

THAISA JANSEN PEREIRA

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

CURITIBA

2004

THAISA JANSEN PEREIRA

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, do Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade do Paraná.

Orientadora: Profª Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA

2004

"A lei jamais seria capaz de estabelecer, ao mesmo tempo, o melhor e o mais justo para todos, de modo a ordenar as prescrições mais convenientes. A diversidade que há entre os homens e as ações, e por assim dizer, a permanente instabilidade das coisas humanas, não admite em nenhuma arte, e em assunto algum, um absoluto que valha para todos os casos e para todos os tempos."

Platão

TERMO DE APROVAÇÃO

THAISA JANSEN PEREIRA

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

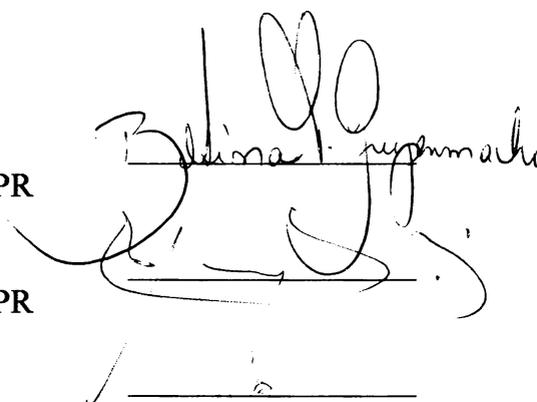
Monografia aprovada como requisito parcial à conclusão do curso de Direito, do Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientadora:

Profª Betina Treiger Grupenmacher
Departamento de Direito Público, UFPR

Profº Elizeu de Moraes Corrêa
Departamento de Direito Público, UFPR

Profº José Roberto Vieira
Departamento de Direito Público, UFPR



Obs.: a orientanda foi autorizada a ultrapassar o limite máximo de páginas, devido à necessidade de abordar matérias indispensáveis para um estudo mais completo sobre o tema a que se propôs.

Curitiba, 19 de outubro de 2004

SUMÁRIO

RESUMO	vii
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1. OBJETO DE INVESTIGAÇÃO	3
CAPÍTULO 2. FATO JURÍDICO E EVENTO	3
CAPÍTULO 3. NORMA JURÍDICA	5
3.1. CONCEITO	5
3.2. CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS	6
3.3. ESTRUTURA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS	9
CAPÍTULO 4. RELAÇÃO JURÍDICA E RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	14
CAPÍTULO 5. O CONHECIMENTO	17
CAPÍTULO 6. A VERDADE MATERIAL	19
CAPÍTULO 7. PROVAS	22
7.1. AS PROVAS E A VERDADE	22
7.2. O OBJETO DA PROVA	24
7.3. CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DAS PROVAS	25
7.4. ÔNUS DA PROVA	26
CAPÍTULO 8. PRESUNÇÕES	28
8.1. CONCEITO	28
8.2. FUNÇÕES	31
8.3. CLASSIFICAÇÃO	34
8.4. ESTRUTURA LÓGICA DAS PRESUNÇÕES LEGAIS	38
8.5. NATUREZA JURÍDICA DAS PRESUNÇÕES	39
8.6. FICÇÕES	41
8.7. PRESUNÇÕES ABSOLUTAS	45
8.8. PRESUNÇÕES RELATIVAS	46

8.9.PRESUNÇÕES <i>HOMINIS</i>	48
8.10.PRESUNÇÕES QUALIFICADAS	52
8.11.PRESUNÇÃO DE PRESUNÇÃO	54
CAPÍTULO 9. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO DIREITO TRIBUTÁRIO	55
9.1.PRINCÍPIO REPUBLICANO	57
9.2.PRINCÍPIO DA IGUALDADE	58
9.3.PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	59
9.4.PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO	60
9.5.PRINCÍPIO FEDERATIVO	61
9.6.PRINCÍPIO DA DISCRIMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS	62
9.7.PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	63
9.8.PRINCÍPIO DA TIPICIDADE	64
9.9.PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	65
9.10.PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE	65
9.11.PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE	66
9.12.PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE	66
9.13.PRINCÍPIO DA INDISPONIBILIDADE E SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO	67
9.14.PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE	67
9.15.PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL	68
9.16.PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	69
9.17.PRINCÍPIO DA JUSTIÇA	70
CAPÍTULO 10. PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO E SUA CONFORMIDADE COM OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	70
10.1.FICÇÕES	76

10.2.PRESUNÇÕES ABSOLUTAS	78
10.3.PRESUNÇÕES RELATIVAS	81
10.4.PRESUNÇÕES <i>HOMINIS</i>	82
10.5.PRESUNÇÕES QUALIFICADAS	83
CONCLUSÕES	85
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	93

RESUMO

O objeto do presente estudo são as presunções no Direito Tributário. Para tanto, a pesquisa se inicia com a distinção entre evento e fato jurídico, para depois aprofundar o estudo na norma jurídica, em seu conceito, classificação e estrutura. A relação jurídica é estudada dentro de sua especificidade tributária. Enfoca-se o conhecimento e sua relação com a verdade material e esta, por sua vez, com as provas. As ficções e presunções são analisadas em seu conceito, funções, classificações, estrutura lógica e naturezas jurídicas. Assim, passa-se a estudar detalhadamente as ficções, as presunções absolutas, as relativas, as *hominis* e as qualificadas. Quanto aos princípios constitucionais, elabora-se uma relação daqueles que mais afetam a criação e a aplicação das presunções e ficções, dando-lhes as características, para, por fim, analisar as presunções frente aos princípios constitucionais, de forma a avaliar se são válidas ou não.

Palavras-chave: Monografias, Presunções, Ficções, Direito Tributário, Princípios Constitucionais, Provas, Verdade Material, Norma Jurídica.

INTRODUÇÃO

As presunções são utilizadas em todos os ramos do direito, mas é no Direito Tributário que elas causam muita controvérsia em vista das características específicas e dos princípios constitucionais que o compõem.

Não obstante a grande resistência que se impõe ao seu uso, elas são de grande utilidade, pois atuam como redução simplificadora dos elementos substanciais do direito, aumentam a eficácia da arrecadação, do combate à evasão e elisão dos tributos. No plano do judiciário e administrativo, são utilizadas em virtude da dificuldade de provar certos fatos pela via direta, e, no plano legislativo, em vista da necessidade de dar estabilidade e economicidade às relações jurídicas, regulando o caso concreto. Outra função de extrema relevância é o auxílio que proporcionam na realização dos princípios da inexcusabilidade, da justificação e da legalidade, aplicáveis ao processo administrativo e judicial.

Assim, o seu estudo é de grande importância, pois elas devem fundamentar-se nos princípios constitucionais, pois sem eles, mesmo extremamente úteis, as presunções não terão validade.

Esta monografia seguiu, em grande parte, o roteiro lógico dado por Maria Rita Ferragut¹, em seu livro *Presunções no Direito Tributário*, para a análise do tema aqui estudado. Tal procedimento se deu em virtude da identificação da correlação lógico-racional dada aos diversos capítulos por ela com o que se pretende colocar no presente trabalho, de forma a encaminhar o leitor de forma gradual no estudo das presunções, desde o que seja um evento, passando pela sua juridicização, percorrendo, de maneira breve e sucinta, o que seja a o conhecimento, a verdade, suas relações com a prova, para chegarmos, de forma mais aprofundada às presunções, aos princípios constitucionais e à conformidade delas com estes.

Iniciamos o estudo com a diferenciação entre fato jurídico e evento, dado que o direito seleciona os eventos que lhe interessam para que venham participar do mundo jurídico, disciplinando-os.

¹ Maria Rita Ferragut em seu livro *Presunções no Direito Tributário*.

Esse disciplinamento é feito por meio da norma jurídica, a qual possui uma estrutura composta da hipótese de incidência tributária e do conseqüente, ou seja, dada uma situação hipotética, a norma prevê uma conseqüência.

No conseqüente, instala-se uma relação jurídica, que será tributária na medida em que conste de seus critérios matéria relacionada com tributos e que veicule aspectos patrimoniais ou instrumentais correspondentes.

Nosso trabalho se atém mais às normas tributárias que tenham relação direta com o patrimônio ou renda das pessoas físicas ou jurídicas.

Tratamos, então, do conhecimento, como algo que se não atinge em sua plenitude, adotando a corrente do criticismo, na qual a verdade se obtém a partir da razão humana, combinada com a desconfiança, que faz com que se examinem todas as informações da razão, sem que se aceite sem questionamentos ou que se deixe de investigar as fontes das próprias afirmações ou objeções.

Do conhecimento partimos para a análise do que vem a ser a verdade material, porque é ela que se busca na aplicação do direito.

As provas são analisadas em comparação com a busca da verdade material, identificando-se o seu objeto, sua classificação jurídica e a pessoa sobre a qual recai o ônus da prova.

Depois desses conteúdos iniciais e preparatórios para o entendimento das presunções, chegamos a elas e as analisaremos dando o conceito, suas funções, classificações, estrutura lógica, naturezas jurídicas.

Detalhamos, então, cada uma delas, falaremos sobre as ficções, inclusive, que, mesmo não se enquadrando no conceito de presunções, delas se aproximam na medida em que são verdades jurídicas.

As presunções, para que sejam válidas, devem passar pelo crivo dos princípios constitucionais, assim, o estudo de cada um dos que mais influenciam na criação e aplicação das ficções e presunções é feito, para que por último possamos verificar a conformidade das ficções e presunções com alicerces do nosso ordenamento jurídico.

CAPÍTULO 1

OBJETO DE INVESTIGAÇÃO

O presente trabalho pretende analisar as presunções quando utilizadas no Direito Tributário.

As ficções legais, apesar de diferirem das presunções, delas se aproximam na medida em que ambas, depois de positivadas, entram no mundo jurídico como verdades² e “tendem a modificar a realidade diretamente conhecida”³. Leonardo Sperb de Paola⁴ afirma que elas se identificam numa perspectiva sintática normativa e afastam-se sob o prisma semântico. Assim, serão, também, objeto de estudo.

A relação jurídica que nos interessa de perto é a tributária e, mais especificamente, aquela que se refira a uma obrigação de cunho patrimonial.

No decorrer da apresentação do tema, será necessária uma incursão por várias matérias bastante densas, mas nelas adentraremos somente até o ponto necessário para o entendimento do que se pretende expor a respeito das presunções no Direito Tributário.

CAPÍTULO 2

FATO JURÍDICO E EVENTO

Ao Direito não interessam todos os eventos que ocorrem no mundo dos fatos. Ele escolhe dentre os que são considerados por ele relevantes e coloca-os no mundo jurídico.

A inclusão dos eventos se dá conforme a linguagem jurídica, a qual é competente para produzir os efeitos desejados.

Maria Rita Ferragut afirma que disso resulta que:

“a diferença substancial existente entre fato e fato jurídico é que o primeiro é descrito apenas por meio da linguagem natural, social, ao passo que o segundo é relatado em linguagem competente para o direito, que por força da incidência

² Alfredo Augusto Becker em *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 509 e 510.

³ Maria Rita Ferragut em *Presunções no Direito Tributário*, p. 159.

⁴ Em *Presunções e Ficções no Direito Tributário*, p. 263.

torna-o jurídico e, por conseqüência, passa a vincular a conduta humana obrigando-a, proibindo-a ou permitindo-a; e .quando tivermos a descrição juridicamente adequada, a norma geral e abstrata *incidirá*, transformando por meio de um ato humano o suporte fático (conceito do evento) em fato jurídico.”⁵

Continua seu ensinamento dizendo que a incidência jurídica é automática, infalível e considera a causalidade normativa, não a natural, porque é tão somente o fato jurídico, e não o evento fenomênico, que produz os efeitos jurídicos⁶.

Considerando a estrutura da norma⁷, Paulo de Barros Carvalho afirma que a hipótese “é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar (realidade social), qualificando-os, normativamente, como *fatos jurídicos*”⁸. Acrescenta ainda que não é possível cogitar alocar na linguagem jurídica todas as propriedades do evento, dada a “infinita riqueza de seus predicados”⁹.

Assim, observa-se que o acontecimento somente poderá gerar efeitos jurídicos a partir do momento em que estiver relatado na norma jurídica, o que o torna um fato jurídico, saindo do campo dos eventos, dos acontecimentos, dos fatos, para sobressair no mundo jurídico, demonstrando o interesse do direito naquele fenômeno.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, temos que o fato jurídico tributário é “tomado como um enunciado protocolar, denotativo, posto na posição sintática de antecedente de uma norma individual e concreta, emitido, portanto, com função prescritiva, num determinado ponto do processo de positivação do direito”¹⁰. Acrescenta no sentido de que o fato jurídico tributário somente se constitui no preciso instante em que o fato natural é positivado como uma norma válida¹¹.

⁵ Em *Presunções no Direito Tributário*, p. 29.

⁶ Idem, p. 29.

⁷ Sobre a estrutura da norma veremos em mais detalhes no capítulo seguinte (Capítulo 3)

⁸ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 250.

⁹ Idem.

¹⁰ Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 105.

¹¹ Idem.

CAPÍTULO 3

NORMA JURÍDICA

3.1. CONCEITO

Maria Rita Ferragut conceitua norma jurídica como sendo “a significação organizada numa estrutura lógica hipotética-condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete a partir do direito positivo, seu suporte físico, e dotada de bilateralidade e coercitividade”¹². Acrescenta que o objetivo da norma jurídica é a regulação de condutas intersubjetivas.

Denota-se, portanto que as normas jurídicas são formuladas com a intenção de regular condutas que afetam direta ou indiretamente outras pessoas. Porém, para que tenha eficácia, é necessário que tenha o poder de coerção suficiente para que seja obedecida. Assim, o enunciado jurídico prevê a possibilidade do uso da força institucionalizada, caso não seja cumprida a prescrição.

Os enunciados prescritivos das normas que compõem o sistema jurídico são encontrados em leis constitucionais, complementares, ordinárias, delegadas, medidas provisórias, decretos, portarias, atos administrativos, ou seja, em qualquer meio introdutor de normas jurídicas.

A norma jurídica, para ser considerada completa, deve conter uma sanção, porque se não a estabelecer, estaremos diante de uma proposição jurídica, sem a força coercitiva da norma jurídica.

Paulo de Barros Carvalho assim se manifesta a respeito, questionando se pode haver norma sem sanção:

“... a resposta é esta: absolutamente não. Aquilo que há são enunciados prescritivos sem normas sancionatórias que lhes correspondam, porque estas somente se associam a outras normas jurídicas prescritoras de deveres. Caso imaginássemos uma prestação estabelecida em regra sem a respectiva sanção

¹² Maria Rita Ferragu, *Op. cit.*, p. 19.

jurídica e teríamos resvalado para o campo de outros sistemas de normas, como o dos preceitos morais, religiosos etc.”¹³ (grifos no original)

3.2. CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS

A norma jurídica possui limites ontológicos em sua criação. O legislador os encontra no aspecto sintático, que o vincula à estrutura lógica da norma, e no aspecto semântico, que o restringe a conteúdos normativos relativos a fatos possíveis e do não-necessário¹⁴.

A norma jurídica, no aspecto semântico, está impregnada de valores cultivados pela sociedade em sua história e dentro do espaço social em que surgiu, o que lhe confere legitimidade, autorizando que sua prescrição seja exigida.

As normas jurídicas possuem diversas classificações. Uma delas as distingue como sendo primárias ou secundárias.

Maria Rita Ferragut afirma que a proposição normativa completa apresenta estrutura composta de norma primária e de norma secundária e transcreve:

“O critério fundamental da distinção entre normas primárias e secundárias reside na circunstância de esta última, a secundária, expressar no conseqüente uma relação de cunho jurisdicional, de natureza adjetiva, em que o titular do direito comparece diante do Estado-juiz para obter, coativamente, a prestação insatisfeita. A regra jurídica secundária é processual. Logo, as relações que não revestirem essa forma estarão nas normas primárias. O cerne da distinção reside, destarte, na possibilidade do emprego da coatividade jurídica, prevista na norma secundária. Esta, uma das características essenciais do direito.”¹⁵

A norma primária se estrutura com uma parte dispositiva e outra sancionadora. A dispositiva é aquela que veicula uma obrigação decorrente da ocorrência de um fato lícito. A sancionadora é a que prevê uma pena em caso de não cumprimento da conseqüência da norma dispositiva.

¹³ Paulo de Barros Carvalho em *Direito Tributário: Fundamentos...*, p. 21.

¹⁴ Conforme Eurico Marcos Diniz de Santi em *Lançamento Tributário*, p. 35.

¹⁵ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 22 e 23.

A norma secundária é a que “regula a participação do Estado, a fim de fazer cumprir o conseqüente das normas primárias”¹⁶.

Desta forma, entende-se que caso seja descumprida a norma primária a norma jurídica secundária traz no seu conseqüente uma relação de natureza processual, possibilitando ao titular do direito, mediante processo judicial, obter coativamente a prestação que não foi satisfeita. As normas secundárias são, portanto, de direito processual positivo e dão coercitividade às regras jurídicas. O descumprimento do conseqüente da norma primária é o suporte fático para a aplicação da norma sancionadora judicial.

Conclui-se que a norma jurídica completa deve ser composta pela norma primária dispositiva, pela norma primária sancionadora e pela norma secundária. A norma jurídica estabelece a regra que deve ser cumprida, a sanção para o caso de descumprimento e a forma coercitiva de dar a ela efetividade.

Outra classificação traz as normas como sendo gerais e abstratas, individuais e concretas.

A norma geral liga um fato abstrato a uma conseqüência também abstrata. É necessário que o fato se torne concreto para que a norma geral seja individualizada e, conseqüentemente, aplicada.

Os adjetivos geral e individual se referem aos destinatários da norma, enquanto os abstrato e concreto são relativos ao fato descrito no antecedente da norma.

As normas gerais e abstratas estão em posição elevada e não possuem condições de atuar em um caso materialmente definido, porém desencadeiam regras que buscam atingir o caso específico.

O sistema jurídico é formado por normas distribuídas em níveis hierárquicos. Aquelas de menor hierarquia buscam seu fundamento de validade nas de maior nível, as quais são gerais e abstratas com elevada carga de indeterminação. Por meio deste

¹⁶ Idem, p. 27.

mecanismo, as normas individuais e concretas são editadas para que alcancem efetivamente a conduta humana.

As normas gerais e abstratas prevêm “uma classe de supostos fatos que poderão ocorrer no mundo real e que aí fará desencadear uma relação jurídica”¹⁷. Nas normas individuais e concretas o enunciado “contém o relato da ocorrência de um acontecimento que se enquadra na classe dos fatos prevista na norma geral e abstrata”¹⁸. Com isto, ocorre a formação da relação jurídica, sobre a qual trataremos na seqüência.

Maria Rita Ferragut¹⁹ considera que as normas gerais e abstratas possuem enunciados conotativos, ao passo que as normas individuais e concretas têm enunciados denotativos.

As normas gerais e abstratas estão voltadas para o futuro e para todos. Descrevem a conduta que ainda não ocorreu. As normas individuais e concretas se voltam para o passado com o fim de reconstruir os fatos e prescrever condutas, o que dá o caráter de definitividade ao sentido de direito. É por meio das normas individuais e concretas que o direito alcança a objetividade e certeza²⁰.

A doutrinadora conclui seu raciocínio afirmando que:

“Assim, não basta a existência da regra-matriz de incidência tributária instituindo um tributo. Para que o indivíduo realmente torne-se obrigado a pagá-lo, uma vez praticado o evento descrito no fato jurídico tributário, faz-se necessário o disciplinamento da conduta por meio de uma norma individual e concreta que, em seu antecedente, descreva o fato e, em seu conseqüente, estabeleça os sujeitos da relação e seu exato objeto. É com essa norma que o direito positivo estará apto a regulamentar efetivamente o comportamento humano.”²¹

Para visualizarmos melhor a caracterização das normas gerais e abstratas em contraposição às individuais e concretas, temos:

“É que as normas gerais e abstratas não ferem diretamente as condutas intersubjetivas, para regulá-las. Exigem o processo de positivação, vale dizer,

¹⁷ Susy Gomes Hoffman em Teoria da Prova no Direito Tributário, p. 150.

¹⁸ Idem.

¹⁹ Idem, p. 25.

²⁰ Eurico Marcos Diniz de Santi em seu livro Decadência e Prescrição no Direito Tributário, p. 53.

²¹ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 25 e 26.

reclamam a presença de norma individual e concreta a fim de que a disciplina prevista para a generalidade dos casos possa chegar ao sucesso efetivamente ocorrido, modalizando deonticamente as condutas.²²

3.3. ESTRUTURA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

Para Paulo de Barros Carvalho existem endonormas (normas primárias) e perinormas (normas secundárias) no Direito Tributário, sendo que as primeiras são as regras matrizes de incidência, que consideram os fatos jurídicos lícitos, e as segundas as que impõem sanção a ser aplicada pelo Estado-Juiz²³. Ambas têm a mesma estrutura estática, qual seja a hipótese e o conseqüente.

A hipótese é o suposto, o antecedente, o prescritor. Possui elementos para identificá-la, que são os critérios: material, espacial e temporal.

O conseqüente, ou tese, possui os critérios quantitativo e pessoal, que identificam a relação jurídica.

Paulo de Barros Carvalho utiliza as expressões “hipótese tributária”, para indicar a construção da linguagem prescritiva geral e abstrata, e “fato jurídico tributário” para representar a hipótese tributária em sua projeção factual²⁴. Acrescenta que existem regras de conduta e regras de estrutura. As primeiras são reguladoras de comportamentos e atingem os sujeitos da relação imediatamente. As segundas cuidam da outorga de competência, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, as que prescrevem pressupostos, etc., incidindo mediatamente, dando meio de construção de regras do primeiro grupo²⁵.

Para o autor, a hipótese prevê um fato de conteúdo econômico e o conseqüente constitui um vínculo obrigacional entre o Estado e a pessoa (física ou jurídica). É na hipótese que encontramos a identificação dos eventos, indicando: o critério material, no qual se verifica um comportamento humano; o critério temporal, que vincula o

²² Paulo de Barros Carvalho em *Direito Tributário: Fundamentos...*, p. 83.

²³ *Idem*, p. 31.

²⁴ Paulo de Barros Carvalho em *Curso de Direito Tributário*, p. 243.

²⁵ Paulo de Barros Carvalho em *Direito Tributário: Fundamentos...*, p. 36 e 37.

acontecimento ao tempo de sua ocorrência; e o critério espacial, que delimita o espaço no qual o acontecimento terá relevância jurídica para estabelecer o vínculo obrigacional. No conseqüente, encontraremos: o critério pessoal, o qual determina os sujeitos passivo e ativo; e o critério quantitativo, que informa a base de cálculo e a alíquota a ser aplicada. Conclui dizendo que “a conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação”²⁶.

Sua posição é no sentido que tanto as normas primárias como as secundárias terão a mesma estrutura lógica, qual seja, serão compostas pela hipótese e pelo conseqüente. Lembrando que uma norma somente será considerada completa quando for composta da norma primária e da secundária. Nesta, a hipótese prevê uma “conduta descumpridora da prestação pecuniária”, que corresponde ao ilícito tributário, e o conseqüente estabelece uma relação jurídica necessária e suficiente para que o “titular do direito subjetivo, que não viu satisfeita sua pretensão, na conformidade da norma primária, possa postular do Estado uma solução de natureza jurisdicional”²⁷.

Assim, a hipótese de incidência tributária e a conseqüência tributária estarão no plano das prescrições gerais e abstratas e o fato jurídico tributário e a relação jurídica tributária no plano que fala do mundo material dos objetos físicos e dos seres humanos²⁸.

O critério material é o núcleo da formulação jurídica da norma. É veiculado por meio de verbos pessoais e de predicação incompleta, necessitando de seus respectivos complementos. É o que representa o comportamento da pessoa física ou jurídica²⁹.

O critério espacial é verificado por regras que definem expressa ou implicitamente os locais em que o fato deve ocorrer para que possa ter os efeitos jurídicos

²⁶ Idem, p. 80 e 81.

²⁷ Idem, p. 84.

²⁸ Paulo de Barros Carvalho em *Curso de Direito Tributário*, p. 245 e 246.

²⁹ Idem, p. 253.

desejados pelo legislador³⁰. Não há que se confundir com o campo de validade da lei³¹, que será nacional, federal, estadual ou municipal.

O critério temporal revela o “marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato, abrindo-se aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e de suas obrigações”³². É o momento em que nasce a relação jurídica, que, no Direito Tributário, determina o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (sujeito ativo) e um dever jurídico para a pessoa física ou jurídica (sujeito passivo).

O critério pessoal “é o conjunto de elementos, colhidos no *prescritor* da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro”³³.

O critério quantitativo indica grandezas estabelecidas abstratamente pelo legislador com o objetivo de dimensionar o fato jurídico tributário e o decorrente montante a ser pago pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Ele é composto da base de cálculo e da alíquota. Aquela mede a “intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador”³⁴, enquanto esta é o seu complemento necessário para determinar com precisão o *quantum debeat*.

A base de cálculo e a alíquota não têm sentido ou função se isoladas uma da outra. Paulo de Barros Carvalho afirma que a base de cálculo tem três funções distintas: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”³⁵. Ela é referida pela norma abstratamente, porém é com a norma individual do lançamento administrativo que ocorre sua determinação monetária líquida e certa. É quando se chega à base de cálculo fática.

³⁰ Idem, p. 254.

³¹ Idem, p. 257.

³² Idem, p. 258.

³³ Idem, p. 278.

³⁴ Idem, p. 322.

³⁵ Idem, p. 324 e 325.

A alíquota se integra à base de cálculo para que seja possível calcular o valor a ser pago pelo sujeito passivo e exigido pelo sujeito ativo. Contudo, suas funções mais relevantes ocorrem: quando atua para assegurar o princípio da igualdade tributária, sendo utilizada para propiciar a progressão da imposição fiscal; quando é estabelecida dentro dos limites que evitam o confisco e quando é usada para fins extrafiscais.

Conforme já exposto, as normas sancionadoras também possuem a mesma estrutura. No antecedente, temos o critério material, que descreve um comportamento em desacordo com o dever jurídico, o critério espacial, que identifica o local da conduta ilícita, e o critério temporal, que determina o momento em que se considera ocorrido o ilícito. No conseqüente, encontramos o critério pessoal, no qual se identifica o sujeito ativo, que poderá exigir a multa, e o sujeito passivo, o qual terá o dever de pagá-la, e um critério quantitativo, no qual constará a base de cálculo da sanção e a alíquota aplicável a ela³⁶.

Geraldo Ataliba, por sua vez, afirma que a norma jurídica tem estrutura complexa e é composta da hipótese, do mandamento e da sanção. “Acontecido o fato previsto na hipótese da lei (hipótese legal), o mandamento, que era virtual, passa a ser atual e se torna atuante, produtivo dos seus efeitos próprios: exigir inexoravelmente (tornar obrigatório) certos comportamentos, de determinadas pessoas”³⁷. O fato prescrito na norma em abstrato somente terá efeitos práticos quando um fato concreto subsumido à norma ocorrer. Ou seja, a norma jurídica somente incide sobre os fatos concretamente ocorridos. Enquanto eles não são parte do mundo real, a norma fica suspensa.

Quanto à sanção, Geraldo Ataliba afirma que nem sempre é um castigo, porém mera conseqüência jurídica da desobediência do mandamento principal da norma. Continua dizendo que o castigo é espécie do gênero sanção jurídica.

Esclarece que uma norma jurídica tem sua estrutura formada pela hipótese, mandamento e sanção. Porém a obrigação tributária é a que nasce do mandamento e não a

³⁶ *Idem*, p. 500 e 501.

³⁷ Geraldo Ataliba em *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 42.

que advém da sanção, porque esta estabelece uma obrigação pecuniária pelo não cumprimento daquela.

A hipótese de incidência tem natureza descritiva, pois contém a descrição de um fato, e o mandamento é de natureza prescritiva, por se tratar de determinações. Dada a hipótese de incidência, a norma determina uma conduta, uma prestação, que é o mandamento.

Assim, a hipótese de incidência é a “descrição genérica e abstrata de um fato”³⁸. Ela é conceito universal, porque não decorre de um sistema particular, é una e indivisível. Assim, cada hipótese de incidência é diversa de outra.

O autor se utiliza da nomenclatura de fato imponible para se referir ao fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico e que se subsume perfeitamente à hipótese de incidência. Assim, ele também é uno e indivisível, tal qual a hipótese de incidência. Esta poderá conter uma infinidade de fatos imponíveis, mas cada um deles será único e conterá todas as características previstas na norma em abstrato.

Afirma que:

“A h.i. é a expressão de uma vontade legal, que qualifica um fato qualquer, abstratamente, formulando uma descrição antecipada (conceito legal), genérica e hipotética. Fato imponible é um fato efetivo, localizado concretamente – porque acontecido, ocorrido – no tempo e no espaço e revestido de características individuais e concretas.”³⁹

O ilustre doutrinador informa existir quatro aspectos da hipótese de incidência: o material, o pessoal, o espacial e o temporal.

Comparando se com os critérios identificados por Paulo de Barros Carvalho, observamos não estar discriminado o critério quantitativo, formado pela base de cálculo e pela alíquota, porém Geraldo Ataliba entende que a base de cálculo está contida no aspecto material. Afirma ser este o aspecto mais complexo da hipótese de incidência, porque ele “contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do

³⁸ Idem, p. 59.

³⁹ Idem, p. 75.

arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de *fato descrito pela h.i.*; é a *descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.*”⁴⁰. A base imponible (base de cálculo) é considerada um atributo do aspecto material da hipótese de incidência, de evidente posicionamento no seu centro, porque não é possível um tributo que não tenha ínsita a base imponible na materialidade de sua hipótese de incidência⁴¹. Como complemento necessário para a quantificação do crédito tributário surge a alíquota, que, para o autor, compõe o mandamento.

Conclui o trecho de sua obra que trata dos aspectos da hipótese de incidência tributária, esclarecendo:

“Os critérios para cabal desempenho desse trabalho estão na lei: na hipótese de incidência e no mandamento. Na hipótese de incidência, a indicação do sujeito ativo e dos critérios para determinação do sujeito passivo (aspecto pessoal); a indicação da materialidade ou consistência material do fato descrito (aspecto material); a quantificação das coordenadas de tempo (aspecto temporal) e de lugar (aspecto espacial) juridicamente relevantes e a fixação da perspectiva mensurável do aspecto material (base imponible) que deve ser considerada, no fato, pelo intérprete. Aplicada a alíquota – inserida no mandamento – à base calculada. Obtém-se, em cada caso, o *quantum* devido, objeto da obrigação, nascida do fato imponible.”⁴²

Desta forma, observa-se que enquanto Paulo de Barros Carvalho aloca no antecedente o critério material e no conseqüente o critério quantitativo, composto pela base de cálculo e a alíquota, Geraldo Ataliba insere a base imponible no aspecto material da hipótese de incidência e a alíquota no mandamento.

CAPÍTULO 4

RELAÇÃO JURÍDICA E RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Paulo de Barros Carvalho conceitua relação jurídica, para a Teoria Geral do Direito, como sendo “o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação

⁴⁰ Idem, p. 106.

⁴¹ Idem, p. 111.

⁴² Idem, p. 119

normativa, uma pessoa, chamada sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação”⁴³. Trata-se de uma relação irreflexiva, na medida em que não há relação jurídica entre uma pessoa e ela mesma. É, também, uma relação assimétrica, pois de um lado tem-se aquele sujeito que tem o dever (sujeito passivo) e do outro aquele que tem o direito (sujeito ativo).

As relações jurídicas podem ter caráter patrimonial ou de veiculadoras de deveres. Aquelas são indicadas pela figura da obrigação e são capazes de exprimir em valores econômicos o conteúdo da relação jurídica. Podemos, portanto, usar da palavra obrigação para significar as relações jurídicas de cunho patrimonial, a qual pode ser definida como o “vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor, ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de determinada prestação de cunho patrimonial”⁴⁴.

Podemos complementar as lições de Paulo de Barros Carvalho, com os ensinamentos de Kelsen, para quem:

“...a ordem jurídica institui relações, não apenas entre sujeitos jurídicos (no sentido tradicional da palavra), isto é, entre o indivíduo que é obrigado a uma determinada conduta e o indivíduo em face do qual aquele é obrigado a tal conduta, mas também entre o indivíduo que tem competência para a criação de uma norma e o indivíduo que tem competência para a aplicação dessa norma, bem como entre um indivíduo que tem competência para a criação ou aplicação de uma norma e o indivíduo a quem essa norma impõe um dever ou confere um direito. Tais relações jurídicas existem, por exemplo, entre os indivíduos competentes para a criação de normas gerais e os indivíduos competentes para a sua aplicação, como v.g., entre o órgão legislativo e os tribunais ou autoridades administrativas; e ainda entre esses tribunais e autoridades e os sujeitos de deveres ou direitos fundados nas normas jurídicas por aqueles órgãos criadas ou aplicadas; assim como também existem entre os indivíduos competentes para a execução de atos coercitivos e os indivíduos contra os quais os atos coercitivos se dirigem.”⁴⁵

⁴³ Paulo de Barros Carvalho em Curso de Direito Tributário, p. 279 e 280.

⁴⁴ Idem, p. 283 e 284.

⁴⁵ Hans Kelsen em *Teoria Pura do Direito*, p. 183.

No Direito Tributário, encontramos tanto relações jurídicas de caráter patrimonial como as que fazem surgir deveres. As de caráter patrimonial são previstas no núcleo da norma que define a regra-matriz de incidência, enquanto as outras são circunpostas às de caráter patrimonial para lhes dar operatividade. São os deveres instrumentais ou formais⁴⁶. São exemplos a escrituração de livros, a prestação de informações, a expedição de notas fiscais, etc.

Esclarece Paulo de Barros Carvalho que:

“Ele (Estado) pretende ver atos devidamente formalizados, para que possa saber da existência do liame obrigacional que brota com o acontecimento fático, previsto na hipótese da norma. Encarados como providências instrumentais ou como a imposição de formalidades, tais deveres representam o meio de o Poder Público controlar o fiel cumprimento da prestação tributária, finalidade essencial na plataforma da instituição do tributo.”⁴⁷

Maria Rita Ferragut⁴⁸ esclarece que uma relação jurídica se forma desde que presentes dois elementos: o subjetivo e o prestacional. O elemento subjetivo é integrado pelos sujeitos de direito (sujeito ativo e sujeito passivo). O elemento prestacional se refere à conduta exigida (obrigatória, proibida ou permitida), sendo que deve fazer referência a objeto lícito (fazer um pagamento ou cumprir uma obrigação instrumental).

O pagamento de uma determinada quantia ao Estado não é elemento suficiente para indicar se uma determinada relação jurídica é tributária ou não. Danos causados ao Estado devem ser indenizados, porém não se referem a uma relação jurídica tributária. Da mesma forma quem adquire um bem do ente estatal deve a ele uma prestação, porém não de índole tributária. Quem contrata com o Estado pode ser devedor de montante em dinheiro, mas mesmo assim não se configura a relação jurídica tributária. Geraldo Ataliba afirma que “a norma cuja hipótese se refira à criação de obrigação por virtude de livre manifestação de vontade dos sujeitos, voltada precipuamente para a constituição de

⁴⁶ Paulo de Barros Carvalho em *Curso de Direito Tributário*, p. 284.

⁴⁷ *Idem*, p. 287.

⁴⁸ Em seu livro *Presunções no Direito Tributário*, p. 35 e 36.

vínculo, não é tributária, e a obrigação nela baseada não é tributo. Nem é tributo a obrigação que, não obstante *ex lege*, configura sanção de ato ilícito”⁴⁹.

Assim, para reconhecermos uma relação jurídica tributária devemos ter como base de sua formação uma norma tributária e analisar os critérios desta conforme expostos anteriormente (3.3. Estrutura das Normas Tributárias). Quanto ao critério pessoal, no pólo ativo podem figurar pessoas jurídicas públicas, que são as que detêm capacidade política e competência legislativa e aquelas que possuem capacidade tributária; pessoas de direito privado, das quais sobressaem as entidades paraestatais, que exercem atividades de interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas. Paulo de Barros Carvalho chega a considerar possível a existência de pessoa física no pólo ativo da relação, desde que esta desempenhe uma atividade exclusiva e de real interesse público⁵⁰. No pólo passivo está a pessoa “física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”⁵¹.

CAPÍTULO 5

O CONHECIMENTO

Muitas teorias foram feitas sobre o que vem a ser o conhecimento. A corrente dogmática afirma ser sempre possível a apreensão do objeto pelo sujeito. O objeto existe independentemente do sujeito e pode ser observado por este. Os adeptos do ceptismo não concordam com a corrente dogmática, atestando que não há objeto que possa ser conhecido. Surgiu, posteriormente o subjetivismo, dando ao sujeito a capacidade de conhecer e julgar o objeto conforme seus fatores internos, abrindo a possibilidade de um mesmo juízo ser verdadeiro para uns e falso para outros. Não há verdade universalmente válida para esta corrente. O relativismo, por sua vez, prega que não há conhecimento e

⁴⁹ Geraldo Ataliba, *Op. cit.*, p. 52.

⁵⁰ Paulo de Barros Carvalho em *Curso de Direito Tributário*, p. 294.

⁵¹ *Idem*, p. 297.

verdade absolutos e universais, porque há interferência de fatores externos, como o meio social e o tempo histórico.

Maria Rita Ferragut, depois de discorrer sobre estas correntes, acaba por firmar o seu entendimento conforme a corrente do criticismo, a qual leciona que há “uma verdade a partir da razão humana, combinada com a desconfiança restante de todo o conhecimento determinado. Examina todas as afirmações da razão, não aceita nada despreocupadamente e investiga as fontes das próprias afirmações ou objeções. É, pois, reflexivo e crítico”⁵². Sua explicação para a preferência é a de que é uma corrente que privilegia a postura analítica e completa dizendo que a corrente considera possível o conhecimento, mas que o intérprete deve afastar o conhecimento falso, ou o próprio desconhecimento.

O conhecimento é redutor de complexidades, porque a realidade possui peculiaridades que não são todas elas passíveis de representação. Assim, o distanciamento entre o objeto e o sujeito cognoscente é inevitável.

Da mesma forma, não é necessário que o fato jurídico seja alcançado em todas as suas características, porém deve o Direito “impor regras para a construção de enunciados que permitam conhecer o fato (como, por exemplo, grande parte dos deveres instrumentais, tais como emissão de notas fiscais e escrituração de livros), enunciados esses cujos conteúdos sejam passíveis de refutação e que, principalmente, resistam a ela”⁵³. Não há necessidade de que o fato jurídico descreva o evento de forma integral e completa. É preciso, contudo, que busque uma “adequada correspondência entre as provas que se tem da versão do evento e sua descrição lingüística”⁵⁴.

⁵² Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 38.

⁵³ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 40.

⁵⁴ *Idem.*

CAPÍTULO 6

A VERDADE MATERIAL

Maria Rita Ferragut⁵⁵ entende que “a verdade jurídica pressupõe uma linguagem competente, provas, contraditório e ampla defesa. A *veracidade para o julgador é a manifestação da prova convincente*. Já a verdade material é aquela que deve ser identificada em um procedimento ou processo, em razão de uma investigação inquisitória que considere as provas possíveis de serem produzidas após o evento”⁵⁶.

Várias são as teorias que buscam definir o que seja a verdade. O pragmatismo designa de verdadeiro aquilo é útil, valioso, fomentador da vida. Leva em conta que o homem é um ser prático, com vontade de agir. A teoria do consenso defende a idéia de que a verdade está naquilo que for aceito no meio social. A da correspondência prega que verdade é a correspondência adequada entre o que significa e o significado. A teoria da coerência afirma que será verdadeira a proposição que não se contradisser com outra proposição igualmente verdadeira. O idealismo lógico prevê que a essência da verdade se assenta dentro do próprio pensamento e não na sua confrontação com o que está perante o sujeito.

A teoria seguida pela doutrinadora é a do fenomenalismo que estabelece que “há objetos independentes do pensamento, mas que são completamente incognoscíveis. E, se não conhecemos todos os objetos, não tem sentido considerar a verdade como a concordância do pensamento com os objetos. Por isso, o fenomenalismo entende não ser

⁵⁵ Idem, p. 42.

⁵⁶ Maria Rita Ferragut adota, como também o fazemos no presente trabalho, a designação de procedimento administrativo tributário para a “sucessão de atos de cumprimento obrigatório praticados pela Administração, sem a participação litigiosa do administrado, e que tem por finalidade a expedição do ato jurídico de lançamento, caso verificado, direta ou indiretamente, a ocorrência do fato jurídico típico; nesta última hipótese, mediante o emprego de presunções legais. O procedimento inicia-se por meio de ato do Fisco, nele sendo analisados os indícios e expedidas as regras jurídicas presuntivas” e chama de processo administrativo tributário a “sucessão de atos que se instauram perante a Administração, que reaprecia, provocada por impugnação do contribuinte, um lançamento já praticado. É forma de controle de legalidade do ato que determinou os termos da obrigação tributária, e visa formar título hábil a possibilitar a execução judicial do débito. É conflito de interesses entre as partes que motiva o nascimento da relação jurídica processual tributária, composta tanto pela relação jurídica tributária como pela relação jurídica processual dotada de características tributárias”, *Op. cit.*, p. 102.

possível conhecer a coisa em si, mas apenas a sua manifestação, o fenômeno”⁵⁷. Assim, conclui a autora que para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro é necessário que haja certeza de que o enunciado descritivo tenha sido elaborado conforme as regras do sistema, tendo submetido-se às provas e resistido à refutação. Não é preciso, portanto, que haja certeza quanto ao relato corresponder fielmente ao evento. O Direito se interessa pela manifestação do evento, se verdadeira ou falsa, e não com o próprio evento.

“A verdade material só ingressa no mundo jurídico quando se transforma em verdade jurídica”⁵⁸. A verdade jurídica, por sua vez se apresenta por meio de documentos, perícias, depoimentos, etc., que são os instrumentos através dos quais se prova a verdade dos fatos.

No processo civil há predominância da verdade formal, porque ele se contenta com os dados e informações trazidos aos autos pelas partes, porém no processo administrativo, a verdade material deve ser buscada pelo julgador, vez que este tem o dever legal de buscá-la, devendo cancelar o lançamento quando este não estiver baseado em fatos efetivamente ocorridos.

Na obra Teoria Geral do Processo⁵⁹, os autores afirmam que no processo civil, o princípio dispositivo foi sendo mitigado, permitindo ao juiz uma ampla gama de atividades instrutórias de ofício. Acrescentam que “diante da colocação publicista do processo, não é mais possível manter o juiz como mero espectador da batalha judicial”⁶⁰ e que “a partir do último quartel do século XIX, os poderes do juiz foram paulatinamente aumentados: passando de espectador inerte à posição ativa, coube-lhe não só impulsionar o andamento da causa, mas também determinar provas, conhecer *ex officio* de circunstâncias que até então dependiam da alegação das partes, dialogar com elas, reprimir-lhes eventuais condutas irregulares etc”⁶¹.

⁵⁷ Idem, p. 43.

⁵⁸ Roque Natonio Carrazza em Curso de Direito Constitucional Tributário, nota de rodapé, p. 402.

⁵⁹ De Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, p. 65.

⁶⁰ Idem, p. 64.

⁶¹ Idem.

É necessário que se ressalte que a verdade material não deve ser alcançada somente no curso de um processo, quer seja ele judicial ou administrativo. É na verdade material que deve estar baseado o próprio lançamento. O fisco não pode constituir um crédito tributário em bases falsas. Deve buscar a verdade material, para com base nela verificar se existe o direito subjetivo do Estado de exigir o tributo correspondente a um fato efetivamente ocorrido.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, temos que “a especificação dos procedimentos adotados pelo Fisco para lançar ou lavrar o auto de infração tem por escopo a descoberta da *verdade material* que dará um *juízo de certeza* (e não, apenas, uma *verossimilhança*) acerca da existência dos fatos tributários e de quem realmente os promoveu”⁶².

É sabido que a verdade, assim como o conhecimento, não pode ser descoberta por inteiro, mas o que se pretende com o princípio da verdade material é a sua busca, ou seja, é no caminho de sua descoberta que deve trilhar o aplicador do direito. Já sentenciou Eurico Marcos Diniz de Santi que “a realidade é algo que não existe para o direito, que constrói sua verdade sobre os fatos para efeito de realizar seu processo de auto-reprodução. No direito toda verdade é formal. A *verdade material* é tão-apenas um princípio, um diretivo à conduta da autoridade, que orienta o ato de aplicação do direito”⁶³.

⁶² Roque Antonio Carrazza, *Op. cit.*, p. 386.

⁶³ Eurico Marcos Diniz de Santi em *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 44.

CAPÍTULO 7

PROVAS

7.1. AS PROVAS E A VERDADE

Já pelo tópico anterior, pudemos identificar uma íntima ligação entre a busca da verdade material e as provas. Estas são as que tornam possível a afirmação de idéias verdadeiras, a aquisição da evidência da verdade, ou a certificação da sua exatidão jurídica. O direito somente consegue se aproximar da verdade por meio das provas⁶⁴.

Quando se fala de fatos, a prova serve para evidenciar a correspondência entre a proposição e a manifestação do evento, a qual se dá pela linguagem que se utiliza para deles se referir. O evento é fenômeno que ocorreu, já é passado, logo, não é possível reconstruí-lo tal qual efetivamente se desenvolveu. Assim o direito se preocupa com a sua reconstrução até o ponto de provar a sua existência ou inexistência. Só as provas jurídicas servem para o Direito, porque somente elas propiciam o conhecimento dos acontecimentos relevantes para o mundo jurídico.

Maria Rita Ferragut nos apresenta os dois aspectos que a prova apresenta:

“o primeiro é estático, relativo ao direito substancial, como certeza dos fatos fixada pela prova considerada como resultado... e o segundo é dinâmico, relativo à efetiva verificação de um fato que é trazido para os autos do processo, em que atuam três partes... A certeza do alegado advirá da convicção que puder ser gerada a partir da representação que as duas primeiras partes farão do fato”⁶⁵.
[sujeito passivo e sujeito ativo da relação angular: partes e juiz]

Complementa ela⁶⁶ que a prova pode ser vista como um conteúdo de um enunciado jurídico geral e abstrato, de natureza instrumental. Seria a chamada proposição prescritiva da prova. A própria norma estabelece as formas admitidas para se provar determinado evento. Como fato, a prova determina no tempo e no espaço a norma jurídica

⁶⁴ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 44.

⁶⁵ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 45 e 46.

⁶⁶ *Idem*, p. 46 e 47.

a que se subsume. Ela pode apresentar-se, também, como uma relação na medida em que é o vínculo abstrato entre a prova (que é o fato inicialmente conhecido), o fato probando, e o sujeito que deve reconhecer o fato como verdadeiro. Além destes aspectos temos, ainda, a prova como procedimento, visando demonstrar a ocorrência do evento descrito em um fato. Por último, a prova pode ser vista como um produto, que é o que resulta do procedimento, mas que não pode ser considerado uma norma jurídica e sim, somente, uma proposição prescritiva (é o auto de infração, a denúncia, etc...).

Interessante observação faz Eurico Marcos Diniz de Santi⁶⁷, ao afirmar que “prova é a representação, na linguagem do direito, dos eventos ocorridos no mundo real (isto considerando que há um ‘mundo real’)”. Acrescenta que “a prova não é realidade, é articulação jurídica dessa realidade” e que “sem a construção de fatos jurídicos, o direito rompe sua dinâmica funcional, torna-se estático, não se reproduz, não é aplicável: estatela-se sua dialética”.

Tal assertiva nos confirma a impossibilidade de se chegar a uma verdade, mas, por outro lado, mostra-nos a necessidade de buscá-la, caminhando no seu sentido, mesmo sabendo que nunca a atingiremos.

Por último, consideramos necessário esclarecer que a apreciação das provas é altamente influenciada por valores. A linguagem é um elemento cultural, criada pelo homem, logo, é evidente a sua impregnação pelos valores. Na teoria das provas, a interferência deles é maior nas provas indiretas do que nas diretas, classificação esta que se verá adiante (7.3. Classificação Jurídica das Provas).

Voltando ao doutrinador Eurico Marcos Diniz de Santi⁶⁸, em sua obra diz que existe uma tríade, na medida em que há o fato, a prova do fato e o intérprete da prova. Conclui que o “direito não incide sobre fatos, incide sobre a prova dos fatos, ou dizendo de outra forma: fato jurídico é fato juridicamente provado”.

⁶⁷ Eurico Marcos Diniz de Santi em *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 41.

⁶⁸ Eurico Marcos Diniz de Santi, *Op. cit.*, p. 42 e 43.

O fato ocorreu, é passado e impossível de ser reconstruído em sua íntegra, porém ele deixa provas de sua existência. A prova do fato é a forma, o instrumento, o signo. É usada para demonstrar a ocorrência ou inoocorrência do fato que se alega. E é no intérprete, no ser cognoscente, naquele que formará um juízo ou conceito sobre o fato, que se manifestam os valores com toda sua força, por mais que se pretenda um julgamento ou mesmo um procedimento administrativo neutro. O juiz demonstrará sua interpretação no fundamento da sentença e o fiscal da fazenda na motivação do ato administrativo do lançamento tributário.

7.2. O OBJETO DA PROVA

O objeto da prova são os fatos alegados pelas partes relativos aos eventos ocorridos anteriormente à alegação. Os fatos “devem ser determinados e apresentar características próprias, aptas a distingui-los de outros que se lhes assemelhem”⁶⁹. Maria Rita Ferragut⁷⁰ afirma que a prova deve voltar-se para o antecedente das normas individuais e concretas, porque é nele que se encontra o relato do fato jurídico, o qual deve estar conforme as normas gerais e abstratas.

Roque Antonio Carrazza preceitua que o objeto da prova “é sempre um fato cuja existência e verdade precisam ser demonstradas. Mas os meios de prova (meios para produzir *verdades jurídicas*, gerando *certezas*) estão longe de ser ilimitados. Realmente, só os legais e os moralmente legítimos são admissíveis para provar-se a verdade dos fatos”⁷¹.

Susy Gomes Hoffmann⁷² afirma que, para o sistema positivo de direito, a prova pode apresentar-se em quatro concepções, sendo que todas pretendem demonstrar algo. São elas: a) como instrumento material de demonstração da ocorrência de algo, quando a

⁶⁹ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 48.

⁷⁰ *Idem.*

⁷¹ Roque Antonio Carrazza em nota de rodapé, *Op. cit.*, p. 402.

⁷² Susy Gomes Hoffmann *Op. cit.*, p. 67 e 68.

demonstração se dá por meio do próprio instrumento de prova, como é o caso de uma experiência relatada, o documento, o testemunho; b) com o significado de confrontação, quando se prova um fato por meio de outro e, a partir da confrontação chega-se a uma conclusão; c) como o convencimento de alguém da ocorrência de algo, quando se busca formar a convicção no julgador sobre a ocorrência ou in ocorrência dos fatos controvertidos no processo; e d) como um enunciado sobre a ocorrência de um determinado acontecimento.

É relevante esclarecer que não são todos os fatos que devem ser provados, porque em relação aos tidos como notórios, ou seja, aqueles conhecidos por todos; aos impertinentes, quais sejam, aqueles que não têm relação com a questão; aos incontrovertidos, que são os admitidos ou confessados por ambas as partes em litígio; aos que, por determinação legal, sejam cobertos por presunção de existência e veracidade; e, ainda, aos impossíveis, mesmo que sejam admitidas as provas dos fatos improváveis⁷³; não se exige prova, por desnecessária.

Por outro lado, não são todas as provas que podem ser admitidas. As provas obtidas por meios ilícitos não podem adentrar no mundo jurídico. É o que estabelece o inc. LVI, do art. 5º, da Constituição Federal. Assim, mesmo sendo relevante a prova, não pode ser considerada se for obtida ou realizada por meios que o direito desvaloriza. A liberdade e a individualidade dos sujeitos são tuteladas pelo ordenamento jurídico, que condena todas as formas não previstas em lei que possam invadir o espaço protegido pelo direito.

7.3. CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DAS PROVAS

As provas são classificadas em diretas e indiretas em função do objeto. As diretas representam imediatamente a ocorrência do fato de implicações jurídicas. As indiretas

⁷³ Cândido Rangel Dinamarco, Antonio Carlos de Araújo Cintra e Ada Pellegrini Grinover, em *Teoria Geral do Processo*, p. 349.

indicam para a ocorrência de fatos secundários ou indiciários, os quais dão margem para a presunção da existência ou inexistência do fato principal, por meio de inferência lógica, do raciocínio dedutivo. Aqui se enquadram as presunções.

Roque Antonio Carrazza⁷⁴ nos ensina que a “prova é *direta* quando propicia a quem a examina a idéia objetiva do fato a ser demonstrado”, enquanto a prova *indireta* se apresenta “quando exige um raciocínio lógico, decalcado na experiência comum, para que de um fato conhecido se possa chegar a outro, ignorado”.

Podem, ainda ser classificadas, em relação ao sujeito, como provas pessoais e reais. A prova pessoal advém da afirmação de um indivíduo, ao passo que as reais são provenientes de documentos e perícias.

Quanto à forma, as provas são tidas como literais (baseadas em documento) e testemunhais (por meio de testemunhas ou depoimentos pessoais)⁷⁵. Ou ainda, testemunhais (afirmação pessoal ou oral), documentais (afirmação escrita ou gravada) ou material (consiste na materialidade que atesta o fato probando pelo exame pericial, os instrumentos do crime, etc.)⁷⁶. No direito brasileiro constituem-se em meios de prova a confissão, as testemunhas, os documentos, a perícia, a inspeção judicial, as presunções e os indícios.

7.4. ÔNUS DA PROVA

O ônus da prova se faz sentir no processo administrativo e no judicial, porque em nenhum deles o julgador pode se abster de decidir.

Os critérios objetivos de decisão estão previstos na lei de modo que, ao fazer um julgamento, o juiz deve julgar conforme o que ela prevê e com os elementos contidos no processo.

⁷⁴ Roque Antonio Carrazza em nota de rodapé, *Op. cit.*, p. 402

⁷⁵ Roque Antonio Carrazza em nota de rodapé, *Op. cit.*, p. 402.

⁷⁶ Paulo Celso B. Bonilha em *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, p. 82.

No aspecto subjetivo, nosso ordenamento jurídico se utiliza do sistema da persuasão racional (livre convencimento), previsto no art. 131, do Código de Processo Civil, que determina: “o juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes, mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento”.

Persuasão racional, no livro *Teoria Geral do Processo*⁷⁷, é definida, no sistema do devido processo legal, como sendo o “convencimento formado com liberdade intelectual mas sempre apoiado na prova constante dos autos e acompanhado do dever de fornecer a motivação dos caminhos do raciocínio que conduziram o juiz à conclusão”.

Como já foi dito, a prova tem como um dos objetivos o de convencer o juiz a respeito do direito. Assim, o ônus da prova é de quem dela se aproveita. Logo, tanto a Fazenda como o sujeito passivo arcam com o ônus de provar a ocorrência dos fatos que alegam. A Fazenda tem o encargo de provar a ocorrência do fato jurídico tributário. O sujeito passivo tem o ônus de provar a falta dos pressupostos de sua realização ou a existência de fatores excludentes.

Mesmo a presunção de legitimidade dos atos administrativos não afasta da administração a necessidade de provar os fatos nos quais baseia a exação fiscal. A presunção de legitimidade do ato dá à administração o poder de aparelhar e exercitar diretamente sua pretensão, mas “não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão”⁷⁸, sob pena de nulidade do ato.

Nosso sistema trabalha com a distribuição do ônus da prova, que tem como premissa a consideração de que quem tem o interesse de convencer o juiz sobre determinada ocorrência, é o encarregado de trazer aos autos elementos de convicção suficientes para que o julgador lhe declare o direito.

Conforme palavras extraídas da obra *Teoria Geral do Processo*⁷⁹:

⁷⁷ Cândido Rangel Dinamarco..., *Op. cit.*, p. 352.

⁷⁸ Paulo Celso Bonilha, *Op. cit.*, p. 75.

⁷⁹ Cândido Rangel Dinamarco ..., *Op. cit.* P. 350.

“O fundamento da repartição do ônus da prova entre as partes é, além de uma razão de oportunidade e de experiência, a idéia de equidade resultante da consideração de que, litigando as partes e devendo conceder-se-lhes a palavra igualmente para o ataque e a defesa, é justo não impor só a uma o ônus da prova (do autor não se pode exigir senão a prova dos fatos que criam especificamente o direito por ele invocado; do réu, as provas dos pressupostos da exceção).”

Segundo o art. 333, do Código de Processo Civil, “o ônus da prova incumbe: ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

CAPÍTULO 8

Presunções

8.1. CONCEITO

Alfredo Augusto Becker conceitua presunção como sendo “o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”⁸⁰.

Roque Antonio Carrazza afirma que presunção “é a suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e provável de outro conhecido. Nisto difere da prova, já que, ao contrário desta, não produz certeza, mas simples probabilidade”⁸¹. Ressalta que as presunções somente versam sobre matéria de fato e jamais sobre matéria de direito, além do que “quem presume obtém o convencimento antecipado da *verdade provável* sobre um fato desconhecido, *a partir de fatos conhecidos* a ele conexos”⁸².

Eurico Marcos Diniz de Santi diz que ela é “forma de conhecimento indutivo que se constitui na experiência colateral do sujeito com o mundo em torno de si. E não se conhece nada fora do cerco da linguagem”⁸³.

⁸⁰ Alfredo Augusto Becker, *Op. cit.*, p. 509.

⁸¹ *Op. cit.*, p. 393.

⁸² *Idem*, p. 394.

⁸³ Decadência e Prescrição no Direito Tributário, p. 41 e 42.

Maria Rita Ferragut, depois de transcrever os conceitos de presunções dados por diversos doutrinadores, dá o seu próprio conceito, afirmando que o vocábulo presunção tem mais de uma definição, pois se trata de proposição prescritiva, relação e fato. São suas palavras:

“Como *proposição prescritiva*, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado).

Constitui-se, com isso, numa *relação*, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato.

Já como *fato*, presunção é o conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É a prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço definidos.”⁸⁴ (grifos da autora)

Ela completa seu raciocínio afirmando que “*as presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta*”⁸⁵ (grifos da autora). Conclui que o fato que se pretende provar será juridicamente certo e fenomenicamente provável. “É a realidade jurídica impondo limites ao conhecimento jurídico”⁸⁶.

É importante, desde já, diferenciarmos presunção de ficção. A presunção indica a existência de uma implicação entre o fato conhecido e o fato desconhecido e que se quer provar. A relação de implicação é de probabilidade de, em ocorrendo um fato, o outro terá grande chance de ter ocorrido também. A ficção, por seu turno, traz como característica a falta de relacionamento entre o que se diz ter ocorrido com o que verdadeiramente ou provavelmente existe.

A ficção, nas palavras de Maria Rita Ferragut, “é um processo mental que tem por conclusão um significado não correspondente á realidade fenomenológica”⁸⁷.

⁸⁴ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 62.

⁸⁵ *Idem*, p. 63.

⁸⁶ *Idem*.

⁸⁷ *Op. cit.*, p. 85.

Não é, no entanto, um falseamento da realidade, um ocultamento da realidade ou uma mentira, porque cria uma verdade jurídica, mesmo que diferente da real.

Para Leonardo Sperb de Paola, “a diferença jurídica entre presunções absolutas⁸⁸ e ficções radica-se na maior ou menor proximidade entre os fatos previstos nas normas, que provoca variações na extensão ou restrição do regime jurídico”⁸⁹.

Roque Antonio Carrazza⁹⁰ afirma serem diferentes as presunções das ficções, porque aquelas afirmam o que é provável e estas aceitam como verdadeiro o que se sabe imaginário. Continua seu raciocínio: “na ficção, o ato, mais do que improvável ou inverossímil, é *falso* e, nesta medida, jamais será real. É um artifício do legislador, que transforma uma impossibilidade material numa possibilidade de natureza jurídica. Nesse sentido, é uma criação do legislador, que faz nascer uma verdade jurídica diferente da verdade real”.

Uma sistematização das diferenças entre os dois institutos foi transcrita da dissertação de Liz Colli Cabral Nogueira por Paulo Celso B. Bonilha⁹¹, conforme segue:

“4. As presunções, como todas as outras provas, podem ser opostas entre si e a maior vence a menor, o que não acontece com as ficções. 5. As presunções sendo fundadas numa *indução lógica*, são muitas vezes extensivas; pelo contrário, as ficções são sempre de *interpretação estrita*. 6. As presunções versam apenas sobre *matéria de fato*, porque são conseqüências deduzidas de um fato conhecido para chegar a um fato desconhecido. Já as ficções versam sobre *matéria de fato e de direito*, porque o legislador constrói sobre um fato inexistente, um instituto jurídico oposto ao *verdadeiro*. 7. As presunções, como as demais provas, devem ser alegadas pelas partes porque o magistrado julga segundo o *alegado e provado*. Já as ficções, sendo fundadas sobre disposições de lei, devem ser aplicadas pelo magistrado de *ofício*, pois ele é o *intérprete das leis*.” (grifos da autora)

Não obstante todas as diferenças apontadas pelos doutrinadores no âmbito da valoração da prova, vemos em Alfredo Augusto Becker a assertiva de que “a distinção

⁸⁸ O autor busca a diferenciação entre as presunções absolutas e as ficções em vista da proximidade das duas, dado que ambas, por si sós, já bastam para afirmar a existência de determinado fato jurídico.

⁸⁹ Leonardo Sperb Paola em Presunções e Ficções no Direito Tributário, p. 83.

⁹⁰ Roque Antonio Carrazza, *Op. cit.*, p. 397.

⁹¹ Em sua obra Da Prova no Processo Administrativo Tributário, p. 94, citando trecho da dissertação Direito Tributário de Liz Colli Cabral Nogueira, contida em As Ficções Jurídicas no direito Tributário Brasileiro, 1ª coletânea, José Bushatsky Ed., São Paulo, 1973, p. 252 e 253. .

entre a presunção e a ficção existe apenas no plano *pré-jurídico*, enquanto serviam de elemento intelectual ao legislador que estava construindo a regra jurídica. Uma vez criada a regra jurídica, desaparece aquela diferenciação porque tanto a presunção, quanto a ficção, ao penetrarem no mundo jurídico por intermédio da regra jurídica, *ambas entram como verdades (realidades jurídicas)*⁹² (grifos no original).

Desta forma, mesmo não sendo iguais, trazem em si semelhanças que as aproximam, principalmente em relação às presunções absolutas, na medida em que, sendo realidades jurídicas fazem com que determinado fato seja assim considerado verdadeiro, mesmo que se não constate, na realidade dos fatos, a sua existência, quer seja por impossibilidade ou porque, mesmo que provável, não ocorreu.

8.2. FUNÇÕES

Leonardo Sperb de Paola inicia o tema das funções cumpridas pelas presunções e ficções no Direito Tributário afirmando que, de modo geral, elas se prestam para “auxiliar na busca da riqueza do contribuinte”⁹³. Não são somente úteis, mas necessárias. A não utilização delas redundaria em aumento da insegurança dos destinatários das normas. Complementa o seu raciocínio dizendo que:

“Esse auxílio torna-se necessário, seja porque, em muitos casos, se revela de difícil operacionalização o controle caso a caso da capacidade contributiva, seja porque há sempre uma apreciável quantidade de contribuintes dispostos a, fazendo uso da fertilidade de sua imaginação, burlar as leis fiscais, através dos mais criativos artifícios. Coibir a burla, sem o instrumental técnico em questão, seria muito mais difícil.”⁹⁴

Para ele, as presunções e ficções são fatores de redução simplificadora dos elementos substanciais do Direito, de aumento da eficácia da arrecadação e de combate à sonegação dos tributos.

⁹² *Op. cit.*, p. 509 e 510.

⁹³ *Op. cit.*, p. 98.

⁹⁴ *Idem*, p. 98 e 99.

A redução simplificadora dos elementos substanciais do Direito se dá pela eliminação da complexidade natural em favor da precisão jurídica. Como se viu, a realidade não pode ser apreendida totalmente pelo Direito. Assim, este apara as arestas e preenche reentrâncias daquela, de forma a “torná-la manejável, o que não seria possível se ela fosse considerada em sua forma bruta”⁹⁵.

Quanto ao seu efeito no aumento da eficácia da arrecadação, o autor nos mostra que as presunções e as ficções atenuam “a gritante disparidade de dimensões entre o Fisco e a sociedade na qual este atua. A máquina de arrecadação, mesmo nos países mais desenvolvidos, e apesar do auxílio da tecnologia, é de dimensões modestas, se comparada com o universo de contribuintes”⁹⁶. Nesse aspecto, levanta o autor, devem-se envidar esforços no sentido de compatibilizar o estado de necessidade administrativo do fisco com os direitos dos contribuintes.

Por fim, Leonardo Sperb de Paola entende que outra função das presunções e ficções é o combate à sonegação⁹⁷, a qual está por certo relacionada diretamente com a função arrecadatória do Estado. Esta função se justifica em vista da necessidade de proteção do credor frente à má-fé do devedor.

Neste enfoque, é feita a diferenciação entre elisão e evasão. O autor explica que:

“A elisão corresponde à utilização, pelo contribuinte, de artifícios que evitam a ocorrência do fato jurídico tributário, embora produzam efeitos econômicos similares, ou mesmo idênticos, àqueles que a tributação pretende alcançar. O contribuinte, valendo-se da tipicidade que rege o Direito Tributário, atua nos interstícios normativos, fazendo uso, por exemplo, de negócios jurídicos indiretos.

...

Quanto à evasão, ela implica a ocorrência do fato jurídico tributário, que é omitida pelo contribuinte. Não há um problema de enquadramento do fato conhecido à norma, salvo, talvez, em casos de simulação (que não se confunde com negócio jurídico indireto e que, a nosso ver, se configura como problema de evasão e, não, de elisão), mas de descoberta do fato.”⁹⁸

⁹⁵ Idem, p. 99.

⁹⁶ Idem, p. 101.

⁹⁷ Idem, p. 103 e ss.

⁹⁸ Idem, p. 104

Iso Chaitz Scherkerkewitz⁹⁹ faz notar que existem dois planos de pesquisa da razão de ser das presunções, que são o plano judiciário e o plano legislativo. No plano judiciário, elas são usadas em virtude da dificuldade de provar certos fatos pela via direta e, no plano legislativo, em razão da necessidade de dar estabilidade e economicidade às relações jurídicas, regulando o caso concreto.

Acrescentamos, que também as ficções servem para o fim indicado para o plano legislativo. No judiciário, sua função é dispensar a prova e considerar algo como verdadeiro, apesar de nada ou pouco provável.

Maria Rita Ferragut¹⁰⁰ entende que as razões de aumento da arrecadação não justificam de forma válida, ao menos, a utilização das presunções em Direito Tributário, porque a Constituição Federal dá ao Poder Legislativo a competência de instituir tributos, o que por si só dá margem ao incremento de arrecadação. Entretanto, concorda com a função de aumento da eficácia da atividade de arrecadação, porque realizam o princípio da praticabilidade. Aduz, ainda, que “o motivo para a criação das presunções foi *sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta*, fatos esses que deveriam ser necessariamente conhecidos, a fim de possibilitar a preservação da estabilidade social mediante uma maior eficácia do direito”¹⁰¹. Desta forma, elas servem para suprir deficiências probatórias, para disciplinar a construção de fatos jurídicos, para alargar o campo cognoscitivo do homem e para aumentar a possibilidade de maior realização da ordem jurídica. Esta última função é factível na medida em que as presunções permitem que “alguns fatos sejam conhecidos por meio da relação jurídica de implicação existente entre os indícios e o fato indiciado”¹⁰².

⁹⁹ Em seu livro *Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal*, p. 59 e 60.

¹⁰⁰ Op. cit, p. 80 e 81.

¹⁰¹ Idem, p. 80.

¹⁰² Idem, p. 81.

Acrescenta que existem presunções criadas para “preservar o interesse público, a estabilidade do sistema e a segurança das relações sociais, tais como as presunções de constitucionalidade das leis e certeza e liquidez da dívida inscrita”¹⁰³.

Alfredo Augusto Becker sintetiza: “ante o problema prático, o legislador valorizou os interesses em conflitos e o critério de preferência que inspirou a solução legislativa (fato *jurídico* como hipótese de incidência da regra jurídica tributária) foi o de perder em justiça absoluta aquilo que ganhava em *certeza e praticabilidade* do Direito Tributário; *verbi gratia*: certeza e praticabilidade do lançamento tributário.”¹⁰⁴

Eurico Marcos Diniz de Santi aduz que as presunções e ficções, “engenhosamente tecidas e desenvolvidas nos processos normativos de aplicação judicial e administrativa, instrumentalizam a realização dos princípios da inexcusabilidade (a autoridade administrativa e judicial devem resolver todos os casos propostos na esfera de sua competência), da justificação (mediante decisões ou sentenças fundamentadas) e da legalidade (com fundamento em norma jurídica válida)”¹⁰⁵.

8.3. CLASSIFICAÇÃO

A classificação tradicional traz dois critérios fundamentais, que são o que levam em conta a procedência e o que considera a força probante. Quanto à procedência, as presunções podem ser legais, quando elaboradas pelo legislador e colocadas em enunciados jurídicos gerais e abstratos, e simples (ou *hominis*), quando construídas pelo aplicador da norma, segundo sua convicção. No aspecto da força probante, podem ser relativas (*juris tantum*), admitindo prova em contrário, absolutas (*juris et de jure*), concebendo a impossibilidade de se provar diferentemente do presumido, ou, ainda, mistas (qualificadas), que são as que admitem somente determinadas provas.

¹⁰³ Idem.

¹⁰⁴ Alfredo Augusto Becker em Teoria Geral do Direito Tributário, p. 507.

¹⁰⁵ Eurico Marcos Diniz de Santi, *Op. cit.*, p. 41.

Maria Rita Ferragut faz críticas a essa classificação¹⁰⁶.

Ela, em primeiro lugar, critica a alocação das presunções absolutas como sendo presunções propriamente ditas, porque a produção de provas em contrário é fato determinante para a caracterização dessas regras jurídicas como presuntivas, ou seja, a presunção deve ser sempre relativa. As presunções absolutas são regras de direito substantivo, porque é o conteúdo da norma que estabelece a existência do fato jurídico, quando, nas presunções, o fato jurídico deveria ser tão somente processual. A norma jurídica da presunção absoluta deixa de considerar a possibilidade de existir uma verdade material, para determinar uma verdade jurídica necessária. Acrescenta que “o julgador ou aplicador da norma, diante dos indícios, não necessita convencer-se da veracidade da ocorrência do fato indiciado, nem de sua falsidade, mas deve limitar-se a considerá-lo como ocorrido. Sendo assim, essas regras não devem ser consideradas como meios de prova, mas regras de direito substancial”¹⁰⁷. Ela reconhece que as classificadas tradicionalmente como presunções absolutas traduzem um raciocínio presuntivo pré-jurídico, mas não as considera como presunções, exatamente por não admitirem prova em contrário. Considera que o único interesse no reconhecimento da existência do raciocínio presuntivo e da probabilidade a elas inerente é a diferenciação que a partir daí pode-se fazer delas em relação às ficções.

Uma segunda crítica é colocada quanto à classificação das presunções legais em qualificadas ou mistas. A autora entende que a presunção qualificada fere o princípio constitucional da ampla defesa, porque a restrição que se faz à comprovação em contrário limitada a determinadas provas, impede a liberdade do indivíduo em se utilizar de todos os meios de prova admitidos no Direito. Desta forma, elas devem ser acolhidas como presunções relativas e a elas deve ser aplicável o regime jurídico próprio destas.

Outra crítica diz respeito à classificação quanto à procedência (legais e simples). Sua manifestação é no sentido de que ambas são presunções legais. Em não sendo,

¹⁰⁶ *Op. cit.*, p. 64 a 65.

¹⁰⁷ *Op. cit.*, p. 64 e 65.

estariamos frente a um silogismo não vertido em linguagem jurídica. Ambas estão disciplinadas pelo Direito, quer em enunciados gerais e abstratos, quer em enunciados individuais e concretos.

Pelo critério proposto por Maria Rita Ferragut¹⁰⁸, estaremos frente a uma presunção legal quando o objeto for:

“(i) uma proposição prescritiva, (ii) espécie de prova indireta, (iii) composta por um fato indiciário que implique juridicamente a existência de um outro fato, indiciado, e (iv) que todos os fatos sujeitem-se à produção de provas contrárias à existência fática dos eventos nele descritos. Disso depreendemos que (v) a presunção denominada ‘absoluta’ não é verdadeira presunção por não ser espécie de prova, mas qualificação material de fatos jurídicos, (vi) a qualificada é espécie de presunção relativa e (vii) as presunções *hominis* são legais.”

Ela discrimina os critérios eleitos para a classificação das presunções como sendo: generalidade e abstração, existência vinculada à ocorrência de fatos indiciários e conteúdo do fato indiciado.

Pelo critério da generalidade e abstração, a doutrinadora coloca que as presunções relativas são incluídas no mundo jurídico por meio de enunciados gerais e abstratos, “cuja prescrição não se refere a termos da relação, nem a certo fato conhecido, ocorrido em tempo e espaço determinados, mas apenas a critérios para identificação do indício e da consequência jurídica que se instaurará, de reconhecimento formal da ocorrência do fato indiciado”¹⁰⁹. As presunções *hominis* são autorizadas por enunciados gerais e abstratos, porém, consistem em enunciados individuais e concretos, “que traduzem em linguagem competente o raciocínio pré-jurídico efetuado pelo aplicador da norma”¹¹⁰.

Quanto à existência vinculada à ocorrência de fatos indiciários, destaca que a presunção relativa tem um enunciado jurídico geral e abstrato presuntivo, mesmo antes da ocorrência do fato indiciário no mundo fenomênico, ao passo que a presunção *hominis* os primeiros a serem identificados e provados são os indícios e, posteriormente, surge a

¹⁰⁸ *Op. cit.*, p. 66 e 67.

¹⁰⁹ *Op. cit.*, p. 66.

¹¹⁰ *Idem.*

presunção. No primeiro caso o pressuposto está na norma presuntiva e no segundo está no indício¹¹¹.

O conteúdo do fato indiciado como terceiro critério de classificação de Maria Rita Ferragut é por ela justificado em vista de que o fato que consta na regra individual veiculadora de presunção relativa guarda relação com os critérios estabelecidos na regra geral e abstrata para determinação do conteúdo do fato indiciado, ao passo que o conteúdo do fato indiciado constante de uma presunção *hominis* altera-se de acordo com os valores inerentes ao aplicador do direito, ao contexto de tempo e espaço e à forma pela qual os indícios ocorreram.

Conclui o tópico com o seguinte texto:

“De todo o exposto, temos que as presunções legais são classificadas em *relativa* e *hominis*. Relativa, se for o conteúdo de enunciados jurídicos gerais e abstratos, existir independentemente da ocorrência fenomênica de fatos indiciários, e se os critérios para definição do conteúdo do fato indiciado forem determinados pelo legislador. Se for o conteúdo de enunciados individuais e concretos, não existirá generalidade e abstração, a existência do fato estará vinculada à identificação de fatos indiciários, o conteúdo do fato a ser provado deverá guardar consonância com o fato previsto no enunciado geral e abstrato, e constituir-se-á em enunciado positivado a partir da regra geral e abstrata. Será presunção *hominis* se inexistir generalidade e abstração, uma vez que se constitui apenas no conteúdo de enunciados individuais e concretos, se for vinculada à ocorrência de fatos indiciários, e se os critérios para definição do conteúdo do fato indiciado não estiverem determinados em enunciado jurídico geral e abstrato.”¹¹²

Interessante notar que Leonardo Sperb de Paola¹¹³ diz ser impossível formular um conceito jurídico unitário de presunção e que o problema fundamental é que sob um mesmo rótulo agregam-se institutos jurídicos essencialmente diferentes. Afirma que as absolutas estão muito mais próximas das ficções do que das outras, no entanto são

¹¹¹ Segundo Roque Antonio Carrazza¹¹¹, o indício está indissoluvelmente associado a uma operação mental de inferência, na qual, com base nele, seguindo-se pela via do raciocínio, chega-se a uma conclusão. Esclarece que o indício não leva a uma conclusão absolutamente segura, logo, não tem força jurídica bastante para chegar a uma conclusão certa. Até porque possui, invariavelmente, várias explicações ou significados, conforme as circunstâncias que o cercam e as conexões que guarda com o conjunto probatório. Ele não passa de começo de prova e, portanto, não é suficiente para fazer nascer um tributo ou penalidade.

¹¹² Idem.

¹¹³ *Op. cit.*, p. 58 a 61.

classificadas como presunções. As relativas e as comuns (*hominis*) têm pouco em comum a não ser o fato de serem relacionadas com matéria de provas. “As ‘espécies’ de presunções, *sob o prisma jurídico*, não têm traços em comum, não pertencem a um mesmo gênero”¹¹⁴. Conclui que a categoria geral das presunções não tem existência jurídica. Entende que o conceito de presunção *lato sensu* confunde-se com o de presunção simples. As absolutas são vinculadas à presunção somente no momento de gênese normativa.

Do exposto, concluímos que, mesmo contendo aspectos bastante distintivos umas das outras, as chamadas presunções absolutas, relativas, *hominis* e qualificadas, e até mesmo as ficções têm elementos em comum. Assim, apesar de reconhecer a dificuldade em se traçar um conceito único para as chamadas presunções, entendemos que devemos analisá-las neste trabalho, incluindo as ficções, em vista de seus vínculos, mesmo que tênues.

8.4. ESTRUTURA LÓGICA DAS PRESUNÇÕES

Os elementos constantes da estrutura lógica das presunções legais são o fato indiciário provado de forma direta, a relação de implicação jurídica e o fato implicado provado de forma indireta, conforme nos ensina Maria Rita Ferragut¹¹⁵. Completa ela que o fato indiciário está no antecedente do enunciado. Ele descreve os vestígios, as indicações ou os sinais vertidos em linguagem competente. Implicam, por força da causalidade normativa, um outro fato que será tido por conhecido de forma indireta. A relação de implicação une o fato indiciário ao fato indiciado deonticamente como relação de causa e efeito. O fato indiciado é aquele provado de forma indireta e que determina aos sujeitos de direito que, ocorrido o fato indiciário, dê-se por certa a ocorrência do indiciado.

¹¹⁴ Idem, p. 60.

¹¹⁵ *Op. cit.*, p. 67.

Assim, podemos concluir conforme Leonardo Sperb de Paola¹¹⁶ que à exceção da alíquota, “todos os determinantes e aspectos da norma tributária podem ser objeto de presunções e ficções”¹¹⁷. Ele lembra que é possível encontrá-las na medida da base imponible, no pressuposto de fato, nos aspectos temporal, pessoal e espacial¹¹⁸.

8.5. NATUREZA JURÍDICA DAS PRESUNÇÕES

Afirma Maria Rita Ferragut¹¹⁹ que a natureza jurídica das presunções é tema bastante controvertido, porque muitos as colocam como meio de prova, como regras especiais acerca da distribuição do ônus da prova, como regras sobre provas, ou que transformam o objeto da prova. Tece comentários a respeito das diversas teorias, iniciando pela *clássica*, que tem o enunciado presuntivo como meio de prova, e continua falando sobre a *teoria do efeito probatório*, que distingue a prova da presunção, por seu sentido diverso, dado que a prova confere certeza e a presunção fornece apenas probabilidade; a *teoria do indício como prova incidental*, que “sustenta que a única diferença entre a prova e a presunção é que esta, diferentemente daquela, é consequência obtida por meio de um fato que inicialmente não tinha por fim estabelecer a verdade de um outro, apenas ocasionalmente passando a ser considerado fato indiciário do fato provado de forma indireta”¹²⁰; a *teoria do fundamento*, que considera que, enquanto a prova direta tem sempre por base uma declaração escrita ou oral, a presunção tem por

¹¹⁶ Op. cit, p. 120 a 130.

¹¹⁷ Idem, p. 120.

¹¹⁸ O autor cita como exemplo de existência de presunção no aspecto *material* da norma (dado por Francesco Moschetti) o imposto sobre valor agregado, no qual se presume que os bens não encontrados no lugar onde o contribuinte exercita sua atividade foram vendidos (presunção relativa); no que concerne ao aspecto *temporal* (exemplo dado por Pérez de Ayala), cita a ficção de que o imposto de renda ocorre anualmente; quanto ao aspecto *espacial*, cita a possibilidade de o ente tributante atribuir diferentes consequências jurídicas a fatos ocorridos em diferentes regiões do país, com o intuito de promover o desenvolvimento de áreas menos desenvolvidas; no aspecto *pessoal* cita Moschetti, que exemplifica com a consideração de que é adquirente do estabelecimento comercial quem, no mesmo local, exercita a mesma atividade do titular precedente; quanto ao critério quantitativo, no que se refere à base de cálculo, afirma poder sofrer a influência tanto em sua totalidade como parcialmente e dá como exemplo os coeficientes de depreciação e amortização do imposto de renda das pessoas jurídicas e o limite para dedução por dependente no imposto de renda das pessoas físicas. Op. cit, p. 120 a 130.

¹¹⁹ Op. cit., p. 70 a 73.

¹²⁰ Idem, p. 71.

base um fato diverso da declaração humana; a *teoria da inversão do ônus da prova*, que reza que “a presunção é considerada não como meio de prova, mas como proposição jurídica que produz a inversão do ônus da prova”¹²¹.

Esta última teoria tem sido bastante difundida e acatada por muitos, no entanto, tanto Maria Rita Ferragut, como Leonardo Sperb de Paola não concordam com ela. Maria Rita afirma que:

“...o ônus da prova não é alterado pela presunção, tendo em vista que todas as partes permanecem com a obrigação de provar os fatos relacionados com suas afirmações. Quem alega a ocorrência do fato indiciado deve provar a ocorrência dos indícios, fatos diretamente conhecidos, e aquele contra quem a presunção aproveita deve provar, alternativa ou conjuntamente, a inoocorrência dos indícios, do fato indiciado, a existência de diversos indícios em sentido contrário ou, ainda, questionar a razoabilidade da relação jurídica de implicação.”¹²²

Leonardo Sperb de Paola afirma, referindo-se às presunções relativas, que “vistas como normas sobre prova, as presunções relativas não dispõem sobre a modificação do ônus probatório. Cada parte continua tendo que demonstrar os fatos constitutivos, suspensivos, modificativos ou extintivos relacionados com suas afirmações”¹²³ e conclui que “as presunções relativas modificam o objeto da prova, aquilo que tem de ser provado”¹²⁴.

Assim, Maria Rita Ferragut se posiciona no sentido de que, conforme sua aceção do que sejam presunções, que congregam tão somente as *hominis* e relativas, têm natureza processual probatória. Afirma que “consistem em meios de prova *indiciária*, subsidiária, indireta, divergindo das hipóteses em que na definição do fato jurídico ou da base de cálculo, intervêm ficções legais ou ‘presunções absolutas’, enunciado jurídico de direito substantivo”¹²⁵ e complementa que a presunção é prova no sentido objetivo e subjetivo, “pois se constitui na forma legal de criar conhecimento [objetivo] que proporcione

¹²¹ Idem.

¹²² Idem, p. 71 e 72.

¹²³ Op. cit, p. 66.

¹²⁴ Idem.

¹²⁵ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 73.

convicção ao julgador [subjetivo]”¹²⁶ e que “não há diferença substancial entre a prova direta (...) e as presunções legais. Há apenas diferença no que tange o nexo lógico: enquanto a prova relaciona-se diretamente ao fato que se pretende demonstrar como verdadeiro, a presunção relaciona-se de forma indireta, apoiando-se em indícios para provar a ocorrência do fato indiciado”. Desta forma, nenhuma delas confere certeza absoluta da ocorrência fenomênica, mas são verdades jurídicas suficientes para provar o evento descrito no fato.

Na acepção de Leonardo Sperb de Paola, “as presunções legais absolutas enquadram-se como normas substanciais”¹²⁷, em regra como normas de remissão e, eventualmente restritivas¹²⁸. No mesmo sentido temos Alfredo Augusto Becker, que entende serem as presunções absolutas regras dispositivas de direito substantivo¹²⁹.

As ficções possuem, segundo Maria Rita Ferragut e conforme já exposto, natureza de direito substantivo¹³⁰. Leonardo Sperb de Paola acrescenta que as presunções absolutas e as ficções se igualam nos aspectos lógico, estrutural e sintático, assim como ambas caracterizam-se como normas remissivas (em alguns casos como restritivas)¹³¹.

8.6. FICÇÕES

Já tivemos oportunidade de falar a respeito das ficções, em especial quando da identificação de suas diferenças com as presunções absolutas, mas neste tópico as detalharemos para uma melhor análise a seu respeito.

¹²⁶ Idem.

¹²⁷ Leonardo Sperb de Paola, *Op. cit.*, p. 67.

¹²⁸ O autor se baseia em Karl Larenz (*Metodologia da Ciência do Direito*, 2. ed., Lisboa : Gulbenkian, 1989, p. 307 a 310) para classificar as proposições chamadas incompletas em aclaratórias, restritivas e remissivas, sendo as aclaratórias aquelas que esclarecem o sentido de conceitos e expressões usadas por outras normas, as restritivas aquelas que limitam o âmbito de aplicação de outras normas e as remissivas aquelas que sujeitam as hipóteses nelas mencionadas à disciplina prevista em outras normas. Acrescenta que as normas remissivas encontram limites não expressos, devendo operar, portanto, somente na medida em que a remissão se justifica. Há de se respeitar as diferenças que se apresentem a partir das relações da vida regular. *Op. cit.*, p. 26 e 27.

¹²⁹ Alfredo Augusto Becker, *Op. cit.*, p. 510.

¹³⁰ *Op. cit.*, p. 73.

¹³¹ *Op. cit.*, p. 102.

O legislador se utiliza da ficção para criar realidades jurídicas que se sabe não corresponderem às naturais, do mundo real (claro que dentro do que se entende por real, por verdade, por conhecimento). Assim, uma impossibilidade material se transforma em uma possibilidade jurídica¹³².

Trata-se de um instrumento bastante eficaz, porém deve ser usado com muita parcimônia pelo legislador, de forma a não restringir direitos e garantias previstos na Constituição Federal. Citando Ihering, Roque Antonio Carrazza, em seu livro, afirma que o grande pensador concebia que “a ficção contorna as dificuldades ao invés de resolvê-las, e, neste sentido, pode ser chamada de *mentira técnica* consagrada pela necessidade”¹³³.

As ficções não estabelecem relações causais entre dois fenômenos, porque criam uma realidade jurídica independente e destoante da realidade factual. A distância entre o fato previsto na norma e a realidade é demasiadamente grande. Dada esta característica, o aplicador da norma deve ter maior cautela no seu uso, atentando-se para os limites restritivos que devem ser respeitados nestes casos.

Leonardo Sperb de Paola alerta para a impossibilidade de utilização de ficções jurisprudenciais e doutrinárias, em vista do conceito por ele adotado de ficção como uma modalidade de norma remissiva. Entende que quando utilizadas nestas condições “caracterizam-se, o mais das vezes, como pseudo-explicações que encobrem uma deficiência de fundamentação jurídica”¹³⁴. As ficções funcionam como regras de remissão, porque estendem um regime jurídico aplicável a determinados fatos a outros anteriormente não previstos na norma. Pode, no entanto ocorrer, em poucos casos, de serem regras de restrição, quando limitam o campo de atuação de outra norma.

As ficções chamadas históricas têm a função de propiciar o desenvolvimento do direito, pois o legislador cria verdades para disciplinar acontecimentos novos, adaptando-os às instituições já existentes.

¹³² Roque Antonio Carrazza, *Op. cit.*, p. 397.

¹³³ Roque Antonio Carrazza, *Op. cit.*, p. 398.

¹³⁴ *Op. cit.*, p. 84.

As ficções dogmáticas resultam de operação intelectual do legislador, que as concebe para facilitar a percepção jurídica de uma situação difícil de ser interpretada, ou seja, determina que um fato equivale a outro já conhecido.

Leonardo Sperb de Paola aduz em sua obra, falando das ficções e presunções absolutas, que “elas relacionam o novo com o velho, por meio de equiparações, mesmo quando, como se dá com as ficções, não haja, sob o ângulo fático, identificação ou similitude entre os fenômenos. Permitem, desta forma, que novos valores sejam introduzidos no ordenamento, sem que o choque com os princípios consagrados seja tão evidente”¹³⁵. É a introdução de uma nova idéia “sob a capa de um instituto antigo”¹³⁶. Ao mesmo tempo que introduzem novas idéias, as mascaram e, portanto acabam por impedir o pleno desenvolvimento das novas regras, como seria de se esperar, caso tivessem sido introduzidas diretamente.

Ocorre que, as novas idéias muitas vezes sofrem grandes resistências a ponto de serem inviabilizadas. O uso das ficções serve como um contorno para se tentar chegar a longo prazo onde não se pode chegar diretamente em virtude das resistências.

São características das ficções indicadas por Iso Chaitz Scherkerkewitz¹³⁷, citando Perez de Ayala:

- “a) Uma norma jurídica que recolha em seu texto uma realidade ou dado pré-jurídico (para atribuir-lhe determinados efeitos jurídicos ou submetê-la a um conjunto de normas jurídicas).
- b) Que nesse processo a norma violente substancialmente a natureza pré-jurídica daquela realidade.
- c) É preciso que exista um conceito ou uma valoração pré-jurídica contida em uma norma e uma realidade pré-jurídica, de forma que exista uma discrepância essencial entre uma e outra.
- d) A discrepância pode dar-se de forma direta (mediante a definição normativa de um conceito que violenta essencialmente a realidade pré-jurídica – caso das ficções típicas) ou por via indireta, quando a norma jurídica, sem dar um conceito próprio de uma realidade jurídica, assemelha-a a outra essencialmente diferente em sua natureza pré-jurídica para aplicar-lhe a norma elaborada para aquela (ficção equiparadoras ou impróprias).”

¹³⁵ *Op. cit.*, p. 86.

¹³⁶ *Idem.*

¹³⁷ Iso Chaitz Scherkerkewitz em *Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal*, p. 39 e 40, citando José Luis Perez de Ayala em *Lãs Ficciones em el Derecho TRIBUTÁRIO*, Madri, Editorial de Derecho Financiero, 1970, p.17.

Um exemplo de ficção é o art. 156, do Código Civil de 1916, que ditava que “o menor, entre 16 (dezesesseis) e 21 (vinte e um) anos, equipara-se ao maior quanto às obrigações resultantes de atos ilícitos, em que for culpado”.

Como outro exemplo, embora haja muita controvérsia na doutrina, podemos citar, conforme o faz Maria Rita Ferragut¹³⁸, o art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”. Pode-se observar que se trata da preservação do sistema jurídico como um todo, o que não resta dúvida de que se busca a tutela do interesse público. Alguns entendem corresponder a uma presunção absoluta, porque os indivíduos têm ao menos algum conhecimento da lei, porém a fundamentação mais forte está na identificação de tal dispositivo como sendo ficção. A justificativa é a de que, considerando o todo dos indivíduos, não se pode afirmar como verdade que todos eles conhecem inteiramente as leis, ou seja, é verdadeiro admitir-se que há um desconhecimento, ao menos parcial, das normas jurídicas, principalmente se considerarmos a complexidade do ordenamento jurídico, que é reflexo da também complexa realidade social. No caso em questão, é totalmente improvável que os indivíduos conheçam o conteúdo integral das normas jurídicas. É, portanto, uma ficção.

Maria Rita Ferragut¹³⁹ sintetiza o que vêm a ser as ficções aduzindo que elas conferem certeza jurídica a algo diverso da verdade empírica e, estando baseadas em algo que não é verdadeiro, não admitem prova em contrário. Tratam-se de proposições prescritivas gerais e abstratas e, também, individuais e concretas. Têm natureza substancial e visam criar realidade jurídica que sirva a exigências valorativas do direito. Versam sobre fato e direito, pois o legislador constrói sobre um fato descritor de evento empiricamente inexistente uma categoria jurídica.

¹³⁸ *Op. cit.*, p. 86 e 87.

¹³⁹ *Op. cit.*, p. 87 e 88.

8.7. PRESUNÇÕES ABSOLUTAS

Apesar do nome, já vimos que Maria Rita Ferragut não acolhe as presunções absolutas como verdadeiras presunções, porque “são proposições jurídicas deonticamente incompletas que trazem no conseqüente do enunciado ‘verdades legais’ construídas a partir da identificação de fatos indiciários, que se relacionam mediante implicação pautada no que ordinariamente acontece”¹⁴⁰. Além do que, são normas de ordem substantiva e não processual. Não são relacionadas com matéria de prova, porque não as admite. “É mandamento que deve ser acatado independentemente das provas produzidas e do convencimento pessoal provocado”¹⁴¹.

São verdadeiras regras de fundo e dispõem sobre a conduta humana, porém quando de seu surgimento, o legislador utilizou-se de presunção, nos seus motivos, para ditar a norma de direito substantivo. Usou da *ratio legis*.

Leonardo Sperb de Paola¹⁴² afirma que, “encaradas sob o prisma normativo, as presunções absolutas são regras não-autônomas remissivas e mais raramente, restritivas. Em face de uma norma completa, com hipótese e mandamento, cria-se outra, cuja hipótese vincula-se ao mandamento da primeira”. Ele também concorda que as presunções absolutas não se relacionam com matéria probatória. Trazem, sim, regras de direito material.

Roque Antonio Carrazza¹⁴³ afirma que as presunções legais *iure et de iure* (absolutas) “eliminam completamente a *prova em contrário*, criando, assim, *total certeza* diante de um determinado fato” (grifos no original). *In dubio pro reo* é exemplo de presunção absoluta, diz o autor, porque determina que nenhuma pessoa será condenada se pairarem dúvidas a respeito da autoria ou da materialidade do ilícito.

¹⁴⁰ *Op. cit.*, p. 83.

¹⁴¹ *Op. cit.*, p. 83.

¹⁴² *Op. cit.*, p. 62.

¹⁴³ *Op. cit.*, p. 394.

Sintetizando, temos que a presunção absoluta confere certeza a algo que é provável, não admite prova em contrário, é proposição prescritiva geral e abstrata e, também, individual e concreta. Sua natureza é substancial e visa facilitar o estabelecimento jurídico de um fato quando sua prova resulta difícil ou impossível. Ela versa sobre fato e direito, pois o legislador constrói sobre o fato provável uma categoria jurídica, ainda que ele seja comprovadamente falso.¹⁴⁴

Voltando a doutrina de Maria Rita Ferragut¹⁴⁵, denota-se que ela não admite a existência de presunções absolutas no nosso ordenamento jurídico, em face do que dispõe o inc. LV, do art. 5º, da Constituição Federal, que estabelece como direito fundamental que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Assim, quando nos deparássemos com uma presunção legal, na qual não se admitisse prova em contrário, estaríamos frente a uma presunção relativa, e não absoluta, porque o conteúdo do dispositivo constitucional citado torna regra a admissão da prova.

8.8. PRESUNÇÕES RELATIVAS

Estas, sim, são tidas como verdadeiras presunções legais por Maria Rita Ferragut, como já vimos.

As características das presunções relativas são descritas pela autora, que assim se expressa:

“As presunções legais relativas caracterizam-se, basicamente, por (a) estarem sempre contidas numa proposição geral e abstrata; (b) poderem também ser uma proposição individual e concreta quando do ato de aplicação do direito; (c) serem meios indiretos de prova; (d) serem compostas por um fato indiciário que implique juridicamente a existência de um outro fato, indiciado; (e) contemplarem uma probabilidade de ocorrência do evento descrito no fato; (f) poderem prever a riqueza da base calculada, quando utilizadas com fundamento no princípio da praticabilidade, e não em decorrência de ilícitos praticados pelo contribuinte; (g) dispensarem o sujeito que tem a presunção a seu favor do dever

¹⁴⁴ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 87 e 88.

¹⁴⁵ *Op. cit.*, p. 79.

de provar a ocorrência do evento descrito no fato indiciado, mas não de provar o fato indiciário e (h) admitirem prova a favor de outros indícios, e em contrário ao fato indiciário, à relação de implicação e ao fato indiciado.”¹⁴⁶

Alerta que a interpretação das presunções relativas deve ser feita de maneira restritiva, não sendo permitido ao aplicador dar extensão maior à norma, de forma a abranger fatos nela não descritos, com a finalidade de transformá-los em indícios. Caso isto ocorra, a presunção não será mais relativa, mas sim *hominis*.

O indivíduo atingido pela presunção relativa tem três formas de afastá-la. Pode demonstrar que o indício é falso, ou seja, que não corresponde à realidade dos fatos; que existem outros indícios em sentido contrário que indicam para uma maior probabilidade de não ocorrência do fato indiciado; ou que o fato indiciário constante da norma não tem nexos de causalidade com o fato que se pretende provar indiretamente por aquela presunção. Tais possibilidades de refutação da presunção se explicam pelo fato de as presunções relativas serem positivadas com base em probabilidade fática, ou seja, não se admite uma presunção que determine uma relação entre o fato indiciário e o indiciado sem que se tenha uma razoável certeza de sua efetiva correspondência. A segurança jurídica é que está em questão.

É importante frisar que, conforme esclarece Leonardo Sperb de Paola¹⁴⁷, “as presunções relativas não dispõem sobre a modificação do ônus probatório. Cada parte continua tendo que demonstrar os fatos constitutivos, suspensivos, modificativos ou extintivos relacionados com suas afirmações”. Ele se agrega aos doutrinadores François Géný, Cândido Rangel Dinamarco e Alfredo Augusto Becker, pois entende que as presunções relativas modificam o objeto da prova, ou seja, daquilo que tem que ser provado. Não se prova o fato indiciado, mas o indiciário deve ser comprovado. Quem se beneficia da presunção deve provar o fato indiciário ou o próprio fato indiciado. Quem for prejudicado pela presunção deve provar que, no caso concreto, o fato indiciário previsto

¹⁴⁶ Idem, p. 78.

¹⁴⁷ Leonardo Sperb de Paola, *Op. cit.*, p. 66.

na lei não leva ao fato indiciado. Já vimos nas características das presunções relativas, que Maria Rita Ferragut, também interpreta desta forma.

O autor completa sua dissertação sobre as presunções relativas, demonstrando que, ao contrário das presunções absolutas, elas não ampliam ou restringem o âmbito de aplicação do regime jurídico de outra norma. Não são, portanto, normas remissivas, nem restritivas. São regras que dispõem sobre prova e não podem ser consideradas como de direito material. Servem para dar ao magistrado um critério para verificação da ocorrência do pressuposto de incidência de outra norma¹⁴⁸.

Importante salientar, que a instituição das presunções relativas por lei, dão ao legislador limites de atuação, porque o fato indicado na norma como correspondente a outro, deve ter em relação a este, necessariamente, um nexo de causalidade, além do que, não se pode com elas promover o desequilíbrio entre as partes no processo, dando armas muito mais poderosas para uma das partes envolvidas no litígio. A desigualdade proporcionada pelas presunções relativas deve ser balanceada com a desigualdade material das partes para provar o que pretendem.

Maria Rita Ferragut¹⁴⁹ resume as características das presunções relativas, esclarecendo que elas conferem certeza jurídica a algo provável, admitem prova em contrário, são proposições prescritivas gerais e abstratas e, ainda, individuais e concretas, têm natureza processual probatória, visam facilitar o estabelecimento jurídico de um fato quando sua prova resulta difícil ou impossível e versam apenas sobre fatos.

8.9. PRESUNÇÕES *HOMINIS*

A sociedade com suas realidades e modificações é muito mais dinâmica que o sistema jurídico. Assim, não se poderia pretender que ele contemplasse todas as hipóteses

¹⁴⁸ Idem, p. 67 e 68.

¹⁴⁹ *Op. cit.*, p. 87 e 88.

de presunção necessárias para o deslinde das questões que surgem concretamente. Para tanto, dispõem-se de presunções *hominis* ou, também chamadas, simples.

Com elas é possível, baseando-se nas “regras de experiência acerca do que geralmente acontece no mundo fenomênico”¹⁵⁰, fazer um raciocínio que leve em conta uma relação de implicação entre os fatos. É necessário que se avalie se existem provas contrárias ao fato. Caso não existam, o aplicador da norma pode entender que a subsunção ocorreu, por meio dos critérios usados na identificação do fato. Ou seja, a presunção feita, levando em consideração a prova da ocorrência de um fato intimamente relacionado com o que se pretende provar, desde que não sejam apresentadas provas em contrário suficientes para romper com o vínculo de implicação feito pelo raciocínio do aplicador, pode ser utilizada para formar o conceito que se subsumirá aos critérios para identificação de um determinado fato previsto no antecedente da norma.

Maria Rita Ferragut¹⁵¹ apresenta dois momentos e duas regras jurídicas para as presunções *hominis*:

“ . o primeiro, em que o aplicador da norma, utilizando-se do raciocínio presuntivo, expede enunciado jurídico individual e concreto, composto de antecedente e conseqüente, que busca fundamento de validade imediato no art. 335, do Código de Processo Civil¹⁵², e que veicula relação de implicação jurídica entre o indício por ele diretamente conhecido e o fato indiciado, indiretamente conhecido: e
 . o segundo, em que o aplicador do direito promove a subsunção de conceitos, do fato jurídico previsto no conseqüente da proposição presuntiva com o do antecedente da norma geral e abstrata prescritora de obrigações. Tratando-se de obrigação tributária, o fato passa, nesse momento, a ser considerado como fato jurídico tributário.”

Ela considera que a nossa legislação não traz suficientemente disciplinado o procedimento administrativo, pelo que, deve-se entender que o termo “juiz” se refere a todo aplicador da norma, inclusive o agente fiscal.

¹⁵⁰ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 74.

¹⁵¹ *Op. cit.*, p. 74 e 75.

¹⁵² Art. 335. Em falta de normas jurídicas particulares, o juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e ainda as regras de experiência técnica, ressalvado, quanto a esta, o exame pericial.

Trás em sua obra as características deste tipo de presunção e afirma tratar-se de “uma proposição individual e concreta reveladora de um raciocínio lógico presuntivo realizado pelo aplicador da norma que, a partir do conhecimento de indícios, da inexistência de provas em sentido contrário a eles, e da relação de implicação estabelecida segundo o que ordinariamente acontece, forma sua convicção, declarando normativamente a existência de fato jurídico indiretamente conhecido”¹⁵³. E complementa, relacionando as características gerais aplicáveis que são: o fato de permitirem a livre convicção acerca dos vestígios, serem ilimitadas e previamente indeterminadas, terem por fundamento de validade o artigo 335, do Código de Processo Civil, não ferirem a causalidade normativa, serem sempre motivadas e veicularem conclusões certas (do ponto de vista fático, a conclusão é provável, porém na perspectiva jurídica o fato é certo).

Assim, por estas características, observa-se que, por não estarem previstas em normas gerais e abstratas, não trazem consigo o grau de valor dos indícios estabelecidos objetivamente na norma, mas a sua implicação com o fato indiciado deve ser estabelecida com obediência às normas de maior hierarquia, como os princípios constitucionais. Podem surgir em número ilimitado, pois não se pode afirmar qual será o conteúdo do enunciado elaborado pelo aplicador da norma.

A causalidade normativa determina que dado o antecedente, *deve ser* o conseqüente, diferente da física que dado o antecedente, *é* o conseqüente. Maria Rita Ferragut¹⁵⁴ questiona se as presunções *hominis* trazem consigo a condição de que dado o antecedente, *pode ser* o conseqüente, vez que é a valoração subjetiva do aplicador da norma que influencia na expedição da regra individual e concreta.

Ela entende que não e explica que “uma coisa é a convicção de que os vestígios são graves o suficiente para transformá-los em fato indiciário. Só aqui há discricionariedade, liberdade de apreciação. Outra, diferente, é promover a relação

¹⁵³ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 75.

¹⁵⁴ *Op. cit.*, p. 75 e 76.

jurídica de implicação sempre que o aplicador da regra considerar que os vestígios por ele detectados configuram-se em indícios de fato de relevância jurídica”¹⁵⁵. Esta situação é relevante juridicamente, pois se há o indício, *deve ser* o reconhecimento da existência jurídica do fato indiciado. A primeira circunstância é anterior à linguagem jurídica. “Por isso não existe uma terceira espécie de causalidade, o que se tem é liberdade de apreciação, em decorrência da qual, se for identificada a relação entre o indício e fato indiciado, tem-se a causalidade normativa, e, se não for, não haverá que se falar em causalidade”¹⁵⁶.

Leonardo Sperb de Paola¹⁵⁷ entende que as presunções *hominis* se enquadram em matéria probatória. Não são, todavia, meios de prova, mas o ponto de chegada de um processo mental, este sim, tem o ponto de partida em provas indiciárias. Apresenta a diferença entre indício e presunção simples (*hominis*), afirmando que esta “é o resultado do procedimento lógico fundado no indício”¹⁵⁸ e aquele “é o fato conhecido que se relaciona com o fato que deve ser provado, é a base do raciocínio presuntivo. A presunção tem mais a ver com a convicção, a prova em sentido subjetivo”¹⁵⁹.

Já se falou sobre os indícios, mas é importante ressaltar, ainda, alguns traços para demonstrar sua relação com as presunções *hominis*.

Indício pode ser definido como sendo “o fato ou parte de fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz, como homem”¹⁶⁰.

Os indícios podem ser fracos isoladamente, mas no conjunto representarem força suficiente para, por presunção *hominis*, formarem no aplicador da norma a convicção necessária e suficiente para a decisão.

¹⁵⁵ Idem, p. 76.

¹⁵⁶ Idem.

¹⁵⁷ *Op. cit.*, p. 71 e 72.

¹⁵⁸ Idem, 72 e 73.

¹⁵⁹ Idem, p. 73.

¹⁶⁰ Marcus Vinícius Neder em sua obra *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, p. 206, ao transcrever conceito de Pontes de Miranda dado em *Comentários ao Código de Processo Civil*.

O Código Civil Francês, em seu artigo 1.353, prescreve que as presunções simples repousam nos fatores: gravidade, precisão e concordância¹⁶¹. Uma presunção pode ser considerada: grave, quando o relacionamento entre o fato indiciado e o indiciário é bastante provável; precisa, quando o indício se vincula somente ao fato que se quer provar e não a outros que o excluem; concordante, quando os vários indícios convergem para a mesma direção. Mesmo que no nosso ordenamento não sejam expressos estes fatores, são parâmetros que propiciam segurança na aplicação das presunções *hominis*.

O objetivo das presunções simples é a verossimilhança e não propriamente a certeza fática, o que nos dá, no caso concreto, a certeza jurídica.

As características diferenciadoras destas presunções em relação às demais são sintetizadas por Maria Rita Ferragut¹⁶², no sentido de que as presunções *hominis* conferem certeza jurídica a algo que é provável, admitem prova em contrário, são proposições prescritivas individuais e concretas, têm natureza processual probatória, visam, facilitar o estabelecimento jurídico de um fato quando sua prova resulta difícil ou impossível e versa sobre fatos.

8.10. PRESUNÇÕES QUALIFICADAS

Estas presunções são propostas em enunciados que admitem somente determinadas provas em contrário para infirmar a presunção de que determinado fato indiciado não ocorreu.

Maria Rita Ferragut como vimos não as admite como presunções válidas em nosso ordenamento jurídico, em vista da limitação probatória que se confronta com a previsão constitucional de que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (inciso LV, do art. 5º, da Constituição Federal). Não pode haver limitação ou proibição do exercício do contraditório e da ampla defesa. Conclui que

¹⁶¹ Informação extraída da *Op. cit.* de Leonardo Sperb de Paola, p. 73.

¹⁶² *Op. cit.*, p. 87 e 88.

“essas proposições não podem ser utilizadas para a instituição de obrigações tributárias”¹⁶³

Ela elenca as características básicas destas presunções:

“As denominadas presunções legais qualificadas caracterizam-se basicamente por: (a) estarem sempre contidas numa proposição geral e abstrata; (b) poderem também ser o conteúdo de uma proposição individual e concreta, quando do ato de aplicação do direito; (c) serem meios indiretos de prova e, por vezes, regra de direito substantivo; (d) contemplarem uma probabilidade de ocorrência do fato indiciado, ligado ao fato indiciário por maior de relação jurídica de implicação; (e) poderem prever a riqueza da base calculada, quando utilizadas com fundamento no princípio da praticabilidade, e não em decorrência de ilícitos praticados pelo contribuinte; (f) dispensarem o sujeito que tem a presunção a seu favor do dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato indiciado, mas não de provar o fato indiciário diretamente conhecido; e (g) admitirem apenas certas provas em contrário ao fato indiciário, à relação de implicação e ao fato indiciado.”¹⁶⁴

Sua síntese¹⁶⁵ em relação às diferenças entre estas e as demais presunções são no sentido de que as presunções qualificadas conferem certeza jurídica a algo que é provável, admitem somente certas provas em contrário, são proposições prescritivas gerais e abstratas e, ainda, individuais e concretas, têm natureza processual probatória e substancial, visam facilitar o estabelecimento jurídico de um fato quando sua prova resulta difícil ou impossível e versam sobre fato e direito, pois o legislador constrói sobre o fato provável uma categoria jurídica, ainda que ele seja comprovadamente falso.

Roque Antonio Carrazza entende que estas presunções (intermediárias na nomenclatura de Pontes de Miranda) não passam de presunções relativas, “com a ressalva de que somente podem ser desconstituídas pelos meios de prova apontados na própria lei que as criou”¹⁶⁶.

Podemos dizer que as presunções qualificadas podem ser consideradas um misto de presunção absoluta e relativa. No seu conteúdo de presunção absoluta, não admite prova em contrário e estabelece como fato ocorrido algo que pode ser provável, mas

¹⁶³ *Op. cit.*, p. 82.

¹⁶⁴ *Op. cit.*, p. 82.

¹⁶⁵ *Idem*, p. 87 e 88.

¹⁶⁶ Roque Antonio Carrazza, *Op. cit.*, p. 394, em nota de rodapé.

comprovadamente falso. O seu conteúdo de presunção relativa é aquele que admite prova em contrário, porém é somente uma parte do conteúdo total da presunção qualificada, porque somente determinadas provas estabelecidas na norma podem ser contrapostas à presunção.

8.11. PRESUNÇÃO DE PRESUNÇÃO

Um questionamento muito importante é o da possibilidade de se utilizar presunção de presunção, ou seja, dado um fato a ser comprovado (indiciado), prova-se a existência do fato indiciário por meio de outra presunção e considera-se comprovada a ocorrência do fato indiciado.

Leonardo Sperb de Paola entende que não existe restrição absoluta a tal encadeamento, porém alerta para certas dificuldades, o que leva à exigência de um maior cuidado na sua aplicação. Afirma que “os fatos relevantes para a caracterização de uma presunção absoluta, que tem natureza de norma substancial, podem ser provados com auxílio de uma presunção simples”¹⁶⁷. Acrescenta que, em relação às presunções legais relativas e às presunções simples, “o maior afastamento da segunda presunção relativamente ao fato que se pretende provar implica, naturalmente, acréscimo de insegurança, pois há a soma de duas meras probabilidades, que, conjugadas, tornam mais duvidosa a existência do fato importante para o deslinde do processo”¹⁶⁸. Admite, portanto, a utilização de presunção de presunção, desde que observadas as dificuldades que se impõem.

Maria Rita Ferragut, no entanto, não se posiciona desta forma, porque entende que tal situação “enfraqueceria em demasiado a prova indireta”¹⁶⁹. Esclarece que “o valor de uma presunção perde em intensidade, à medida que se afasta dos fatos indiciários diretamente comprovados. A conclusão, deduzida de um fato diretamente conhecido, é

¹⁶⁷ Leonardo Sperb de Paola, *Op. cit.*, p. 75.

¹⁶⁸ *Idem.*

¹⁶⁹ *Op. cit.*, p. 80.

geralmente de maior gravidade e precisão que a conclusão advinda de um fato apenas indiretamente conhecido”¹⁷⁰.

Entendemos como Maria Rita Ferragut, porque a própria presunção não dá uma certeza fática, mas tão somente jurídica. Utilizar-se de presunção de presunção conduz a um maior afastamento entre a realidade fática e a jurídica, quando neste ramo do direito prima-se pelo respeito ao princípio da tipicidade, como se verá adiante. Não é possível ampliar o espectro de aplicação das presunções, pois elas têm sérias restrições principiológicas tanto na sua instituição como na sua aplicação.

CAPÍTULO 9

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Os princípios são o alicerce do ordenamento jurídico. É com base neles que se constroem as demais normas, nos diversos patamares de hierarquia do sistema jurídico. São normas de elevado conteúdo axiológico, pois veiculam valores considerados essenciais pela sociedade e, conseqüentemente, pelos que elaboram as leis e os que as aplicam.

Roque Antonio Carrazza afirma que “*princípio* é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a *pedra angular* de qualquer sistema”¹⁷¹ (grifos no original). Conceitua princípio como sendo “*um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se*

¹⁷⁰ Idem.

¹⁷¹ *Op. cit.*, p. 31.

conectam”¹⁷² (grifos no original). E, ao referir-se aos princípios constitucionais, resume seu pensamento afirmando tratarem-se de, a um tempo, “*direito positivo e guias seguros das atividades interpretativa e judicial. Em outros termos, são fonte de direito (Esser) e idéias-base de normas jurídicas*”¹⁷³ (grifos no original).

Celso Antônio Bandeira de Mello define princípio como “mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”¹⁷⁴.

Podemos utilizar a obra de Paulo de Barros Carvalho¹⁷⁵ para identificar os quatro usos que se pode fazer dos princípios. São eles:

“a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos ‘princípio’ como norma; enquanto nos dois últimos, ‘princípios’ como ‘valor’ ou como ‘critério objetivo’.”

Os princípios se entrelaçam e formam uma rede interligada, de forma que se contrabalançam e se ponderam, não sendo possível que um princípio se sobreponha a outro de forma a deixá-lo inerte ou inaplicável. Um princípio não revoga ou derroga outro, mas deve ser ponderado com os demais, para que, no caso concreto, se chegue a uma solução. Alguns doutrinadores colocam determinados princípios em patamares superiores a outros, como é o caso de Paulo de Barros Carvalho, que os denomina de sobreprincípios. Não vamos nos deter na análise desta hierarquia de princípios, posto não ser o objetivo deste trabalho. Basta que façamos constar que existe a corrente que concebe a impossibilidade de que um princípio se sobreponha a outro, mesmo que parcialmente, e

¹⁷² Idem, p. 33.

¹⁷³ Idem, p. 44.

¹⁷⁴ Celso Antônio Bandeira de Mello em Curso de Direito Administrativo, p. 771 e 772.

¹⁷⁵ Curso de Direito Tributário, p. 142.

outra que entende haver princípios que vinculam outros por serem hierarquicamente superiores.

No Direito Tributário, temos vários princípios que devem ser considerados, tanto na elaboração das normas, como na aplicação delas. Daremos ênfase, neste trabalho, aos que mais comumente são sopesados.

9.1. PRINCÍPIO REPUBLICANO

República, segundo conceito elaborado por Roque Antonio Carrazza¹⁷⁶, “é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”.

Assim, numa República existem cidadãos e não súditos. Existe igualdade entre as pessoas, sendo que todos têm a mesma dignidade social, independentemente de posição social e características pessoais. Não se pode admitir a concessão de vantagens tributárias a determinadas pessoas ou categorias de pessoas. As leis devem ser respeitadas não somente pelo povo, mas igualmente e, poderíamos dizer, principalmente pelo Estado e de forma exemplar. Os tributos devem ser instituídos para instrumentalizar o Estado de forma que possa alcançar os fins públicos aos quais persegue, porém, em nenhuma hipótese podem ser usados de maneira a não respeitar os contribuintes em seus direitos e garantias. Os representantes eleitos do povo exercem os cargos em nome do povo e no exercício de um mandato. Não de acordo com o que entendem pessoalmente ser necessário, mas sim de acordo com o interesse público.

Complementa Roque Antonio Carrazza suas idéias a respeito de tão importante princípio: “falar em República, pois, é falar em *responsabilidade*. A noção de República caminha de braços dados com a idéia de que todas as autoridades, por não estarem nem

¹⁷⁶ *Op. cit.*, p. 48.

acima, nem fora do Direito, são responsáveis pelos danos a que derem causa, podendo, por conseguinte, ser compelidas a ressarcir-los”¹⁷⁷.

9.2. PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Como decorrência direta do princípio republicano temos o princípio da igualdade. Eles se interligam e se completam. Todos os que ocupam uma determinada posição jurídica devem ser tributados com igualdade.

Segundo Roque Antonio Carrazza, “o princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, *na medida de suas desigualdades*, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente”¹⁷⁸. Este princípio visa a garantia de uma tributação justa.

Isto significa que a igualdade não deve ser somente formal, mas, também, material, porque, ao discriminar os contribuintes que não estão na mesma situação jurídica, na medida das suas desigualdades, se pretende dar um patamar mínimo de garantia de que a tributação não irá incidir igualmente sobre todos, inclusive os desiguais, mesmo no que há de disponibilidade mínima de que o ser humano necessita para garantir uma vida digna. É a forma que se tem de elevar os que menos tem de forma a diminuir as desigualdades. Tratando igualmente os iguais e com desigualdade os desiguais, consegue-se a aproximação uns dos outros de forma que se tenda a uma igualdade efetiva entre as pessoas.

Vale lembrar os textos da Constituição Federal que se referem a este princípio que são: o art. 5º, que estabelece, como cláusula pétrea, que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito... à igualdade...; e o art. 150, inc. I, que

¹⁷⁷ Op. cit, p. 63.

¹⁷⁸ Op. cit., p. 76.

veda aos entes da Federação “instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

Mary Elbe Queiroz afirma que “segundo Geraldo Ataliba, a igualdade é o maior princípio constitucional, apresentando-se como o princípio básico e fundamental que informa todos os setores do Direito, tanto por se caracterizar como um desdobramento e um fundamento da República, como por ser uma implicação necessária do Estado de Direito. Para ele, não pode existir Estado de direito sem igualdade”¹⁷⁹

Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁰ esclarece que o destinatário do princípio é o legislador, entendido de modo amplo, ou seja, todo aquele que expedir norma dotada de juridicidade.

Assim, não se deve esquecer que mesmo na aplicação da norma é necessário ter em mente o referido princípio. Na própria seleção de contribuintes para fiscalização e no julgamento de casos concretos a igualdade deve ser perseguida como forma de dar-se efetividade ao princípio estabelecido na Constituição Federal e conseqüentemente na norma infraconstitucional.

9.3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A obediência ao princípio da capacidade contributiva significa que a norma deve ser feita de forma a exigir o tributo de acordo com a riqueza manifestada no fato jurídico tributário e que estes somente devem ser considerados na medida de sua relevância econômica.

Conforme Roque Antonio Carrazza, este princípio “hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos”¹⁸¹.

¹⁷⁹ Mary Elbe Queiroz em Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, citando Geraldo Ataliba conforme artigo publicado no *site* do Superior Tribunal de Justiça: www.stj.gov.br, 1998, p. 2, sob o título Regime Tributário e estado de direito – igualdade e anterioridade em matéria tributária.

¹⁸⁰ *Op. cit.*, p. 148.

¹⁸¹ *Op. cit.*, p. 74.

O princípio da capacidade contributiva deve ser realizado com a instituição de tributos, mais especificamente os impostos, que respeitem o ditame constitucional de que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (parágrafo único, do art. 145). A forma de obter-se este resultado é utilizar a progressividade nos impostos.

Afirma Roque Antonio Carrazza que “a *progressividade* não se confunde com a *proporcionalidade*”, porque esta “faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas”¹⁸². Isto significa dizer que a proporcionalidade não leva em conta a capacidade econômica de cada um, pois o que ganha mais pode contribuir proporcionalmente com mais sem que penetre no seu mínimo vital. Já o mais fraco economicamente estará pagando menos, mas poderá estar sendo atingido em seu patrimônio mínimo indispensável à sua sobrevivência digna.

9.4. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

Este princípio está intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva. Não se pode tributar um contribuinte de maneira a extinguir o seu patrimônio ou mesmo tender a tanto, ou seja, não pode afetar a própria capacidade contributiva.

Nossa Constituição o contempla expressamente, quando no inc. IV, do art. 150, veda “utilizar tributo com efeito de confisco”. Não se pode exigir do contribuinte que ele contribua com os gastos públicos além de suas possibilidades.

Afirma Roque Antonio Carrazza¹⁸³ que “o *princípio da não-confiscatoriedade* limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim, os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho”.

¹⁸² *Op. cit.*, p. 75.

¹⁸³ *Op. cit.*, p. 86.

O tributo não pode afetar de maneira determinante de forma a absorver proporções elevadas do patrimônio ou de sua atividade lícita.

Outro aspecto a ser levado em consideração é que o tributo não pode impor limitações a deduções referentes a gastos ou despesas de modo a deturpar a correta quantificação da base de incidência tributária.

9.5. PRINCÍPIO FEDERATIVO

A Federação tem como característica essencial a participação direta e indireta dos Estados-membros “na formação da vontade federal, ou seja, na composição dos órgãos federais e na elaboração de suas decisões”¹⁸⁴. A autonomia dos entes da federação é relativa e não absoluta, porque a própria Constituição Federal discrimina as competências entre eles. Assim, é este princípio que garante a convivência harmônica da ordem jurídica global do Estado brasileiro e as ordens jurídicas parciais, central (União) e periféricas (Estados-membros)¹⁸⁵.

Por força deste princípio, as leis nacionais (do Estado brasileiro), as federais (da União), as estaduais (Estados-membros) e as municipais (porque nossa Constituição contempla os municípios como entes da Federação) têm a mesma hierarquia e seus conteúdos são determinados pela Constituição Federal. O fundamento de validade de todas elas é a própria Carta Magna. Há, portanto, igualdade jurídica entre os entes federativos.

O art. 60, § 4º, inc. I, coloca como cláusula pétrea a forma federativa de Estado, portanto, se extrai daí que a Federação é indissolúvel. Somente uma revolução poderia extinguir a Federação. Logo, as leis elaboradas pelos entes deve sempre respeitar esse princípio, exercendo suas competências conforme repartição feita pela Constituição.

¹⁸⁴ Roque Antonio Carrazza, *Op. cit.*, p. 118.

¹⁸⁵ *Idem*, p. 120.

A autonomia de cada ente federativo, que é tanto legislativa, como administrativa, como judiciária, dá a eles o direito de decidir, dentro de suas competências, quais os tributos que vão instituir, verificando a necessidade arrecadatória de cada um, assim, como veiculando políticas tributárias extrafiscais de acordo com as necessidades de estímulo das atividades consideradas de interesse público, ou de inibição de outras que possam de alguma maneira afetar prejudicialmente a sociedade.

9.6. PRINCÍPIO DA DISCRIMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS

Como desdobramento direto do princípio federativo, temos o princípio da discriminação constitucional de competências.

A Constituição Federal discrimina em seu texto quais são as competências de cada ente da federação, limitando, portanto, a atuação de cada um deles, impedindo que um adentre no âmbito de atuação do outro. São as competências que especificam quem pode exercitá-las, de que forma e em que limites temporais e espaciais.

Conforme nos ensina Roque Antonio Carrazza, competência tributária “é a faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos”¹⁸⁶.

A subordinação dos entes federados ao texto maior demonstra que não se pode falar em poder tributário, que seria a manifestação do *ius imperium* do Estado, mas sim em competência tributária, que é a manifestação da autonomia da pessoa política, sujeita ao ordenamento jurídico da Carta Magna.

Em decorrência disto temos que, mesmo não estando expresso no texto constitucional, as competências são indelegáveis. Confirmando tal assertiva, encontramos no Código Tributário Nacional, em seu art. 7º, que “a competência tributária é indelegável, salvo atribuição de funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por pessoa

¹⁸⁶ *Op. cit.*, p. 414.

jurídica de direito público a outra...”. Observa-se que a competência indelegável é a de instituir os tributos previstos na Constituição, porém a capacidade tributária, ou seja, a de arrecadar, fiscalizar e executar, pode ser delegada.

Pode-se dizer, ainda que “o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la”¹⁸⁷.

9.7. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Este princípio é o que determina que somente a lei pode criar direitos e obrigações, delimitando a conduta conforme o que é proibido, permitido ou obrigatório. Ele permeia todo o sistema jurídico e, em especial, o tributário. Já no inc. II, do art. 5º, da Constituição Federal temos que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, e, mais especificamente para o direito tributário vemos, no inc. I, do art. 150, da Carta Magna, que é vedado aos entes federativos “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

A própria lei está vinculada em sua formação aos princípios constitucionais e, caso não sejam respeitados, existem mecanismos previstos para o controle de sua constitucionalidade, de modo a garantir o respeito aos direitos individuais e o interesse público a que está vinculada a atuação do Estado.

Todos estão subordinados à lei. Os indivíduos, contribuintes ou não, o juiz, o administrador público e o próprio legislador, em especial quanto ao texto constitucional. Os três últimos citados devem sempre ter em mente que não são senhores, mas sim servidores da lei¹⁸⁸.

Este princípio garante a segurança dos contribuintes perante a tributação e é um limite que o fisco não pode transpor.

¹⁸⁷ Roque Antonio Carrazza, *Op. cit.*, p. 417.

¹⁸⁸ Roque Antonio Carrazza, *Op. cit.*, p. 212.

Afirma Roque Antonio Carrazza¹⁸⁹ que:

“... em nosso País, o contribuinte tem, em relação ao Fisco, *duas ordens de garantias*: uma *material*, e outra, *formal*. *Material*, na medida em que ele só pode ser compelido a pagar tributos que tenham sido criados por meio de lei ordinária (da pessoa política competente). E, *formal*, já que, a cada instante, é dado ao contribuinte bater às portas do Judiciário (princípio da universalidade da jurisdição) a fim de que este Poder verifique se a Administração Fazendária agiu ou está agindo de conformidade com a lei, na cobrança tributária.” (grifos no original)

O mesmo autor ressalta que o fisco não pode beneficiar ou prejudicar os contribuintes sem que tenha base legal. “Pelo contrário, deve lançar e arrecadar os tributos na forma da lei. Do mesmo modo, salvo quando expressamente autorizado por ela, está proibido de renunciar aos créditos tributários ou de transacionar sobre os regularmente nascidos”¹⁹⁰.

9.8. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE

Este princípio é um desdobramento do princípio da legalidade, que estabelece que “o veículo introdutor de normas contenha a integral descrição do fato jurídico - que, se e quando ocorrer, dará ensejo ao nascimento da relação jurídica tributária – bem como que preveja todos os critérios pertinentes à instalação da relação jurídica”¹⁹¹. Paulo de Barros Carvalho¹⁹² identifica as duas dimensões deste princípio: a) no plano legislativo, a lei deve trazer todos os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e b) no plano da facticidade, deve haver a perfeita subsunção do fato tributário à norma jurídica.

¹⁸⁹ Idem, p. 215.

¹⁹⁰ Idem, p. 230.

¹⁹¹ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 92.

¹⁹² Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 93, cita Paulo de Barros Carvalho em seu artigo A Prova no Procedimento Administrativo Tributário, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, nº 34, São Paulo : Dialética, 1998.

O tipo tributário tem a característica de ser fechado e determinado, o que significa dizer que “apenas deverão ser considerados para fins de tributação aqueles fatos resultantes da relação de identidade entre os enunciados denotativo e conotativo”¹⁹³.

9.9. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Este princípio busca proteger os contribuintes, dando a eles certeza e segurança jurídica, de forma a não serem surpreendidos com a imposição tributária. Eles devem ter conhecimento do que lhes será determinado como obrigação tributária, contando com um prazo razoável para conhecer todo o conteúdo legal e quais os que afetar-lhe-ão.

A Constituição Federal determinou que os fatos impositivos somente podem ser assim considerados depois de publicada a lei que instituiu ou aumentou o tributo e, ainda estabelece a alguns tributos a anterioridade em relação ao exercício em que incidirá a norma tributária, a outros a anterioridade nonagesimal e a outros, ainda, a combinação de ambas (art. 150, inc. II).

9.10. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

Este princípio “traduz-se pela fixação de que as regras que estabeleçam direitos, especialmente no tocante às hipóteses de incidências, bases de cálculo, alíquotas, devem estar em vigor antes da ocorrência dos fatos que elas visem regular”¹⁹⁴. Assim, atos e fatos ocorridos antes da vigência da lei não podem ser alcançados por ela. Não pode a lei alcançar os fatos ocorridos anteriormente à sua existência.

No presente caso, há exceções contempladas no Código Tributário Nacional. O art. 106 refere-se à retroatividade benigna e a autoriza quando a lei deixa de definir o fato como infração ou como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não

¹⁹³ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 93.

¹⁹⁴ Mary Elbe Queiroz, *Op. cit.*, p. 23 e 24.

se trate de ato fraudulento nem tenha resultado em falta de pagamento de tributo. O art. 144 diz respeito à retroatividade das normas interpretativas ou normas que introduzam novos critérios de fiscalização.

9.11. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Este princípio reza a elaboração e aplicação das normas do ponto de vista racional, conforme o senso normal de pessoas equilibradas e conforme o interesse público.

Conforme destaca Celso Antônio Bandeira de Mello, “não serão apenas inconvenientes, mas também ilegítimas – e, portanto, jurisdicionalmente invalidáveis –, as condutas desarrazoadas, bizarras, incoerentes ou praticadas com desconsideração às situações e circunstâncias que seriam atendidas por quem tivesse atributos normais de prudência, sensatez e disposição de acatamento às finalidades da lei atributiva da discricção manejada”¹⁹⁵.

9.12. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Este pode ser considerado uma faceta do princípio da razoabilidade e enuncia a idéia de que “as competências (legislativas, administrativas e judiciais) só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade do interesse público a que estejam atreladas”¹⁹⁶. Os atos não podem ultrapassar o necessário para atingir os fins a que se destinam. A adequação entre meios e fins deve ser preocupação constante dos elaboradores e dos aplicadores do direito, sendo lhes vedado impor sanções, obrigações e restrições desnecessárias ao atendimento do interesse público.

¹⁹⁵ *Op. cit.*, p. 79.

¹⁹⁶ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 97.

9.13. PRINCÍPIO DA INDISPONIBILIDADE E SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO

Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁹⁷ esclarece o que é o interesse público, quando afirma ser

“o interesse do todo, do próprio corpo social, para precaver-se contra o erro de atribuir-lhe o *status* de algo que existe por si mesmo, *dotado de consistência autônoma*, ou seja, como realidade independente e estranha a qualquer interesse das partes. O indispensável, em suma, é prevenir-se contra o erro de, consciente, ou inconscientemente, promover uma separação absoluta entre ambos, *ao invés de acentuar, como deveria, que o interesse público, ou seja, o interesse do todo, é ‘função’ qualificada dos interesses das partes*, um aspecto, uma forma específica de sua manifestação.” (grifos no original)

Sob esta ótica, denota-se que o interesse público não é de um indivíduo, mas sim de toda a sociedade de forma a contemplar de maneira qualificada o interesse de cada um de seus membros. O Estado ao atuar no interesse público não estará atuando no seu próprio interesse, assim, não poderá tributar desmesuradamente os contribuintes enriquecendo-se e empobrecendo a sociedade.

O interesse público é o que está acima dos interesses privados, dos interesses individuais egoísticos e dos interesses do próprio Estado.

Assim, “a administração tem o dever-poder de cumprir com certas finalidades, sendo-lhe obrigatória essa tarefa para a realização do interesse da coletividade, indicado na Constituição e nas leis. Conseqüência dessa premissa é a indisponibilidade do interesse público”¹⁹⁸.

9.14. PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE

O princípio da praticabilidade, ou da praticidade, “é aquele que estabelece o dever de se evitar a aplicação muito complexa da lei, especialmente nos casos em que a

¹⁹⁷ *Op. cit.*, p. 57 e 58.

¹⁹⁸ Maria Rita Ferragut, *Op. cit.*, p. 91.

execução deva ser em massa, como no caso do Direito Tributário. A aplicação deve procurar ser sempre simplificada, econômica e viável”¹⁹⁹.

É por meio deste princípio que se evitam as estruturas administrativas antieconômicas, no sentido de ser desproporcional, quando se compara a atividade vinculada e obrigatória da fiscalização com a sua capacidade para tanto.

Este, é um dos principais fundamentos de validade das presunções.

9.15. PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

A Constituição Federal é expressa ao prever que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, inc. LV).

É princípio que faz parte das cláusulas pétreas. Dessa forma, se nem uma emenda constitucional pode aboli-lo ou diminuir-lhe a extensão, quanto mais se dirá em relação às leis infraconstitucionais e aos atos administrativos.

Assim, para exercer a ampla defesa, os acusados poderão se servir de todas as provas admitidas no direito, porque estas são aptas a ser usadas para combater a exigência fiscal que se entende indevida.

O contraditório garante que o acusado será ouvido e cientificado de todos os atos do processo (administrativo ou judicial), ao mesmo tempo em que impõe ao julgador o dever de motivar e justificar os seus atos, de forma que o contribuinte possa ter integral entendimento a respeito do que lhe imputam. Esta garantia leva em conta a relação de igualdade das partes, quer pela necessidade de dar conhecimento da existência do processo, quer pela abertura da possibilidade de reação das partes em relação aos atos que lhes forem desfavoráveis.

¹⁹⁹ Idem, p. 98.

Tanto a ampla defesa como o contraditório são utilizados no devido processo legal, ou seja, é no interior do processo que se preservam as garantias. O acesso ao judiciário é direito de todos. Afirma Paulo de Barros Carvalho²⁰⁰ que “o postulado do devido processo legal, que anima a composição de litígios promovida pelo Judiciário, e que garante ampla liberdade às partes para exhibir o teor de juridicidade e o fundamento de justiça das pretensões articuladas em Juízo, se aplica com assomos de princípio capital também aos procedimentos administrativos e, entre eles, os que ferem em matéria tributária”.

9.16. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Este princípio propaga na sociedade um sentimento de previsibilidade e certeza dos efeitos jurídicos das condutas reguladas. O respeito a outros princípios dão respaldo a efetivação deste. A anterioridade e a irretroatividade das leis, a preservação da coisa julgada, dos direitos adquiridos e dos atos jurídicos perfeitos, os institutos da decadência e da prescrição, os direitos fundamentais, a tipicidade, a legalidade, o acesso ao judiciário e outros, são princípios, direitos e garantias que proporcionam a segurança jurídica.

Conforme Roque Antonio Carrazza, “o princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc.”²⁰¹. Complementa que ele “impede que o aplicador e o intérprete acabem indo além do *conteúdo expresso* das leis tributárias”²⁰².

A vida das pessoas e das instituições deve ser segura e o Direito cria condições de certeza e igualdade, que não se encontrariam nas relações sociais se não fossem reguladas por ele.

²⁰⁰ Em Curso de direito Tributário, p. 150.

²⁰¹ *Op. cit.*, p. 370.

²⁰² *Idem*, p. 374.

9.17. PRINCÍPIO DA JUSTIÇA

Este princípio, conforme Paulo de Barros Carvalho nos autoriza enfatizar, “é uma diretriz suprema”²⁰³.

Somente estaremos certos de sua aplicação quando os demais princípios estiverem atendidos. Este é o ideal de todos os indivíduos, da sociedade como um todo.

Complementa o doutrinador: “realiza-se o primado da justiça quando implementamos outros princípios, o que equivale a elegê-lo como sobreprincípio. E na plataforma privilegiada dos sobreprincípios ocupa o lugar preeminente. Nenhum outro o sobrepuja, ainda porque para ele trabalham. Querem, alguns, por isso mesmo, que esse valor apresente-se como o sobreprincípio fundamental, construído pela conjunção dos demais sobreprincípios”²⁰⁴.

CAPÍTULO 10

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO E SUA CONFORMIDADE COM OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Começaremos este capítulo analisando as presunções de modo geral, sem que se indique se há alguma espécie de presunção que não se conforma com os princípios constitucionais. Mais a frente, daremos as características próprias de cada uma delas e até mesmo das ficções, para verificarmos se, especificamente, alguma delas não se coaduna com os alicerces maiores do ordenamento jurídico.

Como se viu no capítulo anterior, os princípios não são excludentes entre si, mas ao contrário complementam-se. No mais das vezes, não se pode pretender a aplicação em toda extensão de cada um deles, porque há de existir uma ponderação entre os princípios de forma a obter-se a melhor solução, qual seja a mais justa possível. É a aplicação do

²⁰³ Em Curso de Direito Tributário, p. 145.

²⁰⁴ Idem, p. 145 e 146.

princípio da justiça como um ideal a ser conquistado e que para o qual todos os demais trabalham.

Desta forma, as presunções devem ser previstas na lei ou utilizadas pelo aplicador do direito de maneira que não agridam os princípios constitucionais, em especial os que foram discriminados anteriormente.

Entende-se que a melhor forma de fazer incidir a norma tributária é por meio da comprovação direta do fato jurídico tributário, porém, como se destacou nas funções das presunções, elas são usadas como uma redução simplificadora da realidade que interessa ao direito, como meio de dar maior eficácia à arrecadação dos tributos e como instrumento de combate à sonegação.

Principalmente em razão da complexidade das relações de índole econômica, a utilização das presunções torna-se indispensável. Sem elas seria impossível atingir os ideais do princípio da justiça, seja porque o contribuinte teria muito mais condições de ocultar sua riqueza – sonegação –, seja por encontrar formas as mais variadas de realizar operações de modo a não se configurar a ocorrência do fato jurídico tributário – elisão.

Alfredo Augusto Becker²⁰⁵ nos conta que as presunções, quando começaram a ser utilizadas, foram positivadas pelo legislador que, na época, tinha um conhecimento muito rudimentar e intuitivo dos fatos que poderiam ser tidos como fatos signos presuntivos e acabava escolhendo indícios muito infantis e discutíveis. Dessa forma, os financistas clássicos imaginavam que a tributação com a utilização das presunções não se prestava para legitimar a exigência tributária. Não perceberam que o erro estava na escolha dos fatos signos presuntivos. Ele enfatiza que a evolução racional caminha no sentido contrário. Deve-se substituir o sistema de avaliação direta pelo da indireta da renda e do capital, mas com o cuidado na eleição dos verdadeiros signos presuntivos. O legislador deve estar atento não somente aos fins da norma, mas também aos meios para atingi-los.

Ele continua afirmando em síntese que “ante o problema prático, o legislador valorizou os interesses em conflito e o critério de preferência que inspirou a solução

²⁰⁵ *Op. cit.*, p. 503, 504 e 506.

legislativa... foi o de perder em justiça absoluta aquilo que ganhava em *certeza e praticabilidade* do Direito Tributário...”²⁰⁶ (grifos no original).

Divergindo desse posicionamento, Maria Rita Ferragut entende que a melhor forma de comprovar-se um fato é por meio da prova direta, ou seja, esta deve ser privilegiada. São suas palavras: “a prova indireta é de aplicação subsidiária, vale dizer, somente quando a comprovação direta do evento descrito no fato típico não puder ocorrer”²⁰⁷.

Seja como for, nos dias atuais não se pode socorrer somente das provas diretas. O uso da presunção é de grande utilidade e realizador dos princípios constitucionais, como se verá adiante, respeitadas as especificidades de cada espécie de presunção e desde que corretamente produzida.

Podemos dizer que o princípio da justiça se realiza na medida em que, por meio das presunções, consegue-se trazer para o campo de incidência a riqueza que estava escondida ou que se tentava, mesmo que por formas não ilegais, mas de certa maneira não solidária, evitar a incidência por meio da elisão.

O princípio republicano será respeitado quando as presunções forem inseridas no sistema jurídico pelos representantes do povo, com a responsabilidade inerente às funções que desempenham, cientes de que os tributos por eles criados e regulamentados são meios para atingir os fins públicos a que o Estado se destina e, como tais, não podem, mesmo positivados, desrespeitar os direitos e garantias dos contribuintes.

Em decorrência direta do princípio republicano, temos o princípio da igualdade, o qual dar-se-á por atendido na medida em que, tanto na elaboração das leis como na sua aplicação, os contribuintes sejam ser tratados com isonomia. Assim, os contribuintes em situações iguais devem ser tratados de maneira igual, ao passo que, os que estiverem em patamares diferentes devem ser tratados na medida de suas desigualdades.

²⁰⁶ *Idem*, p. 507.

²⁰⁷ *Op. cit.*, p. 99.

As presunções auxiliam de maneira decisiva para a implementação deste princípio, porque, por meio delas, é possível identificar os contribuintes por provas indiretas da ocorrência do fato imponible, quando seria muito difícil a comprovação pela via da prova direta. Com a utilização das presunções, traz-se, para o pólo passivo da relação jurídica, pessoas que poderiam estar à margem da tributação.

Por outro lado, na elaboração das leis, o cuidado deve ser redobrado, porque o fato signo presuntivo deve ter correspondência com a realidade, sob pena de tornar a lei inválida. Afirma Leonardo Sperb de Paola²⁰⁸ que:

“o legislador não pode criar equivalências jurídicas entre fatos que não encontrem alguma correspondência na realidade. Em outras palavras, *no ponto que é relevante para a valoração*, os fatos devem igualar-se, embora possam ser diferentes em tudo o mais. Essa semelhança tem de existir, não pode ser ‘criada’ no universo jurídico, por meio de presunções e ficções. Se assim ocorrer, a regra da igualdade terá sido desconsiderada.”

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, as presunções se coadunam com ele, pois não se está impondo uma obrigação tributária baseada em um fato jurídico atípico, que seria o fato signo presuntivo, mas estar-se-ia utilizando este como prova indireta da ocorrência do fato jurídico tributário típico. A capacidade contributiva na qual se baseou o tributo, em sua criação, estará sendo respeitada em condições de igualdade, tanto em relação ao contribuinte que se comprovou de forma direta a ocorrência do fato jurídico tributário, como daquele em relação ao qual foi necessária a utilização de presunção para comprovar indiretamente o fato jurídico tributário.

O princípio do não confisco impõe que as presunções devem ser criadas e aplicadas de maneira tal que se não desvinculem da realidade econômica dos contribuintes. Elas devem servir para a demonstração efetiva do capital e renda. Sendo por meio delas que se comprova o fato jurídico tributário e sendo a norma criada determinada pelos princípios constitucionais, a sua utilização somente estará propiciando

²⁰⁸ *Op. cit.*, p. 135.

o atingimento dos fins públicos que a prova direta, muito provavelmente, teria mais dificuldade de concretizar.

As presunções, quando analisadas frente ao princípio federativo e, conseqüentemente perante o princípio da discriminação constitucional de competências, são perfeitamente viáveis, pois elas não ampliam a competência do ente federativo que a instituiu ou a está aplicando, mas permitem que o fato jurídico tributário seja provado indiretamente. Assim, a lei elaborada respeitando-se o princípio federativo e o da discriminação constitucional de competências poderá usar de fato signo presuntivo para considerar provado o fato jurídico tributário que dá início à relação jurídica tributária.

No que tange aos princípios da legalidade e da tipicidade, não se encontra qualquer obstáculo para a utilização das presunções. Quando elas são veiculadas diretamente na lei como fato jurídico tributário, não há o que se falar em ilegalidade ou atipicidade, e, quando servem para comprovar o fato jurídico tributário, estão colaborando para que o princípio da legalidade e da tipicidade sejam efetivamente respeitados.

O princípio da anterioridade e da irretroatividade limitam a criação de presunções, no sentido de não permitirem que sejam positivadas aquelas que de alguma maneira burlam ou contornem a sua aplicação.

A respeito do princípio da razoabilidade, temos que as presunções devem ser criadas e utilizadas levando-se em conta o que ordinariamente acontece. Não se pode usar fatos indiciários que não têm relação alguma com o fato indiciado.

O princípio da proporcionalidade estará atendido quando o que se presume é proporcional às características específicas do contribuinte. Não se pode presumir uma renda ou um capital superior ao que comportaria um determinado contribuinte, em vista das demonstrações de sua riqueza.

As presunções somente podem ser utilizadas se estiverem contribuindo para a realização do interesse público. Quando devidamente estabelecidas ou utilizadas são de grande valia, pois evitam a evasão e, mesmo, a elisão fiscais, com o conseqüente

incremento da arrecadação. Estarão viabilizando o princípio da indisponibilidade e supremacia do interesse público.

O princípio da praticabilidade é o alicerce maior de legitimação das presunções, porque proporcionam maior praticidade à tributação em vista da difícil ou muitas vezes impossível comprovação direta. É em vista desta facilidade dada ao aplicador da norma, que se garante o atingimento dos demais princípios, como o da justiça, o da igualdade, o da capacidade contributiva, o da indisponibilidade e supremacia do interesse público, etc... Repita-se que isto se alcança se as presunções forem corretamente utilizadas tanto na elaboração como na aplicação das leis.

O princípio da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal limita a utilização das presunções, pois por meio dele é que o contribuinte, quer em processo judicial, quer em processo administrativo, deve ter respeitado o direito a ampla defesa e ao contraditório, dentro do devido processo legal. Assim, em especial as presunções que não admitem prova em contrário devem ser elaboradas de tal forma que não afrontem com estes princípios fundamentais e cláusulas pétreas da nossa Constituição Federal.

A ampla defesa dá ao litigante o direito de produzir provas por todos os meios legais. O que se busca é a verdade material, assim, a presunção, mesmo tendo correspondência com o que normalmente ocorre, deverá propiciar meios de prova. Se não em relação ao fato indiciado (presunções absolutas e ficções), que propicie a prova sobre a inocorrência do fato indiciário ou sobre a inexistência de nexos entre o fato indiciado e o indiciário (presunções absolutas). Presunções que somente admitem provas em sentido contrário de difícil ou impossível produção não podem ser consideradas válidas por estarem restringindo em demasia a defesa do contribuinte. Há de existir o equilíbrio das partes no processo, assim, temos o exemplo das provas de fatos absolutamente negativos que tornam a defesa do contribuinte prática ou totalmente impossível.

Sem a possibilidade de produção de provas que contestem a presunção adotada, não estará garantido, por consequência, o contraditório e nem o devido processo legal,

pois o equilíbrio entre as partes é fundamental para que os direitos e garantias sejam respeitados.

Quanto à segurança jurídica, temos que as presunções não prejudicam o elemento da previsibilidade, pois elas não desestabilizam a estrutura da norma jurídica tributária. Quando nela não estão inseridas, somente dão meios indiretos de provar-se a ocorrência do fato jurídico tributário. No que tange à certeza, já tivemos oportunidade de verificar que o conhecimento e a verdade são inatingíveis em sua plenitude. Assim, a certeza está na convicção do aplicador da norma, a qual (certeza) pode perfeitamente ser atingida por meio das presunções – que demonstram os graves, precisos e concordantes indícios – desde que estas sejam corretamente estabelecidas e aplicadas. A certeza está, ainda, na previsão legal da presunção que dá ao contribuinte as informações necessárias para que ele saiba quais os fatos indiciários dos fatos jurídicos tributários.

Como já tivemos oportunidade de afirmar, o respeito a todos os princípios constitucionais tendem para a consagração do princípio da justiça. É para a sua plena realização que os outros se impõem.

No próximo capítulo trataremos de cada tipo de presunção, dentro da classificação que se destacou anteriormente, e, ainda, das ficções.

10.1. FICÇÕES

As ficções, como já foi definido, são usadas pelo legislador para criar realidades jurídicas que se sabe não corresponderem às naturais. Não há qualquer relação de causalidade entre a realidade jurídica e a realidade factual. Assim, a utilização de ficção para criar obrigações tributárias, para ser válida, deve respeitar os princípios constitucionais.

Maria Rita Ferragut²⁰⁹ assim se posiciona:

²⁰⁹ *Op. cit.*, p. 159.

“A utilização das ficções em diversas áreas é tida como constitucional já que o direito, por não necessitar corresponder à realidade contida no plano sobre o qual incide, pode criar suas próprias verdades a fim de tutelar a boa-fé de terceiros e preservar a certeza das relações jurídicas. Em Direito Tributário, especificamente no que tange à criação de obrigações tributárias, são inconstitucionais já que se têm como fato jurídico tributário fato que diante da realidade fática sabiamente [sic] não o é, o que viola os princípios constitucionais da legalidade, tipicidade e discriminação constitucional de competências.”

As ficções são normas substantivas e, portanto, prescrevem o direito. Assim, não se pode admitir que um fato totalmente desvinculado da causalidade fática possa ser tido como fato jurídico tributário apto a instalar uma relação jurídica, obrigando o contribuinte ao pagamento de um tributo que terá em um dos critérios da norma a imposição de uma ficção, portanto, diferente da realidade que se quis atingir pelo texto constitucional. Com este procedimento, o princípio da tipicidade estará sendo maculado, pois o fato jurídico tributário descrito na norma não terá relação com a realidade que se quis abranger de acordo com as competências distribuídas na Constituição Federal. O princípio da legalidade tem como um de seus aspectos a conformidade da lei com a Constituição Federal, assim, as ficções não estarão sequer respeitando este princípio, mesmo que estabelecidas em lei.

Contudo, não se pode desconsiderar a possibilidade de existir uma ficção que não afronte o texto da Carta Magna. Isso Chaitz Scherkerkewitz dá como exemplo válido de ficção o preceito legal contido no art. 4º, do Decreto-lei nº 288/67, que equipara a remessa de bens à Zona Franca de Manaus à exportação: “a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será de todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”. Ele comenta que estamos diante de duas ficções, sendo uma delas a equiparação do território brasileiro ao estrangeiro e a outra que equipara o conceito de circulação interna de mercadoria à exportação.

Estas ficções estão contidas no critério espacial e no material respectivamente e, smj, não afrontam em nenhuma medida a Constituição Federal. Nesse caso, foram usadas com finalidades extrafiscais de desenvolvimento de uma região economicamente mais pobre comparativamente a outras regiões do País. Mesmo desonerando o desembolso para o pagamento de tributos, não deixou de usar das ficções em critérios da norma tributária.

Roque Antonio Carrazza²¹⁰ afirma que “a ficção, conquanto possa restringir direitos, não pode transformar um inocente num culpado ou uma pessoa alheia ao fato imponible num contribuinte”.

Daí a grande dificuldade em sua aplicação no Direito Tributário, contudo não se pode determinantemente excluí-las. Há de se ter muita cautela em sua utilização. Elas são as que mais problemas de inconstitucionalidade enfrentarão na análise de sua validade perante o sistema jurídico.

Gilberto de Ulhôa Canto²¹¹ nos relata sobre debate ocorrido durante as III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, afirmando que

“as recomendações aprovadas pelo conclave foram pelo reconhecimento da possibilidade de emprego das ficções, notadamente com o objetivo de estabelecer a tipificação dos elementos substanciais do fato gerador, reprimir a fraude à lei tributária, assegurar a aplicação de princípios de equidade, simplificar a gestão tributária e conceder benefícios fiscais. Entretanto, as ficções que afetem os elementos da relação jurídica tributária deverão sempre respeitar os princípios superiores da tributação, com especial destaque para os referentes à reserva de lei e à capacidade contributiva”.

10.2. PRESUNÇÕES ABSOLUTAS

As presunções absolutas também são normas substantivas, mas, ao contrário das ficções, elas têm um nexo de causalidade com a realidade fática. Elas podem ser utilizadas no Direito Tributário, contudo cercada de limites densos e precisos, delimitados pelos princípios constitucionais. O respeito ao princípio da igualdade deve ser verificado,

²¹⁰ *Op. cit.*, p. 398.

²¹¹ Em *Presunções no Direito Tributário*, do Caderno de Pesquisas Tributárias, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, vol. 9, p. 2 e 3.

observando-se a existência ou não do vínculo de causalidade genérico entre o fato descrito na presunção e aquele ao qual se faz a remissão e se o tratamento jurídico a ser dado a ambos deve ser efetivamente igual. Outro aspecto relevante é a capacidade contributiva. Neste sentido, deve-se analisar se o fato previsto na norma substancial da presunção absoluta reflete a capacidade contributiva da mesma forma que o fato da norma a que se faz remissão. A discriminação constitucional de competências é outro limite bastante importante para a análise da validade ou não da presunção absoluta. São aspectos que invalidam com frequência as presunções absolutas a ponto de somente serem utilizadas como presunções relativas.

Maria Rita Ferragut²¹² se posiciona no sentido de que elas não podem ser utilizadas para a instituição de obrigações tributárias, por não admitirem prova em contrário. Em sentido contrário, Leonardo Sperb de Paola não as invalida pela mesma razão dada pela doutrinadora. Ele afirma que “a questão que se coloca é, basicamente, saber-se se o fato posto como base da presunção absoluta é, em si, um índice capaz de expressar riqueza tributável, sem indagar da sua relação com outro fato (...). Se a resposta a tal questão for negativa, a norma será inconstitucional, mas não devido à impossibilidade de prova em contrário”²¹³.

Alfredo Augusto Becker, citando Ramponi, nos esclarece que a presunção absoluta, pela pesquisa histórica, “começa por ser simples conjectura; penetra na consciência do juiz que lhe sente a relevância; pouco a pouco, quase insensivelmente, adquire terreno e torna-se padrão de toda a jurisprudência; e agora não precisa mais que um passo para se fazer penetrar na consciência do legislador que a formula e sanciona”²¹⁴. É quando acaba perdendo sua veste de presunção e impõe-se como norma imperativa. Porém, muitas vezes não precisa traçar esse caminho, mas é instantânea, fixando-se, desde logo, na norma como presunção absoluta, ou seja, de direito substantivo.

²¹² *Op. cit.*, p. 158.

²¹³ *Op. cit.*, p. 155 e 156.

²¹⁴ *Op. cit.*, p. 511, citando Ramponi em *La Teoria Generale delle Presunzioni*, Torino, 1890, p.131.

É necessário que a presunção tenha suporte fático o suficiente para ser uma realidade jurídica inquestionável. Pela evolução de presunção simples até a absoluta, denota-se a formação da convicção que se um fato ocorre, necessariamente ou com muita probabilidade, o indiciado ocorreu. Quando desde logo a presunção é positivada na lei, sem seguir o desenvolvimento histórico, deverá, da mesma forma ter um forte liame com a realidade fática.

Assim, as presunções absolutas devem conter normas substantivas que não colidam com os princípios constitucionais. Elas não podem, dentre outros direitos e garantias, prejudicar a ampla defesa, a capacidade contributiva, a discriminação das competências e a igualdade. Se alguma inconstitucionalidade houver, a norma não será válida para surtir os efeitos desejados.

Conforme se expressa Diego Marin-Barnuevo Fabo²¹⁵:

“ninguna de las críticas basadas em la pretendida desnaturalización de los hechos que se produce en este tipo de normas es relevante para su enjuiciamiento constitucional. Porque, como ya dijimos, mediante la utilización de *normas de remisión* lo único que se pretende es definir con la mayor sencillez posible el régimen jurídico de determinados presupuestos de hecho, para lo cual se acude a los que ya fueron descritos previamente para otro presupuesto de hecho diferente, atribuyendo a aquél el régimen ya detallado para éste mediante su equiparación. Por tanto, no puede establecerse ningún prejuicio positivo o negativo sobre su adecuación a los principios de justicia tributaria mencionados: podrán, como el resto de las normas, ser respetuosas con los mismos o no; pero, en cualquier caso, ello será únicamente consecuencia del mandato concreto que establezcan y no de su naturaleza normativa, que no es sino su vehículo de expresión o, si se prefiere, un simple recurso de técnica legislativa.”

Aspecto importante é que a presunção absoluta deve ter como fato indiciário uma ocorrência que indique para o fato indiciado com a maior probabilidade possível. Diferentemente das ficções, ela deve ter relação com a realidade fática. Talvez até por esse fato seja tão susceptível a inconstitucionalidades. Se o nexo de causalidade for fraco, em nome da verdade material sua eficácia de norma substantiva não resiste, passando a no máximo ser aceita, no caso concreto, como uma presunção relativa, por estar prevista na

²¹⁵ Em *Presunciones y Técnicas Presuntivas en Derecho Tributario*, p. 248 e 249.

lei e por ter sido comprovado que o vínculo entre o fato indiciário e o indiciado é fraco o suficiente para ser colocado em xeque pelas provas em contrário.

Concordamos com o posicionamento de Leonardo Sperb de Paola²¹⁶ de que, “tratando-se das presunções absolutas, sublinhamos que fechado o caminho para a investigação da riqueza ligada ao fato ‘presumido’, descaracteriza-se o tributo ligado a este com eventual extrapolação de competência impositiva pelo ente tributante”. A solução para esse impasse está no uso de presunções relativas.

10.3. PRESUNÇÕES RELATIVAS

As presunções relativas são as que menos encontram óbices constitucionais para sua implementação, porque quando elaboradas corretamente propiciam a ampla defesa, a igualdade, a verdade material, a tributação com base na capacidade contributiva. São as que melhor auxiliam na busca da justiça. Não são normas de natureza substantiva, mas sim processual probatória.

Maria Rita Ferragut²¹⁷ nos leciona no sentido de que “tratando-se de instituição de obrigações tributárias, temos que a regra que contém uma presunção legal relativa é constitucional e legal se o fato jurídico for típico, se existirem provas em sentido contrário e se todas as condições para a admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas”. Para tanto devem ter sido observados os “princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva, razoabilidade, proporcionalidade e ampla defesa, bem como a subsidiariedade na aplicação da regra e que os indícios da prática do fato típico sejam graves, precisos e concordantes”.

O contribuinte pode usar de provas em sentido contrário, demonstrando que a presunção legal não corresponde concretamente a uma riqueza tributável, resguardando, com isto, o princípio da capacidade contributiva. Os indícios apontados pelas provas que

²¹⁶ *Op. cit.*, p. 176 e 177.

²¹⁷ *Op. cit.*,

o contribuinte traz devem ter as características de gravidade, precisão e concordância tais, que retirem a força probatória do fato indiciário.

Outra forma de defesa é a demonstração de que o indício não corresponde à realidade dos fatos. Ou seja, o que se afirmou como fato indiciário, na realidade não ocorreu. E, ainda, pode se valer da demonstração de que o fato indiciário não tem nexo de causalidade com o fato indiciado.

Com a possibilidade destes procedimentos, a ampla defesa fica garantida.

A igualdade deve ser respeitada com a promoção do equilíbrio entre as partes, de maneira que as provas sejam possíveis tanto para uma como para a outra.

10.4. PRESUNÇÕES *HOMINIS*

As presunções *hominis* são as que se utilizam nas normas individuais e concretas. Elas ingressam no sistema jurídico durante o procedimento administrativo tributário e posteriormente são usadas tanto no processo administrativo como no judicial.

Maria Rita Ferragut²¹⁸ entende que elas podem ser usadas, desde que obedecidos os seguintes critérios: respeito aos princípios constitucionais, aplicação subsidiária, ausência de proposição prescritiva geral e abstrata para a solução do caso concreto, inexistência de prova em sentido contrário e que os indícios sejam graves, precisos e concordantes.

As grandes funções que desempenham é na busca da verdade material e como técnica contra simulações jurídicas.

No que diz respeito à busca da verdade material, elas veicularão uma certeza jurídica, apesar de, do ponto de vista fático, veicularem conclusões prováveis. Nem a prova direta nos leva a absoluta certeza fática.

Nas simulações jurídicas, colaboram na demonstração do dolo, da fraude, da simulação e má-fé. Quando o indivíduo assim age, tentará de todas as formas ocultar as

²¹⁸ *Op. cit.*, p. 104 e 157.

provas diretas. Assim, somente por meios das presunções *hominis* o aplicador da norma estará em condições de igualdade de forças para desvendar a questão.

Maria Rita Ferragut²¹⁹ se manifesta a respeito desta função das presunções *hominis*:

“A preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas *impõe*, segundo nosso entendimento, a utilização da presunção *hominis*. Isso porque a arrecadação pública, diante de atos simulatórios, não pode ser prejudicada com a alegação de que a legalidade, a tipicidade e a segurança jurídica, dentre outros, exigem que os indícios estejam previstos em lei. Tal raciocínio feriria a finalidade da lei, correspondente à sua razão de ser e à sua aplicação segundo os valores constitucionais existentes.”

Importante notar que o antecedente da norma não é alterado com a presunção *hominis*, assim como não o é em relação à presunção relativa, porque a presunção estará simplesmente comprovando por meios indiretos o fato descrito no antecedente da norma tributária.

A atividade administrativa é vinculada, assim, o agente, deparando-se com indícios fortes que confirmam a certeza jurídica da ocorrência do fato, não poderá deixar de efetuar o lançamento.

O contribuinte tem dois caminhos para defender-se das presunções *hominis*: o primeiro é apresentar prova em contrário suficiente para retirar a certeza que a presunção havia dado; e o segundo é demonstrar que o fato indiciário não é signo presuntivo de riqueza ou não revela um montante aproximado de sua riqueza.

A convicção do julgador será formada na medida em que ele constatar que as presunções são graves, precisas e concordantes.

10.5. PRESUNÇÕES QUALIFICADAS

Quanto às presunções qualificadas, podemos nos utilizar de tudo que foi dito quanto às presunções absolutas e às relativas, porque elas são um misto destas, ou seja,

²¹⁹ *Op. cit.*, p. 106.

uma presunção qualificada admite somente determinadas provas em contrário, equiparando-se às presunções relativas na parte que admitem provas em contrário e às presunções absolutas quanto às demais provas que poderiam ser feitas, mas que não podem ser oferecidas em função da natureza substantiva da presunção absoluta.

Podem, portanto ser utilizadas, com as mesmas ressalvas que as presunções relativas e, em especial, as absolutas.

CONCLUSÕES

1. Fato jurídico é o evento da natureza com o qual o direito se preocupa e o traz para o mundo jurídico. Não há necessidade de o fato jurídico descrever o evento de forma integral e completa, mas que busque uma adequada correspondência entre as provas a respeito do evento e sua descrição lingüística.

2. Não é possível que todas as propriedades do evento, em vista da infinita riqueza de seus predicados, sejam discriminadas pela linguagem jurídica.

3. O fato jurídico é descrito na norma jurídica, a qual corresponde a uma significação organizada em uma estrutura lógica hipotética-condicional, que o intérprete constrói a partir do direito positivo, e dotada de bilateralidade e coercitividade.

4. O objetivo da norma jurídica é a regulação de condutas intersubjetivas.

5. No seu aspecto semântico, está impregnada de valores sociais, decorrentes da história da sociedade e do espaço em que surgiu. Tais características de sua formação dão a ela legitimidade, autorizando que sua prescrição seja exigida.

6. As normas jurídicas se classificam em normas primárias e normas secundárias, e, ainda, em gerais e abstratas e individuais e concretas.

7. As normas gerais e abstratas prevêm fatos que poderão ocorrer no mundo real, os quais farão desencadear uma relação jurídica.

8. As normas individuais e concretas contêm o relato de uma ocorrência que se enquadra na classe de fatos prevista na norma geral e abstrata. Elas afirmam a existência de uma relação jurídica.

9. As normas jurídicas possuem uma hipótese e um conseqüente. Na hipótese estão os critérios material, espacial e temporal e é ela que prevê um fato de conteúdo econômico. No conseqüente estão os critérios quantitativo e pessoal e é ele (o conseqüente) que constitui o vínculo obrigacional entre o Estado e a pessoa física ou jurídica.

10. Tanto as normas primárias como as secundárias têm a mesma estrutura lógica.

11. A hipótese de incidência tributária e a consequência estão no plano geral e abstrato e o fato jurídico tributário e a relação jurídica tributária estão no mundo material.

12. Relação jurídica é um vínculo abstrato que se dá entre uma pessoa que tem um direito subjetivo de exigir uma prestação e outra que tem o dever de cumprir aquela prestação.

13. No Direito Tributário temos relações jurídicas de caráter patrimonial e outras que fazem surgir deveres instrumentais. As de caráter patrimonial estão previstas no núcleo da norma que define a regra-matriz de incidência. As demais dão operatividade a estas.

14. Para distinguirmos uma relação jurídica tributária de uma relação jurídica de outra natureza devemos analisar se houve a formação de uma norma tributária conforme sua estrutura lógica composta dos critérios material, espacial, temporal, quantitativo e pessoal. No pólo passivo estará uma pessoa física ou jurídica, da qual se exige uma obrigação, suscetível de avaliação patrimonial, ou meros deveres instrumentais relacionados com uma obrigação tributária.

15. O conhecimento é redutor de complexidades. A realidade possui peculiaridades que não são completamente passíveis de representação.

16. Não é possível evitar o distanciamento entre o objeto e o sujeito cognoscente.

17. A verdade material, por consequência, é algo que se busca encontrar quando do procedimento ou do processo, com a intenção de diminuir o distanciamento entre a realidade e o que se demonstra.

18. Pela teoria do fenomenalismo, entende-se que há objetos independentes do pensamento, mas estes são incognoscíveis. Se não os conhecemos, não há sentido em considerar a verdade como a concordância do pensamento com os objetos. É possível

conhecer um objeto somente pela sua manifestação e não pelo que não se consegue apreender.

19. É a verdade material que se busca alcançar, porém ela somente ingressa no mundo jurídico quando se transforma em verdade jurídica.

20. A verdade jurídica se alcança por meio de provas.

21. O objeto da prova são os fatos alegados pelas partes relativos aos eventos ocorridos anteriormente à alegação.

22. As provas podem ser classificadas em diretas e indiretas. As diretas representam imediatamente a ocorrência do fato jurídico e as indiretas indicam a ocorrência de fatos indiciários que dão margem à presunção de existência ou inexistência do fato principal.

23. Nosso sistema jurídico trabalha com a distribuição do ônus da prova, que considera que quem tem o interesse de convencer o juiz sobre determinada ocorrência é o encarregado de trazer aos autos elementos de convicção suficientes para que o julgador lhe declare o direito.

24. As presunções são as provas indiretas. Elas são o resultado do processo lógico, que de um fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável.

25. As presunções se diferenciam das ficções, pois enquanto aquelas indicam a existência de uma implicação entre o fato conhecido e o fato desconhecido e que se quer provar, estas trazem como característica a falta de relacionamento entre o que se diz ter ocorrido com o que verdadeira ou provavelmente existe. A presunção leva em conta uma implicação provável, ao passo que a ficção considera o que é improvável.

26. No entanto, a diferença está no plano pré-jurídico, pois depois que adentram no mundo jurídico, ambas são tidas como realidades jurídicas.

27. As funções desempenhadas pelas presunções são: redução simplificadora dos elementos substanciais do Direito, aumento da eficácia da arrecadação e de combate à sonegação dos tributos. Ou seja, elas auxiliam na busca da riqueza do contribuinte.

28. Podem ser utilizadas no plano judiciário e administrativo, em virtude da dificuldade de provar certos fatos pela via direta, e no plano legislativo, em razão da necessidade de dar estabilidade e economicidade às relações jurídicas, regulando o caso concreto.

29. Auxiliam, ainda, na aplicação administrativa e judicial, quando instrumentalizam a realização dos princípios da inexcusabilidade, da justificação e da legalidade.

30. As presunções são classificadas, quanto à procedência, em legais e simples. Quanto à força probante, podem ser relativas, absolutas ou qualificadas.

31. A estrutura lógica das presunções tem como elementos o fato indiciário provado de forma direta, a relação de implicação jurídica e o fato implicado provado de forma indireta.

32. À exceção da alíquota, todos os aspectos da norma podem ser objeto de presunção e ficção.

33. As ficções não estabelecem relações causais entre dois fenômenos, pois criam uma realidade jurídica diferente da realidade factual.

34. Elas funcionam como regras de remissão e, em alguns casos, podem figurar como normas restritivas.

35. São proposições prescritivas gerais e abstratas e, também, individuais e concretas. Têm natureza substancial e visam criar realidade jurídica que sirva a exigências valorativas do direito. Versam sobre fato e direito, pois o legislador constrói sobre um fato descritor de evento empiricamente inexistente uma categoria jurídica.

36. A presunção absoluta confere certeza a algo que é provável, não admite prova em contrário, é proposição prescritiva geral e abstrata e, também, individual e concreta. Sua natureza é substancial e visa facilitar o estabelecimento jurídico de um fato quando sua prova resulta difícil ou impossível. Ela versa sobre fato e direito, pois o legislador constrói sobre o fato provável uma categoria jurídica, ainda que ele seja comprovadamente falso.

37. As presunções relativas conferem certeza jurídica a algo provável, admitem prova em contrário, são proposições prescritivas gerais e abstratas e, ainda, individuais e concretas, têm natureza processual probatória, visam facilitar o estabelecimento jurídico de um fato quando sua prova resulta difícil ou impossível e versam apenas sobre os fatos.

38. A instituição das presunções relativas por lei dão ao legislador limites de atuação, porque o fato indicado na norma como correspondente a outro, deve ter em relação a este, necessariamente, um nexo de causalidade, além do que, não se pode com elas promover o desequilíbrio entre as partes no processo, dando armas muito mais poderosas para uma das partes envolvidas no litígio. A desigualdade proporcionada pelas presunções relativas deve ser balanceada com a desigualdade material das partes para provar o que pretendem.

39. As presunções *hominis* conferem certeza jurídica a algo que é provável, admitem prova em contrário, são proposições prescritivas individuais e concretas, têm natureza processual probatória, visam facilitar o estabelecimento jurídico de um fato quando sua prova resulta difícil ou impossível e versa sobre fatos.

40. As presunções qualificadas conferem certeza jurídica a algo que é provável, admitem somente certas provas em contrário, são proposições prescritivas gerais e abstratas, e, ainda, individuais e concretas, têm natureza processual probatória e substancial, visam facilitar o estabelecimento jurídico de um fato quando sua prova resulta difícil ou impossível e versam sobre fato e direito, pois o legislador constrói sobre o fato provável uma categoria jurídica, ainda que ele seja comprovadamente falso.

41. Não se deve utilizar presunção de presunção, pois tal procedimento conduz a um maior afastamento entre a realidade fática e a jurídica.

42. Os princípios são o alicerce do ordenamento jurídico. As demais normas são construídas com base neles. São normas de elevado conteúdo axiológico. Eles se entrelaçam e formam uma rede interligada de forma que um princípio não pode se sobrepor a outro de maneira a deixá-lo inerte ou inaplicável.

43. Dentre os diversos princípios constitucionais existentes, os que mais devem influenciar na utilização das presunções e das ficções são: o republicano, da igualdade, da capacidade contributiva, do não confisco, o federativo, da discriminação constitucional de competências, da legalidade, da tipicidade, da anterioridade, da irretroatividade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da indisponibilidade e supremacia do interesse público, da praticabilidade, da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, da segurança jurídica e da justiça.

44. O princípio republicano será respeitado quando as presunções forem inseridas no sistema jurídico pelos representantes do povo, com a responsabilidade inerente às funções que desempenham, cientes de que os tributos por eles criados e regulamentados são meios de atingir os fins públicos a que o Estado se destina e, como tais, não podem, mesmo positivados, desrespeitar os direitos e garantias dos contribuintes.

45. O princípio da igualdade se dará por atendido na medida em que tanto na elaboração como na aplicação das leis os contribuintes sejam tratados com isonomia.

46. As presunções se coadunam com o princípio da capacidade contributiva, porque não se está impondo uma obrigação tributária baseada em um fato jurídico atípico, que seria o fato signo presuntivo, mas estar-se-ia utilizando este como prova indireta da ocorrência do fato jurídico tributário típico.

47. O princípio do não confisco impõe que as presunções devem ser criadas e aplicadas de maneira tal que não se desvinculem da realidade econômica dos contribuintes.

48. As presunções, quando analisadas frente ao princípio federativo e, conseqüentemente, perante o princípio da discriminação constitucional de competências, são perfeitamente viáveis, pois elas não ampliam a competência do ente federativo que a instituiu ou a está aplicando, mas permitem que o fato jurídico tributário seja provado indiretamente.

49. No que tange aos princípios da legalidade e da tipicidade, não se encontra qualquer obstáculo para a utilização das presunções. Quando elas são veiculadas

diretamente na lei como fato jurídico tributário, não há o que se falar em ilegalidade ou atipicidade, e, quando servem para comprovar o fato jurídico tributário, estão colaborando para que os princípios da legalidade e da tipicidade sejam efetivamente respeitados.

50. Os princípios da anterioridade e da irretroatividade limitam a criação de presunções, no sentido de não permitirem que sejam positivadas aquelas que de alguma maneira burlam ou contornem a sua aplicação.

51. Quanto ao princípio da razoabilidade, temos que as presunções devem ser criadas e utilizadas levando-se em conta o que ordinariamente acontece.

52. O princípio da proporcionalidade estará atendido quando o que se presume é proporcional às características específicas do contribuinte.

53. As presunções somente podem ser utilizadas se estiverem contribuindo para a realização do interesse público. Quando devidamente estabelecidas ou utilizadas são de grande valia, pois evitam a evasão e mesmo a elisão fiscais com o conseqüente incremento da arrecadação. Estarão, desta forma, viabilizando o princípio da indisponibilidade e supremacia do interesse público.

54. O princípio da praticabilidade é o alicerce maior de legitimação das presunções, porque proporcionam maior praticidade à tributação em vista da difícil ou muitas vezes impossível comprovação direta.

55. O princípio da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal limita a utilização das presunções, pois por meio do processo o contribuinte, quer no âmbito judicial, quer no administrativo, deve ter respeitado o direito a ampla defesa e ao contraditório. Assim, as presunções que não admitem prova em contrário devem ser elaboradas de tal forma que não afrontem estes princípios fundamentais e cláusulas pétreas da nossa Constituição Federal.

56. Quanto à segurança jurídica, as presunções não prejudicam o elemento da previsibilidade, pois elas não afetam a estrutura da norma jurídica tributária. Elas somente dão meios indiretos de provar-se a ocorrência do fato jurídico tributário. A certeza está na convicção do aplicador da norma.

57. O respeito a todos os princípios constitucionais tendem para a consagração do princípio da justiça.

58. As ficções têm muitas limitações na sua utilização, porque determinam como verdade jurídica algo que não corresponde à realidade fática. Porém, mesmo assim, é possível visualizarmos situações em que elas podem ser consideradas válidas.

59. As presunções absolutas têm mais limitações em sua aplicação, em vista de basear-se em fatos jurídicos que têm ou devem ter correspondência com a realidade fática. Assim, se não houver uma implicação efetiva entre os fatos e se houver prova em contrário, deverá passar pelo crivo de todos os princípios constitucionais para ser considerada válida no sistema jurídico. O seu principal oponente é o princípio da ampla defesa.

60. As presunções relativas são as que mais facilmente se conformam com os princípios constitucionais, porque, abrindo a possibilidade de prova em contrário, estarão garantindo ampla defesa. Devem, contudo ser analisadas em sua conformidade com os princípios constitucionais para que se tenham por válidas, em especial o da igualdade.

61. As presunções *hominis*, embora não sejam previstas em normas gerais e abstratas, são de grande utilidade na aplicação do direito. Elas são instrumentos para buscar-se a verdade material. Devem, no momento de sua aplicação subsistir a provas em sentido contrário. Devem ser graves, precisas e concordantes para que possam formar a convicção do julgados.

62. As presunções qualificadas são um misto das presunções relativas e das absolutas, aplicando-se a elas o que se disse a respeito das outras.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo : Malheiros, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo : Lejus, 2002.
- BONILHA, Paulo Celso B.. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2ª ed. São Paulo : Dialética, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo : Malheiros, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ª ed. São Paulo : Malheiros, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo : Saraiva, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. São Paulo : Saraiva, 1999.
- CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER Ada Pellegrini e DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria geral do processo*. 17ª ed. São Paulo : Malheiros, 2001.
- FABO, Diego Marin-Barnuevo. *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. 1ª ed. Madrid : McGraw-Hill, 1996.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo Dialética, 2001.
- HOFFMAN, Susy Gomes. *Teoria da prova no Direito Tributário*. 1ª ed. Campinas : Copola Livros, 1999.
- IHERING, Rudolf von. *A luta pelo Direito*. 2ª ed. Rio de Janeiro : Lúmen Juris, 1998.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6ª ed. São Paulo ; Martins Fontes, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo : Malheiros, 2002.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 1ª ed. São Paulo : Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Presunções no Direito Tributário*. In: *Caderno de pesquisas tributárias*. 1ª ed. São Paulo : Resenha Tributária, 1984.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 28ª ed. São Paulo : Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*. 13ª ed. São Paulo : Malheiros, 2001.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência Tributária*. 1ª ed. São Paulo : Quartier Latin, 2004.

NEDER, Marcos Vinícius e LÓPES, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 1ª ed. São Paulo : Dialética, 2002.

PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no Direito Tributário*. 1ª ed. Belo Horizonte : Del Rey, 1997.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. 1ª ed. Barueri, SP : Manole, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 1ª ed. São Paulo : Max Limonad, 1996.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo : Max Limonad, 2000.

SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. *Presunções e ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*. 1ª ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2002.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 22ª ed. São Paulo : Malheiros, 2003.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. 1ª ed. São Paulo : Dialética, 2001.