter um problema de subjetividade epistêmica, há ainda a questão de os atributos da definição serem tão vagos quanto o enunciado que se busca definir.

<sup>236</sup> MARMOR, Andrei. *Positive law and objective values*. Oxford: Clarendon, 2001, p. 119-124, 153-159.

<sup>237</sup> KELLEY, David. *The art of reasoning: an introduction to logic and critical thinking*. 4. ed. New York; London: W. W. Norton & Company Inc, 2014, p. 28-35.

Recente decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de pedido de *habeas corpus* também pode ser considerada uma definição vaga.<sup>238</sup> Tratava-se da discussão de licitude da prova que ensejou a condenação de um cidadão paulista pelo crime de tráfico de drogas (art. 33, *caput* e § 4º, da Lei nº 11.343/2006) em virtude de terem sido encontrados em sua casa por policiais 72 invólucros de maconha. Para a defesa do paciente, a prova do flagrante era ilícita por violação ao art. 5º, inciso XI, da Constituição, pois não havia situação de flagrante nem consentimento do morador para ingresso das autoridades policiais. Ao definir, com base especialmente na doutrina norte-americana sobre *probable cause*, o *standard* probatório necessário para o ingresso de agente policial no domicílio de cidadão em virtude de flagrante delito, entendeu a Corte Superior que tal *standard* seria a existência de *fundadas razões* ou *justa causa* aferidas de maneira objetiva e devidamente justificadas, sem delimitar com precisão o que configuraria esse limiar. O voto do relator, na verdade, busca uma definição de *justa causa* por contraste do que não a configuraria: a simples desconfiança na atitude “suspeita” do indivíduo. O espaço conceitual entre os extremos *justa causa* e *mera suspeita* é, indiscutivelmente, caso de vagueza, dado que no julgado não consta a delimitação de critérios necessários e suficientes para configurar a *justa causa* no caso de flagrante.

A vagueza da definição de *justa causa* contrasta com uma definição bem mais precisa do julgado sobre os critérios de prova a respeito do consentimento do morador. Para o relator, o consentimento do morador deve ser livre e voluntário, além de documentado em declaração assinada pelo morador que autoriza a entrada. Toda a operação de entrada em domicílio deve ser gravada em áudio e vídeo, sendo dita gravação preservada para uso no julgamento. Ao contrário da *justa causa* para o flagrante, o *standard* para prova do consentimento do morador é definido no julgado por características menos vagas que, consideradas acumuladamente, permitem um juízo mais seguro a respeito do atendimento do ônus de persuasão.

Além disso, uma definição não pode ser *circular*, isto é, demonstrar como um conceito se relaciona *consigo mesmo*, não como se relaciona com outros conceitos ou com a realidade. Uma definição circular não explica quais são os atributos de pertinência em uma categoria, pois é autorreferente. Um exemplo de definição circular é a abordagem normativa a respeito da prova clara e convincente: um fato está provado quando a

---

<sup>238</sup> STJ. HC 598.051-SP. Sexta Turma. Rel. Min. Rogério Schietti. DJe em 15.03.2021.



explicação das provas e fatos em questão inclui esse fato de maneira melhor, *de maneira mais clara e convincente*, que as demais.

É possível observar que as críticas a algumas das definições correntes sobre os *standards* são também fundamentos para a abordagem negacionista: como são formuladas em linguagem natural, as definições também são vagas e indeterminadas, além de muitas vezes serem redundantes em relação aos enunciados dos *standards* ou em relação às regras de interpretação em geral.<sup>239</sup> De outro, lado, como as regras que veiculam *standards* conferem ao juiz discricionariedade para selecionar o *quantum* de provas necessário à formação da sua convicção, não há razão para se buscar definições que reduzam essa discricionariedade. Assim, para a abordagem negacionista, os vícios de obscuridade, vagueza e circularidade das definições seriam tanto *inevitáveis* quanto *desejáveis*.

Mas essas premissas de inevitabilidade e utilidade da vagueza, no caso da definição dos *standards*, não podem ser acolhidas. Primeiro, porque a obscuridade, a vagueza e a circularidade são problemas de *algumas* definições, não de todas. Observar que boa parte das definições apresenta, em maior ou menor medida, esses vícios não implica logicamente na impossibilidade de *qualquer* definição. Um juiz, ao decidir um caso concreto com base em um *standard*, terá que ter uma definição, ainda que implícita, do que seria esse *standard*, sob pena de inexistir justificção externa probatória na decisão.

Ademais, as definições epistêmicas tendem a incorrer menos nos problemas de obscuridade, vagueza e circularidade. Isso porque atingem um problema essencial das demais abordagens: os elementos semânticos inerentes aos enunciados dos *standards* não são aptos a definir precisamente seu significado. É dizer: a vagueza exige elementos outros que não os significados literais para estabelecer critérios de pertinência. Ora, os enunciados *preponderância da prova* e congêneres são associados a sistemas jurídicos do *common law*, e não necessariamente refletem noções lógicas universais. Na Alemanha, por exemplo, graus de certeza podem ser associados a termos como *maior verossimilhança* (*die größte Wahrscheinlichkeit*), que têm conteúdos semânticos diferentes, mas podem obedecer a critérios epistêmicos semelhantes. Daí porque é preciso recorrer a outros aspectos da questão que não os meramente semânticos, notadamente os critérios epistêmicos, para o conhecimento de fatos e estabelecimento de graus de certeza.

---

<sup>239</sup> REYES MOLINA, Sebastián. **Legal interpretation and standards of proof**: essays in Philosophy of Law and Evidence Law Theory. 2020. Tese (Doutorado em Filosofia) – Universidade de Uppsala, Uppsala, Sweden, 2020; TRENTO, Simone. **As cortes supremas diante da prova**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 81.

Em segundo lugar, de acordo com as premissas adotadas ao longo deste trabalho, a vagueza dos *standards* não é de todo desejável. Pela função orientadora, é preciso que os *standards* estabeleçam critérios para que as partes compreendam a medida dos seus deveres processuais probatórios, gerando a chamada *segurança de orientação*. De outro lado, pela função controladora, um *standard* funciona como um critério de controlabilidade decisional. Para bem desempenhar essas funções, um *standard* deve sim comportar definição que, quanto mais bem formulada, melhor desempenhará suas funções e contribuirá para a decisão.

Destarte, ao formular uma definição de *standard*, é preciso observar-se os critérios lógicos desse processo, evitando-se formulações obscuras, vagas e circulares.

#### 2.1.4 Ausência de controlabilidade

As definições dos *standards* eivadas de subjetividade, obscuridade, vagueza e circularidade impedem o desempenho da função controladora dos *standards* no sentido da controlabilidade decisional. Da mesma maneira, definir os *standards* como probabilidades matemáticas não permite utilizá-los como bases para avaliação de argumentos a respeito da prova e o grau de probabilidade das alegações no processo.

Ao fixar um determinado *standard* de prova, o ordenamento jurídico informa ao juiz ou agente público o que ele está autorizado a considerar provado e, por conseguinte, utilizar como premissa na aplicação do Direito.<sup>240</sup> Noutros termos, os *standards* estabelecem critérios de aceitabilidade racional<sup>241</sup> dos argumentos do órgão de decisão em matéria de fato, que podem ser objeto de crítica e refutação pela parte interessada e pela sociedade como um todo. Por conseguinte, é preciso aferir, a partir da argumentação desenvolvida pela decisão, em que medida os fundamentos do juiz permitem concluir pelo preenchimento dos requisitos de certeza para que se tome uma alegação de fato como provada.

Aqui reside um problema essencial: a maioria das definições propõe o controle da análise de fatos a partir do seu *resultado*, não a partir do *processo argumentativo*.<sup>242</sup> O grau

<sup>240</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. **Motivación y racionalidad de la prueba**. Lima: Griley, 2016, p. 136-138.

<sup>241</sup> AARNIO, Aulis. **Essays on the Doctrinal Study of Law**. Dordrecht: Springer, 2011, p. 135; FERRER BELTRÁN, Jordi, *op. cit.*, p. 138-140; MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIÉRO, Daniel Francisco. **Novo curso de Processo Civil: tutela de direitos mediante procedimento comum**. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 249.

<sup>242</sup> HO, Hock Lai. **The philosophy of Evidence Law: justice in the search for Truth**. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 185.

de persuasão subjetiva do decisor é uma análise de resultado que independe do caminho seguido. O juiz pode ter chegado a esse grau de convencimento de várias maneiras, muitas delas em desacordo com as conclusões decorrentes de inferências racionais a partir das processo. De outro lado, a análise da racionalidade da argumentação lógica se preocupa justamente com o processo, com a atitude do julgador. Essa alteração de foco – de resultado para processo – deve ser refletida nos critérios de definição do *standard* caso se busque um mecanismo de controlabilidade da decisão.

Como já se colocou, o que se busca controlar a partir da *fixação* dos *standards* é o erro material, distribuindo o risco da incerteza do processo. Mas o que se busca controlar com os próprios *standards* enquanto regras de decisão é o erro inferencial, isto é, o grau de racionalidade da argumentação no processo.

Se não há critérios intersubjetivos de controle do juízo sobre os fatos, a rigor não pode haver qualquer tipo de controle sobre ele ou, se houver, será um controle tão arbitrário quanto a decisão controlada. Não poderia haver, por exemplo, a revisão de matéria probatória por uma corte recursal. Tampouco poderia o juiz aferir se a Administração tinha ou não motivo para praticar uma conduta, pois não poderia avaliar a premissa fática do ato administrativo. No Direito Tributário em específico, a consequência seria no mesmo sentido: os juízos de fato do agente fiscal ao realizar o lançamento, porque, fundados em estados de convencimento subjetivo ou de discricionariedade, não poderiam ser avaliados nem pelos órgãos recursais da própria Administração, nem tampouco pelo Poder Judiciário. Se o fossem, seriam com base em juízo discricionário de oportunidade e conveniência do controlador.

É certo que o caráter indeterminado dos *standards* permite um caráter volitivo na decisão a respeito dos fatos. Contudo, isso não corresponde a uma análise inteiramente voluntarista: a adoção de métodos racionais de argumentação a respeito dos fatos sob decisão visa justamente reduzir o subjetivismo do julgador ao mínimo aceitável.<sup>243</sup>

A definição dos *standards*, portanto, precisa permitir que os sujeitos do processo e os cidadãos em geral conheçam e compreendam a argumentação desenvolvida na decisão e possam, com base em critérios externos à subjetividade do órgão que decide, criticá-la. Os critérios de definição, portanto, devem ter caráter intersubjetivo, não incidindo nos vícios já apresentados pelas definições correntes.

---

<sup>243</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia Judiciária e prova penal**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 235.

## 2.2 Proposta de critérios objetivos e controláveis para definição dos *standards*

A proposta de critérios se realiza em três partes. Na primeira, é definido o que se entende por um enunciado probatório provado ou uma hipótese provada. Como já se viu, um enunciado probatório, uma constatação a respeito das premissas fáticas necessárias à aplicação de uma norma, pode estar provado sem que seja verdadeiro em sentido fenomênico, ou seja, corresponda ao efetivamente ocorrido. Nesse sentido, demonstra-se que o enunciado está provado quando ocorrerem meios de prova que corroborem a hipótese probanda. Um *standard* probatório consiste justamente em um grau mínimo de corroboração da hipótese. Em outras palavras, o maior grau de corroboração implica em maior probabilidade do raciocínio probatório indutivo e, via de consequência, maior aderência do resultado probatório à verdade.

Na segunda parte, são elencados critérios que indicam um grau *mais forte* ou *mais fraco* de corroboração. Os meios de prova podem ser valorados individualmente quanto ao grau de suporte que conferem à hipótese, mas também em relação à sua coerência em relação ao conjunto probatório posto nos autos. Por fim, é preciso avaliar em que medida esse conjunto probatório coerente abrange todos os elementos relevantes dos fatos a provar.

A terceira parte, por fim, propõe definições para os três *standards* clássicos da literatura de Direito Probatório. Todavia, é importante notar que os enunciados clássicos associados aos *standards* (preponderância da prova, prova clara e convincente e prova além de dúvida razoável) não são elementos imprescindíveis à sua definição. Esses enunciados são aqui utilizados tão somente para refletir um grau mínimo, médio e máximo de exigência probatória. Na segunda parte do presente trabalho, esses enunciados são abandonados e suas definições aproveitadas como conteúdo do que foi denominado de *standard* reduzido, ordinário e qualificado do lançamento tributário

### 2.2.1 Probabilidade como grau de corroboração da hipótese

Um enunciado probatório, ou seja, uma afirmação a respeito das premissas de fato necessárias à justificação externa probatória de um silogismo jurídico, para ser considerado “provado”, deve atingir o *standard* eleito para o caso em exame. A hipótese suportada por enunciados provados pode ser considerada, por conseguinte, provada ela mesma. Nesses termos, pode-se dizer que a *força probatória* é a aptidão de certas hipóteses de servirem

como justificativa idônea à formação da convicção de um órgão decisor.<sup>244</sup> A questão que se põe é, portanto, compreender em que condições esse *standard* está atingido ou como se aferir a *força probatória* de uma alegação, ou seja: quando se pode dizer “está provado que p”, sendo p uma dada hipótese apresentada no processo.

A resposta a essa pergunta está exatamente na definição do *standard*. Para que se dê essa definição, deve-se perguntar *o que é* (estrutura) e *o que faz* (eficácia) um *standard*. Para além disso, na definição proposta devem ser evitados os problemas identificados nas definições mais clássicas: probabilismo, subjetivismo, circularidade, vagueza e obscuridade.

Como já se viu, em termos de estrutura, um *standard* é um conceito jurídico indeterminado, cujo antecedente representa um estado de certeza a respeito da apreciação da prova e o consequente é uma determinação para que o decisor considere aquele fato no seu raciocínio. Daí se dizer que o *standard* representa uma atitude proposicional de aceitação do enunciado p como provado.<sup>245</sup>

Perceba-se que *aceitar* é diferente de *crer*. A norma que veicula o *standard* pode obrigar o juiz a ter determinado fato como provado, mas não necessariamente a crer que ele é verdadeiro. Nesse sentido é que se afasta a definição dos *standards* como estados mentais subjetivos. A crença não pode ser medida, mas o suporte racional que a prova traz aos autos pode sim ser aferido para determinar a aceitabilidade do enunciado.<sup>246</sup> E é justamente esse caráter de aceitabilidade que permite ao *standard* orientar as partes e o julgador a respeito da suficiência da prova, bem como a controlar a atividade decisória a partir de critérios racionais. A definição do *standard*, por conseguinte, busca evitar o erro inferencial, em conformidade com as funções eficácia orientadora e controladora dessa espécie de norma.

De outro lado, o caráter indeterminado do *standard* não é de todo inevitável, mas é desejável *em certa medida*, pois decorrente da sua estrutura. A indeterminação do *standard* permite ao julgador adaptá-lo às circunstâncias de cada caso concreto. Contudo, quanto melhor a definição analítica dos critérios que definem o *standard*, melhor será a

<sup>244</sup> GUERRA, Marcelo Lima. Sobre as noções probatórias básicas. In: DIDIER, Fredie (coord.); MACÊDO, Lucas Buril de; PEIXOTO, Ravi; FREIRE, Alexandre (org.). **Novo CPC: doutrina selecionada**. v. 3. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 73-157, p. 140.

<sup>245</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prova e verdade no Direito**. Tradução Vítor de Paula Ramos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 98-101.

<sup>246</sup> HO, Hock Lai. **The philosophy of Evidence Law: justice in the search for Truth**. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 178-179.

controlabilidade do processo decisório. É dizer: o *standard* é indeterminado, embora não seja de todo indeterminável. Nisso as abordagens epistêmicas diferem das negacionistas, que entendem que a indefinição é tanto desejável como inevitável.

Já se viu também que a definição do *standard* não pode incorrer em vícios de subjetividade. Não se deve buscar a probabilidade de uma afirmação no grau de crença daquele que afirma, mas sim na qualidade racional das provas e argumentos que a suportam.<sup>247</sup> A aceitação, por conseguinte, deve se dar em termos do *grau de corroboração (warrant)* que as provas fornecem a uma determinada conclusão. Esse grau de corroboração não depende da força da crença subjetiva do juiz, mas sim da medida em que as provas presentes nos autos conferem *apoio lógico independente* aos enunciados probatórios, *quão coerente é o conjunto probatório e quão abrangente é a prova*.<sup>248</sup> Em outros termos, a formulação do *standard* deve refletir um *resultado probatório mínimo*<sup>249</sup>, ou seja, a medida na qual objetivamente o conjunto probatório suporta uma hipótese em detrimento de outra, sendo ela *confirmada* ou *refutada*.

A depender do grau de corroboração de um enunciado probatório que a fundamente, uma hipótese pode ser considerada provada, não provada ou refutada. Quando uma hipótese é apresentada no processo, ela deve explicar coerentemente os elementos de prova constantes nos autos. Ao mesmo tempo, a hipótese deve ser capaz de prever resultados probatórios futuros.<sup>250</sup> Assim, conforme são apresentados novos meios de prova no processo, as hipóteses são novamente desafiadas, podendo, por esse processo, ser refutadas. A aceitação de uma hipótese, portanto, envolve essencialmente a eliminação de explicações alternativas a respeito de um fenômeno.<sup>251</sup>

Para fins de sistematização, a hipótese *p* é aquela que atingiu o grau de corroboração preceituado pelo respectivo *standard*, enquanto a hipótese *não p* não o atingiu. Já a hipótese *-p* é incompatível com uma hipótese já suficientemente provada (*q*).

<sup>247</sup> TOULMIN, Stephen E. **The uses of argument**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 83-84.

<sup>248</sup> HAACK, Susan. El probabilismo jurídico: una disensión epistemológica. In: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica: ensayos de epistemología jurídica**. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 65-98, p. 78-79; TARUFFO, Michele. **Simplemente la verdad: el juez y la construcción de los hechos**. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 246-252; FERRER BELTRÁN, Jordi. **Motivación y racionalidad de la prueba**. Lima: Griley, 2016, p. 268-269; TOULMIN, Stephen E., *op. cit.*, p. 75.

<sup>249</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción: estándares de prueba y debido proceso**. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 33, 39.

<sup>250</sup> *Id.* **La valoración racional de la prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 138-139.

<sup>251</sup> KELLEY, David. **The art of reasoning: an introduction to logic and critical thinking**. 4. ed. New York; London: W. W. Norton & Company Inc, 2014, p. 497.

Para a ilustração desse raciocínio, observe-se o seguinte exemplo. Em uma fiscalização, a Administração Tributária identificou um depósito não declarado pelo contribuinte, aventando-se a hipótese de que se trata de omissão de rendimentos tributáveis. Intimado a prestar explicações, o contribuinte apresenta um contrato de mútuo, alegando que o valor depositado é um empréstimo. As hipóteses tanto do Fisco (p) quanto do contribuinte (q) poderão ser testadas por um meio de prova posterior: a apresentação de comprovante de pagamento do empréstimo. Sobrevindo essa prova, a hipótese do Fisco está refutada (-p) e está devidamente corroborada a hipótese do contribuinte (q).

É importante perceber, assim, que a noção de corroboração implica em afirmar que um enunciado estar provado é uma questão contextual, ou seja, depende do conjunto probatório analisado em determinado momento.<sup>252</sup> Duas afirmações de fato, portanto, somente serão contraditórias na medida em que digam respeito ao mesmo conjunto probatório. Ademais, considerar um enunciado como provado depende também de quais outras hipóteses se colocam em jogo: aquela que tiver maior fundamentação nas provas disponíveis estará provada. Justamente por isso, uma conclusão a respeito de uma hipótese pode ser alterada conforme se insiram novos elementos de prova ao processo.

Contudo, aqui se chega aos riscos de obscuridade, vagueza e circularidade. De nada adianta explicar que determinada hipótese tem maior ou menor grau de corroboração se não se explicar analiticamente quais são os critérios a ser preenchidos para mensurar a corroboração. Sem que isso seja realizado, o que se está a fazer é meramente substituir o problema de vagueza da palavra *probabilidade* pela vagueza da palavra *corroboração*. Um *standard* se apresenta no momento da *decisão*, na medida em que estabelece um grau mínimo de corroboração da hipótese.<sup>253</sup> Essa decisão é estritamente jurídica. Mas saber se esse grau mínimo foi preenchido implica em dar um passo atrás, até o momento de *valoração* do conjunto probatório: só é possível saber se o grau mínimo foi atingido se de antemão se souber quais são os critérios utilizados para avaliar a prova. Essa é uma avaliação epistêmica.

---

<sup>252</sup> HO, Hock Lai. **The philosophy of Evidence Law**: justice in the search for Truth. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 201-205; TOULMIN, Stephen E. **The uses of argument**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 75.

<sup>253</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. Prolegómenos para una teoría sobre los estándares de prueba – el *test case* de la responsabilidad del Estado por prisión preventiva errónea. In: PAPAYANNIS, Diego M.; PEREIRA FREDES, Esteban. **Filosofía del derecho privado**. Madrid: Marcial Pons, 2018. p. 401-430, p. 406.

A análise dos critérios de valoração do conjunto probatório decorre também de uma necessidade de se conferir uma dimensão comparativa da corroboração de hipóteses divergentes. Isso porque nem sempre a prova dos autos permitirá a corroboração ou a refutação completa das hipóteses. Em situações em que as provas são ambíguas ou inconclusivas e o conjunto probatório é incompleto ou dissonante, pode haver hipóteses divergentes com graus de corroboração diferentes. Na realidade, nos casos mais difíceis, em cuja resolução os *standards* ocupam um lugar de destaque, isso é o que sói ocorrer. Daí ser necessário poder atribuir graus de força ao conjunto probatório, podendo a corroboração de uma hipótese ser considerada “mais forte” que de outra.

Tendo em vista essas preocupações, no capítulo que segue são apresentados os critérios de valoração da prova e como eles influem na definição de um *standard*.

### 2.2.2 Critérios de corroboração da hipótese

Os critérios epistêmicos de valoração das provas podem ser separados em critérios de avaliação *individual* e *conjunta*<sup>254</sup>, a depender se incidem sobre um meio de prova específico ou sobre todo o conjunto probatório. Enquanto na avaliação individual é necessário aferir o apoio lógico que um meio de prova confere a uma hipótese, no caso da avaliação conjunta é preciso considerar tanto a coerência dos elementos do conjunto probatório quanto a abrangência em relação aos fatos relevantes ao deslinde da causa. Para utilizar uma ilustração de Susan Haack, o grau de suporte do conjunto probatório pode ser encarado como um jogo de palavras cruzadas. A entrada individual de cada resposta corresponde à valoração individual de cada meio de prova. Mas, para terminar o jogo, isso não é suficiente: é preciso que essa entrada seja consistente com as demais entradas já efetivadas e com as futuras, o que ilustra a avaliação conjunta quanto à coerência do conjunto probatório. Mais que isso: estará tão mais completo o jogo quanto mais entradas forem preenchidas de maneira coerente.

É preciso observar que são propostos critérios heurísticos<sup>255</sup>, ou seja, diretrizes analíticas de investigação da qualidade da prova. Como já rejeitado neste trabalho o

---

<sup>254</sup> HAACK, Susan. El probabilismo jurídico: una disensión epistemológica. *In*: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica**: ensayos de epistemología jurídica. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 65-98, p. 78-79; FERRER BELTRÁN, Jordi. **La valoración racional de la prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 125; POLI, Roberto. Standard of proof in Italy. *In*: TICHÝ, Luboš (org.). **Standard of proof in Europe**. Tübingen: Mohr Siebeck GmbH & Co, 2019. p. 197-248, p. 222.

<sup>255</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción**: estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 109-110.



probabilismo jurídico na aferição da prova, não é necessário – na verdade, tampouco parece possível – quantificar matematicamente o quão forte é a corroboração de determinada hipótese. O que se busca é a observação das propriedades alusivas ao conjunto probatório que permitirão ao decisor e às partes *argumentar* a respeito da qualidade da prova produzida. Nem tanto ao mar, nem tanto à terra: não é necessária uma definição milimétrica dos limites dos *standards*, mas tampouco é admissível uma vagueza que torne impossível o controle do processo argumentativo factual.

Tendo isso em vista, para fins de valoração individual, a prova deve atender aos critérios da confiabilidade, precisão e solidez da inferência.

A *confiabilidade*<sup>256</sup> diz respeito ao contexto objetivo ou subjetivo em que obtida a prova e, em função desse contexto, a garantia de que essa prova reflete a verdade. Uma prova produzida documentalmente com reconhecimento público, por exemplo, é mais confiável que uma prova clandestinamente obtida. De outro lado, do ponto de vista subjetivo, o testemunho de um observador ocular é mais confiável do que um testemunho “de ouvir dizer”. Ainda: a avaliação técnica de um professor universitário especialista é mais confiável do que a de um recém-formado. Em síntese, portanto, a confiabilidade corresponde a uma avaliação sobre a credibilidade da fonte da prova e das circunstâncias em que produzida.

A prova que não goza do atributo da confiabilidade é denominada *suspeita*, situação na qual o grau de confiança no meio de prova (como uma testemunha ou um perito) está por alguma razão prejudicado.

A *precisão*<sup>257</sup> é a exatidão e a clareza da prova em relação à hipótese que visa corroborar. Quanto mais exata e clara for a relação lógica entre o meio de prova e o enunciado probatório que visa corroborar, maior é a precisão e, via de consequência, melhor é o resultado probatório. Por exemplo, é mais preciso um vídeo que documente o réu cometendo o crime do que um que documente o réu apenas entrando no recinto em que encontrado o corpo de delito.

<sup>256</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 123-124.

<sup>257</sup> *Ibid.*, p. 124; VENIT, James. Human all too human: the gathering and assessment of evidence and the appropriate standard of proof and judicial review in Commission enforcement proceedings applying articles 81 e 82. In: EHLERMANN, Claus-Dieter; MARQUIS, Mel (org.). **European Competition Law Annual 2009**: the evaluation of evidence and its judicial review in competition cases. Oxford and Portland: Hart, 2011. p. 191-254, p. 250. A *precisão* também foi eleita como elemento definidor de força da prova para preenchimento do *standard de prova além de dúvida razoável* na decisão *Franzese*, da Corte de Cassação da Itália (POLI, Roberto. Standard of proof in Italy. In: TICHÝ, Luboš (org.). **Standard of proof in Europe**. Tübingen: Mohr Siebeck GmbH & Co, 2019. p. 197-248, p. 234).

A prova que não é precisa pode ser *inconclusiva*, pois apoia mais de uma hipótese, ou *ambígua*, quando há dificuldade em apontar qual hipótese é apoiada, ou ainda *irrelevante*, pois não permite corroboração ou refutação de qualquer hipótese.

A *solidez da inferência*, por sua vez, diz respeito ao grau de suficiência da fundamentação lógica e da probabilidade causal que uma premissa probatória confere à conclusão e depende de máximas da experiência, presunções e definições.<sup>258</sup> Quanto maior o grau de suporte da premissa probatória à conclusão factual, maior será a solidez inferencial. As máximas da experiência correspondem à *indução ampliativa*, ou seja, à consideração do que em geral ocorre permite por generalização considerar o que aconteceu em um caso particular. Ocupam aqui posição de destaque os fundamentos científicos do raciocínio, bem como a experiência de vida das partes e do órgão de decisão. Exemplo de uma máxima da experiência é que em geral combustíveis se expandem com o calor, de maneira que a diferença entre o volume adquirido em gasolina e o vendido pode ser explicado pela temperatura do recipiente. Já as presunções são consequências legais aplicadas a casos previstos na norma: se “A”, então “B”. Exemplo é a presunção de que depósitos bancários não declarados correspondem a renda omitida. Por fim, as definições consistem em propriedades necessárias e suficientes de pertinência a um conceito. Assim, se comprovado que determinado cidadão exerce o comércio com habitualidade, pode-se considerar que é contribuinte do ICMS.

A solidez da inferência é essencial ao ligar os meios de prova à conclusão pretendida. Nesse sentido, a inferência envolve o fundamento das assertivas probatórias com base nas informações coletadas nos meios de prova. Enquanto os meios de prova são *explícitos*, informações diretamente disponíveis no processo, a inferência é *implícita*, sendo invocada na medida em que desafiadas as conclusões a respeito dos meios de prova.<sup>259</sup>

A solidez da inferência probatória é definida por critérios de adequação e suficiência.<sup>260</sup> Por *adequada* entende-se a hipótese que tem aptidão a explicar as informações e os fatos constantes do processo. Por *suficiente*, entende-se o preenchimento, pela hipótese, dos requisitos mínimos de probabilidade estabelecidos pelo sistema.

<sup>258</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 133-135; GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti**: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

<sup>259</sup> TOULMIN, Stephen E. **The uses of argument**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 91-92.

<sup>260</sup> ÁVILA, Humberto, *op. cit.*, p. 117; GONZALEZ LAGIER, Daniel, *op. cit.*; KELLEY, David. **The art of reasoning**: an introduction to logic and critical thinking. 4. ed. New York; London: W. W. Norton & Company Inc, 2014, p. 487.

Perceba-se que a maior quantidade de inferências necessárias entre o meio de prova e a hipótese enfraquece o grau de corroboração. Quais mais inferências forem necessárias, portanto, mais fortes devem ser os argumentos para se que alcance um determinado *standard*. Daí se dizer que uma prova indireta (indício) é menos forte que uma prova direta. A diferença entre a prova direta e indireta não é, assim, qualitativa, mas sim dependente do grau de inferência necessário para que se chegue a uma conclusão<sup>261</sup>: enquanto na prova direta basta uma inferência entre o meio de prova e o fato a provar, na indireta são necessárias inferências adicionais entre os elementos do raciocínio indutivo.

Realizada a avaliação individual dos meios de prova, eles podem ser adotados como premissa para a corroboração de um enunciado probatório. Mas a consideração do grau de corroboração da hipótese depende também de como os meios de prova se relacionam entre si e quão ampla é a abrangência deles em relação aos fatos relevantes.

Por isso, para fins de valoração conjunta, a prova deve atender aos critérios da abrangência, concordância e simplicidade.

A *abrangência* diz respeito à indagação sobre a medida em que os meios de prova suportam todos os aspectos narrativos da hipótese probanda.<sup>262</sup> Deve-se, de um lado, indagar se a conclusão probatória considerou todos os meios de prova relevantes, ou seja, todos aqueles que têm o potencial de aumentar ou reduzir o grau de corroboração de cada hipótese. De outro lado, é importante também aferir a completude do conjunto probatório em relação às provas não produzidas: seria necessário produzir novas provas para corroborar algum aspecto da hipótese?

O critério da abrangência, em ambos os seus aspectos destacados, é de suma relevância para a valoração da prova. Isso porque uma hipótese pode ser *persuasiva* do ponto de vista meramente narrativo, levando a atenção do julgador para aspectos demonstrados e desviando-a de aspectos não corroborados, bem como se aproveitando da ambiguidade ou inconclusividade das provas dos autos.<sup>263</sup> Também se mostra persuasiva

<sup>261</sup> GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti**: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

<sup>262</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 126-127; VENIT, James. Human all too human: the gathering and assessment of evidence and the appropriate standard of proof and judicial review in Commission enforcement proceedings applying articles 81 e 82. *In*: EHLERMANN, Claus-Dieter; MARQUIS, Mel (org.). **European Competition Law Annual 2009**: the evaluation of evidence and its judicial review in competition cases. Oxford and Portland: Hart, 2011. p. 191-254, p. 247.

<sup>263</sup> TWINING, William. **Analysis of evidence**. 2. ed. New York: Cambridge University Press, 2005, p. 336-337; BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia Judiciária e prova penal**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 254-255.

uma coordenação narrativa de informações parciais constantes nos autos, mas que não necessariamente encontra integral suporte nos fatos relevantes apurados.<sup>264</sup> Justamente por isso é preciso distinguir uma *boa narrativa* de uma *hipótese comprovada*. Uma boa narrativa coordena de maneira coerente *alguns* ou até mesmo *todos* os meios de prova disponíveis. Mas uma hipótese comprovada não apenas abrange de forma coerente todos os meios de prova disponíveis como também é capaz de *prever novos resultados probatórios*<sup>265</sup>, na medida em que é possível a corroboração *por novas provas*. Ademais, uma hipótese comprovada deve encontrar corroboração satisfatória em todos os seus aspectos narrativos, não apenas em partes específicas. Daí a pergunta sobre se há provas adicionais a produzir para corroboração maior da hipótese. Ao fim e ao cabo, portanto, a abrangência demanda que se faça não apenas uma análise global da corroboração da hipótese, mas também analítica em todos os aspectos relevantes dela.<sup>266</sup> Nesse sentido, salienta Badaró que a formulação de um *standard* não demanda apenas uma corroboração como um todo incindível, mas sim de cada um dos elementos fáticos que compõem a hipótese.<sup>267</sup>

A abrangência também é refletida pela *variedade do conjunto probatório*.<sup>268</sup> Uma hipótese suportada apenas por um meio de prova tem menor corroboração do que uma que seja suportada por mais meios de prova. De outro lado, é maior o grau de corroboração quando uma hipótese é corroborada por meios de prova variados, como provas testemunhais e documentais que conduzem à mesma conclusão. Imagine-se, como exemplo, uma acusação de tráfico de drogas, em que os meios de prova que suportam a hipótese acusatória são testemunhos dos vizinhos do réu. Este, como defesa, apresenta a hipótese de que seus vizinhos têm propensões contra ele porque sentem-se incomodados com barulho. Caso apresentada prova adicional, como resíduos de cocaína no imóvel do acusado, a variedade da prova aumentará a corroboração da hipótese acusatória e enfraquecerá a hipótese da defesa.

---

<sup>264</sup> TARUFFO, Michele. **La prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 221.

<sup>265</sup> COPI, Irving M. **Introducción a la lógica**. Balderas: Noriega Editores, 2001, p. 533.

<sup>266</sup> KELLEY, David. **The art of reasoning**: an introduction to logic and critical thinking. 4. ed. New York; London: W. W. Norton & Company Inc, 2014, p. 491.

<sup>267</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia Judiciária e prova penal**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 258.

<sup>268</sup> GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti**: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

O critério da *concordância*, por sua vez, demanda que existam *consistência*<sup>269</sup>, *convergência* e *coerência* entre os meios de prova presentes nos autos. A consistência exige que um meio de prova não conflite com outro meio de prova já presente nos autos (consistência interna) e com o conhecimento decorrente das demais experiências, como fatos notórios ou conhecimento científico (consistência externa).<sup>270</sup> A existência de meios de prova inconsistentes entre si enfraquece sobremaneira a hipótese neles fundada ou até mesmo corrobora hipóteses contrárias, que se enfraquecem reciprocamente. Da mesma forma, meios de prova que sejam inconsistentes com o conhecimento científico corrente têm menor força probatória, como uma alegação de um réu de que cometeu o crime sob possessão demoníaca, por exemplo.

A convergência, por outro lado, é a situação em que os diversos meios de prova corroboram a mesma hipótese.<sup>271</sup> Se os meios de prova disponíveis suportam as hipóteses p e q, incompatíveis entre si, não se pode considerar convergente o conjunto probatório. A divergência, nesses casos, demanda a produção de provas adicionais que permitam refutar uma das hipóteses em conflito.

A coerência, por sua vez, demanda que os meios de prova apresentem concatenamento lógico, ou seja, que decorram uns dos outros.<sup>272</sup> Se a investigação por oitiva de testemunhas encontra um laboratório de fabricação de drogas e, em seguida, uma perícia no local encontra resíduos dos produtos ilícitos, pode-se dizer que o conjunto probatório é coerente, pois há decorrência lógica entre meios de prova. Relembre-se que a hipótese preliminar feita com base nas provas disponíveis deve permitir a previsão de resultados probatórios futuros, gerando decorrência lógica em seu conjunto e, via de consequência, maior coerência.

Por fim, ante hipóteses com grau equivalente de corroboração dos meios de prova, ganha relevo o critério da *simplicidade*.<sup>273</sup> Por esse critério, as hipóteses mais simples têm maior força probatória do que as mais complexas, ou seja, prevalecem as hipóteses que

<sup>269</sup> A “consistência” foi indicada como elemento definidor de força da prova para preenchimento do *standard* de “prova além de dúvida razoável” na decisão *Franzese*, da Corte de Cassação da Itália (POLI, Roberto. *Standard of proof in Italy*. In: TICHÝ, Luboš (org.). **Standard of proof in Europe**. Tübingen: Mohr Siebeck GmbH & Co, 2019. p. 197-248, p. 234).

<sup>270</sup> COPI, Irving M. **Introducción a la lógica**. Balderas: Noriega Editores, 2001, p. 532; KELLEY, David. **The art of reasoning**: an introduction to logic and critical thinking. 4. ed. New York; London: W. W. Norton & Company Inc, 2014, p. 499-500; GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti**: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

<sup>271</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 132.

<sup>272</sup> *Ibid.*

<sup>273</sup> COPI, Irving M., *op. cit.*, p. 534-535; KELLEY, David, *op. cit.*, p. 501.

dependem de menor número de proposições. Por exemplo: ao se deparar com um equino listrado, é mais simples considerar que esse animal é uma zebra do que que alguém pintou uma mula de preto e branco para que parecesse uma zebra.

A avaliação desses critérios permite àquele que atribui valor à prova classificar o grau de corroboração da hipótese como *inexistente*, *fraco* ou *forte*. Por exemplo, se os meios de prova forem individualmente confiáveis, precisos e baseados em uma inferência sólida, mas o conjunto probatório não é consistente e coerente, pode-se dizer que há corroboração, mas fraca. Seria necessário, nessa situação, comparar os critérios que amparam a corroboração de cada hipótese, para aferir qual teria maior grau de força. Repise-se: não é necessário nem possível aplicar os critérios propostos de maneira matemática. A ideia aqui proposta é levantar tópicos que permitam uma argumentação analítica estruturada e, mais que isso, permitam descrever situações ilustradas pelos *standards* de prova.

Taruffo<sup>274</sup> bem observa que a combinação de resultados probatórios é variada: (i) p teve corroboração inexistente; (ii) p teve corroboração fraca; (iii) p teve corroboração forte; (iv) q teve corroboração inexistente; (v) q teve corroboração fraca; (vi) q teve corroboração forte. A combinação das possibilidades (i) e (vi) ou (iii) e (iv) leva a cenários mais simples, em que p ou q são hipóteses efetivamente confirmadas ou refutadas. Contudo, as demais combinações geram cenários de maior incerteza em que os *standards* são essenciais para a definição a respeito de qual hipótese restou provada. Por exemplo, na combinação de (ii) e (iv) ou de (ii) e (v), uma hipótese pode ser considerada provada com base em um *standard* menos severo, mas não provada em um *standard* mais restrito.

Esses cenários e suas combinações permitem descrever satisfatoriamente os *standards* necessários ao Direito Tributário brasileiro. Assim, passa-se a propor a definição de cada *standard*.

### 2.2.3 Proposta de definição dos *standards*

Feitas as considerações anteriores, foi possível delimitar quais são as características relevantes do conjunto probatório que podem ser comparadas como critérios de corroboração da hipótese. No presente item, são utilizados esses critérios como

---

<sup>274</sup> TARUFFO, Michele. **Simplemente la verdad**: el juez y la construcción de los hechos. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 246.

propriedades epistêmicas que permitem definir de maneira controlável intersubjetivamente a suficiência probatória.

### 2.2.3.1 Preponderância da prova

A preponderância da prova, por envolver uma lide entre sujeitos juridicamente iguais, pressupõe que o órgão decisor se coloque de maneira equidistante entre as possibilidades de verdade de todas as hipóteses postas nos autos.<sup>275</sup> Em um processo que adota a preponderância da prova, conforme critérios estabelecidos neste trabalho para fixação dos *standards*, não há disparidade de poder probatório ou de gravidade das consequências a justificar uma atitude especial proteção a uma das partes.

Nesse sentido, o *standard* deve refletir essa equidistância, de maneira que deve ser formulado com o fim de *comparar* os critérios de avaliação individual e conjunta dos meios de prova postos nos autos, prestigiando como provada a hipótese que tiver mais presentes essas propriedades epistêmicas desejáveis. Essencial na definição do *standard* de preponderância da prova, portanto, é que a hipótese p tenha grau de corroboração *mais forte* do que q, ainda que ao fim e ao cabo p tenha fraca corroboração.

Há, contudo, um problema que deve ser evitado na formulação desse *standard*, que consiste na ideia de *complementaridade*: a soma das probabilidades de uma hipótese p e de sua negação q deve resultar em 1 ( $p + q = 1$ ), de maneira que o ponto de equilíbrio entre essas hipóteses seria matematicamente 0,5.<sup>276</sup> Por essa perspectiva, qualquer indício mínimo que aumente a corroboração de p seria capaz de mover a probabilidade a seu favor, considerando provada a alegação. Esse problema se torna ainda mais delicado na hipótese de um processo judicial em que a parte adversa não apresenta defesa, seja por mera inércia, seja pela colusão entre as partes. É preciso, portanto, garantir que o *standard* não tolere uma prova deficiente como uma prova preponderante.

Para que isso seja evitado, o ponto a ser enfrentado é a exigência de abrangência do conjunto probatório: os meios de prova dos autos devem abranger todos os fatos relevantes do processo e apoiar analiticamente todos os aspectos relevantes da hipótese. Evidentemente, a explicação não deve se dar sobre todo e qualquer fato, apenas sobre aqueles que possam corroborar ou refutar as hipóteses em discussão. Ressalte-se também

<sup>275</sup> HO, Hock Lai. **The philosophy of Evidence Law: justice in the search for Truth**. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 224-226.

<sup>276</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. **La valoración racional de la prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 117-118.

que, ainda que a parte contrária não desenvolva uma hipótese detalhada, sempre restará implícita a mera negação da hipótese do autor, no sentido da simples não ocorrência dos fatos como alegados. Assim, além das hipóteses  $p$  e  $q$ , também deve a hipótese vencedora ser superior à mera insuficiência de prova de  $p$  (*não p*), que conduz à hipótese negativa.

Daí ser feliz a definição de Ferrer Beltrán<sup>277</sup>, que exige, em uma de suas formulações de *standards*, que o conjunto probatório dos autos seja *completo*. A completude referida pelo autor é um critério de adequação da hipótese explicativa indutiva<sup>278</sup>, que, na sistematização da seção anterior, é refletida dentro da ideia de abrangência. Assim, um conjunto probatório abrangente pressupõe a existência de elementos que corroborem ou refutem a hipótese probanda, evitando que uma instrução deficiente autorize considerar a hipótese  $p$  como provada. Isto é: na ausência de corroboração por um conjunto probatório abrangente,  $p$  não poderá ser considerada provada.

Se a hipótese não explicar o conjunto probatório de maneira abrangente e, por consequência, não for atingido o *standard*, é de se aplicar outra regra: a de ônus da prova. Assim, as consequências negativas da insuficiência probatória atingirão a parte que suporta juridicamente o ônus da prova.

Outra questão se põe na situação em que não é possível argumentar se  $p$  é mais forte que  $q$  ou vice-versa. Noutros termos: havendo hipóteses que expliquem suficientemente os fatos relevantes e com graus semelhantes de corroboração, como decidir? Nesse caso, também a decisão deve tomar em conta não apenas o *standard* aplicável, mas sim o ônus da prova, de maneira que a insuficiência da instrução implica no julgamento da causa em prejuízo daquele que suporta o ônus.

Por fim, deve se salientar que na sistemática de preponderância da prova não é necessária a efetiva refutação de hipóteses em discussão. Inclusive, nem sempre haverá apenas duas hipóteses nos autos, podendo haver, por exemplo, oposição de terceiros ou teses subsidiárias do autor e do réu. Por isso, o que se exige na preponderância da prova é

---

<sup>277</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. Prolegómenos para una teoría sobre los estándares de prueba – el *test case* de la responsabilidad del Estado por prisión preventiva errónea. In: PAPAYANNIS, Diego M.; PEREIRA FREDES, Esteban. **Filosofía del derecho privado**. Madrid: Marcial Pons, 2018. p. 401-430, p. 418.

<sup>278</sup> KELLEY, David. **The art of reasoning: an introduction to logic and critical thinking**. 4. ed. New York; London: W. W. Norton & Company Inc, 2014, p. 491.



que a hipótese considerada provada tenha maior grau de corroboração *relativamente* às demais postas nos autos.<sup>279</sup>

Considerando essas preocupações, pode-se estipular que a hipótese p estará provada de acordo com a preponderância da prova quando: (i) *explicar de forma abrangente os fatos relevantes ao deslinde do processo com suporte nas provas produzidas* e; (ii) *tiver grau de corroboração mais forte do que a hipótese contrária q*.

### 2.2.3.2 Prova clara e convincente

Enquanto a preponderância da prova demanda uma equidistância do julgador em face das hipóteses de ambas as partes, os *standards* da prova clara e convincente e especialmente a prova além de dúvida razoável demandam uma atitude protetiva do decisor em face de uma das partes, de maneira que deve haver uma postura deliberada de ceticismo em relação a uma das hipóteses.<sup>280</sup> Isso implica em exigências epistêmicas assimétricas.

Nesse sentido, pode-se colocar a hipótese p como aquela da parte hipersuficiente, enquanto a hipótese q corresponde à parte hipossuficiente. A prova clara e convincente é normalmente referida como um grau de corroboração muito superior da hipótese p em relação à hipótese q. A questão delicada na definição do *standard* intermediário, entretanto, está em definir como descrever a elevada superioridade epistêmica de uma hipótese em face da outra.

É justamente essa necessidade que motivou a classificação dos graus de corroboração entre inexistente, fraco e forte. Para definir os *standards* antípodas da preponderância da prova e da prova além de dúvida razoável, basta examinar a corroboração e a refutação de hipóteses. Mas um *standard* intermediário exige o exame de graus de corroboração. A conclusão é, portanto, que, além da necessária explicação abrangente dos fatos relevantes com base nas provas produzidas, é necessário que a hipótese p tenha um grau *forte* de corroboração, considerados os critérios de avaliação individual e conjunta das provas dos autos. De outro lado, a hipótese q não poderá ter corroboração forte, mas apenas *fraca* ou *inexistente*, situação esta que implica na verdade na sua refutação.

<sup>279</sup> PEIXOTO, Ravi. **Standards probatórios no Direito Processual brasileiro**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 229.

<sup>280</sup> HO, Hock Lai. **The philosophy of Evidence Law: justice in the search for Truth**. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 226-228.

Destarte, caso a hipótese *p*, embora seja uma explicação abrangente, tenha corroboração fraca considerados os demais critérios de avaliação, desde já não terá atingido o *standard* da prova clara e convincente. Por outro lado, caso *p* seja uma explicação abrangente e tenha uma corroboração forte, é necessário observar o grau de corroboração de *q*. Caso *q* seja refutada pelo conjunto probatório, está atingido o *standard*. A mesma consequência ocorrerá caso *q* subsista, mas com corroboração fraca, hipótese em que *p* também terá atendido o *standard*. Neste ponto, a prova clara e convincente difere da prova além de dúvida razoável: nesta, sequer seria tolerável uma hipótese de corroboração fraca. Por fim, caso *q* tenha um grau forte de corroboração, ainda que não tão forte quanto *p*, deixará de ser atendido o *standard*. Neste último cenário, percebe-se a diferença da prova clara e convincente em relação à preponderância da prova: nesta, a hipótese *p* de corroboração forte terá atingido o *standard* em detrimento da hipótese *q* também de corroboração forte, desde que *p* seja mais forte que *q*.

Neste último cenário, cabe perquirir: seria possível a coexistência lógica de hipóteses incompatíveis, ambas de corroboração forte? É preciso concluir que é uma situação bastante improvável. É possível que as hipóteses tenham forte corroboração individual em provas específicas, mas o conjunto probatório não esteja em situação de concordância. De outro lado, é possível que haja concordância no conjunto probatório, mas as provas individualmente consideradas são ambíguas, justamente porque corroboram mais de uma hipótese. Em qualquer desses casos, não se poderá dizer que se está diante de hipóteses de corroboração forte, seja por deficiência dos meios de prova individualmente considerados, seja por falta de concordância do conjunto probatório. Somente se poderia conceber um cenário tal em uma instrução *incompleta*, ou seja, *não abrangente*, a qual conduza a uma conclusão *aparente* de corroboração forte de hipóteses incompatíveis. Mas aí há o problema de os meios probatórios não preencherem o pressuposto da abrangência, pelo que não se poderá considerar provada de qualquer maneira a hipótese neles fundada. Em um quadro ideal de método científico, as hipóteses seriam continuamente submetidas a novos testes, até que uma delas fosse refutada. Todavia, as limitações processuais da lide muitas vezes não permitiram a continuidade da instrução, pelo que a única decisão possível seria pela insuficiência do conjunto probatório, não atingido o *standard* por falta de abrangência da hipótese.

O cenário contrário, todavia, é possível. Há, sim, situações em que uma hipótese é abrangente, mas seu grau de corroboração é fraco, todo o resto considerado. Nesse cenário, se a hipótese *p* de corroboração fraca ainda assim for mais forte que a corroboração de *q*

(ainda que q seja apenas a negação de p), pelo *standard* de preponderância da prova p poderia ser considerada provada, enquanto, pelo de prova clara e convincente, p não teria alcançado o *standard* pretendido. Evidentemente, também se trata de um caso de instrução probatória deficiente, mas, a depender do *standard* adotado, o sistema impõe prejuízo a uma ou outra parte. No Direito Tributário, como se demonstra na próxima parte deste trabalho, isso ocorre no caso do arbitramento. Nesse caso, a corroboração da hipótese do Fisco é bastante deficiente, baseando-se, no mais das vezes, em provas individuais imprecisas, porque definem o lucro a partir da receita bruta, e pouco confiáveis, mas encontram algum suporte na solidez da inferência, com base em presunções legais dos índices de lucro. Esse grau de corroboração confrontado com o *standard* da prova clara e convincente seria insuficiente, mas, confrontado com a preponderância da prova, pode prevalecer sobre uma hipótese do contribuinte que seja refutada ou que tenha corroboração ainda mais deficiente.

A presente proposta de definição difere da de Ferrer Beltrán para um *standard* intermediário.<sup>281</sup> Para o autor, deve ter sido refutada a hipótese alternativa da defesa, se plausível, caso seja teoricamente capaz de explicar os mesmos dados, salvo se for uma hipótese meramente *ad hoc*. Ferrer Beltrán distingue o *standard* mais severo do intermediário na medida em que o primeiro deve afastar todas as hipóteses compatíveis com a inocência do acusado, enquanto o segundo exige o afastamento tão somente da hipótese alternativa da defesa. No presente trabalho, entende-se mais adequada a distinção entre o *standard* mais severo e o intermediário de maneira diversa, pela gradação da corroboração, não pela amplitude das hipóteses refutadas. Isso porque a multiplicidade ou não de hipóteses compatíveis com a inocência do acusado é uma questão circunstancial de cada processo, de maneira que, havendo apenas uma hipótese nesse sentido, os dois *standards* acabariam por se confundir. Parece mais adequado, de outro lado, definir a prova clara e convincente a partir de uma contraposição gradual da corroboração das hipóteses contrapostas.

Em face dessas considerações, pode-se estipular que a hipótese p estará provada de forma clara e convincente quando: (i) *explicar de forma abrangente os fatos relevantes ao*

---

<sup>281</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. Prolegómenos para una teoría sobre los estándares de prueba – el *test case* de la responsabilidad del Estado por prisión preventiva errónea. In: PAPAYANNIS, Diego M.; PEREIRA FREDES, Esteban. **Filosofía del derecho privado**. Madrid: Marcial Pons, 2018. p. 401-430, p. 417.

*deslinde do processo com suporte nas provas produzidas e; (ii) tiver grau de corroboração forte e a hipótese contrária q tenha sido refutada ou tenha corroboração fraca.*

### 2.2.3.3 Prova além de dúvida razoável

Assim como a prova clara e convincente, a prova além de dúvida razoável demanda uma posição deliberativa protetiva do decisor em benefício de uma das partes. A hipótese da parte hipersuficiente deve ser encarada com um grau maior de ceticismo do que aquela da parte hipossuficiente. Justamente por isso, esse *standard* é associado com casos penais.

No capítulo anterior, viu-se que a prova além de dúvida razoável é objeto de vastos estudos para a sua definição. Embora a noção de *dúvida* seja tormentosa, há um elemento comum às definições epistêmicas desse *standard* apresentadas em especial por Laudan<sup>282</sup>, Allen<sup>283</sup> e Ferrer Beltrán<sup>284</sup>: para se configurar a prova da acusação além de dúvida razoável, não pode subsistir hipótese compatível com a inocência do acusado. Isto é: há dever de a acusação não apenas apresentar corroboração de sua própria hipótese, mas também refutar a(s) hipótese(s) contrária(s) compatível(eis) com a inocência.

A hipótese acusatória p, então, deverá primeiramente preencher os critérios para ser considerada corroborada em grau *forte*, o que é exigível até mesmo do *standard* intermediário da prova clara e convincente. Assim, caberá à acusação apresentar uma hipótese abrangente, tanto no sentido de que as provas permitam inferências que corroborem todos os aspectos da própria hipótese quanto dos fatos relevantes da causa. Tal corroboração, considerados os critérios de avaliação individual e conjunta, não pode ser débil, mas sim forte.

Preenchido esse requisito, é necessário também se refutar qualquer outra hipótese posta nos autos que seja compatível com a inocência do acusado. A persistir qualquer hipótese dessa natureza, ainda que com grau fraco de corroboração, não terá sido atendido o *standard*. Com efeito, pode-se dizer que a “dúvida razoável” à qual se refere o enunciado clássico do *standard* é uma hipótese defensiva q com um grau mínimo de corroboração.

---

<sup>282</sup> LAUDAN, Larry. Is it finally time to put ‘proof beyond reasonable doubt’ out of pasture? **University of Texas Law**, Public Law Research Paper, n. 194, p. 1-24, 2011.

<sup>283</sup> ALLEN, Ronald J. Los estándares de prueba y los límites del análisis jurídico. *In*: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica**: ensayos de epistemología jurídica. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 41-64.

<sup>284</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. La prueba es libertad, pero no tanto: una teoría de la prueba cuasibenthamista. *In*: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica**: ensayos de epistemología jurídica. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 21-40.

Aqui é importante comungar com uma observação de Badaró: a única hipótese que deve ser *confirmada* por provas confiáveis e em concordância no *standard* de prova além de dúvida razoável é a acusatória, bastando à tese defensiva não ter sido refutada, ainda que não tenha a mesma probabilidade da acusatória.<sup>285</sup>

A refutação de uma hipótese pode se dar tanto diretamente, quando seja incompatível com algum fato ou afirmação que já tenha sido provado nos autos, quanto indiretamente, quando implique em uma afirmação ou enunciado que seja incompatível com outro fato tido por provado nos autos.<sup>286</sup> Essa constatação é importante porque nem toda hipótese pode ser diretamente refutada, de maneira que a refutação indireta se torna um caminho viável para prevalência da hipótese acusatória. Imagine-se, como exemplo, que A é acusado de ter matado B. A hipótese defensiva é a de que houve legítima defesa, pois B teria se utilizado anteriormente da mesma arma do crime para disparar contra A. Não é possível, a princípio, dizer quem realizou cada disparo, mas se B realmente atirou contra A, a mão de B deveria ter resíduos de pólvora. Se a acusação produzir prova no sentido de que não há resíduo de pólvora na mão de B, então a hipótese de A está indiretamente refutada.

Mas cabe chamar atenção ao fato de que não é necessário que se refutem *todas* as hipóteses possíveis. Isso porque uma hipótese, para ser minimamente tida como séria, deve ser, em primeiro lugar, verificável: é preciso que a hipótese seja passível de ser testada pela sua contraposição com meios de prova.<sup>287</sup> Uma hipótese que não seja verificável, ou hipótese *ad hoc*, a rigor não é refutável, de maneira que não há qualquer prova que possa ser produzida que aumente ou reduza seu grau de corroboração. Não se faz necessário para atingimento do *standard*, portanto, que a acusação refute hipóteses não verificáveis, como de uma conspiração do sistema de justiça criminal contra o acusado.

É preciso chamar atenção, no caso da prova além de dúvida razoável, à diferença entre a *ausência de prova* para a condenação e a *comprovação da inocência* do acusado. A ausência de prova decorre do não atingimento do *standard*, ou seja, da ausência de abrangência da hipótese, da ausência de corroboração forte ou da não refutação da hipótese contrária compatível com a inocência. Já a efetiva comprovação da inocência exige que a hipótese defensiva refute a hipótese acusatória, havendo, por conseguinte, prova de que o

<sup>285</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia Judiciária e prova penal**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 260-261.

<sup>286</sup> GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti**: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

<sup>287</sup> COPI, Irving M. **Introducción a la lógica**. Balderas: Noriega Editores, 2001, p. 531-532.

acusado não é o autor ou que não houve crime. Logo se vê, por conseguinte, que do ponto de vista probatório é mais fácil a defesa produzir uma hipótese de corroboração fraca, o que implicaria em ausência de prova para condenação, do que produzir prova que efetivamente refute a hipótese acusatória.

Em face dessas considerações, pode-se estipular que a hipótese  $p$  estará provada além de dúvida razoável quando: (i) *explicar de forma abrangente os fatos relevantes ao deslinde do processo com suporte nas provas produzidas*; e (ii) *tiver grau de corroboração forte e a hipótese contrária  $q$  tenha sido refutada*.

## SEGUNDA PARTE: *STANDARDS* PROBATÓRIOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

“Recordou-se do que lhe sucedera anos atrás, antes da seca, longe. Num dia de apuro recorrera ao porco magro que não queria engordar no chiqueiro e estava reservado às despesas do Natal: matara-o antes do tempo e fora vendê-lo na cidade. Mas o cobrador da prefeitura chegara com o recibo e atrapalhara-o. Fabiano fingira-se de desentendido: não compreendia nada, era bruto. Como o outro lhe explicasse que, para vender o porco, devia pagar imposto, tentara convencê-lo de que ali não havia porco, havia quartos de porco, pedaços de carne. O agente se aborrecera, insultara-o, e Fabiano se encolhera. Bem, bem. Deus o livrasse de história com o governo.”<sup>288</sup>

---

<sup>288</sup> RAMOS, Graciliano. *Vidas Secas*. Rio de Janeiro: Record, 2020, p. 91-92.

Na primeira parte deste trabalho, estabeleceram-se premissas epistêmicas a respeito da apreciação da prova, em especial os critérios de corroboração da hipótese que permitem definir os *standards* probatórios.

Ao mesmo tempo, estabeleceu-se que tais critérios não são invariáveis em qualquer ramo do conhecimento, sequer em qualquer ramo do Direito. Os critérios epistêmicos aplicáveis à análise da prova são dependentes do ramo do Direito a se analisar (*field dependent*).

Daí porque, nesta segunda parte, serão analisados os problemas específicos do Direito Tributário quanto à análise da prova e quais são os critérios de corroboração de hipóteses que permitem definir os *standards* probatórios aplicáveis à problemática em exame. São duas, portanto, as questões fundamentais a serem analisadas: (i) quais os *standards* probatórios aplicáveis ao Direito Tributário brasileiro? (ii) quando se pode considerar, por critérios objetivos e controláveis, que um determinado fato está provado em Direito Tributário?

Como se viu, para a fixação de um *standard*, devem ser tomados em conta a aplicação do Direito, a alocação de erros inferenciais e critérios não epistêmicos decorrentes de cada disciplina jurídica específica. Ou seja: qual grau de certeza é necessário para a aplicação do Direito, quem deve sofrer as consequências do não atingimento desse grau e quais são os valores que se deve proteger nesse ramo específico do Direito. O intérprete deve ter em mente esses três questionamentos ao analisar o Direito Positivo em busca dos *standards*.

Dadas essas premissas, demonstra-se que no Direito Tributário brasileiro convivem três *standards* distintos. O primeiro, que será denominado *standard probatório ordinário*, é implicitamente decorrente do disposto no art. 142 do CTN e corresponde, em termos de definição, à *prova clara e convincente*. Partindo-se desse componente básico, há uma hipótese de atenuação e uma de agravamento da exigência probatória. O que será denominado *standard probatório reduzido* decorre do quanto previsto no art. 148 do CTN e é, por conseguinte, aplicável aos casos de arbitramento. A definição do *standard* reduzido corresponde à da *preponderância da prova*. Por fim, o que é denominado *standard probatório qualificado* é expressamente fixado no art. 112 do CTN e aplicável nos casos de ocorrência de fatos qualificados como infrações tributárias. O *standard* qualificado, como forma de elevação da exigência probatória do ordinário, corresponde, em termos de definição, à *prova além de dúvida razoável*. Como se verá, é uma disposição



clara do Direito Tributário brasileiro, embora não seja sem precedentes no Direito Comparado, equiparar o *standard* tributário mais severo àquele aplicado no Direito Penal.

Não se pode deixar de observar que é a *lei complementar* que fixa os *standards* no Direito Tributário brasileiro. Isso porque as normas reveladoras dos *standards* consistem em *normas gerais de Direito Tributário*, pelo que só podem ser veiculadas pelo legislador complementar nacional, nos termos do art. 146, inciso III, da Constituição. Os *standards* consistem em normas-limite ao legislador ordinário federal ou subnacional, o que enseja a necessidade de sua vinculação por intermédio de lei complementar.<sup>289</sup> Os enunciados legais que veiculam os *standards* trazem normas que estabelecem de maneira uniforme os requisitos mínimos de comprovação probatória no lançamento tributário. Veja-se que, no caso dos *standards*, o tratamento dispar de contribuintes em situação análoga a depender do Estado ou Município em que ocorreu o fato gerador implicaria em violação aos princípios da igualdade e da segurança jurídica, circunstância na qual o Supremo Tribunal Federal já entendeu legítima a edição de normas gerais pelo legislador nacional.<sup>290</sup> É dizer: a observância de normas gerais em matéria tributária decorre da necessidade de assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas.<sup>291</sup>

Nesse sentido, basta imaginar o porquê de eventualmente se admitir provar “mais facilmente” a ocorrência do fato gerador do ICMS em São Paulo do que no Ceará. Todos os órgãos fiscais devem se submeter ao mesmo grau de exigência probatória, sob pena de violação à uniformidade de tratamento dos contribuintes. Entendimento diverso seria o equivalente a permitir que entes federativos legislassem livremente e de maneira distinta sobre regras de prescrição e decadência, por exemplo.

Na verdade, ante a conexão lógica e positiva entre prova e lançamento, a ser minudenciada no capítulo seguinte, permitir *standards* diversos a depender do sujeito ativo implicaria, na prática, em admitir que o lançamento do mesmo tributo de competência constitucionalmente definida seja distinto para cada ente político. Desconsiderar serem os *standards* normas gerais esvaziaria o conteúdo de uma norma geral de inegável relevância: a definição de lançamento tributário do art. 142 do CTN.

---

<sup>289</sup> MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda em homenagem (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 107-124, p. 110-111; ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*, p. 194.

<sup>290</sup> STF, RE 556.664, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe em 13.11.2008.

<sup>291</sup> STF, RE 433.352-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe em 28.05.2010.

A fixação dos *standards* por lei complementar não significa, entretanto, que a escolha do legislador é integralmente livre ou arbitrária. A escolha legislativa na fixação dos *standards* é condicionada por valores constitucionalmente assegurados ao Sistema Tributário Nacional, notadamente o princípio da legalidade, como também se verá adiante.

### 3 LANÇAMENTO: *STANDARD* PROBATÓRIO ORDINÁRIO (ART. 142 DO CTN)

“It was easier to know it than to explain why I know it. If you were asked to prove that two and two made four, you might find some difficulty, and yet you are quite sure of the fact.

[...]

It is a capital mistake to theorize before you have all the evidence. It biases the judgment.”<sup>292</sup>

O art. 142 do CTN define o lançamento como procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Já se falou nas considerações iniciais deste trabalho que a *verificação da ocorrência* do fato gerador nada mais é do que um procedimento probatório que deve ser desenvolvido pelo Estado. Ao discorrer sobre o conceito *fato gerador*, Albert Hensel o define como o conjunto de pressupostos abstratos contidos nas normas tributárias materiais, cuja verificação concreta (*konkreten Vorliegen*) enseja consequências jurídicas determinadas.<sup>293</sup> *Verificar (vorliegen)*, no sentido utilizado pelo autor, significa *reconhecer* ou *considerar* um fato a ser levado em conta para alguma finalidade.<sup>294</sup> Ou seja: a verificação dos pressupostos do fato gerador abstrato permite utilizar um dado fato gerador concreto como premissa fática no raciocínio decisório. Para se tomar tal fato como premissa, entretanto, é necessária a produção e argumentação a respeito das provas que corroborem a sua ocorrência.

*Verificar a ocorrência*, portanto, significa provar a ocorrência de um fato para que seja possível a sua subsunção em uma regra de incidência. Nesse mesmo sentido, Gerd Willi Rothmann identifica o lançamento com a aplicação da lei tributária, definindo esta como a *apuração* da situação de fato concreta e sua subsunção ao fato gerador previsto em

<sup>292</sup> DOYLE, Arthur Conan. A study in scarlet. In: DOYLE, Arthur Conan. **The Penguin Complete Sherlock Holmes**. London: Penguin Books, 1981. p. 15-88, p. 26.

<sup>293</sup> HENSEL, Albert. **Steuerrecht**. 3. ed. Berlin: Verlag von Julius Springer, 1933, p. 43.

<sup>294</sup> “[...] als Faktum für eine entsprechende Beurteilung zu erkennen sein; als zu berücksichtigende Tatsache für etwas bestehen” (DUDEN WÖRTERBUCH. Berlin, 2021, s.v. *vorliegen*. Disponível em: <https://www.duden.de/rechtschreibung/vorliegen>. Acesso em: 10 maio 2021).

lei.<sup>295</sup> Luís Eduardo Schoueri, em formulação semelhante, afirma que, pelo lançamento, a autoridade administrativa *apura e documenta* a ocorrência do fato gerador tributário.<sup>296</sup>

De um lado, o uso do verbo *apurar* tanto por Rothmann quanto por Schoueri é revelador do caráter probatório do lançamento. No sentido por eles empregado, o verbo *apurar* significa “examinar com cuidado”, “averiguar” ou “confirmar”.<sup>297</sup> Em sentido jurídico mais preciso, a *apuração de um fato* significa identificar a evidência de sua ocorrência por meio da verificação de suas circunstâncias.<sup>298</sup> A apuração consiste justamente na aferição do grau de suporte ou corroboração da hipótese da ocorrência do fato gerador. Durante o *procedimento* de lançamento, ocorre a instrução probatória, que, concluindo pela corroboração suficiente da hipótese de ocorrência do fato gerador, culmina no *ato* de lançamento.

De outro lado, a função documental do lançamento citada por Schoueri e referida também por Ruy Barbosa Nogueira tem o propósito de oferecer garantia de certeza a respeito dos direitos e obrigações do contribuinte perante o Fisco.<sup>299</sup> No intuito de cumprir esse desiderato, é preciso que a autoridade lançadora explicita os elementos que racionalmente conduzem à conclusão de que os fatos supostamente ocorridos efetivamente aconteceram.<sup>300</sup>

Reforça essa compreensão a previsão na legislação federal (art. 9º do Decreto nº 70.235/1972) de que 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*.

É inequívoco, portanto, que a legislação atribui expressamente à Autoridade Tributária um dever de prova em relação à ocorrência do fato gerador. Daí segmento da doutrina impor à Administração o ônus da prova das alegações tendentes a constituir o

<sup>295</sup> ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. **Revista de Direito Administrativo**, v. 109, p. 11-33, jul./set. 1972, p. 25.

<sup>296</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 615.

<sup>297</sup> DICIONÁRIO BRASILEIRO DA LÍNGUA PORTUGUESA MICHAELIS ON-LINE. São Paulo: Melhoramentos, 2021, s.v. *apurar*. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/apurar/>. Acesso em: 21 abr. 2020.

<sup>298</sup> DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. **Vocabulário Jurídico**. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 179.

<sup>299</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 224.

<sup>300</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Prova e Verdade em Questões Tributárias. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, v. 2, p. 1245-1280, 2014, p. 1268.

crédito tributário, rejeitando a noção de que em prol do lançamento milite a “presunção de legitimidade dos atos administrativos”<sup>301</sup>.

Contudo, meramente definir o lançamento ou evidenciar a relação das noções de lançamento e de prova não é o propósito desta seção. O que se busca aqui é demonstrar como da norma definidora do lançamento – apreensível a partir do texto do art. 142 do CTN – deriva também a norma do *standard* probatório ordinário do Direito Tributário brasileiro. Essa derivação decorre de uma *razão lógico-jurídica* e de uma *razão jurídico-positiva*.

No *aspecto lógico-jurídico*, observe-se que o lançamento tributário é um ato de concretização da obrigação tributária genérica veiculada pela lei.<sup>302</sup> Toma-se o fato gerador genérico e buscam-se os aspectos por ele preceituados na realidade fenomênica, identificando, em um caso concreto, os polos subjetivos, o objeto da obrigação tributária e sua medida. A norma geral e abstrata decorrente da atividade legislativa é integrada em sua eficácia por uma norma individual e concreta que delimita uma obrigação específica a ser objeto de aplicação. Esta norma concretizadora se mostra, assim, um reflexo da norma abstrata, e aquela somente pode ser legitimamente constituída nos limites desta. Noutros termos, como assevera Brandão Machado, ao incidir sobre fatos, a atividade administrativa não pode criar nada que não resulte exclusivamente dos limites da lei de regência.<sup>303</sup>

Com efeito, é elementar da própria noção de lançamento a necessidade de uma corroboração idônea de que o suporte fático da norma individual e concreta coincida com o pressuposto de fato da norma geral e abstrata. Lançamento que não garantisse essa corroboração suficiente poderia transbordar dos limites da lei, perdendo o seu elementar caráter vinculado. Como já se disse na primeira parte deste trabalho, não há de se conceber um direito dotado de mínima cognoscibilidade se não existem critérios de aferição do suporte fático de aplicação das normas.

No *aspecto jurídico-positivo*, a definição do grau mínimo de corroboração probatória é exigida para dar efetividade ao dever de fundamentação das decisões

---

<sup>301</sup> Cf. capítulo 1.2.3 desta Tese, bem como: XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 145; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997; SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo e fiscal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo administrativo fiscal**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1997. p. 79-88, p. 81; HOFFMAN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola, 1999, p. 181-184.

<sup>302</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 105, 113.

<sup>303</sup> MACHADO, Brandão. Decadência e prescrição no Direito Tributário. Notas a um Acórdão do Supremo Tribunal Federal. **Direito Tributário Atual**, v. 6, p. 1309-1378, 1986, p. 1325.

judiciais<sup>304</sup> e administrativas, conforme art. 93, inciso IX, da Constituição. Em âmbito administrativo, o art. 38, § 1º, da Lei nº 9.784/1999, inclusive, dispõe expressamente que os elementos probatórios serão considerados na motivação da decisão. Também os princípios do devido processo legal, da legalidade e da impessoalidade da Administração impõem um dever de fundamentação das decisões do Fisco<sup>305</sup> que implica na necessidade de veiculação de normas de *standard*. Particular relevância se identifica, ainda, na medida em que o princípio do devido processo legal impõe a realização de um estado ideal de protetividade de direitos. Para isso, a *eficácia integrativa* do princípio do devido processo legal demanda a *criação* de regras que conduzam ao estado ideal de protetividade de direitos<sup>306</sup>, inclusive, no caso em apreço, a integração do art. 142 para dele derivar a norma implícita de *standard*, em especial quando se verifica que esse *standard* assimétrico tem o propósito de proteger o contribuinte em face do Estado.

Para ser legítima a intervenção da Administração Tributária na esfera privada do contribuinte, é mister que este disponha de todos os meios possíveis para conhecer as imputações contra si feitas e delas se defender. O elemento mais basilar dessa obrigação é saber qual é o critério utilizado para considerar se foi ou não provada uma alegação fiscal.

Se a produção de efeitos concretos a partir das normas abstratas exige a expressão não apenas do Direito aplicável à espécie (justificação externa normativa), mas também do preenchimento dos pressupostos fáticos necessários à incidência (justificação externa probatória), e a relação lógico-dedutiva entre esses elementos (justificação interna)<sup>307</sup>, então o próprio alcance da norma e a legitimidade da sua aplicação são definidos pelo grau de exigência probatória aplicável ao caso. Noutros termos: a fundamentação sem o estabelecimento de parâmetros mínimos de aceitabilidade racional dos juízos de fato não atende o dever de fundamentação.

Assim, ainda que o texto expresso do art. 142 não faça referência expressa ao grau de corroboração necessário para que um fato gerador seja considerado como provado, a própria estrutura e finalidade do dispositivo demandam a existência de um *standard*, que terá de ser deduzido pela integração – verdadeira criação – do Direito. A exigência de um *standard* probatório como limiar de aceitabilidade de conclusões a respeito da ocorrência

---

<sup>304</sup> GUERRA, Marcelo Lima. Sobre as noções probatórias básicas. In: DIDIER, Fredie (coord.); MACÊDO, Lucas Buriel de; PEIXOTO, Ravi; FREIRE, Alexandre (org.). **Novo CPC: doutrina selecionada**. v. 3. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 73-157, p. 147.

<sup>305</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*.

<sup>306</sup> *Id.* O que é “devido processo legal”? **Revista de Processo**, v. 33, n. 163, p. 50-59, set. 2008, p. 57-58.

<sup>307</sup> CHIASSONI, Pierluigi. **Tecnica dell'interpretazione giuridica**. Bologna: Il Mulino, 2007, p. 14.

de fatos (limiar de justificação externa probatória) é decorrência lógica e jurídica necessária do raciocínio probatório. Se o art. 142 não é *explícito* na sua fixação, por conseguinte cabe ao intérprete integrar o Direito em busca de um *standard* veiculado de maneira *implícita* pelo ordenamento.

Na verdade, a escolha da integração do art. 142 do CTN está em linha com o que ocorre no Direito Comparado a respeito de como um *standard* é fixado. Na maioria dos casos analisados neste trabalho, observou-se que a fixação dos *standards* decorre de norma implícita. As decisões *In Re Winship* e *Cage v. Louisiana*, da Suprema Corte norte-americana, aquelas do Supremo Tribunal Fiscal alemão a respeito do *Regelbeweismaß* e a decisão *Franzese*, da Corte de Cassação italiana, são exemplos de casos em que houve criação jurídica por parte dos respectivos órgãos jurisdicionais com a finalidade de suprir a necessidade lógica e, não raro, jurídico-positiva, de um *standard* probatório.

Evidente que a integração da norma veiculada pelo art. 142 do CTN não é arbitrária, obedecendo a critérios já explicitados neste trabalho para correta aplicação do direito, alocação de erros e por valores não epistêmicos. Tais critérios serão analisados a seguir para, na parte final do capítulo, ser discutido exemplo de aplicação do *standard* ordinário do lançamento tributário. Como já se adiantou, o *standard* ordinário no lançamento é o de prova clara e convincente, ou seja, um *standard* de caráter assimétrico e protetivo da parte hipossuficiente na relação jurídico-tributária: o contribuinte.

Uma delimitação preliminar é necessária. Neste capítulo, utiliza-se a expressão *lançamento* como ato privativo da Administração Tributária, nos termos preceituados pela definição jurídico-positiva do art. 142 do CTN. Não bastasse essa disposição expressa, se compreende, ainda, na esteira de Souto Maior Borges, que o pagamento voluntário do tributo sem a intervenção da Administração Tributária por ato administrativo é mero ato de observância, não de lançamento.<sup>308</sup> Ainda que assim não fosse, a questão probatória só se mostra relevante de uma perspectiva de conflito entre Estado e contribuinte a respeito do suporte fático do lançamento. Ora, se o próprio contribuinte declara e paga o tributo, é irrelevante questionar o grau de corroboração probatória que suporta a hipótese subjacente a esse ato do particular. A observância da legislação tributária nessa conduta não demanda, a princípio, corroboração maior que a própria confissão do contribuinte. A questão probatória apenas surgirá no caso de o Fisco discordar da delimitação fática procedida pelo contribuinte. Tal discordância será positivada em um ato administrativo de lançamento, ao

---

<sup>308</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 42-43.

qual deverão socorrer provar em corroboração à hipótese fiscal. Só aí se deverá discutir a correção ou não de uma conclusão fática a respeito do fato gerador.

### 3.1 PREMISSAS PARA INTEGRAÇÃO DO ART. 142 DO CTN

Como já enunciado, neste capítulo são analisados os critérios epistêmicos que conduzem à exigência do *standard* ordinário no lançamento tributário. Chama-se atenção, nessa quadra, à disparidade de situações jurídicas entre Fisco e contribuinte, o que conduz a uma necessária posição cética em face da hipótese fiscal.

#### 3.1.1 Aplicação do Direito

O critério de aplicação do Direito corresponde à necessidade de o Estado conferir consequências jurídicas corretas aos atos dos cidadãos e considera os aspectos da natureza das alegações a serem provadas, a amplitude das competências investigatórias da Administração, a posição do órgão apreciador da prova e o grau de cognição do ato de lançamento.

##### a) Natureza das alegações: o princípio da legalidade

A plena realização do princípio da legalidade tributária demanda a fixação de um *standard* assimétrico e protetivo. Isso decorre da necessidade de se garantir, no Direito Tributário, a aplicação do princípio da legalidade na dimensão de *reserva absoluta de lei* e de *tipicidade*.

A norma comumente identificada como “princípio da legalidade” tem um aspecto tridimensional, comportando-se ora como regra, ora como princípio e ora como postulado.<sup>309</sup> Como regra, descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo no sentido de proibir a instituição, majoração e cobrança de tributos a não ser por meio de um procedimento legislativo específico. Esse processo legislativo é aquele que resulta em lei formal, referida no art. 59 da Constituição Federal, em especial na modalidade da lei ordinária.

A regra da legalidade no Direito Tributário tem faceta de *reserva estrita de lei formal*, no sentido de que a lei que veicula abstratamente os fatos geradores deve estabelecer não apenas o fundamento da conduta administrativa, mas, também, de maneira

---

<sup>309</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*.



exaustiva, o próprio critério de decisão, todos os elementos que devem ser considerados pelo órgão aplicador.<sup>310</sup> Descabe ao legislador, portanto, delegar ao aplicador a valoração de critérios essenciais de decisão a respeito do fato gerador: tal decisão deve ser tomada exaustivamente pela lei.

Daí se entender que a regra da legalidade não é mera regra de validade da tributação, mas uma verdadeira regra para existência do fato gerador<sup>311</sup>: não se amoldando um determinado fato concreto à exaustiva prescrição legal abstrata, não há fato gerador.

O caráter estrito da regra de legalidade tributária contrasta com a aplicação de regras análogas em outros ramos do Direito Público e Privado. No Direito Administrativo, por exemplo, a legalidade pressupõe a autorização legislativa para a prática de atos<sup>312</sup>, sem necessariamente exaurir todos os seus aspectos, dado que cabe à Administração dar individualidade e concretude às finalidades gerais da lei.<sup>313</sup> Ao contrário da legalidade em caráter estrito, a legalidade ampla confere fundamento e finalidade ao ato administrativo, sem exaurir, contudo, todos os critérios de decisão a ser adotados pela autoridade no caso concreto.<sup>314</sup>

No Direito Privado, a legalidade tem a tutela ainda mais reduzida. No ramo privado, o Direito prestigia valores como igualdade e autodeterminação dos contratantes<sup>315</sup>, de maneira que a legalidade atua como uma limitação do espaço de autonomia privada. Cabe às partes, portanto, decidir sobre a conveniência, oportunidade e forma da prática de atos, delimitando o seu conteúdo conforme suas preferências particulares. O legislador somente pode interferir de maneira legítima a resguardar valores de ordem pública, como sói ocorrer com mais intensidade em campos como o Direito de Família.

---

<sup>310</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 37-38.

<sup>311</sup> FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Finanças, 1964, p. 34.

<sup>312</sup> FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1957, p. 40-41. A respeito da comparação entre a legalidade administrativa e tributária, cf. XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 36-41.

<sup>313</sup> FAGUNDES, Miguel Seabra, *op. cit.*, p. 20.

<sup>314</sup> XAVIER, Alberto, *op. cit.*, p. 36.

<sup>315</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**: parte geral. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 89.

Ocorre que o caráter geral e abstrato das regras jurídicas impõe que sua eficácia dependa necessariamente da correção e confiabilidade dos juízos de fato.<sup>316</sup> No que diz respeito a campos em que a legalidade aplicável é estrita – como o Direito Penal e o Tributário –, é preciso que tais juízos de fato sejam fidedignos à prescrição legal. A garantia inerente à estrita legalidade-regra nesses campos, portanto, *exige* um *standard* de prova em posição de proteger uma das partes.

No Direito Penal, Ferrajoli delimita um paralelo entre a *estrita legalidade* e a *estrita jurisdicionalidade*.<sup>317</sup> A primeira assegura a coerência dos tipos penais abstratos por intermédio de garantias penais de caráter material, as quais restringem de maneira taxativa a criminalização de condutas. Já a estrita jurisdicionalidade garante verificabilidade e falseabilidade dos tipos penais concretos por intermédio de garantias processuais, como o ônus da prova alocado na acusação e o direito ao contraditório.

Os *standards* firmam um liame de conexão entre a legalidade e a jurisdicionalidade, na medida em que garantem a controlabilidade dos juízos de fato que permitem a subsunção dos fatos concretos aos abstratos. Essa exigência também deve ser observada no campo tributário, no qual a regra da legalidade também tem caráter estrito.

A regra da estrita legalidade no Direito Tributário, portanto, *impõe* que o Estado somente venha a intervir na liberdade e propriedade do contribuinte na medida em que os fatos praticados por ele se amoldam a um fundamento legal específico, sob pena de, por via indireta, frustrar-se a limitação substancial imposta à Administração Tributária pela lei. Com efeito, deve-se garantir uma certeza suficiente no procedimento probatório a impossibilitar a tributação pela mera probabilidade ou suspeita<sup>318</sup>, ou seja, com um limiar de corroboração tão baixo que seria possível tributar fatos não geradores meramente em virtude da inércia ou da deficiência na defesa do particular.

Como já colocado, a noção de legalidade estrita, própria do Direito Tributário, tem o objetivo de transferir do administrador para o legislador a eleição dos critérios que delimitam a tributação, de maneira a serem classificadas como normas de decisão

---

<sup>316</sup> GUERRA, Marcelo Lima. Sobre as noções probatórias básicas. In: DIDIER, Fredie (coord.); MACÊDO, Lucas Buril de; PEIXOTO, Ravi; FREIRE, Alexandre (org.). **Novo CPC: doutrina selecionada**. v. 3. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 73-157, p. 110.

<sup>317</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 77-79.

<sup>318</sup> DÜRRER, Reiner. **Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht**. Heidelberg: C. F. Müller, 2010, p. 6.

material.<sup>319</sup> O legislador *descreve* uma situação fática inicial e *prescreve* uma situação fática final, com o objetivo de influir na realidade fenomênica. Assim, é preciso que o administrador verifique, para usar a terminologia do próprio CTN, de maneira idônea a ocorrência dos fatos descritos na hipótese legal, gerando um crédito tributário concreto que é, ao fim e ao cabo, um reflexo da prescrição abstrata da lei.<sup>320</sup>

Com efeito, no Direito Tributário, a justificação externa probatória, para atender à eficácia preceituada pela regra da legalidade estrita, deve obedecer a requisitos argumentativos *mais rigorosos* do que aqueles necessários à justificação fática de campos em que o princípio da legalidade é aplicado com menor rigor. É dizer: *quanto mais estrita a exigência de legalidade no Direito, mais exigente deve ser o standard para sua aplicação*.

O *standard* probatório ordinário em matéria fiscal, por conseguinte, jamais poderia ser aquele próprio de campos em que a legalidade não tem caráter estrito, como o Direito Público em geral ou mesmo o Direito Privado. Assevera-se, novamente, que no Direito Tributário a constituição e as propriedades do crédito tributário não estão à disposição da vontade das partes.<sup>321</sup> É necessário, portanto, que no Direito Tributário o equilíbrio do *standard* de preponderância da prova, associado a relações privadas, tenda um pouco em favor do contribuinte, atendendo o aspecto protetivo da legalidade.

Mas a legalidade, como se disse, não tem a estrutura exclusiva de regra. Como *princípio*, a legalidade estabelece um dever ao Estado de buscar previsibilidade e determinabilidade para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar. O estado ideal de coisas buscado pela legalidade-princípio envolve sete aspectos diversos: formalidade, previsibilidade, calculabilidade, mensurabilidade, representatividade, livre iniciativa e liberdade.<sup>322</sup>

Ao contrário das regras, que têm pretensão de decidibilidade e abrangência, os princípios têm pretensão de complementaridade e parcialidade, cuja aplicação demanda a

---

<sup>319</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 73-77, 93; BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 112-113.

<sup>320</sup> *Ibid.*, p. 45-48, 55.

<sup>321</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 133.

<sup>322</sup> ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-291, p. 287.

persecução da realização dos estados ideais por eles preceituados.<sup>323</sup> A legalidade-princípio, por conseguinte, demanda uma realização gradual dos seus estados ideais de previsibilidade e de determinabilidade.<sup>324</sup>

No exercício de sua *função orientadora*, os *standards* probatórios realizam o estado de *calculabilidade* e de *previsibilidade*, ou seja, a capacidade de o cidadão prever em grande medida os limites da intervenção do Poder Público sobre os atos que pratica, conhecendo antecipadamente o âmbito de discricionariedade existente para os atos estatais (segurança de orientação).<sup>325</sup>

Já no exercício de sua *função controladora*, os *standards* permitem também às partes, aos órgãos recursais e à própria sociedade conhecer as razões dos juízos de fato de um órgão aplicador do Direito. A função controladora, com efeito, garante diversos estados ideais da legalidade-princípio, como a *formalidade*, na medida em que exigem a formalização das motivações dos juízos de fato. Não bastasse isso, ao permitir o conhecimento das motivações fáticas das decisões da Administração Tributária, os *standards* promovem indiretamente a *livre iniciativa* e a *liberdade*, porque estas demandam a capacidade do cidadão de tomar decisões bem informadas sobre sua vida sem coerção ou manipulação do Estado.<sup>326</sup> Ora, se o *standard* permite controlar o processo jurídico decisório das autoridades públicas, reduz o *espaço de disposição discricionário*, para usar a terminologia empregada por Ferrajoli.<sup>327</sup> O poder de disposição cresce quanto mais se expandem situações de incerteza no sistema jurídico, mas, de outro lado, é também redutível na medida em que se disponibilizam aos jurisdicionados meios de controle a respeito dos juízos realizados pelo órgão de decisão. *Conforme se reduz o poder de disposição, amplia-se o espaço de liberdade.*

A ressonância dos *standards* probatórios com os estados ideais promovidos pela legalidade-princípio orienta a eficácia *integrativa* deste em relação àqueles. É dizer: os princípios exercem eficácia direta pela função integrativa quando justificam agregar

---

<sup>323</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição e aplicação dos princípios jurídicos. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 85-86.

<sup>324</sup> *Id.* Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-291, p. 288.

<sup>325</sup> *Id.* **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 144.

<sup>326</sup> *Id.* **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 12-14.

<sup>327</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 133-34.

elementos não previstos em subprincípios ou regras aplicáveis a um caso.<sup>328</sup> Assim, para garantir os seus estados ideais próprios, a legalidade-princípio *agrega* à regra de lançamento do art. 142 um *standard* probatório com rigor compatível com a situação protetiva que promove em relação aos direitos fundamentais. Evidentemente, assim como a legalidade-regra, a eficácia da legalidade-princípio também indica um *standard* probatório mais rigoroso que a mera preponderância da prova.

Por fim, enquanto *postulado*, a legalidade exige do aplicador da lei que exerça suas competências de maneira a conservar as premissas e objetivos que ensejaram a legislação (fidedignidade).<sup>329</sup> Os postulados são normas de caráter eminentemente metódico, que instituem critérios de aplicação de outras normas.<sup>330</sup> Quando têm caráter aplicativo, os postulados servem para resolver conflitos contingentes, concretos e externos ao ordenamento jurídico, ou seja, aqueles que não podem ser resolvidos de forma meramente conceitual, mas apenas da análise de casos específicos.<sup>331</sup>

Como norma de caráter metódico, por conseguinte, a legalidade-postulado estabelece cânones interpretativos a serem observados na aplicação do Direito, notadamente a impossibilidade de se *integrar* o sistema jurídico para *criar* novas hipóteses tributárias não veiculadas por lei ou mesmo *ampliar* aquelas por ela criadas.<sup>332</sup> Daí se dizer que a realização de atos individuais com base em normas gerais deve corresponder ao âmbito material (e metódico) de validade do princípio da legalidade tributária.<sup>333</sup>

Nesse sentido, a legalidade-postulado impede que a interpretação *de fatos* se realize de maneira a “encaixar” como geradores fatos que ontologicamente não o são. Isto é: não se pode, por argumentação fática deficiente, levar à tributação fatos que, se analisados com rigor, não ensejariam cobrança fiscal. O *dever jurídico de fidedignidade* na análise de provas, assim, impõe um *dever metodológico de investigação*: não pode a autoridade

<sup>328</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição e aplicação dos princípios jurídicos. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 104-105.

<sup>329</sup> *Id.* **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*.

<sup>330</sup> ÁVILA, Humberto, *op. cit.*, 2013, p. 143.

<sup>331</sup> SANCHÍS, Luis Prieto. Observaciones sobre las antinomias y el criterio de la ponderación. **Cuadernos de Derecho Público**, n. 11, p. 9-30, sept./dic. 2000, p. 11-12.

<sup>332</sup> ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-291, p. 289.

<sup>333</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 112.

lançadora prescindir das diligências probatórias previstas na lei como necessárias ao pleno conhecimento do objeto do procedimento fiscal.<sup>334</sup>

Imagine-se, por exemplo, que a Administração Tributária exija do contribuinte notas fiscais de saída de mercadorias para aferição de regularidade do lucro real declarado. Não poderia o Fisco, *exclusivamente* com base em ditas notas fiscais, considerar que *todas as entradas* correspondem a lucro porque isso implicaria em valoração *parcial* da prova. Ora, se há notas de saída, é provável haver também notas de entrada que correspondam a insumos da produção, que são despesas dedutíveis. A consideração parcial do conjunto probatório, em desacordo com o critério da abrangência, implica em equívoco metodológico do ponto de vista da legalidade-postulado porque permite confundir *receita* com *lucro* e, assim, “driblar” a base de cálculo definida pela lei.

Para instrumentalizar a legalidade-postulado, portanto, é necessário se garantir grau elevado de confiabilidade e abrangência do conjunto probatório, valores esses indisponíveis ao Fisco e até mesmo aos contribuintes, uma vez que exigidos do intérprete/aplicador por norma metodológica imperativa. Nesse sentido, também na dimensão de postulado a legalidade exige uma elevação do *standard* ordinário no Direito Tributário.

## **b) Amplitude das competências investigatórias da Administração Tributária**

Como já aventado na primeira parte deste trabalho, é elemento relevante para a fixação dos *standards* a amplitude dos poderes conferidos às partes para produção de prova. Inclusive, considerando que uma das partes é o Estado, é de se levar em conta também a amplitude da *diferença* entre o poder probatório de cada parte. Se uma delas tem poderes probatórios muito mais amplos que as outras, é de se reconhecer a necessidade de um *standard* assimétrico, assumindo o julgador uma posição protetiva ante a parte hipossuficiente.

O Direito Tributário é justamente um desses casos em que o amplo poder probatório conferido ao Fisco justifica um *standard* protetivo em favor do contribuinte. Isso porque se identifica no Direito Tributário a figura do *dever de colaboração* do contribuinte em prol do Fisco.

---

<sup>334</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 133, 144-145; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. v. 3, 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2014, p. 328.

A ideia de um dever probatório do contribuinte em favor dos interesses fiscalizatórios da Administração é comum no Direito comparado. No Direito germânico, Tipke e Lang salientam a existência de uma comunhão de responsabilidade entre Fisco e contribuinte no esclarecimento da matéria tributável: ao Fisco cabe o ônus probatório, mas a inobservância do dever de cooperação pode ensejar consequências prejudiciais, como a tributação por estimativa.<sup>335</sup> Abordando o Direito Fiscal lusitano, Saldanha Sanches define o dever de cooperação como um conjunto de obrigações de conteúdo não pecuniário com o propósito de permitir à Administração a investigação e determinação de fatos geradores.<sup>336</sup> No Direito espanhol, López Martínez destaca uma ampliação da participação do cidadão na vida pública decorrente da necessidade, traduzida em deveres jurídicos de fazer, de a Administração Tributária contar com informações prestadas pelo contribuinte para desempenhar as suas funções.<sup>337</sup>

No Direito brasileiro, esse dever de cooperação é identificado por Alberto Xavier como uma obrigação do contribuinte de facultar ou apresentar os meios de prova necessários à instrução do procedimento administrativo e que serão valorados pela Administração Tributária.<sup>338</sup>

O dever de colaboração tem dois aspectos: (i) a possibilidade de imposição administrativa de deveres instrumentais; (ii) a existência de um dever de produção de prova *pelo contribuinte* na instrução fiscal.

Como é cediço, o art. 113, § 2º, do CTN, autoriza a Administração Tributária a estipular as chamadas obrigações acessórias, consistentes em prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Nos termos do art. 100 do CTN, essas obrigações podem ser previstas inclusive em normas complementares, a saber, atos normativos expedidos por autoridades administrativas, decisões de órgãos singulares administrativos de competência contenciosa, práticas reiteradas das autoridades administrativas e convênios firmados pelos entes políticos.

Exemplo dessas obrigações consiste na imposição de deveres contábeis com finalidade especificamente fiscal. A contabilidade empresarial tem por objetivo fornecer

---

<sup>335</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. v. 3, 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2014, p. 335.

<sup>336</sup> SALDANHA SANCHES, José Luís. **A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000, p. 56-57.

<sup>337</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. **Los deberes de información tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 1992, p. 14.

<sup>338</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 149-151.

informações para acionistas e agentes de mercado a respeito dos fluxos de caixa futuros das atividades de dada empresa com finalidade preditiva, ou seja, permitir o posicionamento econômico dos interessados na atividade.<sup>339</sup> Essas informações são prestadas por intermédio de reconhecimento, mensuração e evidenciação de eventos econômicos relevantes à atividade empresarial. A par da contabilidade empresarial propriamente dita, há interesse específico das autoridades fiscais em qualificar, imputar cronologicamente e valorar os fatos econômicos da empresa<sup>340</sup>, não para avaliação preditiva de posicionamento de mercado, mas sim para permitir o lançamento e arrecadação de tributos. Por isso se fala constantemente na separação entre balanço contábil e balanço fiscal, embora esteja em voga, no Brasil, um movimento progressivo de aproximação entre eles, inicialmente pelo Regime Tributário de Transição e posteriormente pela vigente Lei nº 12.973/2014. A questão relevante é que o interesse fiscal exige das empresas que prestem informações à Administração Tributária com interesse diverso daquelas exigidas pelo mercado e que justificam a manutenção da contabilidade societária. Essa exigência demonstra como se desenvolve o poder probatório do Fisco em face do contribuinte.

Além de demonstrações contábeis, também é praxe da Administração Tributária exigir declarações específicas para suprir dificuldades investigatórias. Exemplo dessa circunstância é a Instrução Normativa nº 1.888, de 7 de maio de 2019, que institui e disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Criptoativos ou criptomoedas consistem em meios de pagamento por intermédio de uma chave numérica pública, gerada por equações matemáticas processadas pela rede de computadores cadastrados que utilizam seu poder de processamento (denominados *mineradores*).<sup>341</sup> A validade de um criptoativo pode ser verificada pela rede de mineradores por meio da compatibilidade do registro (*hash*) das transações anteriores, o

---

<sup>339</sup> LOPES, Alexandre Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O Direito Contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: LOPES, Alexandre Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 56-81, p. 74.

<sup>340</sup> POLIZELLI, Victor Borges. Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o modelo adotado pelo Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, p. 584-608, 2010, p. 593.

<sup>341</sup> KROLL, Joshua A.; DAVEY, Ian C.; FELTEN, Edward W. The economics of Bitcoin mining or, bitcoin in the presence of adversaries. In: WORKSHOP ON THE ECONOMICS OF INFORMATION SECURITY - WEIS, 12., June 11-12, 2013, Washington, DC. **Annals [...]**. Washington, DC: WEIS, 2013. Disponível em: <https://asset-pdf.scinapse.io/prod/2188530018/2188530018.pdf>. Acesso em: 4 nov. 2019.



que se denomina *tecnologia blockchain*. Como se observa do prefixo *cripto*, a característica notável desses ativos é o anonimato de seus titulares, que podem reter riqueza ou realizar operações sem ser identificados.

Para tentar superar o anonimato inerente aos criptoativos, a Receita Federal editou a citada Instrução Normativa nº 1.888/2019, com o propósito de obrigar a prestação de informações sobre operações praticadas por pessoas físicas ou jurídicas que os detenham ou com eles realizem negócios, ainda que de intermediação. Em termos de análise do poder probatório, por conseguinte, percebe-se que o Fisco se deparou com uma dificuldade probatória peculiar e, no uso de sua competência normativa, criou deveres instrumentais necessários à superação dessa dificuldade.

A Administração Tributária, portanto, pode fixar obrigações a serem cumpridas pelo contribuinte para aumentar a eficácia da fiscalização, seja pela via da contabilidade tributária cotidiana ou por declarações específicas. Esse poder de estipular obrigações evidentemente confere um poder probatório ao Fisco, que decide quais documentos serão produzidos pelo contribuinte e, futuramente, poderão ser usados para instruir procedimentos de lançamento. O Fisco, com efeito, tem um poder probatório preventivo, estipulando a prova documental a ser produzida pelo contribuinte no interesse direto da apuração fiscal.

A par dos *deveres instrumentais gerais* opostos a todos os contribuintes, existe ainda no Direito Tributário a *prerrogativa funcional específica* de, no contexto de uma dada fiscalização, exigir a Administração Tributária documentos, informações e esclarecimentos em benefício do procedimento de lançamento. Nesse sentido, cabe destacar a regulamentação da fiscalização nos artigos 194 a 200 do CTN.

Nesse desiderato, observa-se que o Fisco não apenas pode exigir genericamente do contribuinte a manutenção de contabilidade fiscal, como pode, também, exigir documentos e esclarecimentos que fundamentem os lançamentos fiscais no contexto de um procedimento de fiscalização. O art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, prevê que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados *e comprovados por documentos hábeis*. Tem o contribuinte, por conseguinte, o dever de apresentar tais documentos quando requisitados pela Administração.

Mas não são apenas os contribuintes que têm o dever de cooperar com a fiscalização tributária. Também têm esse dever terceiros detentores de informações de interesse tributário, como preceitua o art. 197 do CTN. A Administração Tributária,

portanto, detém amplos poderes para exigir a cooperação de particulares na produção de provas de seu interesse.

Esse poder de requisição se encontra limitado em sua amplitude e em sua finalidade.<sup>342</sup> Em termos de amplitude, somente pode ser exercido a respeito dos pontos objeto de investigação explicitados pela Administração Tributária. Isto é, não pode o Fisco, por exemplo, ao fiscalizar a emissão de notas fiscais de ICMS, exigir comprovantes de integralização de capital por parte dos sócios, dada a evidente impertinência do quesito. Em termos de finalidade, o poder de requisição se justifica na medida em que é exercido em função da qualidade do fiscalizado de sujeito passivo de uma obrigação tributária principal ou acessória. Não pode, por exemplo, a Administração Tributária exercer seu poder de requisição para investigar ilícitos administrativos ou penais estranhos à legislação tributária.

Aos poderes de caráter jurídico inerentes ao dever de cooperação deve-se somar a constatação de fato do aumento do poder computacional para armazenar, pesquisar e analisar informação. É dizer: as informações coletadas ativa e passivamente pelo Fisco podem ser armazenadas em amplos bancos de dados que servirão à atividade arrecadatória, o que evidencia o poder informacional de fato exercido pela Administração. É tão amplo o poder informacional de fato da Administração, que há preocupação na doutrina com compatibilidade do uso desses bancos de dados com o direito à intimidade, na medida em que seu uso prescinde de conhecimento ou mesmo cooperação do particular cujo interesse é afetado.<sup>343</sup>

A desobediência ao dever de cooperação enseja sanções e consequências epistêmicas: sanções na forma de multas por descumprimento de dever instrumental (art. 113, § 3º, do CTN), como a prevista pelo art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, nas hipóteses de não atendimento do contribuinte a determinações da Fiscalização para prestar esclarecimentos, apresentar os arquivos ou sistemas e apresentar a documentação técnica; consequências epistêmicas, de outro lado, na redução do *standard* exigível para o lançamento por arbitramento, como se verá à frente.

---

<sup>342</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Fiscalização Tributária e garantias dos contribuintes: limites à atuação das autoridades da Administração. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ALTAMIRANO, Alejandro C. (coord.). **VII Colóquio Internacional de Direito Tributário**. Anais. São Paulo: Thomson Reuters, 2005. p. 101-120, p. 110-112. No mesmo sentido, o enunciado 493 da súmula do Supremo Tribunal Federal.

<sup>343</sup> Nesse sentido: GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. La obtención de información tributaria y el Derecho a la Intimidad. In: GARCÍA NOVOA, César; HOYOS JÍMENEZ, Catalina (coord.). **El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI**. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008. p. 1467-1490.

Curiosamente, sequer no âmbito penal se identifica, de uma perspectiva probatória, um dever de cooperação. Em que pese ter o Estado amplos poderes instrutórios no âmbito da persecução penal, não pode coagir o cidadão a produzir prova em seu desfavor, mercê do direito ao silêncio que assiste aos acusados no âmbito criminal, nos termos do art. 5º, LXIII, da Constituição. Na leitura do preceito constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, o direito de não produzir prova contra si mesmo garante ao investigado os direitos de nada aduzir quanto ao mérito da pretensão acusatória e de não ser compelido a produzir ou contribuir com a formação de prova contrária ao seu interesse, ambos pilares das garantias fundamentais do direito ao silêncio e do direito à não autoincriminação.<sup>344</sup>

A existência do dever de cooperação em prol do Fisco, assim, milita em prol de uma elevação do grau de exigência probatória na medida em que ao poder probatório do Fisco corresponde a uma posição epistêmica protetiva em favor do particular, cujo espaço de desenvoltura para produzir provas é reduzido em relação ao do Estado.

### **c) Posição inquisitorial da Administração Tributária**

No que diz respeito à posição do órgão apreciador da prova, falou-se que há de se distinguir a inquisitorial da adversarial. A prova produzida e apreciada pelo mesmo órgão, em um sistema *inquisitorial*, envolve um risco de incidência do viés confirmatório (*confirmation bias*) e de reforço (*enforcement bias*).<sup>345</sup> O viés confirmatório é a tendência proposicional pela qual o agente faz uma busca ativa de evidências que confirmem uma crença pré-estabelecida. Já o do viés de reforço é a tendência pela qual o agente atua sob a crença de que a atividade desenvolvida é de grande relevância e contribui para o alcance de objetivos maiores do que o caso em exame.

A incidência desses vieses pode transformar a investigação inquisitorial em *pseudoinquisitorial*, a qual implicaria em um esforço para articular o melhor conjunto probatório possível para suportar uma conclusão pré-estabelecida.<sup>346</sup>

Por outro lado, caso a prova seja produzida em um sistema *acusatório*, *adversarial* ou *contraditório*, no qual as partes produzem a prova que será avaliada por um terceiro, há

<sup>344</sup> RE 971959 RG, Relator Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2016.

<sup>345</sup> VENIT, James. Human all too human: the gathering and assessment of evidence and the appropriate standard of proof and judicial review in Commission enforcement proceedings applying articles 81 e 82. In: EHLERMANN, Claus-Dieter; MARQUIS, Mel (org.). **European Competition Law Annual 2009**: the evaluation of evidence and its judicial review in competition cases. Oxford and Portland: Hart, 2011. p. 191-254, p. 201-202.

<sup>346</sup> HAACK, Susan. **Evidence matters**: science, proof and truth in the law. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 12.

um esforço ativo das partes para produzir e examinar a prova em um período limitado de tempo de instrução processual, o que permite esperar uma maior qualidade do conjunto probatório resultante.<sup>347</sup> Esse modelo é por excelência um modelo de contraditório. Embora, portanto, não haja certeza absoluta das conclusões, a análise de partes com interesses contrapostos tende a aumentar a qualidade do resultado probatório, de maneira que o contraditório representa uma garantia epistêmica de busca da verdade.<sup>348</sup>

Com base nessas premissas, pôde-se concluir na primeira parte deste trabalho que uma instrução processual inquisitorial enseja uma elevação do grau de exigência probatória em relação à instrução em contraditório.

Para fins de Direito Tributário, o lançamento configura um procedimento marcado pela inquisitorialidade, dado que o art. 142 faz referência expressa à competência exclusiva da autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento. Essa inquisitorialidade do lançamento se traduz ainda no sentido de ausência de contraditório.<sup>349</sup> O contraditório somente ocorre quando instaurado o processo administrativo tributário propriamente dito, quando oposta impugnação em face do lançamento já efetuado. No mesmo desiderato, o princípio inquisitivo no direito tributário se reveste de oficialidade, devendo ser impulsionado independentemente de provocação dos interessados por consistir em concretização da lei.<sup>350</sup> Ante a incidência da inquisitorialidade e da oficialidade, a autoridade fiscal abre o procedimento de instrução para o lançamento, produz a prova e, ao fim, valora o resultado probatório para chegar à conclusão a respeito da ocorrência do fato gerador. A confusão dessas competências em um mesmo órgão milita em favor de uma posição protetiva do contribuinte fiscalizado.

Não interessa, neste ponto, avaliar se o Fisco *deve ser* imparcial no processo de lançamento.<sup>351</sup> Fato é que, ao se posicionar como protagonista no procedimento probatório ao mesmo tempo em que é seu destinatário, o agente fiscal – humano que é – se submete naturalmente aos vieses de confirmação e de reforço. De outro lado, a conjunção de

---

<sup>347</sup> HAACK, Susan. **Evidence matters: science, proof and truth in the law**. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 35.

<sup>348</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia Judiciária e prova penal**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 39.

<sup>349</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020, *e-book*.

<sup>350</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 122; XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 133.

<sup>351</sup> Alberto Xavier defende que o Fisco, embora seja parte na relação jurídico-tributária, tem dever de imparcialidade na relação processual (*ibid.*, p. 153).

inquisitorialidade e oficialidade afastam também a garantia epistêmica própria do processo realizado em contraditório.

A constatação do caráter inquisitorial do procedimento de lançamento poderia ser questionada ante a possibilidade de o contribuinte impugnar a exigência fiscal nos termos do art. 145, incisos I e II, do CTN. Ao impugnar a exigência, ao contribuinte é facultada a produção de provas e a contraposição daquelas acostadas aos autos pela autoridade lançadora. Mais que isso: a impugnação e os recursos a ela subsequentes levam a competência para apreciação de prova para órgãos diversos da autoridade lançadora original.

No caso do contencioso tributário federal, a primeira impugnação inaugura a competência da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (art. 25, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972), composta por auditores fiscais. Esse colegiado, contudo, é formado ainda por membros do órgão competente para fiscalização e lançamento. Em segunda instância, o julgamento passa a ser realizado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, composto paritariamente por agentes fiscais e conselheiros indicados por entidades representativas de contribuintes (art. 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972).

A maioria das estruturas de processo contencioso de entes subnacionais segue modelos similares, em combinações de julgamentos por órgãos integralmente fiscais e órgãos de representação paritária. Exceção notável é a do contencioso do Estado de Pernambuco. Naquela unidade da federação, o contencioso tributário é analisado por um Tribunal Administrativo Tributário composto por servidores concursados para carreira específica de julgador distinta da carreira fiscal propriamente dita, conforme Lei nº 10.594/1991, do Estado de Pernambuco.

Ocorre que esses órgãos, sejam fiscais, paritários ou de carreira específica, têm função *revisional* na apreciação da prova. A eles cabe o controle de legalidade das exigências fiscais, inclusive no que diz respeito à apreciação da prova. O parâmetro de revisão dos juízos de fato, entretanto, somente pode ser fixado em função da perspectiva da autoridade lançadora. O que busca o órgão revisional é analisar se os juízos de fato da autoridade lançadora são justificáveis ante as provas que esta mesma produziu e aquelas acostadas na impugnação. Não se poderia, assim, fixar o *standard* probatório da perspectiva da autoridade revisora, sob pena de inviabilizar de maneira paradoxal o procedimento de controle de legalidade.

Além disso, não caberia em uma fase posterior do processo reduzir o *standard* probatório em comparação à fase anterior. Isso porque já se firmou que os diversos

*standards* próprios de cada grau de cognição têm relação ascendente<sup>352</sup>, uma vez que com a evolução do processo são acostados mais meios de prova que autorizam conclusões mais confiáveis do que as anteriores. Ora, se com a impugnação e os recursos é aprimorado o conjunto probatório, a exigência de certeza deve sempre ser elevada, não reduzida, ante o aprimoramento da amplitude da cognição.

Feitas essas considerações, firma-se que também a posição do órgão fiscal autoriza a elevação da exigência probatória no lançamento.

#### **d) Cognição exauriente no lançamento**

O avanço do procedimento, com a elevação do grau de exigência probatória, enseja a identificação dos diversos *standards* aplicáveis a cada decisão sobre os fatos no processo. No processo administrativo fiscal, a decisão que enseja o lançamento do tributo – o lançamento como ato administrativo – é aquela de maior relevância, posto que dá concretude à hipótese de incidência.

O grau de cognição serve menos à definição de um grau específico de exigência e mais à averiguação das relações entre os diversos *standards* no processo.<sup>353</sup> Trata-se, portanto, de um grau de comparação: com base em outros critérios, fixa-se o *standard* aplicável à decisão final e reduz-se essa exigência aos momentos processuais preliminares.

Como ato final decorrente de instrução probatória *exauriente* (embora prévia ao contraditório), o lançamento demanda um *standard* severo que autorize conclusões definitivas no momento processual em debate. É o que se chama neste capítulo *standard* ordinário, definido pelos demais critérios.

Todavia, não é o ato final de lançamento o único momento em que a autoridade fiscal faz análise de fatos e provas no procedimento. Estabelecida a exigência de cognição exauriente, podem-se fixar *standard* intermediários e preliminares para decisões necessárias a momentos prematuros de instrução.

Em sede tributária, prevê o art. 196 do CTN que a autoridade administrativa que proceder ou presidir quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento. No âmbito federal, o procedimento fiscal é iniciado por um Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal<sup>354</sup>, endereçado ao auditor

---

<sup>352</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción**: estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 102-107.

<sup>353</sup> *Ibid.*, p. 103.

<sup>354</sup> Conforme art. 2º do Decreto nº 3.724/2001.

fiscal competente, e o Termo de Início de Procedimento Fiscal<sup>355</sup>, no qual a autoridade dá ciência ao contribuinte do objeto da fiscalização e seus limites. A lavratura desses termos e, via de consequência, o início de um procedimento fiscal, deve ser acompanhada de *justa causa*, sob pena de permitir o exercício arbitrário do poder de polícia da Administração. Esses termos iniciais são aqueles que delimitam a amplitude da fiscalização, não podendo o contribuinte ser licitamente investigado por pontos estranhos àqueles já delimitados.<sup>356</sup>

Tão relevante é a delimitação da abrangência da fiscalização, que, de acordo com o enunciado 493 da súmula do Supremo Tribunal Federal, não se autoriza à Administração fiscalizar livros fiscais em amplitude superior ao objeto da auditoria. A delimitação de amplitude da fiscalização tem uma evidente conexão com a *justa causa* que a autoriza.

Não pode o contribuinte ser submetido a processo de fiscalização incompatível com o postulado da proporcionalidade, sem qualquer indício de irregularidade a ser apurado, até porque a ausência desse indício dificulta sobremaneira a delimitação da abrangência temporal e objetiva da aferição. A necessidade de uma *justa causa* delimitadora da fiscalização busca evitar a chamada *fishing expedition*, que consiste na busca especulativa de provas por uma parte na esperança de que a inquirição aleatória e ilimitada ensejará a descoberta de informação de alguma forma relevante.<sup>357</sup> Também o princípio da impessoalidade<sup>358</sup> exige que haja motivação idônea ao início da fiscalização, sob pena de permitir que preferências pessoais do agente fiscal influenciem na escolha de quais contribuintes fiscalizar.

A *justa causa* nada mais é do que uma exigência probatória mínima para instauração do procedimento fiscal. Noutros termos, pode-se identificar a *justa causa* como um *standard* inicial do procedimento tributário. Esse *standard* preliminar é semelhante à noção de *probable cause* no Direito norte-americano, que consiste no grau de exigência probatória necessário ao deferimento de medidas cautelares ou ao início da persecução

---

<sup>355</sup> Conforme art. 7º, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972.

<sup>356</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a prova no processo administrativo tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 855-863, p. 856-857. No mesmo sentido, COELHO, Sacha Calmon Navarro. Fiscalização Tributária e garantias dos contribuintes: limites à atuação das autoridades da Administração. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ALTAMIRANO, Alejandro C. (coord.). **VII Colóquio Internacional de Direito Tributário**. Anais. São Paulo: Thomson Reuters, 2005. p. 101-120, p. 110.

<sup>357</sup> GERNER, Bryan A. **Black's Law Dictionary**. 8. ed. Eagan: West Publishing Company, 2004, p. 1894.

<sup>358</sup> MALDONADO, Luciano Burti. Limites do Poder de Fiscalização: Identificação e Controle. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 45. p. 264-288, 2. sem. 2020, p. 267.

criminal em juízo (*indictment*).<sup>359</sup> Em geral, nesses casos, busca-se analisar se há justificação racional para a suspeita de cometimento de ilícito. Doutrina mais recente<sup>360</sup>, contudo, tem delimitado de maneira mais precisa *standards* para decisões preliminares diversas, como o recebimento da denúncia, o deferimento de cautelares pessoais ou patrimoniais, a concessão de antecipação de tutela, dentre outras. Essas decisões, todavia, exigem maior certeza do que a decisão ainda mais preliminar de abertura de procedimento. Ora, o recebimento da denúncia é um ato de admissão formal da acusação baseado em instrução probatória inquisitiva pela polícia judiciária ou pelo Ministério Público. Já as decisões cautelares e antecipatórias ensejam modificações em relações jurídicas processuais ou materiais. Já a decisão de abertura de procedimento fiscal nem decorre (em geral) de uma instrução prévia nem enseja modificação de relações jurídicas, que só ocorrerá como conclusão desse procedimento. Então, caso se optasse por uma analogia com o Direito Processual Penal, a abertura de procedimento fiscal se aproximaria mais da abertura de inquérito policial.

Na primeira parte deste trabalho já se referiu à definição de *justa causa* pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria criminal.<sup>361</sup> A Corte Superior definiu o *standard* probatório necessário para o ingresso de agente policial no domicílio de cidadão em virtude de flagrante delito, entendendo que tal *standard* seria a existência de *fundadas razões* ou *justa causa* aferidas de maneira objetiva e devidamente justificadas, sem delimitar com precisão o que configuraria esse limiar. Em sentido negativo, não configuraria *justa causa* a simples desconfiança na atitude “suspeita” do indivíduo. Essa definição foi criticada em função da sua vagueza, pelo que descabe utilizá-la para fins fiscais.

Embora não seja esse o objetivo desta parte do trabalho, poder-se-ia dizer, em termos epistemologicamente mais precisos, que há *justa causa* para a abertura de procedimento administrativo tributário quando *existirem meios de prova que corroborem em alguma medida uma hipótese fiscal*, sendo tal hipótese a ocorrência de fato gerador ou infração. Ou seja: nesse momento preliminar, o resultado probatório que se persegue não é a corroboração efetiva ou refutação de uma hipótese. Busca-se apenas aferir se há *algum meio de prova* que confira *algum grau de corroboração* à hipótese fiscal.

---

<sup>359</sup> WALTON, Douglas. **Burden of proof, presumption and argumentation**. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 57.

<sup>360</sup> Cf. PEIXOTO, Ravi. **Standards probatórios no Direito Processual brasileiro**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 294-319.

<sup>361</sup> STJ. HC 598.051-SP. Sexta Turma. Rel. Min. Rogério Schiatti. DJe em 15.03.2021.



Exemplo do atingimento desse *standard* seria a identificação de um depósito bancário de fonte não declarada na conta bancária de um contribuinte. A existência desse depósito é um meio de prova que corrobora uma hipótese: a de que o contribuinte omitiu renda tributável. Essa hipótese inicial pode ser refutada após a instrução, sendo colacionados novos meios de prova, como um contrato de mútuo que justifique o depósito como mera entrada que não configura acréscimo patrimonial. Mas, apesar de refutável, a mera existência desse meio de prova enseja a abertura do procedimento administrativo para apuração.

### **3.1.2 Alocação de erros**

Considerando-se que os erros em juízos de fato são inevitáveis, torna-se relevante a alocação de tais erros entre as partes. O critério epistêmico de alocação de erros envolve análise dos aspectos relativos ao grau de severidade das consequências tributárias de falsos positivos ou negativo e à aptidão do Estado e do contribuinte para suportar o erro.

#### **a) Grau de severidade das consequências tributárias**

Quanto mais grave a sanção ou consequência imputável a uma parte em decorrência de um erro material na cognição dos fatos, maior deve ser o *standard* de prova aplicável, na medida em que há maior intervenção potencial nos direitos fundamentais em jogo. É preciso aferir quão grave é a ocorrência de um falso positivo ou um falso negativo.

No contexto do lançamento tributário, ocorre um *falso positivo* quando um evento não qualificado por hipótese de incidência tributária é erroneamente identificado como fato gerador. Em contraponto, ocorre um *falso negativo* quando um evento qualificado por hipótese de incidência tributária não é identificado como gerador. Isto é, o falso positivo é um caso em que quem não deve paga, enquanto o falso negativo é o caso em que quem deve não paga.

Por definição, o tributo não consiste em sanção, conforme dispõe o art. 3º do Código Tributário Nacional. Ao contrário do Direito Penal, portanto, um falso positivo no lançamento tributário não implica necessariamente em sanção, “apenas” em imposição de ônus fiscal ilegal. A hipótese de sanção será analisada especificamente no capítulo 5 deste trabalho. Ainda assim, a ocorrência de erros materiais na cognição de fatos tributários gera consequências tanto para o contribuinte quanto para o Estado.

É de se considerar que a intervenção na liberdade e na propriedade em âmbito fiscal, ao contrário do que ocorre no Direito Privado, tem fonte exógena em relação ao sujeito afetado. A limitação tributária de direitos fundamentais não tem a participação da vontade do particular, decorrendo do poder extroverso do Estado democraticamente legitimado. Um resultado falso positivo – em que se identifica a ocorrência de um fato gerador efetivamente não ocorrido – implicará em indevida intervenção estatal unilateral na propriedade e na liberdade. No Direito Comparado, situações em que há potenciais limitações à liberdade e propriedade que não decorrem diretamente da vontade do cidadão, como a incapacidade processual de estar em juízo<sup>362</sup> ou a decisão de deixar de manter os cuidados vitais de pessoa em coma<sup>363</sup>, são associadas a uma elevação do grau de exigência probatória, justamente em virtude do risco de erros que afetem direitos fundamentais.

Além disso, um falso positivo implica em prejuízo à capacidade contributiva, pois um contribuinte deverá arcar com ônus fiscal superior àquele a que seria legalmente obrigado, bem como àquele a que são obrigados seus equivalentes econômicos. O Estado acaba por arrecadar valores que, pela medida constitucional de seu poder de tributar, não seria autorizado.

Pode-se dizer, portanto, que um falso positivo tributário implica em problema de *legalidade* e de *capacidade contributiva*, incorrendo em violação direta a direitos fundamentais que tutelam o cidadão, notadamente sua *liberdade e propriedade*.

De outro lado, um falso negativo também causa efeitos adversos ao sistema tributário. Primeiro, um falso negativo implica em prejuízo à igualdade horizontal, na medida em que pessoas de mesma capacidade contributiva suportam cargas fiscais diferentes em virtude de erro na apuração da verdade.<sup>364</sup> Já as medidas administrativas para aprimorar a fiscalização de maneira a reduzir a ocorrência de falsos negativos podem prejudicar a igualdade vertical, posto que podem afetar desproporcionalmente pessoas de capacidade contributiva menor.<sup>365</sup> Por exemplo: uma maior fiscalização da tributação de salários pode aumentar a arrecadação em camadas menos afortunadas do que uma maior fiscalização na dedução de despesas por pessoas jurídicas. Na verdade, há literatura

---

<sup>362</sup> SCOTUS, *Cooper v. Oklahoma*, 116 S. Ct. 1373 (1996).

<sup>363</sup> SCOTUS, *Cruzan v. Director, Missouri Department of Health*, 497 U.S. 261 (1990).

<sup>364</sup> DE LA FERIA, Rita. Tax fraud and selective law enforcement. **Journal of Law and Society**, v. 47, n. 2, p. 193-359, jun. 2020, p. 204-205; SLEMROD, Joel. Cheating ourselves: the economics of tax evasion. **Journal of Economic Perspectives**, v. 21, n. 1, p. 25-48, Feb. 2007, p. 42.

<sup>365</sup> SLEMROD, Joel. Cheating ourselves: the economics of tax evasion. **Journal of Economic Perspectives**, v. 21, n. 1, p. 25-48, Feb. 2007.

econômica que indica uma tendência da fiscalização a agir mais eficazmente em face de contribuintes de menor poder aquisitivo (*tackling the low hanging fruit*), seja porque é mais fácil o rastreamento de suas operações, seja porque esses contribuintes têm menos recursos para se defender de incursões do Fisco, de maneira que a relação custo-benefício nesses casos é mais favorável ao Estado.<sup>366</sup>

O falso negativo, portanto, implica essencialmente em problemas de *igualdade tributária* como consequência de sua ocorrência.

Além de problemas de igualdade, o falso negativo também gera problemas de *arrecadação*, na medida em que a receita pública que deveria ter sido destinada ao Estado deixa de ser recolhida. É óbvio que para cobrir suas necessidades de caixa decorrentes de contribuintes que não foram devidamente cobrados, o Estado redistribuirá a carga tributária frustrada aos demais cidadãos.<sup>367</sup> Esse problema arrecadatório, contudo, não pode ser considerado por si, desconectado da noção de igualdade tributária. Isso porque, estabelecida como premissa neste trabalho a severidade das consequências *para os direitos fundamentais*, é de se convir que não existe um direito fundamental de arrecadar a favor do Estado. A eficiência da atividade fiscal, embora seja um valor relevante a discutir, deve ser encarada por prisma diverso e o é, à frente, na figura da *praticabilidade tributária* como um critério não epistêmico.

De certa maneira, o falso negativo também poderia ser identificado como um problema de legalidade, visto que não há aplicação da lei quando devidamente identificado o fato gerador nela prescrito. Contudo, é preciso observar que a liberdade, como expressão do Estado de Direito, é uma garantia voltada *em favor do contribuinte*, limitando a forma de expressão da competência tributária. O não exercício dessa competência, embora de fato se trate de inobservância da lei, não pode ser considerado, portanto, um prejuízo a um direito fundamental do contribuinte, mas sim uma violação ao parâmetro legal de mensuração aplicável a todos os cidadãos. Se o padrão legal deixa de ser observado para

---

<sup>366</sup> SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. **The triumph of injustice**: how the rich dodge taxes and how to make them pay. New York: W. W. Norton & Company, 2019, p. 59-63; DE LA FERIA, Rita, *op. cit.*, p. 204-205; SLEMROD, Joel. Cheating ourselves: the economics of tax evasion. **Journal of Economic Perspectives**, v. 21, n. 1, p. 25-48, Feb. 2007, p. 27.

<sup>367</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The Myth of Ownership**: taxes and justice. Oxford: Oxford University Press, 2002, *E-book*.

todos, o problema volta a ser de igualdade, na medida em que a legalidade serve em grande medida para garantir a isonomia.<sup>368</sup>

A quadra posta no presente momento, portanto, envolve contrapor o prejuízo à legalidade e à capacidade contributiva decorrente do falso positivo e o prejuízo à equidade causado pelo falso negativo. Em que pese o prejuízo à igualdade ser um problema a ser enfrentado, essa contraposição só pode ser resolvida com uma posição protetiva em favor do contribuinte. Explica-se.

Em primeiro lugar, cabe salientar que o prejuízo à legalidade, decorrente do falso positivo, precede o prejuízo à igualdade. Só existe igualdade dentro da lei e da Constituição, não se prestando o princípio da isonomia a justificar a tributação fora dos parâmetros legislativos. A realização da justiça tributária é o fim do Estado de Direito, mas a realização da justiça tem apenas um meio: a lei. Resolver a contraposição de consequências do erro em favor da igualdade e em detrimento da legalidade, portanto, implicaria privilegiar o fim em detrimento do meio.

Em segundo lugar, o prejuízo causado pelo falso negativo é *diluído* na coletividade social. É um prejuízo difuso. Já aquele causado pelo falso positivo é direcionado *diretamente* a um sujeito, cobrado injustamente. É certo que do ponto de vista da política tributária ou mesmo da Filosofia do Direito é possível discutir a quem privilegiar – o indivíduo ou a coletividade –, mas a Constituição de 1988, ao adotar diversas limitações ao poder de tributar voltadas ao *indivíduo*, privilegiou a proteção do particular. Ao fazer isso, o constituinte decidiu adotar ele próprio uma posição protetiva em favor do indivíduo em face do Estado, este representante dos interesses da coletividade. O exercício da pretensão fiscal pelo Estado, ao fim e ao cabo a persecução de um interesse intersubjetivo, é limitado pelos parâmetros constitucionais de legalidade e capacidade contributiva. A contraposição entre o prejuízo particular e estatal, assim, resolve-se a favor da proteção do contribuinte.

Reitere-se que não se defende que o prejuízo epistêmico ao interesse coletivo causado pelos erros materiais é irrelevante. Contudo, o ordenamento não permite que esse prejuízo – em condições normais – se resolva pela facilitação da atividade probatória do Estado, reduzindo-se a intensidade exigência probatória. Essa facilitação poderá ocorrer em condições de verificação de inobservância do contribuinte aos deveres legalmente impostos – como no caso do arbitramento – mas não em circunstâncias ordinárias de

---

<sup>368</sup> Nesse sentido, XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 10; ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 123.

aplicação do Direito, nas quais a proteção do particular é a regra. Equívocos no exercício da competência fiscalizatória do Estado podem ser resolvidos de formas outras, como o aprimoramento da estrutura fiscal ou mesmo da legislação processual. Não bastasse isso, como se verá, o Estado tem melhores condições jurídicas e econômicas para suportar o erro do que o contribuinte.

#### **b) Aptidão para suportar o erro**

O erro deve incidir sobre a parte a quem causar o menor dano jurídico, consideradas as suas consequências, de maneira que a parte mais forte deve atingir um *standard* probatório mais severo. No caso das relações tributárias, parece evidente que o Estado é a parte com maior aptidão para suportar o erro.

O falso positivo, cujas consequências são suportadas pelo contribuinte, gera um desfalque injustificado na propriedade particular. A magnitude desse desfalque e o poder econômico do particular variam grandemente no rol de possíveis contribuintes afetados, desde grandes empresas até trabalhadores assalariados. Todavia, o prejuízo causado ao patrimônio particular somente pode ser resolvido com aumento de receitas – como aumento de vendas ou de preço – ou mesmo por meio de endividamento, sendo que este último na verdade não resolve o problema por si, só posterga a iliquidez. Pode ainda o contribuinte recorrer a medidas consensuais para saneamento de seu débito, como o parcelamento tributário. Também pode o contribuinte recorrer ao Poder Judiciário para sanar o erro na quadra fática. A questão central é que as consequências causadas pelo falso positivo ao contribuinte não se resolvem, mas apenas se mitigam, dependendo essa mitigação de conjunturas de mercado, da política fiscal do Estado ou mesmo de decisões judiciais.

Já o falso negativo, que implica em uma frustração de receita, é suportado pelo Estado. Ao contrário do contribuinte, o Estado tem poderes unilaterais para mitigar as consequências do erro. Para compensar arrecadação frustrada em virtude do erro, o Estado pode, primeiramente, elevar a carga tributária, assim buscando recursos na própria comunidade de contribuintes. Em alternativa ao aumento de carga tributária, o Estado pode ampliar a dívida pública, buscando no mercado financeiro e de capitais os recursos necessários à consecução de finalidades públicas.<sup>369</sup> Por fim, o Estado pode, por

---

<sup>369</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 431.

considerações de política monetária, financiar-se pela expansão da quantidade de moeda na economia, cujo controle lhe cabe.<sup>370</sup> Em que pese a opção por cada um desses caminhos tenha impactos macroeconômicos específicos, estão disponíveis ao Estado de maneira não comparável às alternativas do contribuinte. Basta comparar o crédito público ao privado: as características de perenidade e soberania do Estado lhe conferem poderes e oportunidades inconciliáveis com o mercado financeiro privado.

Assim, também da perspectiva da aptidão para suportar o erro, indica-se uma posição protetiva em favor do contribuinte.

### **3.1.3 Critérios não epistêmicos: praticabilidade e generalidade**

Quanto ao terceiro ponto de fixação dos *standards*, os *critérios não epistêmicos* são aqueles que não têm imediatamente correlação com o conhecimento dos fatos, mas sim com a salvaguarda de valores e interesses que são indiretamente atingidos pela determinação do grau de exigência probatória. É relevante, dessa perspectiva, destacar quais são os valores relevantes para o Direito Tributário que podem afetar o descobrimento da verdade.

A correta interpretação da Constituição brasileira, o que inclui o sistema tributário, deve buscar a unidade dos princípios formais e materiais, por aplicação do postulado da unidade ou coerência substancial.<sup>371</sup> Cabe ao intérprete identificar os valores que serão restritos pela eficácia das normas constitucionais e analisar o grau de proteção deles, para assim firmar posições a respeito da eficácia das normas do Sistema Tributário.

Esses valores dependem da própria concepção que alguém tenha do papel da tributação e das normas jurídicas tributárias. Isso porque, a partir da premissa de que o Direito Tributário é um instrumento de arrecadação do Estado, a redução de erros passa a ser um valor mais elástico. É dizer: se a função do Direito Tributário é arrecadar, melhor será tolerar erros ocasionais que aumentem a receita pública (falso positivo). Da mesma maneira, a alocação de erros se daria em desfavor do contribuinte, dado que é melhor para o Estado cobrar de quem não deve nada do que eventualmente deixar de recolher o valor efetivamente devido por outrem (falso negativo). Por fim, nessa concepção, valores não

---

<sup>370</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public finance in theory and practice**. 5. ed. New York: McGraw-Hill Book Company, 1989, p. 12.

<sup>371</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*.

epistêmicos como o dever de contribuir, a eficiência e a supremacia do interesse público encontram mais espaço que liberdades individuais.

Contudo, é certo que a construção do Sistema Tributário Nacional não se dá apenas em função dos interesses econômicos do Estado. Para a doutrina, um bom sistema tributário tem diversas finalidades, como eficiência econômica, simplicidade administrativa, flexibilidade, previsibilidade, mas também responsabilidade política e, em especial, equidade.<sup>372</sup> Valores como equidade e responsabilidade política demandam que o cidadão pode ser tributado apenas mediante alguma causa ou justificação, de maneira que não seria aceitável, nessa vertente axiológica, admitir ganhos fiscais do Estado em razão da incerteza própria do sistema probatório.

Boa parte desses valores já foi analisada quando da discussão dos critérios epistêmicos. No presente momento, o que se torna relevante, na verdade, é uma análise de aspectos atinentes à eficácia do Sistema Tributário Nacional e como esses aspectos influenciam a questão probatória. Isso porque os propósitos constitucionais do sistema somente podem ser perseguidos na medida em que haja efetiva operacionalidade dos agentes e processos atinentes à atividade fiscal.

O Sistema Tributário Nacional consiste em uma série de prescrições constitucionais e legais que conformam o poder do Estado de intervir na propriedade privada para garantir o seu financiamento. Discutir a eficácia desse sistema, por conseguinte, pressupõe uma discussão sobre racionalidade pragmática e teleológica da sua formulação e aplicação, para utilizar o jargão de Atienza.<sup>373</sup>

No nível de *racionalidade pragmática*, discute-se a adequação da conduta dos destinatários às prescrições da lei, ou seja, sua eficácia. Aqui, tratam-se os legisladores efetivamente como prescritores de comportamento, de maneira que a observância prática do Direito toma relevo. Nesse aspecto, uma lei é irracional da perspectiva pragmática se fracassa como diretriz para o comportamento dos indivíduos. A noção de eficácia adotada para esses fins diz respeito ao conhecimento dos destinatários da existência de uma lei e o comportamento de acordo com ela, embora seja compatível com a eficácia o descumprimento esporádico.<sup>374</sup> O que implica em irracionalidade pragmática é o absoluto descumprimento pelos destinatários sociais.

---

<sup>372</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 42-52.

<sup>373</sup> ATIENZA, Manuel. **Contribución a una Teoría de la Legislación**. Madrid: Civitas, 1997, p. 27-71.

<sup>374</sup> FERNANDÉZ BLANCO, Carolina. Normas sociales y problemas de eficacia y efectividad de las normas jurídicas, **DOXA – Cuadernos de Filosofía del Derecho**, n. 42, p. 259-283, 2019, p. 266.

Uma lei pode ser ineficaz por razões subjetivas ou objetivas: fatores subjetivos incluem vícios de técnica legislativa que inviabilizam o conhecimento da lei; já fatores objetivos podem dizer respeito à ausência de condições de aplicação, como existência de recursos financeiros e agências de aplicação da lei, bem como a própria dificuldade no cumprimento do comportamento prescrito.<sup>375</sup>

No nível de *racionalidade teleológica*, a lei é encarada como uma forma de dar concretude a determinados interesses sociais. Nesse nível, o que se questiona é a efetividade da lei, ou seja, a realização pelos destinatários da conduta prescrita, gerando o resultado social buscado pelo emissor da norma.<sup>376</sup> Uma norma será teleologicamente irracional, portanto, se não produzir os efeitos pretendidos na sua edição ou se produzir outros efeitos que se opõem aos resultados buscados pelos legisladores.

Em um cenário ideal, a certeza exigível nos processos fiscais seria equivalente à dos processos penais. Todavia, a Administração Tributária contemporânea é massificada, a ela competindo administrar e avaliar milhões de operações em curtos períodos de tempo. Um grau de certeza penal aplicável à generalidade das atividades fiscais se mostraria, portanto, não apenas impossível na prática, mas um vetor de elevada complexidade. Na verdade, uma exigência generalizada de certeza penal poderia instituir para o próprio contribuinte obrigações acessórias que tornariam demasiado custosa a gestão tributária.

A comparação da prova penal e da prova tributária é relevante na aferição do grau de exigência sobre os juízos de fato. O crime é um comportamento selecionado pela legislação penal como desviante de um padrão de conduta desejável, ou seja, um comportamento valorado como desviante pelo Estado.<sup>377</sup> Mais que isso: a identificação da tutela penal como *ultima ratio* indica a criminalização como o meio extremo e menos desejável, de uma perspectiva utilitarista, de se tutelar os bens jurídicos caros à sociedade.<sup>378</sup> O julgamento penal, dessa perspectiva, pode ser considerado como uma *exceção* ao ordinariamente ocorrido.

Já os fatos de relevância jurídico-tributária não podem ser considerados exceções ao ordinário. Ao delimitar um fato como gerador, o legislador tributário está buscando na

---

<sup>375</sup> FERNANDÉZ BLANCO, Carolina. Normas sociales y problemas de eficacia y efectividad de las normas jurídicas, **DOXA – Cuadernos de Filosofía del Derecho**, n. 42, p. 259-283, 2019, p. 270.

<sup>376</sup> *Ibid.*

<sup>377</sup> GUSFIELD, Joseph R. Moral Passage: The Symbolic Process in Public Designations of Deviance, **Social Problems**, v. 15, n. 2, p. 175-188, 1967, p. 229.

<sup>378</sup> MIR PUIG, Santiago. **Direito penal**: fundamentos e teoria do delito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 93.



vida e comportamento cotidianos do contribuinte signos presuntivos de riqueza que identificam a sua capacidade contributiva. Dessa perspectiva, fica claro que a prova tributária é de exigência muito mais ampla e massificada do que a penal: a esmagadora maioria dos cidadãos não será jamais submetida a um processo penal, mas é de se esperar que a maioria da população será eventual ou potencialmente fiscalizada pela Administração Tributária.

A atribuição de um *standard* penal à generalidade dos procedimentos fiscais, nessas condições, se mostraria um *fator objetivo de ineficácia* do Sistema Tributário por prejudicar suas condições de aplicação. Ao mesmo tempo, se mostraria um fator de *irracionalidade teleológica*, na medida em que dificultaria o cumprimento espontâneo da legislação tributária pelos contribuintes e pela própria Administração.

Em virtude das considerações precedentes, é importante destacar o papel da noção de *praticabilidade* da legislação tributária como um critério não epistêmico a ser considerado na fixação dos *standards* no Direito Tributário.

Por *praticabilidade*, pode se entender, no magistério de Misabel Abreu Machado Derzi, o princípio vetor do conjunto de técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar mais simples e viável a aplicação da lei tributária.<sup>379</sup> Tradicional doutrina, como a de Alfredo Augusto Becker, já se preocupava com uma noção de *praticabilidade* do Direito, que deve ser formulado e interpretado para ter aplicabilidade na realidade social.<sup>380</sup> A praticabilidade, no sentido aqui trabalhado, consiste em princípio que pode ser extraído por indução de normas constitucionais expressas, como o princípio da eficiência (art. 37, *caput*, da Constituição) e economicidade (art. 70 da Constituição). Enquanto a aplicação da legalidade demanda um *standard* tributário mais elevado para o Direito Tributário, a necessidade de aplicação prática em uma Administração de massa também impõe que o grau de exigência probatória não seja tão alto que inviabilize a gestão fiscal. Um mero balancete de uma única empresa contém um número elevado de fatos relevantes para fins tributários. Caso o agente fiscal tivesse que avaliar com rigor penal todos esses fatos, isso inviabilizaria a fiscalização de um grande número de contribuintes, de maneira a prejudicar os princípios da legalidade e da igualdade tributária.<sup>381</sup>

---

<sup>379</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 128.

<sup>380</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 71-73.

<sup>381</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. v. 3, 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2014, p. 333.

Em face dessa realidade de tratamento massificado dos contribuintes, a praticabilidade implica também em uma demanda de tratamento igualitário, utilizando-se da generalização de situações. Para garantir a isonomia dos cidadãos, é mister que a lei trabalhe com categorias, não com propriedades específicas de cada indivíduo.<sup>382</sup> A *generalidade* de tratamento, é certo, pode ser afastada em situações de generalização espúria, de desigualdade manifesta, entre outros. Mas é preciso, em um contexto prático de gestão fiscal de massas, garantir que o procedimento administrativo de fiscalização seja realizado de maneira ampla, com a manutenção da igualdade de tratamento. Para que essa generalidade seja alcançada, portanto, não se pode exigir uma minudência excessiva na apreciação da prova, sob pena de gerar, em virtude de tal exigência, maior discriminação incompatível com os propósitos do sistema tributário.

Com efeito, do ponto de vista do princípio da *praticabilidade* e da obrigação de *generalidade*, ao Direito Tributário é recomendável um *standard* mais elevado que o civil, mas, por outro lado, menos severo que o penal.

### **3.2 PROVA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Os subcapítulos acima trataram da justificação do *standard* ordinário. O presente trecho, por sua vez, se ocupa de responder a questões quanto à aplicação prática do aludido *standard* no Direito Tributário. O ponto pode ser resumido em três perguntas: (i) quando é aplicável o *standard* ordinário? (ii) quem deve atingir o *standard* ordinário, ou seja, a quem cabe o ônus da prova nesses casos? (iii) quais são os critérios epistêmicos para atingimento do *standard* ordinário?

A resposta a essas questões será baseada nos fundamentos teóricos trazidos na parte primeira deste trabalho e será ilustrada com exemplos práticos.

#### **3.2.1 Situações de aplicação do *standard* ordinário**

O *standard* ordinário, constante de norma veiculada pelo art. 142 do CTN, é teoricamente aplicável à generalidade dos lançamentos de ofício (art. 149 do CTN) e por declaração do contribuinte (art. 147 do CTN). Essa regra, todavia, é afastada nos casos de

---

<sup>382</sup> SCHAUER, Frederick. Generality and Equality, **Law and Philosophy** – Racism and the Law: The Legacy and Lessons of Plessy, v. 16, n. 3, p. 279-297, 1997.

*redução* ou *qualificação* do *standard*. Como se verá, a redução ocorre nas hipóteses em que a lei autoriza o *arbitramento* e a qualificação, nas hipóteses de *imputação de infrações*.

O que deveria ser a regra geral, contudo, mostra-se de aplicação prática mais restrita por duas razões. A primeira é a opção dos legisladores em submeter a maior parte dos tributos ao chamado *lançamento por homologação* ou, melhor, à apuração e recolhimento do crédito por declarações fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, nos termos do art. 150 do CTN. Nesses casos, não há falar em *standard*, pois não há instrução probatória ou mesmo controvérsia fática: o contribuinte apenas *observa* a legislação, apura e recolhe o tributo sem intervenção administrativa. Essa conduta de observância isoladamente considerada torna desnecessária a verificação processual da ocorrência do fato gerador, vez que não se confunde com atos de aplicação propriamente dita do Direito Tributário.<sup>383</sup>

A segunda razão é na verdade uma decorrência da primeira. Como a maioria dos tributos é apurada e recolhida pelo próprio contribuinte, a intervenção fiscal somente ocorrerá quando da discordância da informação prestada pelo particular. Havendo essa discordância, aí sim haverá lançamento de ofício.

Na maioria dos casos, essa intervenção administrativa não culminará apenas na exigência de um tributo, mas também de uma penalidade pecuniária. Isso porque a legislação tributária normalmente associa *qualquer* discordância da Administração em relação às informações e interpretações do contribuinte com infrações puníveis. Exemplo é o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, que impõe multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata. É corriqueira a situação em que o lançamento de ofício é acompanhado de multa. Tanto é assim que o Decreto nº 7.574/2011, que regulamenta a fiscalização tributária federal, chama a *multa de ofício* de *multa de lançamento de ofício*, o que gera quase que uma confusão entre os institutos.

Com efeito, a imposição de multa passa a exigir da maioria dos casos concretos de lançamento de ofício não o *standard* ordinário, mas o qualificado, o qual tem grau de exigência probatória mais severo.

Essa circunstância evidencia o papel protetivo dos *standards*. É lícito ao legislador optar por sempre associar uma discordância com o contribuinte com uma penalidade. Fazendo-o, entretanto, atrairá para a Administração Tributária um encargo probatório mais

---

<sup>383</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 109-111.

severo: deverá observar o *standard* qualificado. A respeito da convivência dos *standards* ordinário e qualificado no lançamento de tributo acompanhado de penalidade se falará mais no Capítulo 5 deste trabalho.

Resta aplicar o *standard* ordinário, por conseguinte, nos casos em que a lei determina originariamente o lançamento de ofício ou por declaração, como o ITR, IPTU, IPVA, ITCMD e ITBI. Mesmo nesses casos, é preciso chamar atenção às situações em que o Fisco desconsidera o valor da base de cálculo declarada pelo contribuinte. Exemplo de um desses casos é a desconsideração do valor da operação de transmissão onerosa de imóvel para fins de recolhimento de ITBI. Com base no art. 38 do CTN e em leis municipais<sup>384</sup>, em geral a base de cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel, que nem sempre coincide com o valor da operação tributada ou mesmo o valor de mercado do imóvel. Se o contribuinte apresenta como base de cálculo o valor da operação, a Administração pode entender imprestável a declaração e adotar como base imponible um montante diverso, considerando-o valor venal. Caso desconsiderado o valor da base de cálculo declarada, poderá se configurar hipótese de *arbitramento* da base de cálculo, nos termos do art. 148 do CTN.<sup>385</sup>

José Alberto Macêdo realiza uma interessante distinção no caso da desconsideração do valor da operação como base de cálculo do ITBI, com a qual concordamos<sup>386</sup> Para o autor, se houver desconsideração da base declarada em virtude de suspeita de simulação, haverá arbitramento com base no art. 148 do CTN. Caso, todavia, entenda-se não ter sido simulado o valor declarado, mas se discorde de sua adequação ao valor venal, trata-se de lançamento de ofício puro, com fundamento exclusivo no art. 142 do CTN. Assim, no caso de simulação, tratar-se-ia de *standard* probatório reduzido, mercê da necessidade de arbitramento; no caso de mera discordância, tratar-se-ia de *standard* ordinário, vez que há lançamento de ofício “puro”.

Em paralelo aos casos de tributos reais, outra hipótese de aplicação do *standard* ordinário seria naqueles lançamentos de ofício que questionam créditos apurados e pagos pelo contribuinte, mas nos quais não é cabível multa. Exemplo dessa situação é a observância às normas complementares à lei tributária, que dispensa a aplicação de penalidades (art. 100, parágrafo único, do CTN).

---

<sup>384</sup> Cf. art. 7º da Lei nº 11.154/1991, do Município de São Paulo.

<sup>385</sup> Nesse sentido: STJ, AgRg no REsp 1550035/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/10/2015, DJe 05/11/2015.

<sup>386</sup> MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI** – aspectos constitucionais e infraconstitucionais. São Paulo: Quartier Latin: 2010, p. 265-267.

### 3.2.2 *Standard ordinário e ônus da prova*

No Capítulo 1.2.3 deste trabalho se definiu a relação entre os *standards* e as regras de ônus da prova. Estas regras são aplicáveis quando da verificação de insuficiência probatória, indicando qual é a parte que será prejudicada no caso de não atingimento do grau de exigência probatória prescrito pelo Direito.

No caso do lançamento em geral, o ônus da prova é atribuído ao Fisco quanto à verificação dos elementos que ensejam a constituição do crédito tributário, como preceitua o art. 142 do CTN.<sup>387</sup> Com efeito, caberá ao Fisco o ônus probatório de alcançar a certeza suficiente a considerar provados os fatos que se amoldam à hipótese de incidência tributária. A Administração alcançará essa suficiência no *standard* ordinário na situação em que a hipótese de ocorrência do fato gerador (ou *hipótese fiscal*) explicar de forma abrangente os fatos relevantes ao deslinde do processo com suporte nas provas produzidas, tiver grau de corroboração forte e a hipótese contrária (em geral da não ocorrência do fato gerador ou sua ocorrência em circunstâncias diferentes) tenha sido refutada ou tenha corroboração fraca.

A combinação do ônus da prova com o *standard* tributário ordinário coloca Fisco e contribuinte em posições não equiparadas, configurando uma situação protetiva em favor do particular. O Fisco não deverá apenas apresentar uma hipótese com corroboração em grau superior àquela do contribuinte, mas deverá fazê-lo com corroboração forte, ou seja, com observância de critérios epistêmicos que confirmam certeza qualificada às provas individualmente consideradas e ao conjunto probatório combinado.

Ao contribuinte, por sua vez, competirá refutar a hipótese fiscal, apresentando argumentos e provas que reduzam o grau de corroboração da tese fática da Administração. A defesa se dá por intermédio da demonstração de inconsistências e fragilidades no conjunto probatório que minem a corroboração da hipótese fiscal. Exemplo desse quadro é um lançamento de IPTU em que se discute ser o contribuinte possuidor com *animus domini* do imóvel. A Administração tentará demonstrar a condição de dono pelo exercício de direitos que compõem a propriedade, mediante a apresentação de contrato de promessa de compra e venda. O contribuinte, de sua parte, pode apenas argumentar que o mero

---

<sup>387</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 145; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75-76; HOFFMAN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola, 1999, p. 181-184.

contrato de promessa de compra e venda, sem prova da quitação, não é apto a comprovar posse tributável pelo IPTU. Nesse caso, cuida-se de *defesa por negação* da ocorrência do fato gerador como narrado na hipótese fiscal. A decisão pela suficiência da prova ensejará o lançamento do tributo, enquanto aquela que decidir pela insuficiência da prova, mercê da regra de ônus, implicará na impossibilidade de lançamento ou, em sede recursal, na sua anulação.

Outra é a situação em que o contribuinte não apenas nega a hipótese fiscal, mas apresenta uma hipótese própria, cuja confirmação implicaria não existência de crédito tributário ou sua inexigibilidade. Exemplo dessa situação é a necessidade de comprovação por parte do contribuinte da existência de área de preservação permanente em imóvel rural para aproveitamento de isenção de ITR. Trata-se de uma *defesa afirmativa*. No exemplo exposto, já há precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no sentido de que a lei de regência não exige a apresentação de prova específica – o Ato Declaratório Ambiental (ADA) – para comprovação da existência de Área de Preservação Permanente (APP).<sup>388</sup> Mas essa constatação levanta o problema de quais são os requisitos para considerar apta a prova da existência de APP. Precisaria o contribuinte demonstrar a existência de APP em consonância com os mesmos critérios exigíveis do Fisco para o lançamento? Noutros termos: a defesa afirmativa deve observar o *standard* ordinário da mesma forma que a hipótese fiscal?

No processo civil judicial, cabe ao autor comprovar os fatos constitutivos do seu direito, enquanto ao réu cabe a prova da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 373 do CPC). Essa regra de ônus da prova é perfeitamente aplicável por analogia ao processo administrativo tributário, dado que chega a ser instintiva: seria diabólica a imposição de ônus probatório ao Fisco de qualquer fato meramente alegado pelo contribuinte. Se o particular alega a existência de fato que afasta a exigibilidade do tributo imposto, deve demonstrar sua existência.

Nesse sentido, Paulo Bonilha assevera que, pela dinâmica peculiar do processo tributário, cabe ao contribuinte a prova dos fatos *que afirma* em sua impugnação.<sup>389</sup> A colocação de Bonilha, ainda que de maneira bastante passageira, aparenta indicar de maneira certa que as defesas afirmativas do contribuinte lhe impõem o ônus probatório.

---

<sup>388</sup> CSRF. Acórdão 9202-009.813, 2ª Turma, Rel. Cons. Rita Bacchieri, j. em 26.08.2021.

<sup>389</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 77.

Posição semelhante é adotada por Fabiana Del Padre Tomé, para quem o ônus da prova deve ser imposto a quem tem interesse de fazer prevalecer o fato afirmado.<sup>390</sup>

Mas o ponto fulcral a ser destacado é que no caso das defesas afirmativas não é necessário que o contribuinte alcance o *standard* exigível do Fisco<sup>391</sup>, isto é, o *standard* ordinário. Como dito, a adoção de um *standard* mais elevado que a preponderância da prova implica em uma posição protetiva de uma das partes, no caso, do contribuinte. Facilita-se, com tal adoção, a defesa da parte hipossuficiente. Destarte, bastará ao contribuinte que a hipótese subjacente à sua defesa afirmativa tenha grau de corroboração maior do que a hipótese fiscal. Noutros termos, o *standard* exigível da defesa afirmativa do contribuinte é o da mera preponderância da prova, em contraposição à prova clara e convincente que ordena a hipótese fiscal. Assim, enquanto a hipótese fiscal deve atingir o *standard* ordinário, a defesa afirmativa do contribuinte precisa apenas atingir grau equivalente ao *standard* reduzido.

No exemplo do ITR, portanto, o contribuinte deverá apresentar provas da existência de APP de maneira que sua hipótese explique, com fundamento em tais provas, de forma abrangente, os fatos relevantes para a qualificação ambiental da área, não tenha sido refutada e tenha grau de corroboração *mais forte* do que a hipótese fiscal. Ressalte-se que, quanto à questão da existência de APP, a hipótese fiscal a ser considerada não é amplamente a ocorrência do fato gerador do ITR, mas sim a inexistência no local de APP.

Por fim, outra questão que merece exame é o das presunções e o seu efeito sobre o *standard* ordinário. As presunções relativas são critérios de inferência probatória adotados pela lei e têm como efeito notável a inversão do ônus da prova.<sup>392</sup> Em Direito Tributário, as presunções são utilizadas em prol da praticabilidade em situações nas quais a prova é mais facilmente produzível pelo contribuinte. Exemplos notáveis são o acréscimo patrimonial a descoberto (art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988), a presunção de renda em depósitos bancários sem origem identificada (art. 42 da Lei nº 9.430/1996) e a presunção de sonegação de ICMS decorrente da saída de mercadoria sem registro de documentos referentes à sua entrada na escrita fiscal e na comercial do contribuinte (art. 353 do Regulamento do ICMS do Distrito Federal).

---

<sup>390</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 284-292.

<sup>391</sup> Quanto ao *standard* exigível em defesas afirmativas: PEIXOTO, Ravi. **Standards probatórios no Direito Processual brasileiro**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 270-271.

<sup>392</sup> Cf. capítulo 1.2.3.

Esses exemplos, na realidade, não dizem respeito especificamente ao *standard* ordinário, pois na prática da sua aplicação há em geral imposição de multa. São casos de *standard* qualificado e, por isso, são abordados de maneira mais detalhada no Capítulo 5.

A inversão do ônus da prova decorrente da adoção legal de presunções *não implica em modificação do standard probatório*. A regra de ônus é subsidiária em relação à regra de *standard*, somente sendo necessária sua aplicação no caso de insuficiência probatória. Essa insuficiência é definida justamente a partir dos *standards*, os quais são fixados com base em critérios de aplicação do Direito, alocação de erros e elementos não epistêmicos, não influenciados necessariamente pelas presunções ou inversão do ônus probatório.

A consequência dessa constatação é que ao contribuinte contra quem foi invertido o ônus da prova deverá apresentar provas de uma hipótese defensiva. Tal hipótese, por óbvio, não poderá ser meramente negativa, mercê da imposição de um ônus ativo. Isto é, não há necessariamente uma hipótese fiscal estruturada a ser refutada, visto que a inferência que suporta a conclusão fiscal é dada abstratamente pela lei. Será necessária uma “defesa” afirmativa sustentada por uma hipótese a ser corroborada.

A corroboração dessa hipótese do contribuinte *não precisará observar o standard ordinário*, justamente porque não há inversão do grau de exigência probatória. O grau de corroboração exigível nesse caso é semelhante ao das defesas afirmativas propriamente ditas, ou seja, a preponderância da prova. O art. 142 do CTN estipula uma exigência superior ao Fisco considerados vários elementos incomunicáveis ao contribuinte, como as prerrogativas investigatórias. Descabe, nesse sentido, estender a justificativa jurídica e epistêmica do *standard* ordinário ao contribuinte, que não ocupa posição equivalente ao Fisco e justamente por isso tem o benefício de um *standard* protetivo.

Para ilustrar essa situação, cabe a análise de um julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. No acórdão 2201-009.122<sup>393</sup>, o colegiado discutiu um caso de acréscimo patrimonial a descoberto no qual o contribuinte alegava como defesa afirmativa que teria recebido valores decorrentes de liquidação de mútuo em contratos firmados no Uruguai. Consta da ementa o seguinte trecho: “O recebimento de devolução de empréstimo, [sic] somente pode ser considerado para justificar acréscimo patrimonial a

---

<sup>393</sup> CARF. Acórdão 2201-009.122, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, Rel. Desig. Cons. Carlos Alberto do Amaral Azeredo, j. em 13.08.2021.



descoberto, quando comprovado *de forma inequívoca*<sup>394</sup> a transferência das quantias envolvidas”.

A expressão *de forma inequívoca* aparenta ter sido utilizada sem maior rigor terminológico, apenas com fins de ênfase. Contudo, fazer constar essa expressão como premissa do julgamento indica a necessidade de uma comprovação com grau elevado de corroboração da justificativa para o acréscimo a descoberto. Essa exigência qualificada, é preciso dizer, não tem previsão na Lei nº 7.713/1988, tampouco no CTN. Considerando que a inversão do ônus da prova no caso de acréscimo patrimonial a descoberto também não tem o condão de estender a exigência probatória ordinária ou qualificada ao contribuinte, somente se poderia concluir que a comprovação dos ditos empréstimos alegados pelo contribuinte deveria ocorrer meramente por preponderância da prova.

No caso examinado pelo CARF, rejeitou-se a alegação do contribuinte ao argumento de que em que pese terem sido apresentados contratos de mútuo, não foram evidenciados os depósitos do valor emprestado aos mutuários. Poder-se-ia discutir, sob o paradigma da preponderância da prova, se a prova apresentada teria abrangência o suficiente a considerar provada a hipótese do contribuinte ou mesmo se os contratos isoladamente considerados e assinados por particulares no exterior seriam confiáveis ou precisos o suficiente para atingimento do *standard*. Esses seriam argumentos epistêmicos idôneos a considerar insuficiente a prova apresentada para corroborar de maneira suficiente a hipótese do contribuinte. Todavia, o que parece ter ocorrido no acórdão foi uma solução de “aumentar” genericamente o grau de exigência probatória na *premissa* da decisão, o que se mostra inconsistente com a doutrina de Direito Probatório.

### 3.2.3 Critérios epistêmicos de aplicação do *standard* ordinário

Como já dito, a Administração alcançará essa suficiência no *standard* ordinário na situação em que a hipótese fiscal explicar de forma *abrangente* os fatos relevantes ao deslinde do processo com suporte nas provas produzidas, tiver *grau de corroboração forte* e a defesa negativa ou afirmativa do contribuinte tenha sido refutada ou tenha corroboração fraca. Para a devida compreensão de como deve ser aplicado o *standard* ordinário, por conseguinte, é preciso demonstrar como qualificar em Direito Tributário as propriedades de abrangência e corroboração forte no lançamento tributário.

---

<sup>394</sup> CARF. Acórdão 2201-009.122, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, Rel. Desig. Cons. Carlos Alberto do Amaral Azeredo, j. em 13.08.2021, grifo nosso.

Como exposto na primeira parte deste trabalho, a corroboração de uma hipótese é aferida a partir de critérios de avaliação individual (confiabilidade, precisão e solidez da inferência) e conjunta (abrangência e concordância do conjunto probatório e simplicidade da hipótese). Esses elementos funcionam como critérios heurísticos que permitem ao órgão que avalia as hipóteses em jogo argumentar de maneira adequada e controlável a respeito de sua conclusão.

A *confiabilidade* diz respeito ao contexto objetivo ou subjetivo em que obtida a prova e, em função desse contexto, a garantia de que essa prova reflete a verdade. O exemplo mais notável de prova confiável quanto ao aspecto objetivo é a contabilidade do contribuinte que observa as exigências da lei comercial e tributária. Tanto é assim que a lei atribui ao Fisco o dever de refutação dessa prova, impondo-lhe o ônus da prova da falsidade dos documentos fiscais (art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/1977). De uma perspectiva subjetiva, podem ser destacados como confiáveis os documentos produzidos pelo próprio contribuinte ou por terceiros, a depender da situação. Documentos produzidos pelo próprio contribuinte que corroborem a hipótese fiscal podem ser considerados confiáveis, enquanto documentos produzidos por terceiros que corroborem a hipótese do contribuinte também o podem.

Exemplo de uma situação em que se discute a confiabilidade da prova é o da utilização de informações da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) para fundamentar lançamentos de ITCMD. O Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo firmou entendimento a respeito da possibilidade de lançamento de ITCMD com fundamento em doação declarada na DIRPF pelo *donatário*.<sup>395</sup> Todavia, o TIT também já firmou compreensão no sentido de que a declaração de doação na DIRPF do *doador* não é prova suficiente para justificar o lançamento de ITCMD em face do respectivo donatário.<sup>396</sup>

A lógica desse conjunto de decisões é que quando o contribuinte do ITCMD, que pela legislação paulista é o donatário, declara a doação perante a Receita Federal, está confessando a ocorrência do fato gerador. A informação produzida contra si próprio aqui se mostra confiável, posto que o contribuinte deve ser coerente em suas declarações. Mas o mesmo não pode ser dito da declaração prestada pelo doador como prova em lançamento que tenha o donatário como sujeito passivo. A declaração do doador de fato gerador que

---

<sup>395</sup> TIT/SP. Recurso Ordinário nº 4010716-4, 10ª Câmara, Rel. Juiz Raphael Zulli Neto, j. em 10.04.2015.

<sup>396</sup> TIT/SP. Recurso de Ofício nº 3163125-3, 12ª Câmara, Rel. Juiz Ivan Ozawa Ozai, j. em 19.02.2014.

não consta na DIRPF do donatário, embora seja uma prova válida, não é confiável o suficiente a, por si só, ensejar o lançamento do tributo, sem corroboração forte.

A *precisão* é a exatidão e a clareza da prova em relação à hipótese que visa corroborar. Quanto mais exata e clara for a relação lógica entre o meio de prova e o enunciado probatório que visa corroborar, maior é a precisão e, via de consequência, melhor é o resultado probatório. A prova que não é precisa pode ser *inconclusiva*, pois apoia mais de uma hipótese, ou *ambígua*, quando há dificuldade em apontar qual hipótese é apoiada, ou ainda *irrelevante*, pois não permite corroboração ou refutação de qualquer hipótese.

No caso do lançamento de ofício, a precisão é dirigida ao grau de pertinência de relações lógicas das provas com o fato gerador. Imagine-se uma discussão a respeito da base de cálculo do ITCMD na transmissão *causa mortis* de um imóvel em que não se sabe a data do falecimento do *de cujus*. A discussão é relevante porque a base de cálculo do tributo é o valor do bem na data da transmissão<sup>397</sup>, que, pelo princípio civil da *saisine* (art. 1.784 do Código Civil), se dá com a morte. Realizada uma perícia necroscópica que conclua pela possibilidade de a morte ter ocorrido em um período que abranja tanto a hipótese do fisco quanto a do contribuinte, trata-se de prova imprecisa, na modalidade de prova ambígua. Nesse caso, a ambiguidade prejudica o Fisco, que carrega o ônus da prova e não poderia atingir o *standard* ordinário.

A *solidez da inferência*, por sua vez, diz respeito ao grau de suficiência da fundamentação lógica e da probabilidade causal que uma premissa probatória confere à conclusão e depende de máximas da experiência, presunções e definições. Quanto maior o grau de suporte da premissa probatória à conclusão factual, maior será a solidez inferencial. Veja-se como exemplo o já citado caso de discordância do Fisco a respeito da base de cálculo do ITBI em transação imobiliária. Imagine-se que o contribuinte apresenta um valor venal de R\$ 500.000,00 na aquisição de um apartamento no 1º andar de um prédio residencial. O Fisco, para fundamentar sua discordância, apresenta anúncio de venda de um apartamento no mesmo prédio, no 20º andar, pelo valor de R\$ 700.000,00. Poder-se-ia dizer que a hipótese do fisco carece de probabilidade causal, porque as máximas da experiência prática do mercado imobiliário indicam que um imóvel de andar mais alto pode ter valor superior a um mais baixo.

---

<sup>397</sup> Nesse sentido, inclusive afastando a súmula 113 do STF: STJ. REsp 15.071/RJ, Rel. José de Jesus Filho, Segunda Turma, julgado em 05/09/1994, DJ 10/10/1994.

A *abrangência* diz respeito à indagação sobre a medida em que os meios de prova suportam todos os aspectos narrativos da hipótese probanda. No caso do *standard* ordinário, a abrangência diz respeito à medida em que o conjunto probatório consegue demonstrar todos os critérios da hipótese de incidência tributária: material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo. É certo que muitas vezes um mesmo elemento de prova tem abrangência para suportar todos os elementos da hipótese de incidência. A declaração em DIRPF do donatário do recebimento de doação é um desses casos, em que a informação prestada abrange tanto a própria ocorrência do negócio jurídico quanto suas circunstâncias.

De outro lado, a abrangência também é refletida pela variedade do conjunto probatório. Quanto mais variados os meios de prova a corroborar a hipótese, maior a força probante do conjunto. Em uma defesa afirmativa do contribuinte indicando que uma determinada doação na realidade foi um empréstimo, a mera retificação da DIRPF se mostra uma prova bastante deficiente. Mas essa prova pode ser corroborada com cópia do contrato de mútuo e este pode também ser reforçado pela apresentação das movimentações bancárias entre as partes.

O critério da *concordância*, por sua vez, demanda que existam *consistência*, *convergência* e *coerência* entre os meios de prova presentes nos autos. O conjunto probatório consistente é aquele em que um meio de prova não conflita com outro meio de prova; o convergente é aquele em que os diversos meios de prova corroboram a mesma hipótese; o coerente é aquele em que os meios de prova apresentem concatenamento lógico, ou seja, que decorram uns dos outros. Veja-se um exemplo da cobrança de IPTU de contribuinte com posse *animus domini* sobre um imóvel residencial. O contribuinte apresenta um contrato de locação para argumentar que sua posse não tem pretensão dominial, sendo inatingível pela hipótese de incidência do IPTU. Apesar disso, o valor dos aluguéis não foi em momento algum declarado na DIRPF do suposto locador. Trata-se de inconsistência que teria o condão de refutar ou, no mínimo, enfraquecer substancialmente a defesa afirmativa do contribuinte.

Por fim, a *simplicidade* é critério que ganha relevo na comparação de hipóteses. Por esse critério, as hipóteses mais simples têm maior força probatória do que as mais complexas, ou seja, prevalecem as hipóteses que dependem de menor número de proposições. Exemplo de emprego do critério da simplicidade em âmbito fiscal é a situação em que se discute a qualificação de depósitos bancários como doações para fins de ITCMD. Se o Fisco, ante a ausência de outra justificativa ou indícios de devolução,

afirma que tais depósitos são doações, e o contribuinte afirma que são, na verdade, empréstimos que foram pagos em espécie e sem contrato formal a pessoa que o contribuinte não sabe identificar, obviamente prevalecerá a tese fiscal, ante a sua simplicidade.

#### 4 ARBITRAMENTO: *STANDARD* PROBATÓRIO REDUZIDO (ART. 148 DO CTN)

“Quanto mais ladino o homem menos ele suspeita de que é num detalhe simples que o pegam.”<sup>398</sup>

O arbitramento é cabível, nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional, quando sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados pelo contribuinte para aferição de bases de cálculo. Nesses casos, mediante processo administrativo regular, permite-se que a autoridade fiscal arbitre a base de cálculo.

Também o art. 44 do CTN faz referência, para definir a base de cálculo do imposto de renda, à figura do lucro arbitrado. Veja-se que, embora o lucro arbitrado esteja previsto no art. 44 como base de cálculo do imposto de renda e seja até mesmo precedente à codificação, a interpretação sistemática do CTN parece indicar que o Código estabeleceu no art. 148 uma *regra geral* para bases arbitradas, inclusive para o caso da tributação da renda. Partindo-se dessa premissa, que não é de todo pacífica, como se verá à frente, o art. 44 é uma regra específica em relação ao art. 148.

A doutrina define o *arbitramento* em pelo menos cinco acepções distintas.<sup>399</sup> Ele pode consistir, em primeiro lugar, na avaliação da base de cálculo de um tributo por parte do Fisco mediante provas diretas, como o arbitramento do valor venal de imóvel para fins de IPTU; em segundo, na avaliação da base de cálculo fundada em provas indiretas; em terceiro, na definição legal da base de cálculo por ficções ou presunções; em quarto, o arbitramento pode ser encarado como uma sanção por descumprimento de deveres instrumentais; em quinto, como uma base de cálculo específica, no caso do imposto de renda.

A jurisprudência também não é precisa na qualificação jurídica do arbitramento. Em julgado paradigmático de lavra do Min. Carlos Velloso, o extinto Tribunal Federal de Recursos entendeu que é possível ao contribuinte apresentar em juízo contraprova para afastar a base de cálculo arbitrada, o que conduziria a uma natureza probatória do arbitramento do lucro.<sup>400</sup> O Tribunal Regional Federal da 5ª Região já chegou a conclusão

<sup>398</sup> DOSTOIÉVSKI, Fiódor. **Crime e castigo**. Tradução Paulo Bezerra. São Paulo: Editora 34, 2009.

<sup>399</sup> CATURELI, Emerson. **Arbitramento do lucro no lançamento do Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 45-115; XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 136-137.

<sup>400</sup> TFR, Ap. Civ. 91.034-SE, 4ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 24.10.1984.

similar.<sup>401</sup> De outro prisma, a Corte Federal da 3ª Região compreendeu que o arbitramento do lucro implica em presunção ou ficção<sup>402</sup>, inclusive confundindo os dois institutos que, do ponto de vista lógico, identificam fenômenos diversos. Esses precedentes, embora adotem perspectivas diversas, convergem na abordagem probatória do arbitramento.

A concepção de arbitramento como uma sanção fiscal parece violar o art. 3º do Código Tributário Nacional, que textualmente opõe a noção de tributo à noção de sanção. Não bastasse isso, a causa do arbitramento não é a punição do contribuinte, mas sim possibilitar o exercício da fiscalização e a cobrança do tributo.<sup>403</sup> A punição ocorrerá por via diversa, em geral por multa.

O arbitramento como apuração de base de cálculo por provas diretas, indiretas, presunções ou ficções implica em uma abordagem *probatória* (não necessariamente *processual*, como se verá). A concepção do arbitramento como base de cálculo específica do imposto de renda, de outro lado, consiste em uma abordagem *material* do instituto. Com efeito, afastada a natureza punitiva, o debate principal sobre o tema parece ser entre as abordagens probatória e material.

A nosso ver, o arbitramento tem natureza jurídica de redução do *standard* probatório do lançamento. Essa redução implica na mitigação do grau de exigência na inferência probatória necessária entre os meios de prova e a conclusão proposta, a saber, a base de cálculo do tributo.

Veja-se que essa concepção de arbitramento como uma forma de redução do *standard* probatório não é sinônimo de mera fixação da base de cálculo por provas indiretas.

A prova direta é aquela que se refere ao próprio fato que se deseja ver comprovado, enquanto a indireta é aquela que apresenta elementos de outros fatos a partir de cujo exame se pode inferir a ocorrência do fato a provar.<sup>404</sup> A diferença entre a prova direta e indireta, por conseguinte, não é qualitativa, mas sim dependente do grau de inferência necessário

---

<sup>401</sup> TRF5, Ap. Civ. 555685 0011384-61.2010.4.05.8300, 4ª Turma, Rel. Des. Lázaro Guimarães, DJE em 07/08/2014.

<sup>402</sup> TRF3, ApCiv 5007250-02.2017.4.03.6105, 3ª Turma, Rel. Des. Nelson dos Santos, DJE em 24/04/2020.

<sup>403</sup> Nesse sentido: SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 285; FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 145-146.

<sup>404</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 114.

para que se chegue a uma conclusão<sup>405</sup>: enquanto na prova direta basta uma inferência entre o meio de prova e o fato a provar, na indireta são necessárias inferências adicionais entre os elementos do raciocínio indutivo.

Justamente por diferir da direta apenas em grau, a prova indireta não é admissível apenas no arbitramento, mas em qualquer procedimento de lançamento.<sup>406</sup> Todavia, o grau de exigência probatória do lançamento (*standard* ordinário) dificulta a utilização exclusiva de prova indireta em razão da maior necessidade de inferências, o que reduz a aptidão da prova produzida a atingir o *standard*. O *standard* ordinário exige corroboração forte da hipótese fiscal, o que pode ser difícil de alcançar exclusivamente por provas indiretas. O arbitramento, ao admitir maior número de inferências para que se chegue a uma conclusão em virtude da admissão exclusiva da prova indireta, conduz na verdade à redução do grau de certeza necessário para a decisão sobre a ocorrência das circunstâncias do fato gerador. Noutros termos, o arbitramento reduz o *standard* de prova ordinário, indicando, portanto, a preponderância da prova como *standard* aplicável, ao que se refere neste trabalho como *standard* probatório *reduzido*.

No arbitramento do lucro é possível visualizar de maneira clara a redução do *standard* probatório. Nesse contexto, o arbitramento é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto *por aproximação*, por intermédio de elementos indiciários e índices legalmente estabelecimentos.<sup>407</sup> A base de cálculo do imposto ainda deve refletir o critério material da hipótese de incidência – a renda –, não outras figuras, como a receita bruta, sob pena de violar a regra de competência constitucional. O que se faz no arbitramento do lucro é uma *estimativa* da renda por intermédio dos elementos presentes na instrução, ante a impossibilidade de aferição ordinária decorrente da não prestação de informações por aquele legalmente obrigado. Não por acaso, Rubens Gomes de Sousa define o *arbitramento do lucro* como um sistema de coeficientes destinado a permitir a apuração do lucro com a maior aproximação possível, quando tal apuração não seja viável pelo processo comum de lançamento.<sup>408</sup>

---

<sup>405</sup> GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti**: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

<sup>406</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Lançamento fiscal por arbitramento: hipóteses de cabimento e limites legais. In: ARAÚJO, Raul; MARCONI, Cid; ROCHA, Tiago Asfor. **Temas atuais e polêmicos na Justiça Federal**. Salvador: Juspodivm, 2018. p. 459-473, p. 464.

<sup>407</sup> CATURELI, Emerson. **Arbitramento do lucro no lançamento do Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 142-143.

<sup>408</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 286.



A Constituição Federal, ao estipular a competência da União para tributar a *renda*, estipula limites à atividade do legislador tributário. Uma regra de competência é o significado de um enunciado prescritivo com eficácia comportamental direta e indireta, qualificado como abstrato, heterônomo e coativo.<sup>409</sup> Dessa definição implica que, quando uma regra de competência emprega um determinado conceito, o faz com significado determinado que não pode ser pervertido pelo legislador ordinário. Isso porque a significação da regra de competência implica em uma limitação material de conteúdo ao seu exercício.<sup>410</sup> A União, assim, com base na regra em discussão, somente pode tributar a *renda*, não o *faturamento* ou a *folha de salários*, por exemplo.

Seja no lucro real, arbitrado ou presumido, a União está a tributar a renda da pessoa jurídica somente, ainda que parta de outras grandezas para a ela chegar. O que diferencia cada um desses regimes é o *grau de aproximação* entre a mensuração prescrita pela lei e o evento efetivamente ocorrido. As metodologias do lucro real, arbitrado e presumido, por conseguinte, consistem em aproximações mais ou menos exatas do mesmo fenômeno, distinguindo-se, portanto, pelos mecanismos jurídicos e epistêmicos cujo emprego autoriza à autoridade lançadora.

A apuração pelo lucro real é a mais exata, identificando pormenorizadamente receitas, despesas e custos, e chegando a um valor de base de cálculo mais próximo da realidade econômica do contribuinte. Já a apuração pelo lucro presumido aplica índices sobre a receita bruta da empresa, sendo esse resultado um lucro ficto, uma realidade jurídica admitida como fenomênica para garantir a operacionalidade do sistema tributário.<sup>411</sup> O lucro presumido, não é demais destacar, é optativo ao contribuinte. Mas o arbitramento implica em uma estimativa que, além de menos exata que o lucro real, em geral não é opção do contribuinte, sendo impositiva por parte da Administração.

A legislação de regência do arbitramento (Lei nº 8.981/95, art. 51; Lei nº 9.249/95, art. 16; e Lei nº 9.430/96, art. 27) autoriza uma aferição estimada do lucro com base na receita bruta, no lucro real do período anterior, na folha de salários, dentre outras grandezas. Tais elementos quantitativos *são provas indiretas do lucro*, não bases de cálculo autônomas. Essa aferição estimada *não seria possível* caso esse lançamento se submetesse ao *standard* ordinário. A prova da hipótese fiscal no *standard* ordinário exige

---

<sup>409</sup> ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 11-38

<sup>410</sup> GUASTINI, Riccardo. **Filosofia del diritto positivo**. Torino: Giappichelli, 2017, p. 181-193.

<sup>411</sup> CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 250.

que ela seja apta a explicar de forma abrangente os fatos relevantes do lançamento com suporte nas provas produzidas e tenha grau de corroboração *forte* e a hipótese contrária do contribuinte tenha sido refutada ou tenha corroboração *fraca*.

As grandezas elencadas no arbitramento como início da base de cálculo no arbitramento do lucro dificilmente reunirão atributos para uma corroboração forte da hipótese fiscal. A receita bruta é uma grandeza que peca pela *precisão*, pois deixa de considerar despesas e custos incorridos pela empresa. O lucro real do período anterior tem *inferência de baixa solidez e baixo grau de precisão*, pois é reduzida a probabilidade causal de que o lucro de um período seja exatamente repetido no seguinte. O cálculo a partir da folha de salários também implica em um problema de *solidez da inferência*, pois não há relação necessária de causalidade entre as despesas com salários e o lucro da empresa no mesmo período. A despesa elevada pode indicar uma alta receita bruta, mas não necessariamente um lucro elevado.

Ao reduzir o *standard* no arbitramento, deixa-se de exigir corroboração forte da hipótese fiscal, admitindo-se uma análise meramente comparativa entre a hipótese fiscal e a do contribuinte: basta que a primeira explique de maneira abrangente o fato gerador e tenha corroboração *mais forte* que a segunda. A hipótese fiscal baseada nas grandezas elencadas pela legislação do arbitramento, em que pese não reunir atributos para ser considerada de forte corroboração, pode ainda ter corroboração melhor do que a hipótese do contribuinte e, assim, atingir o *standard* necessário ao ser considerada provada.

Daí porque o arbitramento do lucro, até de um ponto de vista lógico, demanda a *redução do grau de exigência probatória* para comprovação do aspecto quantitativo da obrigação tributária por métodos probatórios mais frágeis do que aqueles utilizados no lucro presumido ou no lucro real. Os índices legais aplicados sobre as grandezas aproximadas constituem, por sua vez, um critério de inferência por estipulação legal<sup>412</sup>, uma regra jurídica que conecta os meios de prova à conclusão probatória, isto é, conecta a grandeza *receita bruta* à grandeza *renda*. Ainda que fraca a solidez da inferência baseada em estipulação legal no arbitramento, ela pode ser, sim, mais forte do que a hipótese contrária, caso exista.

---

<sup>412</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. *Revista de Processo*, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018, p. 134; GONZALEZ LAGIER, Daniel. *Quaestio facti*: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

Há os que rejeitam a natureza probatória do arbitramento do lucro defendendo que não há no regramento legal a estrutura da presunção.<sup>413</sup> Em primeiro lugar, porque não haveria natureza *processual* no arbitramento do lucro, uma vez que consta no CTN como base de cálculo do imposto de renda. Esse argumento não colhe por duas razões. A primeira é de que, em que pese o art. 44 do CTN veicule o arbitramento no imposto de renda ao discutir base de cálculo, o art. 148 fala de arbitramento em geral no campo referido ao lançamento. Não faria sentido o CTN empregar a mesma expressão (*arbitramento e arbitrado*) para descrever coisas de naturezas jurídicas completamente diversas nos art. 148 e 44. A segunda é porque não se pode confundir *prova* com *processo*, em especial quando se discute *standards* probatórios. Como já se viu, estes são fixados por critérios de Direito Material, não Processual, sendo irrelevante, portanto, a natureza processual de dada norma para discutir um *standard*.

Em segundo lugar, diz-se que o arbitramento não tem estrutura de presunção relativa, ou seja, não parte de um fato conhecido para chegar a um desconhecido.<sup>414</sup> Ora, essa estrutura não é exclusiva das presunções, mas do raciocínio inferencial como um todo e é própria do raciocínio probatório. Se o lançamento é um procedimento probatório, não há falar na inexistência de raciocínio inferencial. Ademais, presunção é uma questão específica do tema *prova*, de maneira que negar natureza presuntiva ao arbitramento não implica em rejeitar sua natureza probatória. Neste trabalho mesmo, defende-se a natureza probatória do arbitramento sem recorrer à natureza presuntiva.

Em terceiro lugar, diz-se que a lei não contempla prova em contrário no arbitramento, o que evidencia sua natureza material. Trata-se de argumento tautológico. A prova em contrário será admissível a depender da qualificação jurídica do instituto, não o contrário. Se a natureza do arbitramento for probatória, evidentemente se admitirá a refutação da hipótese fiscal.

Ao se firmar que o arbitramento tem natureza probatória neste trabalho, portanto, demonstra-se que ele não consiste necessariamente em uma presunção, mas na redução do grau de certeza probatória exigível em relação ao lançamento comum, apoiada pela estipulação de critérios legais de inferência.

A concepção do arbitramento como redução do *standard* exigível no lançamento encontra eco no Direito Comparado.

---

<sup>413</sup> Adota essa posição CATURELI, Emerson. **Arbitramento do lucro no lançamento do Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 80-86.

<sup>414</sup> *Ibid.*, p. 85.

Na Itália, a figura do arbitramento (*accertamento induttivo*) decorre de situações em que a Administração Tributária, em virtude da violação do dever de informar do contribuinte, se encontra em uma situação de inferioridade cognitiva. Nessas hipóteses, a lei autoriza o Fisco a *reduzir o grau de probabilidade* na demonstração da base de cálculo do tributo.<sup>415</sup>

O Direito Tributário espanhol, de outro lado, reconhece também uma figura de arbitramento (*estimación indirecta*), que autoriza o Fisco a estimar a base de cálculo tomando em conta todos os indícios disponíveis pelo critério da *máxima verossimilhança*.<sup>416</sup> Perceba-se que mesmo a nomenclatura dos institutos do Direito italiano (averiguação *indutiva*) e espanhol (estimativa *indireta*) trazem relação com o maior número inferências necessárias à prova indireta e, via de consequência, com a necessidade da redução do *standard* probatório.

Além desses casos, no Direito Tributário alemão, por aplicação do § 162 do Código Tributário (AO), permite-se que, nos casos de arbitramento da base de cálculo (*Schätzung von Besteuerungsgrundlagen*), a autoridade fiscal reduza o nível probatório ordinário de *plena convicção* para a *maior probabilidade possível*.<sup>417</sup>

Há um elemento comum nessas concepções de arbitramento do Direito comparado; elas todas se fundam na redução do grau de exigência probatória necessário para que a Administração Tributária possa considerar um determinado fato como provado. Não é diferente no caso brasileiro.

Com efeito, a previsão de arbitramento dos arts. 44 e 148 do CTN implica em um *standard probatório reduzido*, cujo critério de aplicação é a preponderância da prova. A seguir, discute-se a fundação jurídica e epistêmica para a fixação desse *standard* para, em seguida, exemplificar a sua aplicação prática.

#### 4.1 PREMISSAS PARA INTERPRETAÇÃO DO ART. 148 DO CTN

Ao discutir o *standard* ordinário, faz-se uma análise minuciosa das circunstâncias que perpassam o lançamento tributário e como tais circunstâncias justificam a fixação do

<sup>415</sup> LUPI, Raffaello. **Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario**. Milano: Giuffrè, 1988, p. 161-162.

<sup>416</sup> GENOVA GALVÁN, Alberto. **La estimación indirecta**. Madrid: Tecnos, 1985, p. 13-14.

<sup>417</sup> BFH-Urteil de 15.2.1989 (X R 16/86) BStBl. 1989 II, p. 462; DÜRRER, Reiner. **Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht**. Heidelberg: C. F. Müller, 2010, p. 7-8; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. v. 3, 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2014, p. 335.

*standard* ordinário. No presente momento, o que se mostra relevante é discutir em quais aspectos a situação do arbitramento difere daquela do lançamento em geral e o impacto deles sobre o grau de exigência probatória. O ponto distintivo entre os casos está no critério de correta aplicação do Direito, no aspecto da amplitude das competências investigatórias do Fisco e no critério não epistêmico da praticabilidade tributária.

#### 4.1.1 Aplicação do Direito

A aplicação do Direito é um critério de suma relevância na fixação do *standard* reduzido, na medida em que as dificuldades probatórias em situações passíveis de arbitramento justificam a redução do grau de suficiência probatória. Com efeito, o aspecto da amplitude das competências investigatórias se mostra relevante.

##### a) Mitigação das competências investigatórias do Fisco

Ao discutir esse tema, firmou-se a existência de amplo poder probatório decorrente da imposição do dever de cooperação fiscal, consistente: (i) na possibilidade de imposição administrativa de deveres instrumentais; (ii) na existência de um dever de produção de prova pelo contribuinte e por terceiros na instrução fiscal. A par do dever jurídico de cooperação, também se constatou o poder computacional de fato que hoje assiste à Administração a reter, organizar e cruzar informações no interesse da fiscalização.

O que distingue o *standard* ordinário do reduzido é a mitigação ou anulação do poder investigatório do Fisco em decorrência do descumprimento do dever de cooperação, nos termos do art. 148 do CTN. Quando o contribuinte deixa de observar seus deveres de cooperação legalmente instituídos, não apenas se submete à penalidade cominada, mas também reduz o poder probatório concreto da Administração Tributária. Como esse poder probatório é um dos justificadores fundamentais da posição epistêmica protetiva em relação ao contribuinte, sua anulação leva à questão da mitigação dessa garantia.

Daí porque, para se autorizar o arbitramento – e a redução do *standard* –, exige-se que haja efetivo comprometimento do poder probatório do Fisco<sup>418</sup> decorrente do

---

<sup>418</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Lançamento fiscal por arbitramento: hipóteses de cabimento e limites legais. In: ARAÚJO, Raul; MARCONI, Cid; ROCHA, Tiago Asfor. **Temas atuais e polêmicos na Justiça Federal**. Salvador: Juspodivm, 2018. p. 459-473, p. 463; SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 290; XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 138; CATURELI, Emerson. **Arbitramento do lucro no lançamento**

descumprimento de deveres de cooperação. Isto é, o não cumprimento desses deveres precisa prejudicar a instrução probatória tendente a verificar a ocorrência do fato gerador. Presentes as competências investigatórias do Fisco, tem ele o dever de atingir o grau ordinário de exigência de maneira a mensurar com exatidão a capacidade contributiva do contribuinte. Apenas na impossibilidade de isso ocorrer é aceitável o recurso à estimativa fiscal.

Dessa constatação decorrem duas consequências.

A primeira é que meras irregularidades pontuais que não comprometam o poder probatório do Fisco não ensejam a redução do *standard* probatório.<sup>419</sup> A constatação a respeito da extensão do prejuízo ao poder investigatório deve ser objeto de discussão em cada caso concreto e deve ser objeto de demonstração por parte do Fisco. Se, a despeito de o contribuinte ter se omitido no cumprimento de dever, ainda for possível o exercício do poder investigatório por intermédio da cooperação de terceiros, por exemplo, descabe recorrer ao arbitramento, devendo a Administração provar a extensão econômica do fato gerador de acordo com o *standard* ordinário. A redução do *standard* probatório, nesse aspecto, é uma medida fiscal excepcional.

Relevante notar, portanto, que há uma questão prévia ao arbitramento: em que medida houve prejuízo ao poder probatório do Fisco e se essa medida o inviabiliza. A prova desse fato compete ao Fisco<sup>420</sup> e é pressuposto lógico da redução do *standard*. Uma questão relevante que se põe nesse ponto é: qual *standard* deve ser observado na decisão preliminar a respeito da redução do *standard*, ou seja, a respeito do efetivo prejuízo ao poder de Fiscalização?

Como já observado na primeira parte deste trabalho, em geral se compreende que os *standards* se sucedem de forma ascendente a depender do grau de cognição do processo.<sup>421</sup> Isso porque, durante o curso do processo, aprimora-se o conjunto probatório presente nos autos e se aproxima da decisão final, de cognição exauriente. Assim, as

---

**do Imposto sobre a Renda.** São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 119-124. No mesmo sentido: TRF5, AC 218.650/SE, 1ª Turma, Rel. Des. Paulo Cordeiro, j. em 3/4/2003.

<sup>419</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 97.

<sup>420</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Lançamento fiscal por arbitramento: hipóteses de cabimento e limites legais. In: ARAÚJO, Raul; MARCONI, Cid; ROCHA, Tiago Asfor. **Temas atuais e polêmicos na Justiça Federal.** Salvador: Juspodivm, 2018. p. 459-473, p. 468.

<sup>421</sup> FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción:** estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 102, 107. Cf. também capítulo 3.1.2 deste trabalho.

decisões preliminares, juízos de delibação e cautelares observam *standards* menos severos do que o juízo final de mérito.

No caso do lançamento tributário, o primeiro *standard* aplicável é o da justa causa para a abertura de procedimento administrativo tributário, quando existirem meios de prova que corroborem em alguma medida uma hipótese fiscal.<sup>422</sup> Pela concepção ascendente dos graus de cognição, entre a justa causa aplicável à instauração do processo e o *standard* reduzido da decisão final de arbitramento, não poderia haver *standard* mais elevado, de maneira que a decisão preliminar sobre a imprestabilidade da escrita fiscal deveria observar, quando muito, o próprio *standard* reduzido: a preponderância da prova.

Uma análise mais cuidadosa, todavia, indica o contrário. A questão preliminar – que precede a justificativa da redução – somente pode ser provada de acordo com o *standard* ordinário, sem que a Administração possa se beneficiar da redução. O lançamento que recorre ao arbitramento tributário, com efeito, conviveria necessariamente com uma duplicidade<sup>423</sup> de *standards*: um preliminar, ordinário, e um exauriente, reduzido, que somente será alcançado caso provado o prejuízo ao poder probatório do Estado.

A partir dessa perspectiva, no arbitramento, ao contrário do que ocorre na maioria dos casos, há uma variação decrescente: uma decisão preliminar com *standard* mais elevado do que a decisão de mérito. Normalmente, as decisões preliminares do processo envolvem juízos de admissibilidade ou cautelares, cujo grau de exigência probatória é inferior ao da decisão final. Mas, no caso peculiar do arbitramento, parece incompatível com a finalidade do instituto que o juízo a respeito da suficiência da escrituração fiscal observe *standard* menor que o equivalente à preponderância da prova. Ora, tal juízo observaria critérios meramente cautelares ou de delibação, o que não parece ser o caso da decisão a respeito da suficiência da escrita fiscal, cuja consequência, a redução do *standard*, é excepcional.

A decisão a respeito da imprestabilidade da escrituração fiscal, embora *cronologicamente* preliminar, é *exaustiva* em relação ao tema que analisa<sup>424</sup>: a suficiência da escrita fiscal. Esse tema, ainda que analisado antes do lançamento em si, não será reavaliado no mérito da questão. E mais: a questão preliminar implicará em evidente e

---

<sup>422</sup> Cf. capítulo 3.1.1, item “d”, deste trabalho.

<sup>423</sup> Isso sem contar com o *standard* inicial de justa causa para instauração do procedimento.

<sup>424</sup> Ravi Peixoto faz ponderação semelhante a respeito da análise da prova do perigo de dano nas tutelas de urgência no Direito Processual Civil (PEIXOTO, Ravi. **Standards probatórios no Direito Processual brasileiro**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 317-319).

irreversível impacto sobre a decisão final de mérito, pois será a partir dela que se definirá o grau de suficiência probatória exigível.

Não se pode compreender o grau de cognição com o mero curso cronológico do processo. É preciso analisar a exaustividade e profundidade da análise de cada questão. A respeito da suficiência da observância de deveres instrumentais, a decisão preliminar ao arbitramento é exaustiva. Por essa razão, não necessariamente deverá observar desde já o *standard* reduzido. Como o *standard* ordinário – como indicado pela própria nomenclatura empregada – é o que se aplica em geral no lançamento, deve ser observado enquanto não exaustivamente identificada uma causa de redução.

Por essas razões, conclui-se que, para possibilitar a redução do *standard* probatório, é necessário que o Fisco prove conforme o *standard* ordinário o prejuízo do exercício de suas competências investigatórias em virtude da inobservância de deveres instrumentais pelo contribuinte.

Perceba-se, entretanto, que algumas legislações, como é o caso da federal, estipulam penalidades para inobservância de deveres instrumentais de cooperação. Nesses casos, o descumprimento do dever de cooperação, que é preliminar ao arbitramento, não deverá observar o *standard* ordinário, mas sim o qualificado, mercê da possibilidade de aplicação de sanções.

Firmada essa consequência inicial, uma segunda constatação a respeito da exigência de prejuízo ao poder investigatório do Fisco é que ele deve decorrer da inobservância do dever de cooperação diretamente imputável ao contribuinte e também de terceiros. O dever de cooperação não é exclusivo do contribuinte: em relação a um determinado débito tributário; ele pode ser exigido também em face de terceiros, como órgãos registrares e instituições bancárias. A redação do art. 148 do CTN é expressa ao autorizar o arbitramento por inobservância de deveres de cooperação por parte *do sujeito passivo* ou *de terceiros*. Apesar disso, por óbvio a omissão *de terceiro*, sem que tenha havido violação legal pelo contribuinte, não pode ensejar a redução do *standard* probatório. Ora, se o *standard* ordinário é assimétrico em uma posição de proteção ao contribuinte, não há justificativa para que conduta de terceiro enseje essa redução.

#### **4.1.2 Critérios não epistêmicos**

O aspecto não epistêmico eleito para justificar o *standard* ordinário, a praticabilidade, também se mostra de suma relevância no contexto do arbitramento. Isso



porque o arbitramento decorre justamente da necessidade de se permitir o funcionamento da Fiscalização em situações de carência informativa.

#### **a) Praticabilidade**

No capítulo anterior, definiu-se a praticabilidade como o princípio vetor do conjunto de técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar mais simples e viável a aplicação da lei tributária. Trata-se de um plexo normativo que visa garantir a eficácia e a efetividade da lei tributária sobre a realidade social.

A praticabilidade exige que o ordenamento jurídico componha maneiras de garantir a aplicabilidade do Direito mesmo e principalmente ante condutas de recalcitrância dos destinatários. Com efeito, no contexto do arbitramento, a praticabilidade exige solução idônea para o caso de sonegação de informações por parte do contribuinte.

Essa solução é a redução do *standard* probatório ordinário. Com essa redução, possibilita-se a aplicação das regras de incidência tributária sem a necessidade do atingimento de suficiência probatória *absoluta*, mas apenas uma suficiência *relativa* em face das hipóteses em jogo, desde que haja amplitude adequada do conjunto probatório.

## **4.2 PROVA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR NO ARBITRAMENTO**

Assim como foi feito no *standard* ordinário, no reduzido analisa-se primeiramente os casos em que é aplicável. Em seguida, observa-se a interação entre o *standard* reduzido e as regras de ônus da prova para, por fim, observar como os critérios de corroboração da hipótese se aplicam no arbitramento.

### **4.2.1 Situações de aplicação do *standard* reduzido**

Como se viu, o *standard* reduzido é aplicável em situações em que o poder investigatório do Fisco seja mitigado em virtude do descumprimento do dever de cooperação do contribuinte ou de terceiros. O art. 148 do CTN é claro ao autorizar o arbitramento no caso em que as informações, os esclarecimentos e os documentos apresentados pelos particulares sejam omissos ou não mereçam fé.

A *omissão* ocorre quando o contribuinte ou terceiro não apresenta informações, esclarecimentos ou documentos exigidos legalmente pela Administração ou os apresenta de maneira incompleta.

A *má-fé*, por sua vez, é a situação em que o contribuinte ou terceiro legalmente obrigado apresenta informações, esclarecimentos e documentos em dissonância com a realidade, ou seja, que comportam falsidade.

A omissão e a *má-fé*, para ensejarem o arbitramento, devem inviabilizar o exercício do poder investigatório do Fisco, que é a circunstância que autoriza a redução do *standard* probatório. Situações em que o Fisco pode exercer seu poder investigatório a despeito da cooperação do interessado não justificam a redução do *standard*. Exemplo corriqueiro é o dos depósitos bancários de origem não identificada: o Fisco pode exigir que o contribuinte apresente extratos bancários e justificativas dos depósitos. Caso o contribuinte seja omissor, a Administração pode requisitar os dados bancários às próprias instituições financeiras e cobrar o imposto mediante a presunção de omissão de rendimentos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Nesse caso não é necessário o arbitramento, e o lançamento deverá observar o *standard* próprio.

Perceba-se que, inexistente omissão ou *má-fé*, não se autoriza a redução do *standard* probatório. É o caso em que o Fisco simplesmente discorda de esclarecimentos ou avaliações realizadas pelo contribuinte, sem imputar-lhe quer omissão, quer falsidade. Exemplo notável é a reavaliação da base de cálculo declarada do ITBI. Caso a Administração Municipal identifique omissão ou *má-fé* na prestação de informações sobre a avaliação do imóvel, autoriza-se o arbitramento, com base no art. 148 do CTN. Caso, contudo, o Fisco apenas discorde da avaliação, deverá instaurar processo administrativo para discuti-la, permitindo inclusive avaliação contraditória pelo contribuinte, culminando o feito com um lançamento de ofício comum, com fundamento no art. 142 e 149, inciso I, do CTN.<sup>425</sup>

Nem toda discordância se funda em indícios de omissão ou *má-fé*. A NBR 14.653, que regulamenta a avaliação de imóveis, elenca diversas metodologias e critérios passíveis de valoração pelo profissional para definir o valor de mercado de um dado imóvel. Não raro, na prática, dois profissionais observarão a norma técnica e chegarão a valores bastante diversos. Em virtude desse espaço de subjetividade, não se poderia dizer que a mera discordância entre Fisco e contribuinte a respeito da avaliação imobiliária possa configurar *má-fé* a ensejar o arbitramento.

---

<sup>425</sup> Já se citou neste trabalho distinção nesse sentido na obra de MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI – aspectos constitucionais e infraconstitucionais**. São Paulo: Quartier Latin: 2010, p. 265-267.

A distinção entre esses casos não é meramente cerebrina. No caso de omissão ou má-fé, o *standard* a ser observado pelo Fisco é o reduzido. Já no caso de mera discordância, o *standard* exigível é o ordinário. Com efeito, o grau de corroboração probatória exigível do Fisco quando não se identifica omissão ou má-fé é mais elevado, pois observa critérios próprios da prova clara e convincente.

De outro lado, não se pode confundir o arbitramento com eventual sanção por descumprimento de deveres instrumentais. A omissão na apresentação de informações requisitadas pela Administração pode ser objeto de sanção autônoma, conforme art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996. A sanção por descumprimento de dever instrumental não se confunde com o arbitramento, que não tem natureza de penalidade. No lançamento tributário em que haja penalidade por descumprimento de deveres instrumentais cumulado com arbitramento, haverá dois *standards* diversos: o ordinário ou qualificado, a depender da previsão ou não de penalidade, e o reduzido.<sup>426</sup>

Essa duplicidade ocorre porque as questões controversas, que são o objeto da prova, são diversas. Ao imputar o descumprimento de dever instrumental, averigua-se a ocorrência de infração à legislação tributária, situação na qual o *standard* aplicável é o qualificado, a teor do art. 112 do CTN. Já ao instruir o arbitramento, investiga-se a base de cálculo do tributo a respeito da qual houve sonegação de informação, grandeza cuja apuração indireta observa o art. 148 do CTN. Inclusive, como já exposto, a aferição da infração e sua extensão são questões preliminares à aferição da base de cálculo e pressupostos lógicos dela.

Não bastasse essa diversidade de questões analisadas, não faria sentido o contribuinte sonegar ou falsear informações que é legalmente obrigado a fornecer ao Fisco e ser beneficiado com a qualificação do *standard*, o que tornaria a fiscalização mais difícil. Se, por culpa do contribuinte, o poder de investigação da Administração é mitigado, não subsiste justificção suficiente a manter em grau ordinário ou qualificar o *standard* em virtude da dificuldade probatória imposta.

#### **4.2.2 *Standard* reduzido e ônus da prova**

Assim como no caso do lançamento em geral, o ônus da prova no arbitramento é suportado pela Administração Tributária. Distingue-se o caso do arbitramento, contudo,

---

<sup>426</sup> No capítulo 5 deste trabalho avaliar-se-á a cumulação de imputação de infração com a exigência de tributo sem arbitramento.

pela exigência da evidenciação preliminar da omissão ou má-fé do contribuinte que reduza as competências investigatórias do Fisco.

O Estado suporta, então, ônus probatório em uma dupla dimensão. A primeira é a da questão preliminar do prejuízo ao poder investigatório fiscal. A segunda é a da questão central, do montante da base de cálculo a ser arbitrada. Em virtude desse ônus duplo, o Fisco deve atingir dois *standards* probatórios para que não lhe sejam impostos os ônus da deficiência probatória.

O contribuinte, por sua vez, suporta ônus probatório relativo a defesas afirmativas que porventura venha a apresentar. Nesse ponto, cabe discutir, então, se essas defesas afirmativas do contribuinte podem abranger a demonstração de uma nova base de cálculo diversa da arbitrada. Para pôr a questão de outra forma, trata-se de discutir se é cabível contraprova que permita refutar a base de cálculo arbitrada.

Há corrente doutrinária que, defendendo serem as bases arbitradas, particularmente no arbitramento do lucro para fins de imposto de renda, definitivas e distintas dos demais regimes de apuração (concepção material de arbitramento), descabe qualquer prova em contrário, sob pena de reconhecimento de um “lançamento condicional”<sup>427</sup>. Para essa posição, é pressuposto jurídico do arbitramento a impossibilidade de apuração da base de cálculo por outros métodos. Assim, caso fosse possível uma contraprova que veiculasse hipóteses de bases de cálculo mais precisas, sequer seria caso de arbitramento.

Outra posição<sup>428</sup>, que inclusive encontra eco na jurisprudência da Justiça Federal<sup>429</sup>, admite que o contribuinte apresente em sede de recurso administrativo ou ação judicial provas de uma base de cálculo real em contraposição à arbitrada. Essa posição parte de uma premissa de que o arbitramento é uma forma de verificação da ocorrência e circunstâncias do fato gerador, de modo que, se for possível ao contribuinte demonstrar de maneira mais precisa a dimensão econômica tributável, poderá fazê-lo. É uma posição que, corretamente, adota uma perspectiva probatória do arbitramento, que já foi defendida e adotada no presente trabalho.

---

<sup>427</sup> Nesse sentido, CATURELI, Emerson. **Arbitramento do lucro no lançamento do Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 163-168.

<sup>428</sup> Exemplo é FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 151-152.

<sup>429</sup> TFR, Ap. Civ. 91.034-SE, 4ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 24.10.1984; TRF5, Ap. Civ. 555685 0011384-61.2010.4.05.8300, 4ª Turma, Rel. Des. Lázaro Guimarães, DJE em 07/08/2014; TRF3, ApCiv 5007250-02.2017.4.03.6105, 3ª Turma, Rel. Des. Nilton dos Santos, DJe em 24/04/2020.

Ora, se o arbitramento tem o efeito de reduzir o *standard* probatório exigível da Administração, não há razão jurídica ou epistêmica para impedir o contribuinte de deduzir como defesa afirmativa uma base de cálculo mais precisa. Se o conjunto probatório corroborar a hipótese do contribuinte de maneira mais adequada que a do Fisco, então este não terá atingido sequer o *standard* reduzido, não existindo, justamente por isso, razão para que se aceite a base arbitrada como provada.

Os defensores da concepção material de lançamento argumentam que, se for possível ao contribuinte apresentar contraprova em face da base arbitrada, na verdade sequer se poderia cogitar de arbitramento, pois não haveria impossibilidade de aferição da base real. Ocorre que esse argumento ignora a possibilidade de o contribuinte, no momento da fiscalização, omitir informações ao Fisco, o que autorizaria o arbitramento, mas apresentar em sede de recurso ou mesmo judicialmente tais informações que permitiriam a apuração da base real. A recalcitrância inicial do contribuinte certamente é reprovável e pode ser punida por multas e juros de mora, mas não pode servir como argumento para impedir a contraprova.

Vencida essa questão, um ponto merece destaque. O ônus da prova imposto a defesas afirmativas do contribuinte exige que este produza hipóteses inteiramente estruturadas de base de cálculo. Isto é, não pode o contribuinte apenas “decoatar” ou “editar” a base presumida pelo Fisco. É preciso que o contribuinte apresente uma hipótese de base de cálculo mais exata e com maior corroboração do que aquela do Fisco.

Imagine-se, por exemplo, o arbitramento do lucro com base no índice de 1,5 incidente sobre o lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente (art. 51, inciso I, da Lei nº 8.981/1995). Não pode o contribuinte pretender apresentar apenas a pretensão de comprovar despesas dedutíveis da base de cálculo arbitrada. Isso porque, conforme se aprofunda no próximo tópico, a inferência por estipulação legal não fundamenta essa dedutibilidade, mas apenas a base efetivamente presumida. Caberá ao contribuinte apresentar documentos que fundamentem uma apuração completa da base de cálculo, tanto no âmbito da receita quanto da despesa. O mero direito de dedução, com efeito, não é uma defesa afirmativa possível.

Por esse motivo, é correta a postura da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF no sentido de que não é possível ao contribuinte deduzir custos da base de cálculo arbitrada caso não recomponha a sua escrituração fiscal.<sup>430</sup>

#### 4.2.3 Critérios epistêmicos de aplicação do *standard* reduzido

A Administração alcançará suficiência probatória no contexto do *standard* reduzido quando a hipótese fiscal explicar de forma abrangente os fatos relevantes ao deslinde do processo com suporte nas provas produzidas e tiver grau de corroboração mais forte do que a hipótese do contribuinte.

A aferição dos critérios epistêmicos de suficiência probatória, no caso do arbitramento, demanda a observação de elementos específicos quanto à confiabilidade e à precisão dos meios de prova, à solidez da inferência e à abrangência do conjunto probatório.

O critério de *confiabilidade* é prejudicado no arbitramento porque muitas vezes as partes não contam com a mais comum e confiável fonte de informação econômica da empresa: a contabilidade. Esse fato decorre justamente da eventual omissão ou má-fé que implicam na total ou parcial imprestabilidade das informações contábeis. Assim, as partes deverão se socorrer de outros documentos dotados de confiabilidade para garantir a corroboração das hipóteses em discussão.

No caso do arbitramento do lucro, a Lei nº 8.981/1995 já cuida de indicar fontes de informação possíveis de utilização pelo Fisco: demonstrações fiscais de períodos de apuração anteriores; balanços patrimoniais; registros de entrada e saída de mercadorias (inclusive notas fiscais); declarações fiscais de contribuições previdenciárias e obrigações trabalhistas; comprovantes de pagamento de aluguel, dentre outros.

Para o contribuinte que deduz defesa afirmativa, faz-se necessário carrear ao processo meios de prova que fundamentariam a escrita fiscal, permitindo ao órgão apreciador da prova reconstruí-la.

A *precisão* é o critério mais afetado no cenário do arbitramento. Justamente em virtude da impossibilidade de verificação precisa da abrangência econômica do fato gerador é necessária a redução do grau de exigência probatória. A legislação passa a permitir uma prova menos precisa para tornar praticável a administração fiscal. Com

---

<sup>430</sup> CARF. Acórdão 1201-004.890, 1TO2C2S, 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Rel. Cons. Efigênio de Freitas Júnior, j. em 16.06.2021.

efeito, meios de prova que possam ser eventualmente até mesmo inconclusivos podem contribuir para o atingimento do *standard* reduzido, mercê do menor grau de suficiência probatória aplicável no arbitramento.

Da perspectiva do contribuinte a precisão muitas vezes se mostrará o critério central para a superação da base arbitrada. O contribuinte precisa apresentar uma base de cálculo de maior precisão do que a arbitrada, por intermédio de provas confiáveis que abranjam todos os aspectos relevantes da controvérsia sobre o fato gerador. Ao fazê-lo, atingirá um grau de corroboração para a defesa afirmativa superior ao da hipótese fiscal, prevalecendo, por conseguinte, aquela.

A *solidez da inferência*, por sua vez, envolve a constatação de que a mitigação do poder probatório do Fisco muitas vezes levará a uma base de cálculo decorrente do conjunto probatório que teria pouca probabilidade causal de corresponder àquela base prescrita em lei. Veja-se novamente o exemplo do arbitramento do lucro: é pouco sólida a inferência de que o lucro da empresa corresponda necessariamente ao multiplicador de 1,5 incidente sobre o lucro contabilizado no último período de apuração escriturado, como indica o art. 51, inciso I, da Lei nº 8.981/1995. O problema da inferência no arbitramento normalmente é resolvido pela expressa estipulação normativa da relação entre as grandezas. Isto é, o critério de inferência mais comumente adotado no arbitramento é a estipulação legal.

O art. 51 da Lei nº 8.981/1995 reflete essa situação, estabelecendo legalmente a relação jurídica de inferência entre as grandezas que enumera e a base de cálculo do imposto de renda, ainda que a probabilidade causal dessa correspondência entre esses valores, do ponto de vista lógico, seja reduzida. A consequência da estipulação legal da inferência é que ela não pode ser desafiada estritamente em argumentos epistêmicos, dado que colocada expressamente por norma jurídica válida.

Mas nem toda a legislação tributária estipula expressamente critérios de inferência no arbitramento. O art. 31 da Lei nº 6.374/1989, do Estado de São Paulo, dispõe que o arbitramento da base de cálculo do ICMS será realizado na forma de regulamento do Poder Executivo nos casos de não exibição, ao Fisco, dos elementos necessários à comprovação do preço, incluídos os casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais; fundada suspeita de que os documentos fiscais não reflitam o preço real da operação ou prestação; declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente da mercadoria ou do serviço; transporte, posse ou detenção de mercadoria desacompanhada de documento fiscal. O art. 493, § 2º, do Regulamento do ICMS do

Estado de São Paulo, por sua vez, se limita a prever que a autoridade fiscal realizará o arbitramento da base de cálculo do ICMS “pelos meios ao seu alcance”, sem estipular legalmente critérios de inferência, como faz a legislação federal quanto ao arbitramento do lucro.

No caso da legislação do ICMS, a ausência de expressa estipulação legal de critérios de inferência implica na necessidade de que o arbitramento observe mais rigorosamente critérios de suficiência da fundamentação lógica e de probabilidade causal, de maneira que uma premissa probatória deve implicar logicamente na conclusão, com base em máximas da experiência, presunções e definições. Não bastasse isso, pode haver desafio lógico a respeito da solidez da inferência realizada, dado que não está fundamentada em expressa disposição legal.

Por fim, deve atentar-se à *abrangência* do conjunto probatório, mercê do problema da complementaridade no *standard* de preponderância da prova. Como já abordado no capítulo dois deste trabalho, a complementaridade é a regra pela qual a soma das probabilidades de uma hipótese e de sua negação deve resultar em 1 ( $p + q = 1$ ), de maneira que o ponto de equilíbrio entre essas hipóteses seria matematicamente 0,5. Por essa perspectiva, qualquer indício mínimo que aumente a corroboração de uma hipótese seria capaz de mover a probabilidade a seu favor, considerando provada a alegação. Resolveu-se essa questão por intermédio justamente do critério da abrangência: para que uma hipótese possa ser considerada prova pelo *standard* reduzido, exige-se que o conjunto probatório abranja todos os aspectos relevantes do fato gerador, o que implica em uma completude que reverte o problema da complementaridade.

O critério da abrangência, assim, deve ser observado no arbitramento. A apuração da base arbitrada deve abranger todos os critérios relevantes para a configuração do aspecto quantitativo do fato gerador. A aferição de abrangência será mais fácil na medida em que a lei estipule expressamente as inferências necessárias, como é o caso do arbitramento do lucro. De outro lado, será mais dificultosa em casos como o do ICMS, em que o arbitramento será realizado por metodologia estipulada no âmbito do processo administrativo.



## 5 IMPUTAÇÃO DE INFRAÇÕES: *STANDARD* PROBATÓRIO QUALIFICADO (ART. 112 DO CTN)

“Disse-se que essa causa é enfadonha, e o é, porque nela se não discutiram problemas psicológicos, que encarem o espírito humano no momento da paixão ou sob o flagelo da violência: aqui só há o tecnicismo frio e calculado de uma atividade criminal cúpida e cautelosa.

[...]

Por isso, o fato de os dois atuais réus serem acusados de delitos técnicos torna indispensável que o juiz, para resolver o problema judiciário, siga alguns critérios diretivos especiais, que veremos como se encontram e têm aplicação, passo a passo, neste processo.”<sup>431</sup>

Em que pese o *standard* de prova clara e convincente ordinariamente aplicável ao lançamento impor deveres probatórios ao Estado em proteção do contribuinte, não se mostra tão exigente quando o *standard* próprio do Direito Penal: a prova além de dúvida razoável. De fato, considerada a maior severidade das sanções do Direito Penal em relação às exigências fiscais Direito Tributário (ainda não falamos aqui de sanções tributárias), é compreensível que o primeiro exija um *standard* probatório mais rigoroso que o segundo. De outro lado, o *standard* reduzido do arbitramento é ainda menos severo, tornando o critério de aferição dos fatos provados mais facilmente alcançável.

Entretanto, no caso da imputação de infrações tributárias, destaca-se um elemento inexistente nas demais situações. Enquanto na conjuntura de *standard* ordinário e reduzido se vislumbram situações cujo propósito da aferição probatória é a arrecadação fiscal, no caso da imputação de infrações a finalidade da instrução passa a ser a aplicação de *sanção* ao contribuinte. Há uma evidente diferença entre as atividades de arrecadar e punir, e essa distinção não é irrelevante do ponto de vista probatório.

A sanção tem uma correlação íntima com o ilícito: é uma consequência jurídica e lógica dele.<sup>432</sup> De outro lado, o ilícito é pressuposto da sanção. Ao prever e aplicar uma sanção, o sistema jurídico confirma a prescrição comportamental por ela tutelada, na medida em que sua desobediência é identificada como desconforme. Ao punir alguém que

<sup>431</sup> FERRI, Enrico. **Discursos penais de acusação**. Belo Horizonte: Líder, 2003, p. 145.

<sup>432</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984, p. 43.

pratica um homicídio, o Estado reafirma a vigência da lei que o criminaliza e reafirma o valor da vida, direito constitucionalmente tutelado.

O poder punitivo, com efeito, é elementar do funcionamento do Estado de Direito.

Se esse poder punitivo é elementar do Estado, então a princípio as punições de caráter civil, administrativo ou mesmo criminal se enquadram em um conceito maior, de sanção. Já os atos ilícitos pertencem também todos a um mesmo gênero, consubstanciando todos eles uma inobservância de dever jurídico, no que parte da doutrina identifica um *princípio da unicidade do injusto*.<sup>433</sup> A diferença entre punições de caráter civil, administrativo e penal, portanto, não é ontológica<sup>434</sup>, mas sim de *intensidade* e de *formalidade*<sup>435</sup>: a pena criminal tende a ser mais severa, porque chega à privação de liberdade, e somente pode ser aplicada por autoridade judicial. Já a punição administrativa em geral não comporta penas privativas de liberdade e pode ser aplicada por autoridades estatais não judiciais.

A intensidade da pena está intimamente correlacionada ao desvalor atribuído pelo legislador a uma determinada conduta. Quanto mais grave o ilícito, mais intensa a pena. Conforme aumenta a intensidade da pena, por outro lado, aumenta a formalidade na sua aplicação, sendo as penas mais severas, como a de prisão, submetidas em geral à reserva jurisdicional (art. 5º, LXI, da Constituição).

Por conseguinte, é possível concluir que, em que pese seu caráter não criminal, as sanções tributárias, em particular na forma de multa, são penas, muito embora não aplicadas por órgão do Poder Judiciário.<sup>436</sup>

Nesse momento, há de se perquirir: o fato de não haver diferença ontológica entre sanções civis, administrativas e criminais implica na necessária aplicação de um mesmo *standard* probatório a qualquer procedimento sancionatório? A resposta é: não *necessariamente*.

Isso porque, como já exposto, se as penas, embora ontologicamente semelhantes, têm matizes definidos a partir de sua intensidade e formalidade, não podem obedecer a *standards* uniformes, porque os critérios de fixação dos graus de exigência probatória

---

<sup>433</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 142.

<sup>434</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. *E-book*.

<sup>435</sup> HUNGRIA, Nelson. Ilícito administrativo e ilícito penal. **Revista de Direito Administrativo**, seleção histórica, p. 15-21, 1945, p. 18.

<sup>436</sup> HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 119-121.

variam conforme esses atributos sancionatórios. É dizer: a intensidade variável da pena influencia critérios de aplicação do Direito, como a natureza dos direitos em litígio, e de distribuição de erros, como a gravidade das consequências. De outro lado, também a formalidade faz variar critérios de fixação, como a posição do órgão julgador (se inquisitorial ou acusatória), e a amplitude das competências investigatórias.

Por isso, a depender de quão intensa é determinada pena ou a quais formalidades se submete a aplicação dela, pode variar o *standard* exigível. No Direito Tributário Sancionador em particular, há opção *expressa* do legislador por um dado *standard*, sendo objetivo deste capítulo identificá-lo e aferir a existência de justificação para sua fixação. Esse *standard* é eleito pelo legislador pela norma veiculada no art. 112 do Código Tributário Nacional.

Como se viu, é necessária uma atribuição de sentido, na acepção de integração jurídica, ao art. 142 do CTN para se chegar ao *standard* geral de prova clara e convincente. Contudo, a leitura do art. 112 da mesma codificação *impõe* o *standard* de prova além de dúvida razoável para a imputação de infrações tributárias ao contribuinte. No mínimo, o que se veicula nesse dispositivo é uma equiparação do *standard* tributário ao penal. Nesse caso, desnecessária a integração, o *standard* pode ser fixado a partir da interpretação. O texto do dispositivo é o seguinte:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Para autores clássicos como Ruy Barbosa Nogueira e Paulo de Barros Carvalho, o art. 112 do CTN efetivamente estabelece o princípio *in dubio pro reo* em matéria de infrações tributárias, de modo que qualquer dúvida sobre o enquadramento do fato à norma implica em interpretação em favor do contribuinte por imposição da própria legalidade tributária.<sup>437</sup> Schoueri<sup>438</sup>, concordando que deve haver interpretação mais favorável ao contribuinte em matéria de infrações tributárias, salienta que o dispositivo tem difícil

<sup>437</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 105; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 200.

<sup>438</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. *E-book*.

aplicação prática, posto que a noção de *dúvida* é demasiado subjetiva. Assim, para Schoueri, a aplicabilidade do art. 112 demanda um grau de *objetivação* da dúvida.

De fato, é preciso esclarecer a qual “dúvida” se refere o enunciado normativo. Há discussão doutrinária a respeito de se a dúvida se refere aos  *fatos* objeto do processo ou também ao  *Direito*, posicionando-se autores como Hugo de Brito Machado no sentido de que o art. 112 abrange ambas as situações.<sup>439</sup>

O Supremo Tribunal Federal, em julgado de 1979<sup>440</sup>, já teve a oportunidade de aplicar o art. 112 à interpretação de dispositivo legal que não previa multa punitiva de maneira expressa. Mais recentemente, a Suprema Corte aplicou o art. 112 para afastar multa na hipótese de instabilidade na jurisprudência sobre a inclusão da Indenização sobre Horas Trabalhadas (IHT) na base de cálculo do Imposto de Renda.<sup>441</sup>

Em que pese a controvérsia sobre se o art. 112 se refere  *apenas* a fatos ou  *também* à interpretação da lei, não se pode conceber haver “dúvida” em relação tão somente à última. Ainda que os textos legais possam ser carregados de indeterminação e vagueza<sup>442</sup>, a sua interpretação envolve a análise dedutiva de validade ou invalidade, não gerando espaço para dúvida propriamente dita. A depender do grau de indeterminação e vagueza do texto, a aplicação do princípio da segurança jurídica poderia ocorrer diretamente em virtude do dever de cognoscibilidade do direito. Ainda assim, há figuras no Direito Penal (e, via de consequência, no Direito Sancionador) próprias a coibir erros na interpretação da lei, como o erro de tipo e o erro de proibição.

Já o raciocínio em relação às circunstâncias de fato da aplicação do Direito comporta dúvida, vez que a ele se aplica a lógica indutiva, que tem na incerteza uma elementar.

Com efeito, bem se interpreta o art. 112 como uma leitura mais favorável ao contribuinte quanto à prova dos fatos levados ao conhecimento do julgador em matéria de infrações. A “capitulação legal do fato” a que se refere o inciso I diz respeito à qualificação dos fatos apurados pelo procedimento probatório, de maneira que, se houver dúvida quanto à correspondência dos fatos com o tipo infracional, esta deve ser solucionada em favor do contribuinte. Já o inciso II, que dispõe sobre a natureza ou as circunstâncias materiais do

---

<sup>439</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 229, p. 42-52, out. 2014.

<sup>440</sup> STF. RE 90143, Relator Min. Soares Munõz, Primeira Turma, julgado em 02/03/1979.

<sup>441</sup> STF. RE 601088 AgR, Relator Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011.

<sup>442</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 39-53.

fato, ou a natureza ou extensão dos seus efeitos, é indiscutivelmente voltado à análise dos fatos objeto da infração, não à norma em si.

Mas já se disse acima que a incerteza é elementar do raciocínio indutivo. Justamente por isso, não se pode conceber que *qualquer* dúvida, por mais cerebrina ou improvável que seja, sobre os fatos infracionais possa levar a uma interpretação favorável ao contribuinte, sob pena de uma interpretação tautológica do dispositivo.

A referência à dúvida no art. 112 do CTN nos parece ser uma remissão à noção de *dúvida razoável*, jargão próprio do Direito Penal. Desse modo, o legislador tributário, *exclusivamente em matéria de infrações*, estabeleceu expressamente um *standard* probatório mais exigente do que aquele próprio das obrigações tributárias em geral.

Poder-se-ia arguir, em contraposição à interpretação aqui proposta, que o art. 112 não estabelece um *standard*, mas sim preceitua a aplicação do princípio da presunção da inocência no caso de infrações tributárias. Autores que identificam o art. 112 com o princípio *in dubio pro reo*, como Schoueri e Barbosa Nogueira, já citados, embora não afirmem isso categoricamente, acabam por incorrer nessa hipótese. Isso porque, no contexto do Direito Penal, o princípio *in dubio pro reo* é uma regra de julgamento diretamente decorrente do princípio da presunção da inocência.<sup>443</sup>

O princípio da presunção da inocência no Direito Processual Penal é uma regra de julgamento aplicável na hipótese de insuficiência probatória.<sup>444</sup> Ou seja: ante a deficiência do conjunto probatório, cabe ao juiz absolver, não condenar. É uma regra de ônus probatório no sentido de ônus da produção, não de persuasão. Nesse desiderato, a presunção da inocência não é uma regra que estabelece por si só um *standard*, embora, para ser operacionalizada, demande a existência de algum *standard* intersubjetivamente controlável.<sup>445</sup>

Pode-se dizer, portanto, que a regra da presunção da inocência, a partir da qual se desdobra a regra *in dubio pro reo*, não veicula isoladamente qualquer *standard* probatório. Dessa forma, se realmente o art. 112 do CTN se identifica como a regra *in dubio pro reo*,

---

<sup>443</sup> GOMES FILHO, Antônio Magalhães. **Presunção da inocência e prisão cautelar**. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 39; MARTINS, Natanael. O voto de qualidade e a questão da multa qualificada. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). **30 anos da Constituição Federal e do Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 915-926, p. 919.

<sup>444</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia Judiciária e prova penal**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 45.

<sup>445</sup> PEIXOTO, Ravi. **Standards probatórios no Direito Processual brasileiro**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 251; BADARÓ, Gustavo Henrique, *op. cit.*, p. 48; FERRER BELTRÁN, Jordi. Uma concepção minimalista e garantista da presunção de inocência. **Revista Brasileira de Direito Processual Penal**, v. 4, n. 1, p. 149-182, jan./abr. 2018, p. 174.

seu efeito é de estabelecer um *ônus probatório* em desfavor do Fisco, não um *standard* para atingimento de suficiência probatória.

Essa conclusão não se sustenta por uma razão muito simples: o art. 142 do CTN já estabelece por si só o ônus probatório em desfavor do Fisco. Ao demandar a “verificação da ocorrência do fato gerador” em qualquer lançamento, envolvendo ou não infração tributária, o art. 142 é a regra de ônus probatório por excelência. Dessa forma, identificar o art. 112 como a regra *in dubio pro reo* apenas tornaria o dispositivo *redundante* em relação ao art. 142. O art. 112 precisa veicular *algo mais*, sob pena de ser destituído de qualquer significação normativa. O dispositivo é um *plus* tanto em relação ao art. 142 quanto à regra *in dubio pro reo*.

O que busca o art. 112 do CTN é aproximar a avaliação das provas no Direito Tributário à do Direito Penal. Isso é feito mediante a veiculação de um grau de exigência probatória semelhante ao penal para as infrações tributárias. Há várias razões justificadoras dessa aproximação, desenvolvidas melhor no tópico seguinte. Mas três questões merecem adiantamento.

Em primeiro lugar, a questão já citada do emprego da palavra *dúvida* pelo *caput* do art. 112. A interpretação da dúvida em favor do réu se aproxima do jargão e da prática do processo penal. O emprego dessa palavra, portanto, é um indicativo de que o legislador tentou aproximar o regime probatório das sanções tributárias àquele das penas.

Em segundo lugar, por um argumento genético. O Anteprojeto de Código Tributário Nacional<sup>446</sup> apresentado por Rubens Gomes de Sousa, que resultou na vigente Lei nº 5.172/1966, que veicula o CTN, trazia o equivalente ao texto do atual art. 112 no art. 273:

Art. 273. A lei tributária que defina infrações ou lhe comina penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida:  
 I – Quanto à capitulação legal do fato, a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou a natureza ou extensão dos seus efeitos;  
 II – Quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade;  
 III - Quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação;  
 Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no Título III do Livro III, aplicam-se como métodos ou processos seletivos de interpretação da lei tributária a que se refere este artigo os princípios gerais de direito penal, legislados ou não.

---

<sup>446</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. **Anteprojeto de Código Tributário Nacional**. Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 335.

Esse dispositivo compunha o Livro VII – Infrações e Penalidades, no Título I – Legislação Tributária Punitiva. A existência desse dispositivo, portanto, estava firmemente ligada ao Direito Tributário Sancionador, que tinha para si um livro próprio. O aludido Livro VII, contudo, foi eliminado na codificação final, sendo preservado o texto do art. 112 na parte do Código destinada a normas gerais, posto que dizia respeito a elementos substantivos da obrigação tributária penal e encontrava eco em preceitos constitucionais relativos a direitos e garantias fundamentais.<sup>447</sup> O art. 112, portanto, foi originalmente pensado como elemento protetivo dos acusados, tomando paralelo em garantias constitucionais voltadas a proteger o cidadão do poder sancionatório geral do Estado.

Em terceiro lugar, outro indicativo da aproximação do art. 273 (atual 112) com preceitos penais é o parágrafo único do dispositivo, que previa a aplicação dos princípios de Direito Penal às infrações tributárias. Em que pese a retirada do parágrafo único na lei aprovada, ainda incidem no Direito Tributário Sancionador garantias constitucionais próprias a qualquer atividade punitiva do Estado, salvo aquelas expressamente ressalvadas a ramos sancionatórios específicos. Isso em virtude da já exposta unicidade do poder punitivo estatal. Se o poder punitivo do Estado é uno, as garantias processuais em benefício do acusado são aplicáveis não apenas em âmbito penal, mas em todas as searas em que se identifica punição. A maneira pela qual essas garantias serão aplicadas, de outro lado, é definida pela intensidade e formalidade exigíveis em cada espécie processual.

A redação do então art. 273 era muito parecida ao então vigente art. 386 do Código de Processo Penal:

Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça:

- I - estar provada a inexistência do fato;
- II - não haver prova da existência do fato;
- III - não constituir o fato infração penal;
- IV - não existir prova de ter o réu concorrido para a infração penal;
- V - existir circunstância que exclua o crime ou isente o réu de pena
- VI - não existir prova suficiente para a condenação.

Se o art. 112 foi pensado originalmente como proteção, não faria qualquer sentido ser ele redundante em relação a outro, como o art. 142. Mais que isso: ao se referir a direitos e garantias constitucionais comuns tanto ao Direito Tributário quanto ao Direito

---

<sup>447</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. **Anteprojeto de Código Tributário Nacional**. Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 93.

Penal, o enunciado aproxima a sanção fiscal da penal em termos axiológicos. Isto é, o legislador considerou existirem *formalidades* a serem obedecidas pelo Direito Tributário Sancionador similares às exigíveis em sede criminal.

Ora, o *standard* ordinário já é exigido, para fins de arrecadação, pelo art. 142 do CTN. Assim, é de se convir que o *standard* exigível para fins de punição corresponderá a um grau de suficiência mais severo, dada a natureza dos direitos controvertidos e a severidade das consequências decorrentes do erro, como se verá no tópico a seguir.

Como uma questão final, percebe-se que Ravi Peixoto defende um *standard* intermediário (alta probabilidade), inferior ao penal, para procedimentos punitivos não criminais, citando expressamente os casos da Lei de Improbidade Administrativa e do Direito Eleitoral.<sup>448</sup> Essa conclusão poderia se aplicar facilmente a processos tributários punitivos. O autor o faz com base exclusiva na gravidade das consequências em razão do erro. Como nesses ramos as consequências são menos severas que no Direito Penal, defende que também o *standard* deve ser reduzido. Perceba-se que no presente trabalho parte-se de premissa diferente (ver capítulo 1.3.2), de maneira que não apenas a severidade das consequências no caso de erro é relevante. Também o são premissas para a correta aplicação do Direito, o que influencia necessariamente na conclusão. Não bastasse isso, o trabalho de Ravi Peixoto não analisa o prisma tributário separadamente, tampouco à luz da previsão expressa do art. 112 do CTN.

## 5.1 PREMISSAS PARA INTERPRETAÇÃO DO ART. 112 DO CTN

A imposição de sanções fiscais evidentemente influencia um critério particular de fixação: a distribuição de erros. Assim como no Direito Penal, um erro na aplicação do Direito Tributário Sancionador implica na imposição ilegítima de pena – epistemologicamente falando – a um contribuinte. Mas também há relevância na análise do primeiro critério, o da correta aplicação do Direito, na medida em que há finalidades subjacentes à imposição de infrações.

---

<sup>448</sup> PEIXOTO, Ravi. **Standards probatórios no Direito Processual brasileiro**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 273-277, 280-283.



### 5.1.1 Aplicação do Direito

#### a) Natureza das alegações: entre arrecadação e punição

A natureza das alegações a serem provadas influencia a fixação do *standard* na medida do grau de restrição dos direitos fundamentais do sujeito impostas pelas alegações a provar.

No caso da imputação de infrações, assim como também ocorre na exigência de tributos, há restrição dos direitos de liberdade e propriedade do contribuinte. Essa restrição é mediatizada pela legalidade, em seu caráter multidimensional. Todavia, há uma distinção importante quanto à natureza da restrição de direitos de propriedade e liberdade para fins de exigência tributária (*standard* ordinário) e para fins de imputação de infrações: lá, a finalidade é a *distribuição de ônus fiscais* entre os contribuintes, enquanto cá se cuida de *punição* do cidadão.

As normas representam razões para decisão. A argumentação jurídica se distingue das demais formas de argumentação na medida em que se baseia em normas, as quais não são justificáveis por juízos subjetivos de valor, mas sim por seu caráter prescritivo.<sup>449</sup> Com efeito, como as normas envolvem a solução de uma controvérsia, há sempre subjacente àquelas uma razão pela qual se prescreve um dado comportamento como solução. As regras, como espécies normativas, são razões de decisão com pretensão de decidibilidade. Essa característica das regras permite que elas pré-definam conflitos sociais, reduzindo a incerteza e a controvérsia no processo decisório.<sup>450</sup> Contudo, essa pré-resolução somente faz sentido à luz da justificação racional subjacente a ela. É dizer: não se obedecem às regras apenas por serem regras, mas em virtude de uma valoração positiva dos estados de segurança e igualdade por elas proporcionados<sup>451</sup>, os quais dependem, em última instância, da consideração das razões que as fundamentam. Assim, essas razões são de suma importância na sua aplicação, podendo a sua consideração distinguir o significado preliminar (*prima facie*) do conclusivo (*all things considered*).<sup>452</sup>

<sup>449</sup> RAZ, Joseph. **Between Authority and Interpretation: on the Theory of Law and Practical Reason**. Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 203-219.

<sup>450</sup> ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. **The rule of rules: morality, rules and the dilemmas of Law**. Durham; London: Duke University Press, 2001, p. 30.

<sup>451</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição e aplicação dos princípios jurídicos**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 121-122.

<sup>452</sup> GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffré, 2011, p. 94-104; HART, Herbert Lionel Adolphus. The ascription of responsibility and rights. **Proceedings of the Aristotelian Society**, New Series, v. 49, p. 171-194, 1948-1949.

Também não é demais destacar que a legalidade-postulado exige do aplicador da lei que exerça suas competências de maneira a conservar as premissas e objetivos que ensejaram a legislação (fidedignidade). Nesse sentido, a realização de atos individuais com base em normas gerais deve corresponder ao âmbito material (e metódico) de validade do postulado da legalidade tributária. Os fins da norma sancionatória tributária, por conseguinte, são de suma relevância também para a análise do âmbito de proteção da legalidade.

Para compreender, portanto, a influência dos direitos em discussão probatória na fixação do *standard*, é preciso compreender como a finalidade de punição amplia ou reduz a proteção do cidadão.

A exigência de um *standard* ordinário mais severo que a preponderância da prova decorre da necessidade de se tutelar a delimitação legal da carga tributária. Somente se justifica a arrecadação tributária na medida em que a lei distribua os ônus fiscais com base na capacidade contributiva de cada sujeito. A regra da estrita legalidade no Direito Tributário impõe que o Estado somente venha a intervir na liberdade e propriedade do contribuinte na medida em que os fatos praticados por ele se amoldam a um fundamento legal específico, sob pena de, por via indireta, frustrar-se a limitação substancial imposta à Administração Tributária pela lei. Com efeito, deve-se garantir uma certeza suficiente no procedimento probatório a impossibilitar a tributação pela mera probabilidade ou suspeita, ou seja, com um limiar de corroboração tão baixo que seria possível tributar fatos não geradores meramente em virtude da inércia ou da deficiência na defesa do particular.

Se este é o papel da legalidade em um contexto meramente arrecadatário, qual seria, então, o seu papel em um contexto punitivo? A resposta a essa pergunta passa por enfrentar duas questões que, embora paralelas, são distintas.<sup>453</sup> A primeira, uma questão *axiológica* ou *jusfilosófica*, é identificar a *justificativa e finalidade* da atividade de punir; a segunda, uma questão de *política criminal e tributária*, é discutir qual a melhor maneira de aplicar a punição. Para fins de fixação dos *standards*, ambas as perguntas são relevantes.

A respeito da justificativa da punição, podem ser destacadas essencialmente posições *utilitaristas* e *retributivistas*.<sup>454</sup>

Para a posição utilitarista, a pena se justifica na medida em que beneficia a sociedade pela prevenção e dissuasão da prática de novos crimes. Assim, a imposição de

---

<sup>453</sup> HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 102.

<sup>454</sup> RAWLS, John. Two Concepts of Rules. **The Philosophical Review**, v. 64, n. 1, p. 3-32, jan. 1955.

penas serve de aviso aos cidadãos a respeito da reprovabilidade de determinadas condutas, desestimulando a sua prática.<sup>455</sup> Trata-se de um papel de estabilização da observância do Direito na população, aumentando a predisposição ao comportamento conforme as normas vigentes e permitindo a reabilitação do criminoso.<sup>456</sup> De uma perspectiva utilitarista, a legalidade atua para comunicar ao sujeito os tipos permitidos, garantindo segurança de orientação aos cidadãos e dissuadindo a desconformidade.<sup>457</sup>

Já para a posição retributivista, a punição tem a finalidade de infringir sofrimento àquele que violou as normas sociais. Nesse aspecto, torna-se moralmente justificável que uma pessoa sofra punição na proporção do seu erro.<sup>458</sup> A posição retributivista tem íntima conexão com o conceito de *culpabilidade*. Somente se pode considerar punível uma conduta cuja proibição era cognoscível pelo sujeito, de maneira que ela deve estar previamente definida por lei.<sup>459</sup> Da perspectiva retributivista, a legalidade se mostra como uma garantia de que o cidadão não será punido de maneira arbitrária ou com fundamento em proibições posteriormente estabelecidas ou de alguma maneira ocultas.

As abordagens utilitarista e retributivista são explicações parciais do fenômeno da punição e compõem a moderna doutrina penal. O que importa ressaltar, neste ponto, é que a finalidade das normas tributárias punitivas apresenta elementos de *prevenção* e de *retribuição*, enquanto as normas tributárias que veiculam hipóteses de incidência dizem respeito à *distribuição de ônus fiscais*. O desafio do Estado Constitucional, em um contexto punitivo, passa a ser equilibrar a proteção social, a retribuição e a liberdade individual<sup>460</sup>, tendo a legalidade papel fundamental nessa tarefa.

Esse tênue equilíbrio leva à outra questão já anunciada, que é a discussão de política pública sobre qual é a melhor maneira de punir. Neste ponto, há uma inegável conexão entre a *política criminal* e a *política tributária*.

---

<sup>455</sup> QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. **A teoria penal de P. J. A. Feuerbach e os juristas brasileiros do Século XIX**: a construção do Direito Penal contemporâneo na obra de P. J. A. Feuerbach e sua consolidação entre os penalistas no Brasil. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 192.

<sup>456</sup> ROXIN, Claus. **Derecho Penal**: parte general. t. 1. Madrid: Civitas, 1997, p. 146; HART, Herbert Lionel Adolphus. **Punishment and Responsibility**. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 159.

<sup>457</sup> QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo, *op. cit.*, p. 193.

<sup>458</sup> RAWLS, John. Two Concepts of Rules. **The Philosophical Review**, v. 64, n. 1, p. 3-32, jan. 1955, p. 4; HART, Herbert Lionel Adolphus. **Punishment and Responsibility**. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 10-11.

<sup>459</sup> ROXIN, Claus. **Derecho Penal**: parte general. t. 1. Madrid: Civitas, 1997, p. 146; HART, Herbert Lionel Adolphus, *op. cit.*, p. 11.

<sup>460</sup> ROXIN, Claus. **Derecho La evolución de la Política Criminal, el Derecho Penal y el Proceso Penal**. Valencia: Tirant la Blanch, 2000, p. 31-33.

Pode-se definir a *política criminal* como o conjunto de procedimentos de controle social pelos quais o Estado e a sociedade organizam as respostas ao fenômeno criminal.<sup>461</sup> Esses procedimentos, embora sejam bastante centralizados no Direito Penal, não se resumem a ele, mas abrangem também práticas não penais (como sanções administrativas), não repressivas (prevenção, reparação, mediação) e, por vezes, até não estatais (espécies de regulação profissional, ações de protesto a entidades internacionais, organizações de autodefesa comunitária). Ponto essencial da política criminal é a eleição de bens jurídicos a serem tutelados por normas penais.

Já a *política tributária* resulta da atuação dos agentes políticos, os quais, com base nas sugestões teóricas racionais e diante de outras condicionantes, decidem a respeito de um sistema tributário para o mundo real, o das possibilidades efetivas, resultando na construção de um “sistema tributário histórico”, expresso pela legislação.<sup>462</sup> Nesse sentido, a política tributária envolve a consideração de elementos de política econômica e fiscal para aumentar a efetividade e a eficiência do sistema tributário definido pelo legislador.

A imputação de infrações no Direito Tributário envolve tanto considerações afetas ao controle social dos atos ilícitos do contribuinte quanto a respeito da funcionalidade do sistema tributário. O mecanismo adotado pela legislação vigente é o de eleger normas sancionatórias, que veiculam em especial multas, para a inobservância de obrigações principais ou acessórias na legislação tributária. Noutros termos, as sanções tributárias têm por antecedente outras normas, estas afetas à incidência, arrecadação e fiscalização de tributos.<sup>463</sup>

Bem assevera Misabel Derzi que a punição, no Direito Tributário, tem uma estrutura lógico-normativa diversa do Direito Penal.<sup>464</sup> No Direito Penal, os valores tutelados por normas punitivas são meramente pressupostos e não decorrem de deveres determinada e especificamente definidos. O dever de respeitar a vida alheia tem uma previsão normativa esparsa e genérica, enquanto a criminalização e pena do homicídio é

---

<sup>461</sup> DELMAS-MARTY, Mireille. **Os grandes sistemas de Política Criminal**. São Paulo: Manole, 2004, p. 3-4.

<sup>462</sup> LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 51-70, p. 51-52.

<sup>463</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário**: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 134.

<sup>464</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 141-142.

expressa, determinada e especificamente definida em lei. A partir desse dever de proteção se identifica o valor *vida*, que inclusive é um direito constitucionalmente tutelado.

No Direito Tributário ocorre o inverso. As sanções tributárias em geral não têm previsão específica na legislação, ao contrário das penas. Em geral o que ocorre é a fixação de uma pena pela desobediência à legislação tributária, com um grau de abertura bem maior do que ocorre nos tipos penais. Apesar disso, essas sanções tutelam obrigações expressa, determinada e especificamente definidas em lei, as obrigações tributárias principais e acessórias. Em geral, portanto, a legalidade estrita no Direito Tributário se concentra na estipulação de deveres, não na de “tipos sancionatórios”. Justamente por isso, há autores que definem as normas tributárias punitivas como “normas penais em branco”, por dependerem de outras regras não punitivas para permitir a sua aplicação.<sup>465</sup>

A esse respeito, tome-se o exemplo do regramento das multas de ofício da legislação tributária federal (art. 44 da Lei nº 9.430/1996). O dispositivo fixa genericamente uma multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Outro exemplo é o art. 94 do Decreto-lei nº 37/1966, que prevê que constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada na legislação tributária aduaneira.

Em outros casos, o que acontece é a fixação de elementos adicionais à mera obrigação tributária, como a estipulação de multa qualificada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, e art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964). Mesmo nesses casos, as condutas de sonegação, fraude ou conluio são voltadas a omitir do conhecimento da autoridade fazendária a ocorrência de um fato gerador. Este fato gerador não é definido no próprio enunciado sancionatório, mas sim em um enunciado que veicula normas afetas à instituição, cobrança e fiscalização de tributos.

E qual bem jurídico é tutelado por esses deveres e sanções? Há autores que definem como bem jurídico imediato o patrimônio público consistente no valor que seria destinado ao Erário pela arrecadação tributária e bem jurídico mediato o conjunto de tutelas possíveis

---

<sup>465</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 150-151.

por meio de recursos públicos disponíveis para ação por parte do Estado.<sup>466</sup> Já outros autores deixam de falar de bem jurídico mediato e identificam no bem jurídico imediato na verdade o objeto jurídico tutelado, a saber, o direito subjetivo da Fazenda em receber o crédito tributário.<sup>467</sup>

Tanto na estrutura lógico-normativa quanto na axiológica, vê-se que as regras tributárias sancionatórias têm caráter instrumental em relação às normas de incidência, fiscalização e arrecadação. Aumentam esse caráter instrumental outras regras do Direito Positivo, como a denúncia espontânea (art. 138 do CTN), que afastam a punição no caso de recolhimento do tributo anteriormente a ações de fiscalização. Nos crimes tributários propriamente ditos, também chama a atenção a extinção da punibilidade em razão do recolhimento integral do crédito (art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003), ou mesmo sua suspensão no caso de parcelamento (art. 9º, *caput*, da Lei nº 10.684/2003). Mesmo em sede de sanções administrativas, não é incomum a anistia total ou parcial de multas em leis que veiculam parcelamentos especiais (por exemplo, art. 2º e 3º da Lei nº 13.496/2017).

De todo o exposto, evidencia-se que, na imputação de infrações, a arrecadação tributária, que exige a equalização de ônus fiscais na sociedade, deixa de ser finalidade para ser objeto de tutela das regras. A finalidade normativa passa a ser, como se viu, a *prevenção* e a *retribuição* de condutas valoradas negativamente pelo sistema. Essas condutas, de desobediência a normas de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, são o pressuposto fático de aplicação das normas punitivas. A instrução probatória, portanto, passa a envolver a identificação desses fatos de relevância tributária que permitirão, ao fim e ao cabo, a punição do agente.

Veja-se que a punição fiscal não pode ser considerada meramente “compensatória”. Pelo tempo que foi privado do seu crédito, o Fisco é remunerado por juros legais. Ao se aplicar uma sanção, o que se faz é *retribuir* o contribuinte pela imposição de sofrimento, no caso, sacrifício patrimonial superior ao exigido pela repartição de encargos sociais. Ao mesmo tempo, *previne-se* a ocorrência de novos ilícitos, pois a comunidade fica ciente da possibilidade de aplicação de pena a comportamentos desviantes.

O Direito Tributário, nessas hipóteses, em tudo se equipara ao Direito Penal. Na verdade, parece evidente que o Sistema Tributário toma de empréstimo regras do Sistema

---

<sup>466</sup> BUJÁN PÉREZ, Carlos Martínez. **Derecho Penal Económico y de la Empresa** – parte general. Valencia: Tirant lo Blanc, 1999, p. 98.

<sup>467</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 148.

Penal para tutelar o seu próprio funcionamento. Valendo-nos de figura didática empregada pelo professor Luís Eduardo Schoueri<sup>468</sup>, utilizam-se “chibatadas” no contribuinte. Tais chibatadas como penas devem ser tratadas.

A legalidade estrita, portanto, tutela o cidadão em face da pretensão tributária punitiva. É necessário um *standard* que garanta que a reserva de legalidade seja observada de forma *mais intensa* na imposição de sanções do que já é na instituição, fiscalização e arrecadação de tributos. Se é necessária a redução do poder de disposição, para repisar a expressão de Ferrajoli, dos agentes fiscais na atividade ordinária de arrecadar, mais necessária ainda é essa redução na atividade de punir.

Poder-se-ia dizer que a legalidade teria esse papel em *qualquer* procedimento punitivo. Contudo, entendemos peculiar essa aproximação entre o fiscal e o penal em virtude do papel comum da legalidade estrita nesses dois ramos e da evidente conexão instrumental entre eles do ponto de vista lógico-normativo e axiológico. Perceba-se que, em outros ramos sancionatórios, essa mesma conexão não existe.

Veja-se a Lei nº 8.429/92, a Lei de Improbidade Administrativa. Os atos ilícitos nessa legislação não são delimitados por legalidade estrita e em geral sequer recorrem a normais penalizadoras “em branco”. Os atos ímprobos são definidos de maneira aberta e exemplificativa, como se observa da redação original do *caput* do art. 11:

Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e *notadamente*.

Ora, além de definir o ato ímprobo por intermédio de princípios – que são normas de caráter indeterminado e aberto por natureza –, o dispositivo ainda o faz de maneira exemplificativa. Nesse sentido, um ato de improbidade administrativa pode ser comprovado a partir de um *standard* menos severo que o penal, porque o próprio legislador delegou em maior grau ao aplicador o juízo de conformidade dos fatos à prescrição normativa. Nesse sentido, uma maior indeterminação e vagueza das normas punitivas implica paradoxalmente em uma impossibilidade de elevação do *standard* em função da legalidade.

---

<sup>468</sup> Debate a respeito da extinção do voto de qualidade no CARF (SCHOUERI, Luís Eduardo. Voto de qualidade e “chibatadas”. Jota, 14 abr. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/voto-de-qualidade-e-chibatadas-16042020>. Acesso em: 08 maio 2020).

Todavia, a Lei nº 14.230/2021 alterou diversos dispositivos da Lei de Improbidade, inclusive o citado *caput* do art. 11. Removeu-se o advérbio *notadamente*, substituindo-o pela expressão *caracterizada por uma das seguintes condutas*. Conforme asseverou o relator na Câmara dos Deputados, Deputado Carlos Zarattini, o objetivo dessa alteração foi eliminar o caráter exemplificativo das condutas dos incisos do art. 11 e tornar o rol taxativo.<sup>469</sup> Também foram alterados os próprios incisos, dando-lhes redações mais delimitadas e precisas, buscando-se evitar o anterior caráter amplo e aberto.

Situação semelhante ocorre no Direito Eleitoral. As figuras de abuso de poder definidas no art. 22 da Lei Complementar nº 64/90 são amplas e abertas, sem delimitação pela legalidade estrita. Também nesse caso, embora haja direitos de extrema relevância em conflito – notadamente de caráter político –, a abertura dos termos reduz a intensidade da influência do princípio da legalidade como determinante da elevação do *standard*.

Se, no Direito Tributário, é relevante a função da legalidade como limitadora do poder punitivo, também se mostra de evidente importância para a justificação do *standard* qualificado o exame da gravidade das consequências.

### 5.1.2 Alocação de erros

#### a) Grau de severidade das consequências tributárias e penais

Já se apontou neste trabalho que quanto mais grave a sanção ou consequência imputável a uma parte em decorrência de um erro material na cognição dos fatos, maior deve ser o *standard* de prova aplicável, na medida em que há maior prejuízo potencial nos direitos fundamentais em jogo. É preciso aferir quão grave é a ocorrência de um falso positivo ou um falso negativo.

Ao discutir o *standard* ordinário, no contexto do lançamento tributário, afirmou-se que um *falso positivo* ocorre quando um evento não qualificado por hipótese de incidência tributária é erroneamente identificado como fato gerador. Naquela quadra, um falso positivo implica em problema de legalidade e de capacidade contributiva, incorrendo em violação direta a direitos fundamentais que tutelam o cidadão, notadamente sua liberdade e propriedade.

---

<sup>469</sup> BRASIL, Câmara dos Deputados. **Parecer Preliminar em Plenário ao PL 2505/2021**. Brasília: Câmara dos Deputados: 2021, p. 9. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2028076&filename=PRLP+2+%3D%3E+PL+2505/2021+%28N%+Anterior:+pl+10887/2018%29](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2028076&filename=PRLP+2+%3D%3E+PL+2505/2021+%28N%+Anterior:+pl+10887/2018%29). Acesso em: 3 jan. 2022.



Em contraponto, ocorre um *falso negativo* quando um evento qualificado por hipótese de incidência tributária não é identificado como gerador. O falso negativo implica essencialmente em problemas de igualdade tributária como consequência de sua ocorrência, além de prejuízo à arrecadação, com a imposição de ônus excedentes à coletividade dos demais contribuintes.

Na definição do *standard* qualificado, os efeitos do erro são modificados sensivelmente, dado que agora não se fala apenas da distribuição de ônus fiscais, mas sim de punição de condutas do contribuinte. Todavia, impende destacar que as consequências do falso positivo se mostram bem mais graves aos direitos fundamentais do que as do falso negativo. Explica-se.

A ocorrência de um falso negativo em matéria de imputação de infrações implica na possível frustração do duplice propósito da pena: a retribuição do infrator e a prevenção da ocorrência de novas infrações. É inquestionável que, uma vez não identificado o ilícito, não será o contribuinte punido, de maneira que o fundamento de retribuição da pena está frustrado. Contudo, a questão é mais complexa quando se trata do desestímulo à prática de novas infrações.

Há extensa literatura a respeito de como desestimular atos de evasão fiscal e os efeitos da política tributária nesse ponto. A esse respeito, a explicação mais corrente na literatura econômica é a veiculada pela chamada teoria da dissuasão: a decisão por praticar atos de evasão varia conforme a chance de ser o infrator identificado e punido, a magnitude da punição e o grau de aversão a riscos do contribuinte.<sup>470</sup> Análises empíricas mais recentes apontam que, dentre esses elementos, gera maiores efeitos a chance de fiscalização, em detrimento da severidade da pena.<sup>471</sup> O contribuinte médio, segundo esses estudos, tende a fazer declarações mais fidedignas quando recebe, por exemplo, avisos de que poderá ser fiscalizado no futuro. A gravidade da pena, de outro lado, influencia de maneira mais intensa não o contribuinte que está em processo de decisão sobre evadir (*non-compliers*), mas sim aquele que apenas apresenta maior resistência ao cumprimento da legislação, sem cogitar a sonegação (*late compliers*).

Além da teoria da dissuasão, também há abordagem do tema pelas teorias comportamentais. Segundo essas, a decisão a respeito da prática de ilícitos tributários

---

<sup>470</sup> SANDMO, Agnar. The theory of tax evasion: a retrospective view. **National Tax Journal**, v. 58, n. 4, p. 643-663, 2005; SLEMROD, Joel. Cheating ourselves: the economics of tax evasion. **Journal of Economic Perspectives**, v. 21, n. 1, p. 25-48, Feb. 2007, p. 36.

<sup>471</sup> *Ibid.*, p. 37; DE LA FERIA, Rita. Tax fraud and selective law enforcement. **Journal of Law and Society**, v. 47, n. 2, p. 193-359, jun. 2020, p. 210.

também é influenciada por percepções subjetivas do contribuinte em relação à justiça distributiva do sistema tributário ou mesmo em relação à sua confiança no governo.<sup>472</sup> As teorias comportamentais partem do pressuposto de que fatores externos à política fiscal punitiva podem influenciar decisões do contribuinte. Pode considerar, por exemplo, que uma política de comunicação em tempos de guerra aumente a propensão dos contribuintes a contribuir e informar corretamente seus rendimentos em virtude da invocação de sentimentos patrióticos.

Essa exposição tem o propósito de demonstrar que não é simples a conclusão de que um falso negativo reduzirá o grau de conformidade dos contribuintes, dado que alguém “escapou” da punição. Há severa controvérsia a respeito desse comportamento do contribuinte, podendo a decisão ser influenciada por questões completamente estranhas à punição em si. Com efeito, embora seja possível cogitar um prejuízo ao papel preventivo da pena, em um contexto de política tributária não é possível pontuar de maneira clara e direta essa influência perniciososa.

Entretanto, as consequências de um falso positivo, em sede punitiva, invocam o sentimento clássico contrário à figura do “punido injustamente”. Na situação de falso positivo, um contribuinte será punido a despeito de ter se comportado de acordo com as prescrições legais aplicáveis.

A punição no Direito Tributário normalmente tem caráter patrimonial, na forma de multas. Tais multas configuram intensa limitação ao direito de propriedade do contribuinte, dada a sua severidade. Em âmbito federal, por exemplo, a multa de ofício simples é de 75% do tributo devido (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996). Qualquer infração tributária, por conseguinte, tem o condão de ensejar uma multa que praticamente duplica o valor que seria devido em função da capacidade contributiva do sujeito.

A multa em questão pode ser agravada em 50% nas hipóteses de falha do contribuinte em atender a pedidos de esclarecimento da Administração Tributária (art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996). Por fim, a multa de ofício pode ainda ser duplicada, alcançando o patamar de 150% do crédito tributário devido, nos casos de sonegação, conluio ou fraude (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996).

A gravidade das multas tributárias é tamanha que há intensa discussão doutrinária a respeito da configuração delas como atos de confisco. Em relação a multas moratórias, a

---

<sup>472</sup> SLEMROD, Joel. Cheating ourselves: the economics of tax evasion. *Journal of Economic Perspectives*, v. 21, n. 1, p. 25-48, Feb. 2007, p. 39-40.

jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem reconhecendo a limitação ao patamar de 20%, com fundamento na vedação ao confisco.<sup>473</sup> Em relação às multas punitivas, há a tendência no Tribunal a considerar confiscatórias aquelas de percentual superior a 100% do crédito principal.<sup>474</sup>

A possibilidade de as multas terem caráter confiscatório evidencia a gravidade das consequências de um falso positivo. No Recurso Extraordinário nº 18.331/SP<sup>475</sup>, de 1951, o Ministro Orozimbo Nonato aduzia que o poder de taxar somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade. Em orientação semelhante, Ives Gandra Martins considera que há confisco quando o Estado, por intermédio da tributação, retira do contribuinte a capacidade de se sustentar e se desenvolver.<sup>476</sup> Ao confiscar a propriedade do contribuinte, por conseguinte, prejudica-se o seu livre desígnio, a sua capacidade de manifestar livremente a vontade individual de maneira a definir as suas oportunidades, responsabilidades, riscos e concepções. Essa limitação, quando decorrente do erro, tem o potencial, assim, de violar até mesmo a dignidade humana.

Dessa forma, as sanções tributárias podem atingir não apenas a propriedade, mas também outros direitos de liberdade e dignidade assegurados constitucionalmente.

Não bastassem as multas, em situações específicas, é possível que a conduta do contribuinte configure ilícito definido na Lei de Crimes contra a Ordem Tributária – Lei nº 8.173/90). Em vários dos tipos penais definidos nessa lei, notadamente nos crimes materiais do art. 1º, faz-se um envio normativo à legislação tributária, quando, por exemplo, diz-se configurar crime “omitir ou reduzir tributo” mediante fraude. Na verdade, nos tipos criminosos em que a supressão de tributo é uma elementar, é quase inevitável a necessidade de verificação da legislação tributária para ter o conhecimento necessário à qualificação dos fatos à norma penal.

Não por outra razão, o Supremo Tribunal Federal editou o enunciado nº 24 da súmula vinculante no sentido de que não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. O voto do Min. Sepúlveda Pertence, em julgado que subsidiou a

---

<sup>473</sup> STF, ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, e RE 582461, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011

<sup>474</sup> ARE 1315580 AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, julgado em 22/08/2021; ARE 1058987 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 01/12/2017.

<sup>475</sup> RE 18331, Relator(a): Min. Orozimbo Nonato, Segunda Turma, julgado em 21/09/1951.

<sup>476</sup> MARTINS, Ives Gandra da S. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 30.

edição da súmula, salienta que o juízo positivo ou negativo da Administração Tributária a respeito da existência do crédito tributário é elemento *essencial e irreversível* a respeito da tipicidade do crime fiscal.<sup>477</sup> Se a Administração entende que não houve supressão de tributo, então está definitivamente afastada a persecução penal. Se, ao contrário, compreende que houve supressão, ao menos quanto a esse elemento do crime há evidente tipicidade.

O Ministro Sepúlveda Pertence adotou em seu voto a compreensão de que o lançamento definitivo do tributo consiste em uma condição objetiva de punibilidade.<sup>478</sup> Para ele, embora a tipicidade do crime não dependa da decisão administrativa, somente é punível a conduta a depender do resultado final do processo administrativo.

Para outros Ministros participantes do julgamento, o lançamento definitivo do tributo é um elemento normativo do tipo penal.<sup>479</sup> Um elemento normativo do tipo é aquele cuja compreensão não demanda apenas a cognição do mundo natural, mas também a realização de um juízo de valor a respeito da conduta.<sup>480</sup> Parte relevante da doutrina entende que os crimes materiais contra a ordem tributária são normas penais em branco, dependendo a configuração do crime de elementos normativos derivados da legislação tributária.<sup>481</sup> A configuração de um crime tributário depende de conceitos veiculados pelo Direito Tributário (tributo, lançamento), e o juízo a respeito da sua ocorrência não dispensa o juízo de exigibilidade feito pela autoridade administrativa competente.

Em que pese o dissenso doutrinário e jurisprudencial, é evidente que a decisão judicial a respeito da punição do crime tributário é condicionada pela decisão do contencioso administrativo a respeito da aplicação de penalidade tributária. A prova produzida nesta seara, por conseguinte, tem função epistêmica não apenas para aplicação da multa, mas também e fundamentalmente na aplicação da pena privativa de liberdade.

Daí porque um falso positivo em sede de infração é de gravidade exacerbada: tal erro fundamentará de maneira equivocada não apenas uma restrição da propriedade, mas

---

<sup>477</sup> STF, HC 81611, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, p. 26-27 do voto do Relator.

<sup>478</sup> Posição do voto do Min. Sepúlveda Pertence no já citado HC 81611, p. 113-114.

<sup>479</sup> Nesse sentido, voto do Min. César Peluso na sessão de deliberação a respeito do enunciado nº 24 da súmula vinculante: STF, PSV 29/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, p. 18.

<sup>480</sup> BITENCOURT, César Roberto. **Tratado de Direito Penal**. v. 1, 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 512.

<sup>481</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 150-155; EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 32; COSTA, Cláudio. **Crime de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 30.

também do direito de liberdade no aspecto da liberdade de locomoção, mercê da pena privativa de liberdade cominada aos crimes de sonegação fiscal.

A severidade do falso positivo, portanto, encaminha a necessidade de um *standard* compatível, justamente aquele geralmente associado ao Direito Penal.

## **5.2 PROVA DA OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

### **5.2.1 Situações de aplicação do *standard* qualificado**

O *standard* qualificado é aplicável nos lançamentos abarcados pela regra do art. 112 do CTN. Pela dicção do dispositivo, a exigência qualificada será aplicada em situações de imputação de infrações, ou seja, em lançamentos em que o Fisco imponha ao contribuinte uma sanção em virtude de uma inobservância à legislação. Não se restringe o *standard* qualificado apenas aos casos de infração em que a responsabilidade seja pessoal do agente (art. 137 do CTN), tampouco aos casos em que a multa também seja qualificada (simulação, fraude ou conluio), de maneira que esse grau de corroboração é exigível em qualquer caso de punição fiscal.

Uma questão fundamental a respeito da aplicabilidade do *standard* qualificado é a situação em que há imputação de infração cumulada com exigência de tributo. Nesse caso, há duas possibilidades: aplicação de dois *standards* distintos, qualificado em relação à infração e ordinário em relação ao tributo; aplicação de um único *standard*, qualificado ou ordinário.

A questão se mostra essencial porque na prática tributária é uma das situações mais comuns. Como já se aduziu, a legislação tributária em geral imputa punições a qualquer desconformidade legal da conduta do contribuinte, como é o exemplo do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

No lançamento de ofício ou por declaração, a cumulação de sanção e tributo pode ocorrer em várias hipóteses do art. 149 do CTN: quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, dentre outros casos.

Já nas situações de tributos previamente declarados e recolhidos pelo próprio contribuinte, no contexto do chamado lançamento por homologação, também ocorre a cumulação de infração com exigência suplementar de tributo quando o Fisco entende que o procedimento do contribuinte foi incompatível com a legislação de regência.

A primeira solução enunciada seria separar as duas questões: exigir o *standard* qualificado na questão alusiva à imputação de infração e o ordinário para exigência do tributo em si. Milita em favor dessa solução o fato de o próprio CTN ter previsto em dispositivos separados o grau de exigência probatória dos dois tópicos em discussão, as infrações no art. 112 e o tributo no art. 142. Inclusive, o art. 142, ao definir o lançamento, distingue as questões fáticas objeto de apuração pela autoridade fiscal: (i) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; (ii) determinar a matéria tributável; (iii) calcular o montante do tributo devido; (iv) identificar o sujeito passivo e; (iv) sendo caso, *propor a aplicação da penalidade cabível*.

Em outros dispositivos, o CTN também distingue a apuração da infração e do tributo. O art. 113, § 1º, dispõe que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. O parágrafo único do art. 100 prevê que a observância das normas complementares à legislação tributária exclui a imposição de penalidades, sem dispensar o pagamento do tributo devido. O art. 138 dispõe que a responsabilidade por infrações é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Por fim, delimitou-se no capítulo 4 deste trabalho uma hipótese de duplicidade de *standards* no arbitramento. A mitigação do poder investigatório do Fisco deve ser por ele demonstrada a partir do *standard* ordinário ou qualificado, enquanto a base de cálculo arbitrada será provada conforme o *standard* reduzido.

Contudo, a aparente coerência do duplo *standard* com o Direito Positivo encontra óbice na adequação epistêmica. A questão fática controversa na imputação de infração com exigência de tributo no mais das vezes é única e indissociável. Ora, o tributo será exigido justamente porque a conduta do contribuinte foi violadora da legislação tributária, o que enseja também uma penalidade. Assim, se não houver infração, não é exigível nem tributo, nem penalidade. A separação das questões poderia levar a um resultado probatório incoerente: não provada a infração, não há penalidade, mas ainda assim se exige tributo do contribuinte, em que pese a sua conduta não ser infracional.

Essa situação paradoxal é inaceitável de uma perspectiva epistêmica porque viola a noção de verdade por correspondência, isto é, a verdade de um enunciado não depende da

opinião subjetiva do juiz ou do agente público, mas sim da sua correspondência com o mundo que rodeia o observador e com os acontecimentos efetivamente ocorridos. Não é compatível com a noção de verdade por correspondência o reconhecimento simultâneo de um fato como ocorrido e não ocorrido, ainda que para finalidades diversas, justamente o que se possibilita acontecer com a duplicidade de *standards*.

Além de incompatibilidade epistêmica, há também uma incompatibilidade dogmática. Isso porque há uma relação indissociável, como já exposto neste capítulo, entre ilícito e sanção. Ao prever e aplicar uma sanção, o sistema jurídico confirma a prescrição comportamental por ela tutelada, na medida em que sua desobediência é identificada como desconforme. Ao punir alguém que pratica um homicídio, o Estado reafirma a vigência da lei que o criminaliza e reafirma o valor da vida, direito constitucionalmente tutelado.

O dever de pagar tributo não é algo diverso da norma tributária que prescreve o dito comportamento.<sup>482</sup> Somente se pode conceber o dever de pagar na medida em que haja a norma subjacente, norma essa que é também o fundamento para aplicação da sanção, caso não observada pelo contribuinte. Assim, a apuração dos fatos ou indicará a infração ou não, e essa conclusão baseará tanto a cobrança do tributo quanto da penalidade.

A indissociabilidade do dever e da punição é particularmente observável no caso de infrações tributárias, visto que, como já exposto, o Direito Tributário Sancionador se utiliza da técnica normativa de prever expressamente os deveres e as respectivas sanções. Isto é, a norma tributária prevê uma sanção genérica para inobservância de deveres legais expressos.<sup>483</sup> Não é compatível com essa técnica, com efeito, separar de uma perspectiva probatória o dever e a sanção, pois isso violaria a própria estrutura normativa da punição fiscal.

Perceba-se, então, que não ocorre aqui a mesma situação do arbitramento. Lá, são analisadas duas questões distintas, ainda que entre elas haja relação de prejudicialidade. Para que se possa chegar ao arbitramento, é preciso que se comprove a mitigação do poder investigatório. Provada esta, a questão em exame passa a ser a base de cálculo do tributo. Já no que diz respeito à imputação de infrações, a primeira questão a ser provada é a própria ocorrência do ilícito e, para que ele seja provado, é preciso provar que a conduta está em desconformidade com a legislação e que a totalidade do tributo não foi paga. A

---

<sup>482</sup> BORGES, José Souto Maior.  **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 41-42.

<sup>483</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado.  **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 141-142.

questão subjacente, por conseguinte, é apenas uma, ainda que possa haver circunstâncias diversas a serem apuradas na infração, como o elemento subjetivo.

Obviamente, o debate aqui pressuposto não envolve situação em que as questões em exame são diversas, como na aplicação de uma multa exclusivamente por descumprimento de deveres instrumentais acompanhada de tributação suplementar. Esse caso, que não é o tratado neste capítulo, mais se assemelha à situação do arbitramento do que à da cumulação de punição e tributo. Imagine-se, por exemplo, uma situação em que se verifica que o contribuinte não mantém contabilidade fiscal adequada, mas, a despeito disso, é possível aferir a base de cálculo do tributo sem recorrer ao arbitramento. Nesse exemplo, a sanção pela ausência de escrituração fiscal deverá observar o *standard* qualificado e a apuração do tributo deverá observar o *standard* ordinário, caso a supressão de tributo não enseje punição por si só, independentemente da multa por inobservância de dever instrumental.

Por todas essas razões, mostra-se mais adequada de um ponto de vista epistêmico e dogmático a segunda solução: a unidade de *standards*. Dessa forma, quando imputada infração acompanhada de exigência de tributo, deverá ser observado no lançamento exclusivamente o *standard* qualificado.

### 5.2.2 *Standard* qualificado e ônus da prova

Assim como nas situações em que aplicável o *standard* ordinário e reduzido, nas em que seja aplicável o *standard* qualificado o ônus da prova é em geral firmado em desfavor do Fisco. Isso em virtude do próprio art. 142 do CTN, mas também da previsão específica do art. 112, na medida em que esse disposto equipara o regime probatório fiscal ao processual penal. Nesse sentido, o art. 112 corrobora a previsão do art. 142 a respeito do ônus da prova oponível ao Fisco, além de estipular um *standard* probatório mais severo.

Duas questões, contudo, merecem exame na relação entre o *standard* qualificado e o ônus da prova no processo tributário: o atingimento da suficiência probatória nas defesas do contribuinte, tanto negativas quanto nas afirmativas, e o papel das presunções na imputação de infrações.

O contribuinte, em uma relação regida pelo *standard* qualificado, não precisa refutar a hipótese fiscal ou sequer apresentar uma hipótese de corroboração mais forte. Basta ao contribuinte manter de pé uma hipótese defensiva que não tenha sido efetivamente refutada pelo Fisco. A existência dessa hipótese defensiva não refutada é



justamente a “dúvida” a que se refere o *caput* do art. 112 do CNT, a exigir altíssimo grau de suficiência probatória do Fisco.

Essa hipótese não refutada do contribuinte pode consistir em uma defesa negativa ou afirmativa. A defesa negativa será centrada na simples não ocorrência da infração, focando-se o contribuinte em minar os critérios de corroboração da hipótese fiscal. Inadequado o preenchimento de tais critérios de corroboração, permanecerá hígida a hipótese defensiva negativa e não será atingido o *standard* qualificado.

Já a defesa afirmativa consiste na alegação de fatos impeditivos ou modificativos dos fatos imputados como infração tributária. Havendo tal hipótese afirmativa, o ônus probatório se desloca em desfavor do contribuinte. Todavia, como o *standard* exigível permanece constante nessa mesma relação – a saber, o qualificado –, a suficiência probatória buscada pelo contribuinte é inferior àquela a que seria obrigado o Fisco. Basta ao contribuinte apresentar uma defesa afirmativa com corroboração probatória suficiente para não ser considerada efetivamente refutada. É dizer: basta que haja uma dúvida a respeito da ocorrência da infração tributária.

Nesse sentido, cabe rememorar o quanto pontuado por Badaró: a única hipótese que deve ser *confirmada* por provas confiáveis e em concordância no *standard* de prova além de dúvida razoável, aplicável no *standard* qualificado, é a acusatória, bastando à tese defensiva não ter sido refutada, ainda que não tenha a mesma probabilidade da acusatória.<sup>484</sup>

Outra questão que deve ser enfrentada é a utilização de presunções no contexto do *standard* qualificado. Já se definiu neste trabalho que as presunções relativas são critérios de inferência probatória adotados pela lei, que têm como efeito notável a inversão do ônus da prova. No *standard* ordinário, chamou-se a atenção ao fato de que essas presunções permitem, por funcionar como critérios de inferência, a inversão do ônus da prova em desfavor do contribuinte. Também se destacou naquela oportunidade que o caráter assimétrico do *standard* ordinário evitava que se exigisse do contribuinte um grau de corroboração equivalente ao exigível do Fisco para que lograsse provada a sua hipótese. Essa constatação não apenas também é verdadeira no caso do *standard* qualificado como seu efeito é mais intenso.

---

<sup>484</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia Judiciária e prova penal**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 260-261.

Isso porque no *standard* qualificado é a hipótese do Fisco que demanda efetiva corroboração. A hipótese do contribuinte precisa apenas demonstrar grau suficiente de corroboração ao não ter sido refutada. Nesse sentido, no manejo de presunções, a situação se mostra bastante similar às defesas afirmativas do contribuinte.

Tome-se como exemplo a presunção de sonegação de ICMS decorrente da saída de mercadoria sem registro de documentos referentes à sua entrada na escrita fiscal e na comercial do contribuinte (art. 353 do Regulamento do ICMS do Distrito Federal). No caso de revenda de combustíveis no varejo, a jurisprudência já reconheceu que pode ser afastada essa presunção com a demonstração de que os combustíveis apresentam certo grau de expansão do calor que pode justificar a venda de quantitativo maior do que o adquirido.<sup>485</sup> Perceba-se que uma corroboração forte dessa hipótese defensiva demandaria maior grau de precisão: não seria necessário demonstrar apenas que a generalidade dos combustíveis se dilata, mas que em datas particulares em que ocorreram vendas essa dilatação ocorreu em volume compatível com a diferença identificada. Mas, no âmbito de uma defesa afirmativa em situação em que exigível do Fisco *standard* qualificado, a possibilidade dessa ocorrência lança evidente dúvida sobre a ocorrência de infração, em especial se no período questionado forem identificadas temperaturas altas.

Também em depósitos bancários de origem não comprovada, em que há presunção de omissão de rendimentos pelo contribuinte, deve este apresentar prova suficientes a manter hígida uma hipótese defensiva, ou seja, livre de refutação por parte da Administração. Imagine-se que, intimado pelo Fisco a comprovar a origem de um depósito, o contribuinte apresente um contrato de mútuo. Se o contrato de mútuo foi firmado com o titular da conta da qual partiu o depósito, já há algum grau de corroboração da hipótese do contribuinte. Caberá ao Fisco, nesse momento, refutar a defesa, buscando extratos bancários de outros períodos que sejam incompatíveis com a tese de mútuo, ou mesmo evidenciando a ausência de comprovação da devolução do valor, no caso de o contribuinte investigado ser o mutuário, ou do depósito correspondente ao empréstimo originário, caso seja o mutuante.

---

<sup>485</sup> Nesse sentido: STJ. REsp 1884431/PB, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 08/09/2020, DJe 11/09/2020.

### 5.2.3 Critérios epistêmicos de aplicação do *standard* qualificado: exemplos do dolo e do propósito negocial

A Administração alcançará a suficiência probatória no contexto do *standard* qualificado quando a hipótese fiscal explicar de forma abrangente os fatos relevantes ao deslinde do processo com suporte nas provas produzidas e tiver grau de corroboração forte e a hipótese do contribuinte tenha sido efetivamente refutada. A aferição dos critérios de corroboração da hipótese na imputação de infrações é bastante similar ao que ocorre no *standard* ordinário. Um ponto, contudo, se mostra digno de nota: há diversas infrações em que se cogita discussão probatória a respeito de estados mentais ou mesmo intenções do contribuinte. Exemplos desses estados são o *dolo* e o *propósito negocial*.

Nesses dois casos, não há uma observação empírica direta possível dos fatos. A aferição do dolo ou do propósito negocial, assim, demanda uma análise de como os critérios de corroboração da hipótese se aplicam à comprovação de fatos internos.

O dolo consiste em um elemento *cognitivo* e um *volitivo*.<sup>486</sup> O dolo é o estado de conhecimento da existência dos elementos constitutivos do tipo penal em uma conduta e a vontade de realizar a dita conduta. O art. 18, inciso I, do Código Penal, dispõe que existe dolo quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. Em sede fiscal, por conseguinte, o dolo se configura quando o agente tem conhecimento de que sua conduta viola normas da legislação tributária, mas evidencia a vontade de praticar essa conduta mesmo assim.

Ocorre que, ao contrário do que ocorre no Direito Penal, a aferição de dolo não é questão elementar para a configuração de infrações tributárias. O art. 136 do CTN dispõe claramente que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, tornando dispensável a aferição de dolo na generalidade dos casos.

Todavia, embora não seja imprescindível na generalidade dos casos, a configuração de dolo não é irrelevante em matéria tributária. O art. 137, inciso II, do CTN, prevê que a responsabilidade por infrações é pessoal do agente quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar. Também a revisão de ofício do lançamento é possibilitada pelo art. 149, inciso VII, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. Por fim, o dolo amplia

---

<sup>486</sup> BITENCOURT, César Roberto. **Tratado de Direito Penal**. v. 1, 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 521-522.

o prazo decadencial para revisão das declarações do contribuinte no lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º.

Particularmente na legislação tributária federal, os casos que autorizam a qualificação da multa de ofício, quais sejam, simulação, fraude e conluio, demandam a demonstração de dolo do agente, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, e art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. A aplicação de multas qualificadas e, conseqüentemente, a representação fiscal para fins penais são de todo relevantes na prática do Direito Tributário. No exercício de 2020, 27,8% das autuações da Receita Federal foram acompanhadas de representação fiscal para fins penais.<sup>487</sup> A aferição de requisitos epistêmicos para aferição do dolo, com efeito, é de suma importância para afastar a utilização indiscriminada desse tipo de imputação pelo Fisco.

Considerando a definição proposta de dolo e a sua relevância para a imputação de infrações no Direito Tributário, cabe indagar: como comprovar o dolo? Em termos de maior precisão epistêmica: quais são os critérios de corroboração que permitem dar suporte à hipótese de conduta dolosa?

No capítulo 1 deste trabalho observou-se a complexidade da aferição de fatos, dado que, ao lado da aferição objetiva de fatos externos, também há fatos percebidos e interpretados. Fatos interpretados são a descrição e interpretação dos fatos percebidos, bem como na sua classificação em uma categoria maior de fatos.<sup>488</sup> É justamente o que ocorre na prova do dolo: para aferir a sua ocorrência, não basta observar um evento com extrema objetividade. Jamais será possível meramente observar ou tocar o dolo. Ele é uma categoria jurídica que enquadra comportamentos. Para provar o dolo, é preciso interpretar os comportamentos objetivos do contribuinte à luz da hipótese fiscal ou defensiva, com fundamento no conjunto probatório colacionado aos autos.

Faz-se necessário ordenar e interpretar as informações produzidas nos autos, apresentando argumentos que estruturam uma hipótese consistente com a ocorrência de dolo. Daí o critério epistêmico mais relevante ser o de *concordância*, referente à avaliação conjunta do conjunto probatório. Essa avaliação conjunta, como já se aduziu, ocorre em um segundo momento, após a avaliação individual do grau de corroboração que os meios

---

<sup>487</sup> BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Relatório anual de fiscalização 2021**. Brasília: Ministério da Economia: 2021, p. 21.

<sup>488</sup> GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti**: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

de prova prestam à hipótese. Na avaliação da concordância, são realizados juízos de consistência, convergência e coerência dos meios de prova e das hipóteses deduzidas.

A consistência exige que um meio de prova não conflite com outro meio de prova já presente nos autos (consistência interna) e com o conhecimento decorrente das demais experiências, como fatos notórios ou conhecimento científico (consistência externa). A convergência é a situação em que os diversos meios de prova corroboram a mesma hipótese. A coerência, por sua vez, demanda que os meios de prova apresentem concatenamento lógico, ou seja, que decorram uns dos outros.

Para provar a ocorrência do dolo, por conseguinte, é necessário que o Fisco apresente uma hipótese que evidencie a *concordância* (consistência, convergência e coerência) dos meios de prova com a consciência e vontade do contribuinte direcionadas a um fim ilícito. Mas não é só. Considerado o grau de exigência do *standard* qualificado, é preciso que seja efetivamente refutada qualquer hipótese que apresente concordância com outra finalidade que não a ilícita.<sup>489</sup>

Essa constatação tem importância evidente. Não basta ao Fisco apresentar uma narrativa compatível (*i.e.*, em concordância) com a ocorrência de dolo. Mercê da elevada exigência probatória aplicável, é necessário que essa hipótese seja a *única* compatível com a avaliação concorde do conjunto probatório. O contribuinte não precisa refutar a hipótese fiscal, basta que a sua própria se mantenha minimamente hígida.

Exemplos podem ser buscados na jurisprudência administrativa. No Acórdão nº 1301-002.670 (Caso Sul América Saúde)<sup>490</sup>, Turma Ordinária do CARF discutia a aplicação de multa qualificada a contribuinte que promoveu aproveitamento de ágio nascido de operações entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico (ágio interno) nos anos-calendários de 2005 e 2006. O órgão entendeu que na hipótese não seria cabível a qualificação da multa porque o tema do ágio interno era controverso tanto na doutrina quanto na jurisprudência, não podendo se concluir pelo dolo na conduta do contribuinte. Ora, se apresentada a hipótese fiscal de dolo, mas subsistente a hipótese defensiva de que a pessoa jurídica se guiou pela compreensão de legalidade da operação, fundada em doutrina e jurisprudência, descabe falar em dolo. A aludida decisão, nesse

---

<sup>489</sup> Nesse sentido: HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 57-64.

<sup>490</sup> CARF. Acórdão nº 1301-002.670, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, Rel. Cons. Roberto Silva Júnior, j. em 18.10.2017.

aspecto, se mostra compatível com a exigência do *standard* qualificado, visto que a defesa afirmativa do contribuinte não foi refutada.

Vários elementos vêm sendo considerados pela jurisprudência como indicativos de práticas dolosas. No Acórdão nº 9101-004.163 (Caso Matone)<sup>491</sup>, a Câmara Superior de Recursos Fiscais considerou como elementos indicativos de dolo a realização de várias operações societárias em reduzido lapso temporal, o protagonismo da atuada em negócios em que formalmente não teria participação, a interdependência das partes, a incoerência da operação com a lógica da atividade desenvolvida e a falta de propósito negocial.

Outro indicativo de dolo que vem sendo reconhecido pela jurisprudência é a reiteração da conduta tida por infracional.<sup>492</sup> Inclusive, mesmo o Supremo Tribunal Federal já reconheceu, em sede de repercussão geral, que a contumácia na conduta de não recolher ao Fisco o valor do ICMS destacado na nota fiscal configura crime.<sup>493</sup>

Se a questão do dolo envolve um problema probatório a respeito de uma categoria doutrinária extensamente consolidada no Direito Penal, o mesmo não pode ser dito no caso do *propósito negocial* no âmbito do Direito Tributário. Desde já se adiante que neste espaço não se busca debater a compatibilidade da noção de propósito negocial com o ordenamento jurídico brasileiro. Parte-se da premissa de que, pelo menos em âmbito administrativo, cuida-se de exigência sedimentada, pelo que se faz necessária a discussão a respeito de quando está satisfatoriamente comprovado o requisito.

O propósito negocial nasce na jurisprudência administrativa como forma de aferir a licitude de planejamentos tributários, em especial no contexto de reorganizações societárias. Em algumas oportunidades, o CARF passou a compreender que atos lícitamente praticados pelo contribuinte não seriam oponíveis ao Fisco, dada a incompatibilidade lógica dessas condutas com a atividade operacional do contribuinte. Passou-se paulatinamente a compreender que a liberdade de organização empresarial seria mitigada por princípios como isonomia tributária e capacidade contributiva, de modo que não seria admissível a “prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário”<sup>494</sup>.

---

<sup>491</sup> CSRF. Acórdão nº 9101-004.163, 1ª Turma, Rel. Cons. Rafael Vital de Araújo, j. em 07.05.2019.

<sup>492</sup> Expõe essa tendência jurisprudencial o trabalho de BOSSA, Gisele Barra. A imputação de multa qualificada: dos aspectos técnicos à construção e valoração da prova no âmbito do CARF. In: BOSSA, Gisele Barra (org.). **Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 185-220, p. 213.

<sup>493</sup> STF. RHC 163334, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, j. em 18/12/2019.

<sup>494</sup> Conselho de Contribuintes. Acórdão 104-1.498, 4ª Câmara do 1º Conselho, Rel. Cons. Maria Helena Cotta Cardozo, j. em 23.03.2006.

Nesse sentido, a doutrina do propósito negocial pode ser sintetizada na ideia de que uma determinada operação não seria oponível ao Fisco caso não fosse realizada da mesma forma, caso não lhe ocorressem as vantagens tributárias peculiares.<sup>495</sup> Noutros termos, em uma operação que enseje econômica tributária, é necessário evidenciar que lhe ocorrem também razões extratributárias.

A questão probatória mostra indiscutível relevância na aferição do propósito negocial. O propósito negocial não é um dado observável da realidade, um *fato externo*. Na verdade, assim como na aferição de dolo, a valoração probatória a respeito do propósito negocial consiste na análise de um *fato interpretativo*, o que demanda uma análise e valoração dos comportamentos do contribuinte que permitam a sua qualificação jurídico-tributária.

A concepção do propósito negocial como um fato interpretativo, ou seja, que demanda valoração e qualificação, é refletida na doutrina, como é exemplo o trabalho de Marco Aurélio Greco. O autor preceitua que a avaliação da prova no planejamento tributário envolve procedimentos não estanques de comprovação e qualificação jurídica.<sup>496</sup>

Na verdade, propósito negocial e dolo, embora tenham definições extremamente distintas de uma perspectiva dogmática, na prática andam de mãos atadas. Em levantamento jurisprudencial das decisões do colegiado, o auditor fiscal e presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, Luiz Tadeu Matosinho Machado, constatou que, na maior parte das situações em que a doutrina do propósito negocial é aplicada para desconsiderar negócios jurídicos, entende-se cabível a qualificação da multa ao fundamento de que o sujeito passivo agiu com dolo.<sup>497</sup>

Essa aproximação prática do propósito negocial ao dolo gera efeitos na questão probatória. Marcos Vinícius Neder aponta que, para aferir a ocorrência de propósito negocial, a prova documental oferecida pelo particular para verificação do fato jurídico

---

<sup>495</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento tributário e o “propósito negocial”** – mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 13-20, p. 18.

<sup>496</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 535-536

<sup>497</sup> MACHADO, Luiz Tadeu Matosinho. A prova na demonstração do propósito negocial. *In*: BOSSA, Gisele Barra (org.). **Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 55-74, p. 71.

tributário é submetida a um teste de *consistência*, em que a racionalidade econômica passa a ser adotada como critério para se verificar a validade do negócio jurídico realizado.<sup>498</sup>

Luís Eduardo Schoueri, em trabalho de ampla análise de acórdãos do Conselho de Contribuintes a respeito da doutrina do propósito negocial, identifica três critérios adotados pela jurisprudência: o elemento temporal, consistente na realização de grande número de operações em curto período de tempo; a interdependência das partes do negócio; a *coerência* do comportamento do contribuinte com as atividades operacionais corriqueiras; e a rotina empresarial.<sup>499</sup>

As lições doutrinárias vão, ainda que parcialmente, ao encontro das premissas epistêmicas do presente trabalho. Assim como no caso do dolo, a aferição do fato interpretativo *propósito negocial* se situa em um segundo momento da valoração da prova, a saber, na avaliação conjunta dos meios de prova e da hipótese no critério da concordância, considerados os subcritérios da consistência, convergência e coerência.

Para desconsiderar um negócio jurídico ao fundamento da ausência de propósito negocial, é preciso que o Fisco apresente uma hipótese que explique os meios de prova nos autos de maneira a apontar a inconsistência, divergência e incoerência do procedimento do comportamento do contribuinte com o padrão esperado em sua atividade empresarial. A avaliação desse padrão esperado de comportamento nada mais é do que uma aferição de *consistência externa*, ou seja, a comparação do comportamento do contribuinte em face do conhecimento decorrente das demais experiências do julgador, fatos notórios e conhecimento científico, jurídico, econômico e financeiro. É preciso que se demonstre nos autos que existe um padrão comportamental esperado e que o comportamento do contribuinte não guarda consistência com tal padrão.

A comprovação da inconsistência demanda um *juízo abduutivo*. Como já exposto, a abdução consiste na formulação de uma hipótese e das consequências que decorreriam dessa hipótese. Um silogismo abduutivo teria a seguinte estrutura: se a hipótese H for verdadeira, então deverão se verificar as consequências C<sub>1</sub>, C<sub>2</sub> e C<sub>3</sub>. Por exemplo: se uma determinada pessoa disparou uma arma, então deve haver resíduos de pólvora na sua mão.

---

<sup>498</sup> NEDER, Marcos Vinícius. O problema da prova na desconsideração de negócios jurídicos. *In*: CONGRESSO DO INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 5., 2008, São Paulo. **Anais** [...]. São Paulo: Noeses, 2008. p. 680-720, p. 2.

<sup>499</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento tributário e o “propósito negocial”** – mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 13-20, p. 19-20.



Uma vez formulada por abdução a hipótese, sua compatibilidade com os meios de prova será valorada pelo *juízo indutivo*.

Assim, a avaliação do propósito negocial implica na previsão dessas consequências e da análise de convergência e coerência do conjunto probatório no sentido designado pela hipótese. Isto é, a narrativa hipotética deve ser corroborada pelos meios de prova (convergência), de maneira que as consequências decorram logicamente das causas prescritas (coerência).

Ressalte-se, entretanto, que, na desconsideração de negócios com fundamento na doutrina do propósito negocial, deve-se observar também o *standard* qualificado. Assim, não é suficiente a corroboração da hipótese fiscal compatível com a ausência de propósito negocial. É preciso que o Fisco efetivamente refute a hipótese do contribuinte da ocorrência de propósito negocial, visto que, subsistente esta, não será alcançado o nível de exigência probatória para a imputação e infração.

Essas exigências epistêmicas podem ser ilustradas em dois exemplos jurisprudenciais que tratam operações de amortização de ágio por intermédio de “empresa veículo”.

No Acórdão nº 1401-003.185 (Caso Harman)<sup>500</sup>, a Turma discutia auto de infração que imputava falta de propósito negocial na aquisição de empresa nacional por investidores estrangeiros com geração de ágio por intermédio de empresa veículo no Brasil. A defesa do contribuinte foi no sentido de que foi necessário constituir uma empresa nacional porque havia oito adquirentes estrangeiros, de maneira que a interposição facilitaria a conclusão do negócio. Ocorre que na instrução processual comprovou-se que os oito adquirentes teriam constituído procurador único no Brasil para gerir seus interesses no negócio. Assim, vislumbrou-se *não haver consistência na defesa do contribuinte*, pois o procurador cuja existência foi comprovada nos autos desempenharia o mesmo papel dado à empresa veículo na hipótese defensiva, que restou efetivamente refutada.

Já no Acórdão nº 1201-003.203 (Caso Owens-Illinois)<sup>501</sup>, a Turma debatia questão semelhante, de ágio gerado em empresa tida como veículo. A defesa do contribuinte foi no sentido de que a criação da empresa veículo era necessária para uma aquisição preliminar

---

<sup>500</sup> CARF. Acórdão 1401-003.185, 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Red. Cons. Cláudio de Andrade Camerano, j. em 19.03.2019.

<sup>501</sup> CARF. Acórdão nº 1201-003.203, 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, Rel. Cons. Gisele Barra Bossa, j. em 16.10.2019.

ao negócio principal e para permitir a saída de acionistas minoritários que já teriam manifestado essa intenção. Nesse caso, a imputação fiscal se limitou a afirmar que a operação teria gerado elevado ganho fiscal, além de não haver exigência legal ou costumeira de utilização de empresa veículo em operações do tipo. A argumentação fiscal, contudo, não logrou êxito em refutar efetivamente a hipótese defensiva, pelo que não foi atingido o *standard* qualificado a considerar provado o pressuposto fático da autuação.

Conclui-se, portanto, que o propósito comercial será provado pela avaliação conjunta de concordância da hipótese fiscal e do conjunto probatório, mediante a demonstração da consistência, convergência e coerência dessa hipótese com a exclusiva motivação tributária do comportamento do contribuinte e desde que tenha sido refutada qualquer hipótese defensiva compatível com a existência de motivações extratributárias.

## CONCLUSÕES

“A ciência foi feita de muitos erros, mas de erros que foi bom cometer, porque eles conduzem pouco a pouco à verdade.”<sup>502</sup>

“É da natureza da ciência que as respostas conduzam automaticamente a novas e mais sutis perguntas.”<sup>503</sup>

O presente trabalho teve por objetivo delimitar quando um fato gerador pode ser considerado provado no Direito Tributário. Em linguagem mais precisa de uma perspectiva epistêmica, buscou-se dizer quais são os *standards* probatórios exigíveis no âmbito do Direito Tributário brasileiro e quais as diretrizes metodológicas, objetivas e controláveis, para a satisfação daqueles.

A questão se funda no problema de que os fatos são de suma relevância ao Direito Tributário. A correta distribuição da carga tributária entre os cidadãos, mediatizada pela legalidade, somente pode se tornar efetiva na medida em que a imposição fiscal somente ocorra sobre fatos que a lei efetivamente considere como geradores. Com efeito, sem um correto controle do conhecimento dos fatos pelo Estado, não há como realizar adequadamente o ideal democrático constitucional de legalidade.

O problema da análise dos fatos, contudo, passou ao largo da preocupação da maior parte da doutrina tributária. Isso em decorrência, de um lado, de uma abordagem metodológica positivista, que centrava a análise jurídica tão somente no conhecimento do significado posto nos enunciados normativos. Não bastasse isso, a doutrina conviveu durante muito tempo com um dogma de livre conhecimento motivado do órgão de decisão, sistema no qual não se estabeleceram critérios para uma fundamentação idônea dos juízos de fato.

A solução vislumbrada na literatura de Direito Probatório foi adotar parâmetros de lógica indutiva, na medida em que se adotam *standards* de suficiência probatória para que se considerem fatos provados conforme critérios epistêmicos de probabilidade. A estrutura lógica dos *standards* demanda a existência de hipóteses a serem corroboradas por meios de prova de acordo com determinados critérios inferenciais. O grau de corroboração das

---

<sup>502</sup> VERNE, Jules. **Viagem ao Centro da Terra**. São Paulo: Zahar, 2018.

<sup>503</sup> ASIMOV, Isaac. **The Wellsprings of Life**. New York: Mentor New American Library, 1961.

hipóteses, assim, precisa atingir determinados graus de suficiência probatória estabelecidos pelo Direito.

Todavia, é necessário que os critérios de suficiência probatória tenham conteúdo minimamente controlável, sob pena de se manter o problema da subjetividade na apreciação das provas e delimitação de fatos.

Frente a essas propostas de discussão, este trabalho chegou a diversas conclusões que podem ser enumeradas e evidenciadas como se segue.

1. Os *standards* probatórios são normas de conteúdo epistêmico que estabelecem critérios de suficiência para que fatos possam ser considerados suficientemente provados.

1.1. Os *standards* têm estrutura de conceitos jurídicos indeterminados por vagueza comum (conceitos empíricos), ou seja, têm hipóteses de aplicação vagas, mas com consequências determinadas. Quando se usa um *standard*, na qualidade de conceito indeterminado, busca-se garantir maior flexibilidade para o Direito. Mas quanto mais bem delimitados os seus critérios de aplicação, que têm caráter epistêmico, menor a discricionariedade disponível ao órgão de decisão, o que confere maior grau de certeza e controlabilidade ao Direito.

1.2. Os *standards* exercem uma *função orientadora* na medida em que permitem ao cidadão conhecer com determinado grau de certeza as potenciais consequências dos seus atos (cognoscibilidade); exercem também uma *função controladora* quando permitem aos cidadãos conhecer e criticar racionalmente os fundamentos decisórios adotados pelo Estado na realização de juízos de fato.

1.3. Embora estabeleçam critérios epistêmicos de suficiência, a escolha sobre qual *standard* será aplicável a cada caso cabe ao legislador, seja de maneira explícita, seja de maneira implícita. Essa escolha se dá com base em critérios para a melhor aplicação do Direito, para a alocação equânime de erros entre as partes e com base em valores não epistêmicos próprios de cada ramo do Direito.

1.4. A escolha dos *standards* pode se dar de maneira explícita, por norma decorrente do significado atribuível diretamente a textos legais, ou de maneira implícita, mediante integração jurídica do ordenamento. A integração do ordenamento decorre da constatação de que não é possível a operabilidade do Direito sem a existência de critérios de suficiência probatória.

2. Como normas de hipótese vaga, os *standards* demandam definição de seu conteúdo por critérios próprios da Epistemologia, sob pena de a vagueza mitigar seu papel orientador e controlador.

2.1. No estabelecimento de critérios objetivos e controláveis para atingimento dos *standards*, devem ser evitados vícios identificados nas definições correntes, como probabilismo matemático, subjetividade, vagueza, obscuridade, circularidade e ausência de controlabilidade.

2.2. Para uma correta definição dos *standards*, adotam-se três medidas usualmente identificadas como graus de suficiência inferior, intermediário e superior: a preponderância da prova, a prova clara e convincente e a prova além de dúvida razoável.

2.3. A probabilidade de verdade de um enunciado sobre fatos deve ser aferida em termos do grau de corroboração (*warrant*) que as provas fornecem a uma determinada conclusão. Esse grau de corroboração não depende da força da crença subjetiva do juiz, mas sim da medida em que as provas presentes nos autos conferem *apoio lógico independente* aos enunciados probatórios, *quão coerente é o conjunto probatório* e *quão abrangente é a prova*.

2.4. A definição de critérios de análise do atingimento dos *standards* deve transmitir um resultado probatório mínimo, ou seja, a medida na qual objetivamente o conjunto probatório corrobora uma hipótese em detrimento de outra, sendo ela confirmada ou refutada.

2.5. Os critérios epistêmicos de valoração das provas podem ser separados em critérios de avaliação individual e conjunta, a depender se incidem sobre um meio de prova específico ou sobre todo o conjunto probatório. São critérios de avaliação individual a *confiabilidade* e a *precisão* da prova, bem como a *solidez da inferência* que a relaciona à conclusão pretendida. São critérios de avaliação conjunta a *abrangência* e a *concordância* do conjunto probatório, tendo esta os subcritérios de *consistência*, *convergência* e *coerência*. Na concorrência de hipóteses, também ganha relevo o critério da *simplicidade*.

Com base nos fundamentos epistêmicos deduzidos e mediante análise e justificação do ordenamento jurídico brasileiro, estabeleceu-se a coexistência de três *standards* principais aplicáveis ao Direito Tributário: o ordinário, o reduzido e o qualificado.

3. O *standard* ordinário é aplicável com base no art. 142 do CTN aos casos de lançamento de ofício e por declaração, correspondendo no contexto maior do Direito Probatório à prova clara e convincente.

3.1. A Administração alcançará o *standard* ordinário na situação em que a hipótese fiscal explicar de forma abrangente os fatos relevantes ao deslinde do processo com suporte nas provas produzidas, tiver grau de corroboração forte e a defesa negativa ou afirmativa do contribuinte tenha sido refutada ou tenha corroboração fraca.

3.2. O ônus da prova no lançamento é oponível ao Fisco, que deverá apresentar prova da ocorrência do fato gerador com grau de corroboração equivalente ao *standard* ordinário.

3.3. A combinação do ônus da prova com o *standard* ordinário configura uma posição protetiva em favor do particular. O Fisco não deverá apenas apresentar uma hipótese com corroboração em grau superior àquela do contribuinte, mas deverá fazê-lo com corroboração forte, ou seja, com observância de critérios epistêmicos que confirmem certeza qualificada às provas individualmente consideradas e ao conjunto probatório combinado.

3.4. Ao contribuinte competirá a apresentação de defesa negativa, refutando a hipótese fiscal ou reduzindo-lhe a corroboração, ou a apresentação de defesa afirmativa, deduzindo uma hipótese própria cujo ônus sobre ele próprio recai. A despeito da imposição de ônus probatório ao contribuinte, o *standard* ordinário permanece constante, devendo o contribuinte apenas apresentar prova com grau de corroboração mais forte que o da hipótese fiscal.

3.5. Situação semelhante ocorrerá no caso da adoção de presunções pela legislação tributária em desfavor do contribuinte. Funcionando a presunção como critério de inferência da hipótese fiscal, caberá ao contribuinte a apresentação de defesa afirmativa com grau de corroboração mais forte que a da Administração.

4. O *standard* reduzido é aplicável aos lançamentos que se utilizem do arbitramento previsto nos art. 44 e 148 do CTN e corresponde à preponderância da prova.

4.1. A Administração alcançará suficiência probatória de acordo com o *standard* reduzido quando a hipótese fiscal explicar de forma abrangente os fatos relevantes ao deslinde do processo com suporte nas provas produzidas e tiver grau de corroboração mais forte do que a hipótese do contribuinte.

4.2. O arbitramento tem natureza probatória, o que não se confunde com uma natureza processual ou mesmo com o conceito de *presunção*. O efeito do arbitramento é reduzir o grau de corroboração exigido para comprovação da base de cálculo, reduzindo a precisão desta em relação ao lançamento comum.

4.3. A adoção do *standard* reduzido pressupõe a efetiva mitigação do poder investigatório do Fisco em virtude do descumprimento do dever de colaboração do contribuinte por omissão ou má-fé.

4.4. A efetiva mitigação do poder investigatório do Fisco por omissão ou má-fé do contribuinte é questão preliminar que deve ser demonstrada pela Administração conforme

os critérios do *standard* ordinário ou qualificado, a depender da imputação ou não de infração concomitante.

4.5. Não se autoriza a redução do *standard* em casos em que o Fisco desconsidera declarações do contribuinte por razões que não envolvam omissão ou má-fé, como é o caso da discordância na apuração da base de cálculo do ITBI mediante avaliação imobiliária.

4.6. Como o arbitramento tem natureza probatória, o contribuinte pode apresentar contraprova mediante defesas afirmativas visando refutar a base de cálculo arbitrada.

4.7. O ônus da prova imposto a defesas afirmativas do contribuinte exige que este produza hipóteses inteiramente estruturadas de base de cálculo. Isto é, não pode o contribuinte apenas “decolar” ou “editar” a base presumida pelo Fisco. É preciso que o contribuinte apresente uma hipótese de base de cálculo mais exata e com maior corroboração do que aquela do Fisco.

5. O *standard* qualificado é aplicável com fundamento no art. 112 do CTN a lançamentos em que haja imputação de infrações ao contribuinte, com ou sem cumulação com tributo suplementar.

5.1. A Administração alcançará a suficiência probatória conforme o *standard* qualificado quando a hipótese fiscal explicar de forma abrangente os fatos relevantes ao deslinde do processo com suporte nas provas produzidas e tiver grau de corroboração forte e a hipótese do contribuinte tenha sido efetivamente refutada.

5.2. No caso de cumulação de lançamento de tributo e de penalidade, deverá haver a exigência do *standard* qualificado para ambas as questões, em virtude da imbricação lógica e jurídica das matérias.

5.3. O contribuinte, em uma relação regida pelo *standard* qualificado, não precisa refutar a hipótese fiscal ou sequer apresentar uma hipótese de corroboração mais forte. Basta ao contribuinte manter de pé uma hipótese defensiva que não tenha sido efetivamente refutada pelo Fisco, seja aquela negativa ou afirmativa. Isso porque no *standard* qualificado é a hipótese do Fisco que demanda efetiva corroboração. A hipótese do contribuinte precisa apenas demonstrar grau suficiente de corroboração a não ter sido refutada.

5.4. A prova da ocorrência do *dolo na imputação de infrações* deve observar o *standard* qualificado. Por conseguinte, é necessário que o Fisco apresente uma hipótese que evidencie a concordância (consistência, convergência e coerência) dos meios de prova com a consciência e vontade do contribuinte direcionadas a um fim ilícito, bem como é

preciso que seja efetivamente refutada qualquer hipótese que apresente concordância com outra finalidade que não a ilícita.

5.5. No contexto de planejamento tributário, a imputação de infrações baseada na *ausência de propósito negocial* deverá observar o *standard* qualificado. Será provada pela avaliação conjunta de concordância da hipótese fiscal e do conjunto probatório, mediante a demonstração da consistência, convergência e coerência dessa hipótese com a exclusiva motivação tributária do comportamento do contribuinte e desde que tenha sido refutada qualquer hipótese defensiva compatível com a existência de motivações extratributárias.

Feitas essas considerações, compreende-se que o objetivo deste trabalho foi alcançado, com contribuição ao estado da arte no que tange à motivação dos juízos de fato no Direito Tributário. Espera-se que essa contribuição, ainda que tímida, enseje a continuidade do debate doutrinário e a segurança jurisprudencial a respeito do tema.



## REFERÊNCIAS

- AARNIO, Aulis. **Essays on the Doctrinal Study of Law**. Dordrecht: Springer, 2011.
- ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. **The rule of rules: morality, rules and the dilemmas of Law**. Durham; London: Duke University Press, 2001.
- ALLEN, Ronald J. Los estándares de prueba y los límites del análisis jurídico. *In*: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica: ensayos de epistemología jurídica**. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 41-64.
- ANDERSON, Terence; SCHUM, David; TWINING, William. **Analysis of evidence**. 2. ed. New York: Cambridge University Press, 2005.
- ARCOS RAMÍREZ, Federico. La seguridad jurídica en la aplicación judicial del Derecho. De la previsibilidad a la argumentación. **Anuario de filosofía del derecho**, Sociedad Española de Filosofía Jurídica y Política, n. XIX, enero 2002, p. 191-217.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução Vicente Cozzo *et al.* São Paulo: Abril Cultural, 1979.
- ASIMOV, Isaac. **The Wellsprings of Life**. New York: Mentor New American Library, 1961.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ATIENZA, Manuel. **Contribución a una Teoría de la Legislación**. Madrid: Civitas, 1997.
- ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto. Função da ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29, p. 181-204, 2013.
- ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 277-291.
- ÁVILA, Humberto. O que é “devido processo legal”? **Revista de Processo**, v. 33, n. 163, p. 50-59, set. 2008.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. *E-book*.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. Teoria da prova: *standards* de prova e os critérios de solidez da inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 43, n. 282, p. 113-139, ago. 2018.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição e aplicação dos princípios jurídicos**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BADARÓ, Gustavo Henrique. **Direito processual penal**. t. 1. São Paulo: Elsevier, 2008.

BADARÓ, Gustavo Henrique. Editorial dossiê: Prova penal – fundamentos epistemológicos e jurídicos. **Revista Brasileira de Direito Processual Penal**, v. 4, n. 1, p. 43-80, jan./abr. 2018.

BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia Judiciária e prova penal**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BITENCOURT, César Roberto. **Tratado de Direito Penal**. v. 1, 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BLACKSTONE, William. **Commentaries on the laws of England**. v. 2. Philadelphia: J. B. Lippincott Company, 1893.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 2006.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BOSSA, Gisele Barra. A imputação de multa qualificada: dos aspectos técnicos à construção e valoração da prova no âmbito do CARF. *In*: BOSSA, Gisele Barra (org.). **Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 185-220.

BRASIL, Câmara dos Deputados. **Parecer Preliminar em Plenário ao PL 2505/2021**. Brasília: Câmara dos Deputados: 2021, p. 9. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2028076&filena me=PRLP+2+%3D%3E+PL+2505/2021+%28Nº+Anterior:+pl+10887/2018%29](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2028076&filena me=PRLP+2+%3D%3E+PL+2505/2021+%28Nº+Anterior:+pl+10887/2018%29). Acesso em: 3 jan. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Anteprojeto de Código Tributário Nacional**. Relatório apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Relatório anual de fiscalização 2021**. Brasília: Ministério da Economia: 2021.

BROWN, Darryl K.; TURNER, Jenia I.; WEISSER, Bettina (org.). **The Oxford handbook of criminal process**. New York: Oxford University Press, 2019.

BUJÁN PÉREZ, Carlos Martínez. **Derecho Penal Económico y de la Empresa** – parte general. Valencia: Tirant lo Blanc, 1999.

CARNAP, Rudolf. **Logical foundations of probability**. Chicago: Chicago University Press, 1962.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Notas sobre a prova no processo administrativo tributário. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 855-863.

CATURELI, Emerson. **Arbitramento do lucro no lançamento do Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

CHIASSONI, Pierluigi. **Tecnica dell'interpretazione giuridica**. Bologna: Il Mulino, 2007.

CLERMONT, Kevin M. Staying faithful to the standards of proof. **Cornell Law Review**, v. 104, n. 6, p. 1457-1512, set. 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Fiscalização Tributária e garantias dos contribuintes: limites à atuação das autoridades da Administração. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ALTAMIRANO, Alejandro C. (coord.). **VII Colóquio Internacional de Direito Tributário**. Anais. São Paulo: Thomson Reuters, 2005. p. 101-120.

COPI, Irving M. **Introducción a la lógica**. Balderas: Noriega Editores, 2001.

COSTA, Cláudio. **Crime de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

COUTO E SILVA, Almiro do. **Conceitos fundamentais do Direito no Estado Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2015.

DE LA FERIA, Rita. Tax fraud and selective law enforcement. **Journal of Law and Society**, v. 47, n. 2, p. 193-359, jun. 2020.

DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph de. **Vocabulário Jurídico**. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

DELMAS-MARTY, Mireille. **Os grandes sistemas de Política Criminal**. São Paulo: Manole, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DICIONÁRIO BRASILEIRO DA LÍNGUA PORTUGUESA MICHAELIS ON-LINE. São Paulo: Melhoramentos, 2021, s.v. *apurar*. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/apurar/>. Acesso em: 21 abr. 2020.

DOSTOIÉVSKI, Fiódor. **Crime e castigo**. Tradução Paulo Bezerra. São Paulo: Editora 34, 2009.

DOYLE, Arthur Conan. A study in scarlet. In: DOYLE, Arthur Conan. **The Penguin Complete Sherlock Holmes**. London: Penguin Books, 1981. p. 15-88.

DUDEN WÖRTERBUCH. Berlin, 2021, s.v. *vorliegen*. Disponível em: <https://www.duden.de/rechtschreibung/vorliegen>. Acesso em: 10 maio 2021.

DÜRRER, Reiner. **Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht**. Heidelberg: C. F. Müller, 2010.

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. London: Duckworth, 1997.

EHLERMANN, Claus-Dieter; MARQUIS, Mel (org.). **European Competition Law Annual 2009: the evaluation of evidence and its judicial review in competition cases**. Oxford; Portland: Hart, 2011.

EIJSDEN, Arjo van; DAM, Janco van. The impact of European Law on Domestic Procedural Tax Law: wrongfully Underestimated? **EC Tax Review**, v. 19, n. 5, p. 199-209, 2010.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 2002.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1957.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964.

FERNANDÉZ BLANCO, Carolina. Normas sociales y problemas de eficacia y efectividad de las normas jurídicas, **DOXA – Cuadernos de Filosofía del Derecho**, n. 42, p. 259-283, 2019.

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

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FERRER BELTRÁN, Jordi. La prueba es libertad, pero no tanto: una teoría de la prueba cuasibenthamiana. *In*: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica: ensayos de epistemología jurídica**. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 21-40.

FERRER BELTRÁN, Jordi. **Motivación y racionalidad de la prueba**. Lima: Griley, 2016.

FERRER BELTRÁN, Jordi. Prolegómenos para una teoría sobre los estándares de prueba – el *test case* de la responsabilidad del Estado por prisión preventiva errónea. *In*: PAPAYANNIS, Diego M.; PEREIRA FREDES, Esteban. **Filosofía del derecho privado**. Madrid: Marcial Pons, 2018. p. 401-430.

FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prova e verdade no Direito**. Tradução Vítor de Paula Ramos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción: estándares de prueba y debido proceso**. Madrid: Marcial Pons, 2021.

FERRER BELTRÁN, Jordi. Uma concepção minimalista e garantista da presunção de inocência. **Revista Brasileira de Direito Processual Penal**, v. 4, n. 1, p. 149-182, jan./abr. 2018.

FERRER BELTRÁN, Jordi. **La valoración racional de la prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2007.

FERRI, Enrico. **Discursos penais de acusação**. Belo Horizonte: Líder, 2003.

FLORIDA STATE SUPREME COURT. **Florida standard jury instructions in civil cases**. Tallahassee, FL, Feb. 1, 2018. Disponível em: <https://www.floridasupremecourt.org/content/download/243071/2143268/entireDocument.pdf>. Acesso em: 8 maio 2020.

FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FRANK, Jerome. **Law & the modern mind**. 2. ed. London; New York: Routledge, 2009.

GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. La obtención de información tributaria y el Derecho a la Intimidad. *In*: GARCÍA NOVOA, César; HOYOS JÍMENEZ, Catalina (coord.). **El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI**. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008. p. 1467-1490.

GARCÍA NOVOA, César. Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. **Derecho & Sociedad**, n. 27, 28-41, 2006.

GENOVA GALVÁN, Alberto. **La estimación indirecta**. Madrid: Tecnos, 1985.

GERNER, Bryan A. **Black's Law Dictionary**. 8. ed. Eagan: West Publishing Company, 2004.

GOLDMAN, Alvin. **Knowledge in a social world**. Oxford: Oxford University Press, 1999.

GOMES FILHO, Antônio Magalhães. **Presunção da inocência e prisão cautelar**. São Paulo: Saraiva, 1991.

GOMETZ, Gianmarco. **La certezza giuridica come prevedibilità**. Torino: Giappichelli Editore, 2005.

GONZALEZ LAGIER, Daniel. **Quaestio facti**: ensayos sobre prueba, causalidad y acción. Lima: Palestra, 2019. *E-book*.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GROSSFELD, Bernhard; BRYCE, James. A Brief Comparative History of the Origins of the Income Tax in Great Britain, Germany and the United States. **The American Journal of Tax Policy**, v. 2, p. 211-251, 1984.

GUASTINI, Riccardo. **Filosofia del diritto positivo**. Torino: Giappichelli, 2017.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretare e argomentare**. Milano: Giuffrè, 2011.

GUERRA, Marcelo Lima. Sobre as noções probatórias básicas. *In*: DIDIER, Fredie (coord.); MACÊDO, Lucas Buriel de; PEIXOTO, Ravi; FREIRE, Alexandre (org.). **Novo CPC**: doutrina selecionada. v. 3. Salvador: Juspodivm, 2019. p. 73-157.

GUSFIELD, Joseph R. Moral Passage: The Symbolic Process in Public Designations of Deviance, **Social Problems**, v. 15, n. 2, p. 175-188, 1967.

HAACK, Susan. El probabilismo jurídico: una disensión epistemológica. *In*: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica**: ensayos de epistemología jurídica. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 65-98.

HAACK, Susan. **Evidence matters**: science, proof and truth in the law. New York: Cambridge University Press, 2014.

HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2021.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **Punishment and Responsibility**. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2008.

HART, Herbert Lionel Adolphus. The ascription of responsibility and rights. **Proceedings of the Aristotelian Society**, New Series, v. 49, p. 171-194, 1948-1949.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **The concept of law**. 3. ed. London: Oxford University Press, 2012.

HELLSTROM, Per. A uniform standard of proof in EU competition law proceedings. *In*: EHLERMANN, Claus-Dieter; MARQUIS, Mel (org.). **European Competition Law**

**Annual 2009:** the evaluation of evidence and its judicial review in competition cases. Oxford and Portland: Hart, 2011. p. 147-156.

HENSEL, Albert. **Steuerrecht**. 3. ed. Berlin: Verlag von Julius Springer, 1933.

HO, Hock Lai. **The philosophy of Evidence Law:** justice in the search for Truth. Oxford: Oxford University Press, 2008.

HOFFMAN, Susy Gomes. **Teoria da Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola, 1999.

HOLLÄNDER, Pavel. Proof and changing idea of truth in legal thinking: reflection on postmodernism. *In:* TICHÝ, Luboš (org.). **Standard of proof in Europe**. Tübingen: Mohr Siebeck GmbH & Co, 2019. p. 3-18.

HUNGRIA, Nelson. Ilícito administrativo e ilícito penal. **Revista de Direito Administrativo**, seleção histórica, p. 15-21, 1945.

JACKSON, John; ROBERTS, Paul. Beyond common law evidence: reimagining, and reinvigorating Evidence Law as a Forensic Science. *In:* BROWN, Darryl K.; TURNER, Jenia I.; WEISSER, Bettina (org.). **The Oxford handbook of criminal process**. New York: Oxford University Press, 2019. p. 787-820.

JAFFE, Louis L. Judicial review: question of fact. **Harvard Law Review**, v. 69, p. 1020-1056, 1956.

KAPLOW, Louis. Burden of proof. **Yale Law Journal**, v. 121, n. 4, p. 738-1013, Jan. 2012.

KELLEY, David. **The art of reasoning:** an introduction to logic and critical thinking. 4. ed. New York; London: W. W. Norton & Company Inc, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984.

KNIJNIK, Danilo. **A prova nos juízos cível, penal e tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

KROLL, Joshua A.; DAVEY, Ian C.; FELTEN, Edward W. The economics of Bitcoin mining or, bitcoin in the presence of adversaries. *In:* WORKSHOP ON THE ECONOMICS OF INFORMATION SECURITY - WEIS, 12., June 11-12, 2013, Washington, DC. **Annals [...]**. Washington, DC: WEIS, 2013. Disponível em: <https://asset-pdf.scinapse.io/prod/2188530018/2188530018.pdf>. Acesso em: 4 nov. 2019.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. *In:* GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira:** diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 51-70.

LAUDAN, Larry. Is it finally time to put ‘proof beyond reasonable doubt’ out of pasture? **University of Texas Law**, Public Law Research Paper, n. 194, p. 1-24, 2011.

LAUDAN, Larry. La elemental aritmética epistémica del derecho II: los inapropiados recursos de la teoría moral para abordar el derecho penal. *In: VÁZQUEZ, Carmen. Estándares de prueba y prueba científica: ensayos de epistemología jurídica.* Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 119-134.

LAUDAN, Larry. **Truth, error and criminal law: an essay in legal epistemology.** Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

LOPES, Alexandre Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O Direito Contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. *In: LOPES, Alexandre Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos.* São Paulo: Dialética, 2010. p. 56-81.

LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. **Los deberes de información tributaria.** Madrid: Marcial Pons, 1992.

LUPI, Raffaello. **Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario.** Milano: Giuffrè, 1988.

LUZZATTI, Claudio. **La vaghezza delle norme: un'analisi del linguaggio giuridico.** Milano: Giuffrè, 1990.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI – aspectos constitucionais e infraconstitucionais.** São Paulo: Quartier Latin: 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Epistemologia Falibilista e Teoria do Direito. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, v. 1, p. 197-259, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Prova e Verdade em Questões Tributárias. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, v. 2, p. 1245-1280, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Lançamento fiscal por arbitramento: hipóteses de cabimento e limites legais. *In: ARAÚJO, Raul; MARCONI, Cid; ROCHA, Tiago Asfor. Temas atuais e polêmicos na Justiça Federal.* Salvador: Juspodivm, 2018. p. 459-473.

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. *In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). Estudos sobre o Imposto de Renda em homenagem (em memória de Henry Tilbery).* São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 107-124.

MACHADO, Brandão. Decadência e prescrição no Direito Tributário. Notas a um Acórdão do Supremo Tribunal Federal. **Direito Tributário Atual**, v. 6, p. 1309-1378, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. A interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 229, p. 42-52, out. 2014.

MACHADO, Luiz Tadeu Matosinho. A prova na demonstração do propósito negocial. *In: BOSSA, Gisele Barra (org.). Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF.* São Paulo: Almedina, 2020. p. 55-74.



MACHADO, Paulo Afonso Leme. **Direito ambiental brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020, *e-book*.

MALDONADO, Luciano Burti. Limites do Poder de Fiscalização: Identificação e Controle. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 45. p. 264-288, 2. sem. 2020.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel Francisco. **Novo curso de Processo Civil: teoria do Processo Civil**. v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel Francisco. **Novo curso de Processo Civil: tutela de direitos mediante procedimento comum**. v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MARMOR, Andrei. **Positive law and objective values**. Oxford: Clarendon, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da S. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTINS, Natanael. O voto de qualidade e a questão da multa qualificada. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). **30 anos da Constituição Federal e do Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 915-926.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado: critérios para sua aplicação**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MATIDA, Janaína; VIEIRA, Antônio. Pará além do BARD: uma crítica à crescente adoção do *standard* de ‘prova além de dúvida razoável’ no processo penal brasileiro. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 27, n. 156, p. 221-248, 2019.

MEDAUAR, Odete. As prerrogativas do ato administrativo. **Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro**, Edição Especial Administração Pública, Risco e Segurança Jurídica, p. 304-310, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MITIDIERO, Daniel Francisco. A colaboração como modelo e como princípio no processo civil. **Revista de Processo Comparado**, v. 2, p. 83-97, 2015.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The Myth of Ownership: taxes and justice**. Oxford: Oxford University Press, 2002, *E-book*.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Public finance in theory and practice**. 5. ed. New York: McGraw-Hill Book Company, 1989.

NEDER, Marcos Vinícius. O problema da prova na desconsideração de negócios jurídicos. *In*: CONGRESSO DO INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 5., 2008, São Paulo. **Anais** [...]. São Paulo: Noeses, 2008. p. 680-720.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PARDO, Michael S. Estándares de prueba y teoría de la prueba. *In*: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica**: ensayos de epistemología jurídica. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 99-118.

PARDO, Michael S. Second-order proof rules. **Florida Law Review**, v. 61, p. 1084-1113, 2009.

PEIXOTO, Ravi. **Standards probatórios no Direito Processual brasileiro**. Salvador: Juspodivm, 2021.

PESSOA, Fernando. **Livro do desassossego**. São Paulo: Companhia das Letras, 2016.

POLI, Roberto. Standard of proof in Italy. *In*: TICHÝ, Luboš (org.). **Standard of proof in Europe**. Tübingen: Mohr Siebeck GmbH & Co, 2019. p. 197-248.

POLIZELLI, Victor Borges. Balanço comercial e balanço fiscal: relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o modelo adotado pelo Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24, p. 584-608, 2010.

POPPER, Karl R. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Cultrix, 1974.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. **A teoria penal de P. J. A. Feuerbach e os juristas brasileiros do Século XIX**: a construção do Direito Penal contemporâneo na obra de P. J. A. Feuerbach e sua consolidação entre os penalistas no Brasil. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

RAMOS, Graciliano. **Vidas Secas**. Rio de Janeiro: Record, 2020.

RAMOS, Vitor de Paula. **Ônus da prova no processo civil** – do ônus ao dever de provar. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Revised Edition. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

RAWLS, John. Two Concepts of Rules. **The Philosophical Review**, v. 64, n. 1, p. 3-32, Jan. 1955.

RAZ, Joseph. **Between Authority and Interpretation**: on the Theory of Law and Practical Reason. Oxford: Oxford University Press, 2009.

REYES MOLINA, Sebastián. **Legal interpretation and standards of proof**: essays in Philosophy of Law and Evidence Law Theory. 2020. Tese (Doutorado em Filosofia) – Universidade de Uppsala, Uppsala, Sweden, 2020.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. **Revista de Direito Administrativo**, v. 109, p. 11-33, jul./set. 1972.

ROXIN, Claus. **Derecho La evolución de la Política Criminal, el Derecho Penal y el Proceso Penal**. Valencia: Tirant la Blanch, 2000.

- ROXIN, Claus. **Derecho Penal**: parte general. t. 1. Madrid: Civitas, 1997.
- SAGAN, Carl. **Broca's Brain**: reflections on the romance of science. New York: Presidio Press, 1979.
- SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. **The triumph of injustice**: how the rich dodge taxes and how to make them pay. New York: W. W. Norton & Company, 2019.
- SAINT-EXUPÉRY, Antoine de. **O pequeno príncipe**. Tradução Luiz Fernando Emediato. São Paulo: Geração Editorial, 2020.
- SAINZ MORENO, Fernando. **Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidade administrativa**. Madrid: Civitas, 1976.
- SALDANHA SANCHES, José Luís. **A quantificação da obrigação tributária**: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa. 2. ed. Lisboa: Lex, 2000.
- SANCHÍS, Luis Prieto. Observaciones sobre las antinomias y el criterio de la ponderación. **Cuadernos de Derecho Público**, n. 11, p. 9-30, sept./dic. 2000.
- SANDMO, Agnar. The theory of tax evasion: a retrospective view. **National Tax Journal**, v. 58, n. 4, p. 643-663, 2005.
- MIR PUIG, Santiago. **Direito penal**: fundamentos e teoria do delito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- SCHAUER, Frederick. Em defesa de um direito probatório fundado em regras – e da epistemologia também. **Teoria Jurídica Contemporânea**, v. 1, n. 2, p. 319-335 jul./dez. 2016.
- SCHAUER, Frederick. Generality and Equality, **Law and Philosophy** – Racism and the Law: The Legacy and Lessons of Plessy, v. 16, n. 3, p. 279-297, 1997.
- SCHAUER, Frederick. **Thinking like a lawyer**: a new introduction to legal reasoning. Cambridge: Harvard University Press, 2009.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição disfarçada de lucros**. São Paulo: Dialética, 1996.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento tributário e o “propósito negocial”** – mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 13-20.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Aleksandro Broedel (coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-164.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo e fiscal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo administrativo fiscal**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1997. p. 79-88.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Voto de qualidade e “chibatadas”. **Jota**, 14 abr. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/voto-de-qualidade-e-chibatadas-16042020>. Acesso em: 08 maio 2020.

SILVEIRA, Daniel Coutinho da. **Prova, argumento e decisão**: Critérios de suficiência para orientação dos juízos de fato no direito processual brasileiro. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

SLEMROD, Joel. Cheating ourselves: the economics of tax evasion. **Journal of Economic Perspectives**, v. 21, n. 1, p. 25-48, Feb. 2007.

SLEMROD, Joel; BAJIKA, Jon. **Taxing ourselves**: a citizen’s guide to the debate over taxes. 4. ed. Cambridge: MIT Press, 2008.

SOUSA, António Francisco de. **“Conceptos indeterminados” no direito administrativo**. Coimbra: Almedina, 1994.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.

STADLER, Friedrich. From the Vienna Circle to the Institute Vienna Circle: On the Viennese Heritage in Contemporary Philosophy of Science. *In*: STADLER, Friedrich (org.). **European philosophy of science**: philosophy of science in Europe and the Viennese heritage. Vien; New York: Springer, 2014. p. 9-32.

TARELLO, Giovanni. **L’Interpretazione della Legge**. Milano: Giuffrè, 1980.

TARUFFO, Michele. **La prueba**. Madrid: Marcial Pons, 2008.

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

TICHÝ, Luboš (org.). **Standard of proof in Europe**. Tübingen: Mohr Siebeck GmbH & Co, 2019.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. v. 3, 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2014.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

TOULMIN, Stephen E. **The uses of argument**. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

TRENTO, Simone. **As cortes supremas diante da prova**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

TRIBE, Lawrence. Trial by Mathematics: Precision and Ritual in the Legal Process. **Harvard Law Review**, v. 84, n. 6, p. 1329-1393, Apr. 1977.

TUZET, Giovanni. Usos jurídicos de la abducción *In*: GARCIA AMADO, Juan Antonio; BONORINO, Pablo Raúl (coord.). **Prueba y razonamiento probatorio en el derecho**. Granada: Comares, 2014. p. 121-147.

TWINING, William. **Rethinking evidence**: exploratory essays. New York: Cambridge University Press, 2006.

UBERTIS, Giulio. Quaestio facti e quaestio juris. **Quaestio facti**: Revista internacional sobre razonamiento probatorio, n. 1, p. 67-74, 2020.

UNITED STATES COURT OF APPEALS FOR THE THIRD CIRCUIT. **General instructions for civil cases**. Philadelphia, PA, Mar. 2017. Disponível em: [https://www.ca3.uscourts.gov/sites/ca3/files/1\\_Chaps\\_1\\_2\\_3\\_2017\\_March.pdf](https://www.ca3.uscourts.gov/sites/ca3/files/1_Chaps_1_2_3_2017_March.pdf). Acesso em: 15 jan. 2020.

VENIT, James. Human all too human: the gathering and assessment of evidence and the appropriate standard of proof and judicial review in Commission enforcement proceedings applying articles 81 e 82. *In*: EHLERMANN, Claus-Dieter; MARQUIS, Mel (org.). **European Competition Law Annual 2009**: the evaluation of evidence and its judicial review in competition cases. Oxford and Portland: Hart, 2011. p. 191-254.

VÁZQUEZ, Carmen. A modo de presentación. *In*: VÁZQUEZ, Carmen. **Estándares de prueba y prueba científica**: ensayos de epistemología jurídica. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 11-20.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**: parte geral. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

VERNE, Jules. **Viagem ao Centro da Terra**. São Paulo: Zahar, 2018.

WALTON, Douglas. **Burden of proof, presumption and argumentation**. New York: Cambridge University Press, 2014.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.