

NEUCIR SALAZAR BONFIM

**PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO E
A REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção da graduação de bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof^a Dr^a BETINA TREIGER
GRUPENMACHER

CURITIBA
2007

1.	INTRODUÇÃO	4
2.	DO SISTEMA DE REFERÊNCIA ADOTADO	7
2.1	DIREITO E CIÊNCIA DO DIREITO	7
2.1.1	Direito Tributário Positivo e Ciência do Direito Tributário.....	8
2.2	NORMA JURÍDICA	9
2.3	FATO JURÍDICO E INCIDÊNCIA JURÍDICA	11
2.4	RELAÇÃO JURÍDICA E TIPO	12
2.4.1	Obrigação Tributária	14
3.	O CONHECIMENTO E A VERDADE	16
3.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS	16
3.2	VERDADE FORMAL E VERDADE REAL	17
4.	DAS PROVAS	19
4.1	DO DIREITO À PROVA	19
4.2	CONCEITO.....	19
4.3	DA VALORAÇÃO DAS PROVAS.....	21
4.4	CLASSIFICAÇÃO DAS PROVAS	22
4.4.1	Prova Direta e Indireta: distinção	24
4.5	DO ÔNUS DA PROVA	28
4.6	FATOS QUE PRESCINDEM DE PROVA	30
5.	DAS PRESUNÇÕES	32
5.1	BREVE HISTÓRICO.....	32
5.2	CONCEITO E DEFINIÇÕES DOUTRINÁRIAS	33
5.3	DO PROCESSO LÓGICO DE FORMAÇÃO DAS PRESUNÇÕES	35
5.4	NATUREZA JURÍDICA DAS PRESUNÇÕES	37
5.5	CLASSIFICAÇÃO DAS PRESUNÇÕES	38
5.5.1	Requisitos de Admissibilidade das Presunções.....	39
5.7	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELATIVOS ÀS PRESUNÇÕES.....	41
5.7.1	Princípio da Segurança Jurídica	42
5.7.2	Princípio da legalidade.....	42
5.7.3	Princípio da Tipicidade.....	43

5.7.4	Princípio da Igualdade	44
5.7.5	Princípio da Capacidade Contributiva	44
5.7.6	Princípio da Ampla Defesa e Princípio do Contraditório	46
5.7.7	Princípio da Discriminação Constitucional de Competências	46
5.7.8	Princípio da Praticabilidade.....	47
6.	PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	49
6.1	SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA.....	49
6.2	DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO-CONTABILIZADOS	49
6.3	PASSIVO FICTÍCIO.....	50
7.	DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	52
7.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS	52
7.2	DO CRIME	52
7.2.1	Conceito e Teorias do Crime	52
7.2.2	Elementos do crime	53
7.2.3	Conduta	55
7.2.4	Dolo e Culpa	56
7.2.5	Da prova do dolo.....	57
7.3	DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	59
8.	DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.....	64
8.1	DO DEVER DE REPRESENTAR.....	64
8.2	NATUREZA JURÍDICA	65
9.	CONCLUSÃO	68
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	70

1. INTRODUÇÃO

A ordem jurídica, por diversas razões, fica impedida ou prejudicada de verificar diretamente a ocorrência de certos fatos jurídicos. Com o intuito de minimizar esta dificuldade, desenvolveram-se técnicas que possibilitam o alcance do conhecimento indireto desses fatos, dentre as quais encontram-se as presunções legais.

Nesse sentido, muito se tem escrito a respeito das presunções presentes no direito tributário, por tratar-se de um instrumento que visa a auxiliar a Administração Fazendária no combate à evasão fiscal, que deve ser utilizado dentro dos limites impostos pela Constituição Federal, com vista a um aumento na arrecadação tributária.

Outro fator que desperta o interesse de muitos autores pelo estudo das presunções refere-se à promoção da justiça fiscal, tendo em vista que com a utilização desse instrumento “tenta-se impedir que os maus contribuintes lesem, com seus atos espúrios, os bons contribuintes, agravando-lhes a carga tributária”¹.

Ao lado dessa promoção de justiça fiscal e do incremento na arrecadação, conseqüências suficientes para despertar o interesse pelo estudo das presunções, reputa-se de suma importância perquirir se as presunções existentes na área tributária configuram, em tese, crime contra a ordem tributária. A ocorrência de um crime dessa natureza impõe a necessária persecução penal, para proteger-se não só o interesse público da arrecadação, mas, principalmente, a ordem jurídica.

Assim, a presente monografia pretende apresentar critérios científicos para a delimitação do uso das presunções no direito penal tributário, à luz da Constituição da República e da Teoria Geral do Direito, utilizando-se como objeto de estudo o direito positivo, a doutrina e a jurisprudência.

Para isso, formula-se o seguinte objetivo de pesquisa: concluir sobre a possibilidade de os ilícitos fiscais decorrentes de presunções poderem configurar, em

¹ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 162.

tese, ilícitos penais, e a conseqüente obrigatoriedade da comunicação, ao Ministério Público, pelo servidor fiscal que tenha conhecimento do fato em razão de sua função.

Percebe-se que este trabalho tem por objeto duas categorias analíticas, estampadas em seu tema. De um lado, as presunções no Direito Tributário; de outro, a Representação Fiscal para Fins Penais.

A primeira, para ser compreendida, necessitará do conhecimento de certos conceitos e institutos do direito tributário, além de um estudo profundo sobre a teoria das provas. A segunda categoria analítica a ser estudada impõe uma incursão no direito penal comum.

Assim, inicialmente serão examinados, na seção 2 deste trabalho, os conceitos de: Direito e Ciência do Direito; Direito Tributário Positivo e Ciência do Direito Tributário; norma jurídica; fato jurídico e incidência jurídica; relação jurídica e tipo; e obrigação tributária.

Na seção 3, serão apresentados alguns conceitos sobre o conhecimento e a verdade, apontando-se os limites inerentes ao Direito e o modo de se obter a verdade.

Por entender que as presunções situam-se no campo das provas – estas que, no Direito, são o único meio possível de se conhecer a verdade dos fatos -, será dado grande ênfase ao estudo sobre as provas, na seção 4. Tratar-se-á do direito à prova; do conceito de prova; da valoração das provas; de sua classificação; da distinção entre prova direta e indireta; do ônus da prova e dos fatos que prescindem de prova.

A partir dessas considerações, será apresentado um estudo sobre as presunções propriamente ditas. Inicialmente, um breve histórico sobre as presunções no Brasil e no mundo. Depois, serão apresentados conceitos e definições doutrinárias a respeito das presunções. Na seqüência, será demonstrado o processo lógico de formação das presunções. Após isso, tratar-se-á da natureza jurídica, das classificações e requisitos de admissibilidade das presunções, para, por fim, analisar os principais princípios constitucionais aplicáveis às presunções. Esse estudo será apresentado na seção 5 do presente trabalho.

Na seção 6, serão analisados alguns casos de obrigações tributárias instituídas por presunções legais, vigentes no ordenamento jurídico brasileiro, tais como as presunções de omissão de receitas com base em sinais exteriores de riqueza, depósitos bancários não-contabilizados e passivo fictício.

Em relação ao direito penal comum, na seção 7, serão apontados alguns conceitos, elementos e teorias sobre o crime, inclusive no que diz respeito ao dolo e à culpa, cujo ponto mais importante será o da prova do dolo. Em seguida, serão analisados os elementos constitutivos dos crimes contra a ordem tributária (sonegação fiscal), o que permitirá, juntamente com a análise das presunções e das provas, concluir sobre a possibilidade de os ilícitos fiscais decorrentes de presunções configurarem, em tese, esse tipo penal.

Por fim, na seção 8, será apontada a legislação pátria atinente ao dever legal de comunicação de crimes por funcionários públicos, e apresentada a natureza jurídica da representação fiscal para fins penais.

2. DO SISTEMA DE REFERÊNCIA ADOTADO

2.1 DIREITO E CIÊNCIA DO DIREITO

A palavra Direito pode assumir diversos sentidos, cujos significados sempre serão um objeto cultural, criado e modificado pelo homem por meio da linguagem².

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o direito positivo - objeto da Ciência do Direito - é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país, que se destinam a regular a conduta das pessoas nas relações de inter-humanidade, utilizando-se de uma linguagem técnica e prescritiva, submetida à Lógica Deôntica – lógica do dever-ser, cujos valores são válido e não-válido³, pensamento com o qual se alinha Maria Rita Ferragut⁴.

A Ciência do Direito, segundo FERRAGUT, “é um conjunto de enunciados que tem por objetivo descrever o direito posto (metalinguagem do direito positivo), submetendo-se à Lógica Alética ou Clássica, e sendo informada pelos valores *verdadeiro e falso*”⁵.

Paulo de Barros Carvalho estabelece as distinções fundamentais entre o direito posto e a ciência do direito: “o direito posto é uma linguagem prescritiva (prescreve comportamentos), enquanto a Ciência do Direito é um discurso descritivo (descreve normas jurídicas)”⁶. Com relação à estrutura de linguagem utilizada por um e outro, concorda com Maria Rita Ferragut que é a lógica do dever-ser (deôntica) a utilizada pelo direito positivo, mas afirma que a Ciência do Direito utiliza-se da lógica apofântica ou clássica⁷, sendo esta a lógica que é informada pelos valores verdadeiro e falso.

² “Linguagem é a representação do pensamento por meio de sinais que permitem a comunicação e a interação entre as pessoas”. <http://www.ficharionline.com> pesquisa realizada em 31/08/2007.

³ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 18^a. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2^a. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

⁵ Idem, p. 27.

⁶ Idem, p. 3-4.

⁷ “a lógica alética examina o enunciado sob o ponto de vista de acerto e erro, enquanto que a lógica apofântica, ou aristotélica, ou lógica dos enunciados, os examina sob o aspecto de falsidade e

2.1.1 Direito Tributário Positivo e Ciência do Direito Tributário

Inicialmente é de se esclarecer que “a ordenação jurídica é uma e indecomponível”, conforme asseveram Paulo de Barros Carvalho⁸ e Maria Rita Ferragut, ao que acrescenta esta autora: “podendo ser dividido em segmentos apenas para fins cognoscitivos”⁹.

Dessa forma, Paulo de Barros Carvalho afirma que direito tributário positivo pode ser definido como “o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”, competindo à Ciência do Direito Tributário “descrever esse objeto”¹⁰.

Nesse momento, impõe-se conceituar tributo, sob pena de se tornar tautológica¹¹ a definição proposta por Paulo de Barros Carvalho, uma vez que se trata de elemento nuclear do Direito Tributário.

Tributo, na definição do Código Tributário Nacional (CTN), “*é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”¹². Esta disposição presente no direito positivo brasileiro apresenta “toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato”¹³.

Paulo de Barros Carvalho apresenta 6 acepções para o vocábulo tributo, as quais foram citadas por Maria Rita Ferragut: “Tributo pode ser definido como quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito

veracidade”. <http://www.mirandadecarvalho.com.br/institucional/rubens/icms05072001.shtml> pesquisa realizada em 02/09/2007.

⁸ Op. cit. p. 14.

⁹ Op. cit. p. 29.

¹⁰ Op. cit. p. 15.

¹¹ Tautológica: “repetição inútil de uma mesma idéia em termos diferentes”. <http://www.kinghost.com.br/dicionario/tautologica.html> pesquisa realizada em 12/09/2007.

¹² Art. 3º do CTN.

¹³ CARVALHO, op. cit. p. 24.

subjetivo de que é titular o sujeito ativo; relação jurídica tributária; norma jurídica e norma, fato e relação”¹⁴.

Maria Rita Ferragut acrescenta que tributo, na sua acepção estrita, “é tomado como sinônimo de obrigação tributária”, sob o ponto de vista dinâmico; e “corresponde à regra-matriz de incidência tributária”, sob o prisma estático¹⁵.

2.2 NORMA JURÍDICA

As normas são regras de conduta, que podem regular a conduta interna ou externa do indivíduo, na sua relação com outros indivíduos (intersubjetividade).

O elemento diferenciador entre as normas moral e social e a norma jurídica é a coercitividade existente nesta, que permite, além da previsão de sanção existente em todas as normas, o uso de força institucionalizada quando do descumprimento da conduta prescrita na norma, pelo juiz.

A ordem jurídica é, por excelência, normativa, de cunho ético (ética intersubjetiva), exprimindo-se por meio de regras de conduta essencialmente imperativas. Assim, uma norma jurídica prescreve, ordenando ou proibindo, um determinado modo de agir, disciplinando as relações sociais¹⁶.

Para Paulo de Barros Carvalho: “As normas jurídicas são juízos hipotéticos, em que se enlaça determinada conseqüência à realização condicional de um fato. (...) O princípio que estabelece o elo de ligação entre antecedente e conseqüente das normas jurídicas é o dever-ser (...)”, o que, em símbolos lógicos, assim se explica: “Se A, então deve-ser B, ao passo que as regras da natureza se exprimem assim: Se A, então B”¹⁷.

¹⁴ Op. cit. p. 29.

¹⁵ Op. cit. p. 30-31. Regra-matriz de incidência tributária: “enunciado prescritivo cujo conteúdo (proposição) descreve, em seu antecedente, o evento imponible tributário e, em seu conseqüente, prescreve a obrigação tributária que deve-ser instaurada quando se concretizar o fato cujos critérios encontram-se descritos no antecedente da norma”.

¹⁶ PRADO, Luiz Regis. **Elementos de Direito Penal** - volume 1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

¹⁷ Op. cit. p. 250.

Maria Rita Ferragut enfatiza que as normas jurídicas não se confundem com os textos legais, que são sinônimos de enunciados prescritivos, pois são o juízo que o intérprete faz do conteúdo desses textos à luz de todo o ordenamento jurídico. Assim, a estrutura lógica das normas jurídicas se resume em associar-se a um evento de possível ocorrência (antecedente), uma relação de dever-ser (conseqüente)¹⁸.

Misabel Derzi afirma haver uma relação de implicação entre hipótese e conseqüência da norma, em que dado um fato A (hipótese) então deve ser a conseqüência C, cuja inferência legítima só se verifica na implicação material ou extensiva, onde, segundo Lourival Vilanova, vários pressupostos diferentes, porém suficientes, podem acarretar a mesma conseqüência. Assim, se não houver a conseqüência C, então não houve a hipótese A¹⁹.

Distinguem-se as normas jurídicas em primárias e secundárias, sendo que as conseqüências sancionadoras encontram-se nas secundárias, enquanto as primárias determinam as condutas juridicamente devidas. O descumprimento da norma primária faz incidir a sanção prevista na norma secundária, com a possibilidade, inclusive, do uso da coatividade jurídica²⁰.

Paulo de Barros Carvalho designa por norma tributária em sentido estrito a norma “que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz de incidência fiscal”. Melhor explicando: “é a que define a incidência fiscal”, sendo normas tributárias em sentido amplo, todas as demais. A estrutura lógica das normas jurídicas tributárias, para o referido autor, constitui-se pela existência de

uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma conseqüência ou estatuição”, que se associam pela “cópula deôntica, o *dever-ser* que caracteriza a imputação jurídico-normativa. (...) A hipótese alude a um fato e a conseqüência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescriptor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu conseqüente²¹.

¹⁸ Op. cit. p. 292. Evento e fato: “os eventos, objetos da experiência, são tudo aquilo acerca do qual fazemos afirmações, emitimos enunciados. Já os fatos são enunciações lingüísticas dos eventos”.

¹⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

²⁰ Esse é o entendimento de Lourival Vilanova e Marcelo Fortes de Cerqueira, citados na obra de Maria Rita Ferragut, op. cit. p. 36-37.

²¹ Op. cit. p. 252-253.

2.3 FATO JURÍDICO E INCIDÊNCIA JURÍDICA

Para que os eventos adentrem o mundo jurídico, é necessário relatá-los com a linguagem própria do Direito. Assim, a norma geral e abstrata só incidirá sobre o suporte fático devidamente relatado, transformando-o em fato jurídico²².

Distinguir evento de fato jurídico torna-se de suma importância para este trabalho, visto que “somente a situação (**passível de provas**) que seja do conhecimento de alguém, que por sua vez a transmita segundo a forma prevista pelo sistema, poderá ser considerada como existente, para fins de incidência de normas jurídicas. O evento ocorrido, mas não descrito em linguagem competente, não poderá ser tratado como integrante de suporte fático”²³. Grifou-se.

O evento fenomênico, então, só terá efeitos no mundo do direito após a incidência jurídica²⁴, que desencadeará a relação jurídica intranormativa, diferentemente do que acontece com as relações efectuais, que são irrelevantes para o mundo jurídico.

Paulo de Barros Carvalho assevera que

várias locuções têm sido sugeridas pelos especialistas do Direito Tributário, para bem designar o antecedente ou suposto das normas que prescrevem as prestações de índole fiscal. Fala-se em *situação-base*, *pressuposto de fato do tributo*, *suporte fático*, *fato imponible*, *hipótese de incidência*, *fato gerador* etc. (...) Quanto a fato imponible, ainda que corresponda, razoavelmente, à situação do mundo exterior que pretende simbolizar, traz um pequeno obstáculo de ordem semântica. (...) Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto imponible, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da sua juridicidade²⁵.

²²“O elemento dinamizador da ordem jurídica é o *fato*. Os fatos alteram as situações existentes, provocando efeitos de direito. Fato jurídico é por isso todo fato que produz efeitos de direito”. ASCENSÃO, José de Oliveira. **Introdução e Teoria Geral. Uma perspectiva Luso-Brasileira**. 2ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pág. 8.

²³ FERRAGUT, op.cit. p. 54.

²⁴ “A incidência é o efeito da norma jurídica de transformar em fato jurídico a parte do suporte fático que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico”. FERRAGUT, op. cit. p. 50.

²⁵ Op. cit. p. 255-259.

Para o referido autor, “a incidência se dá, automática e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica”, após o surgimento do fato, “constituído pela linguagem competente”²⁶.

Veja-se que o legislador pátrio adota a expressão “fato gerador”²⁷, ao que faz coro grande parte da doutrina brasileira.

A incidência jurídica poderá desjuridicizar ou não-juridicizar o fato; invalidá-lo ou deseficacizá-lo, na medida em que poderá excluí-lo do mundo jurídico posteriormente (revogação e rescisão) ou previamente (a lei já prevê hipóteses de exclusão de juridicidade); ou, após verificada a existência do fato, retirar sua validade (nulidade ou anulabilidade) ou sua eficácia (o fato existente e válido não produz efeitos no mundo jurídico), conforme ensina Maria Rita Ferragut²⁸.

Segundo a referida autora, no direito positivo os fatos são descritos por meio de enunciados válidos (forma prevista pelo sistema), os quais são submetidos a provas, enquanto que, a princípio, consideram-se ocorridos os eventos descritos nos fatos, deixando de sê-lo apenas quando sua não ocorrência for devidamente provada por quem a alega, visto que a necessidade de prova é aplicada aos fatos jurídicos, que são versões acerca dos eventos presumidamente ocorridos. Presunção esta que é relativa, tendo em vista que os fatos que traduzem os acontecimentos dependem da percepção humana, não poucas vezes distorcidas da realidade²⁹.

2.4 RELAÇÃO JURÍDICA E TIPO

Relação jurídica, para a Teoria Geral do Direito, “é o vínculo abstrato que se instaura por força da imputação normativa, em que uma pessoa, denominada sujeito

²⁶ Op. cit. p. 259.

²⁷ Art. 114 do CTN.

²⁸ Op. cit. p. 50.

²⁹ FERRAGUT, op. cit..

ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, sujeito passivo, o cumprimento de determinada obrigação³⁰.

Segundo Maria Rita Ferragut, as relações jurídicas que nascem dos eventos típicos são chamadas relações jurídicas efectuais. O evento será típico quando a situação perceptível pelo indivíduo, ainda não descrita por ele, preencher os critérios previstos num enunciado prescritivo; a relação jurídica será efectual, quando não tiver revestimento lingüístico que lhe confira concretude físico-existencial. Nesse sentido, o evento típico corresponde ao que a doutrina tradicional denomina de fato gerador³¹.

Como ensina Misabel de Abreu Machado Derzi, “a teoria do “fato gerador” é o equivalente tributário da teoria do tipo, desenvolvida no Direito Penal, ambas, na verdade, desdobramento da teoria do fato jurídico. Berliri aponta que os tributaristas não têm sabido aproveitar as lições advindas dos penalistas, mas buscam extrair deduções a partir do fato jurídico, nos moldes civilistas³².”

Para Maria Rita Ferragut, a despeito do que sustentam alguns autores, a relação jurídica efectual, que nasce no momento em que se concretiza o evento típico, é incapaz de, por si só, produzir qualquer efeito jurídico antes de ser formalizada, momento em que deixará de ser efectual³³.

Assim, complementa a citada autora, a relação jurídica intranormativa (instaurada na norma), que é encontrada nas normas jurídicas individuais e concretas, nasce de um fato jurídico que descreve, na linguagem do Direito, um evento típico. Essas relações podem ser veiculadas por meio de sentenças, acórdãos, ato administrativo de constituição do crédito tributário, etc. Surgem de fatos sociais que se tornam jurídicos quando juridicizados por normas³⁴.

A relação é concreta na medida em que prescreve uma conduta específica, representada por um verbo com sentido deôntico (dever-ser), ao invés de uma conduta-

³⁰ FERRAGUT, op. cit., p. 55.

³¹ FERRAGUT, op. cit..

³² Op. cit. p. 187-188.

³³ FERRAGUT, op. cit..

³⁴ FERRAGUT, op. cit.

tipo, abstrata, que se situa no conseqüente das normas gerais e abstratas; e individual, pois as partes que integram a relação são identificáveis e individualizáveis.

As relações jurídicas se dividem em obrigacionais e não-obrigacionais, conforme seja essa relação de índole patrimonialista ou não. Assim, no dizer de Paulo de Barros Carvalho, o vocábulo obrigação pode ser usado como “sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável”. E define obrigação ou relação jurídica como sendo “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 prestação de cunho patrimonial”³⁵.

Adverte, esse autor, que o termo obrigação também é empregado para representar relações jurídicas que apenas irrompem deveres administrativos³⁶.

2.4.1 Obrigação Tributária

O Código Tributário Nacional (CTN) define obrigação tributária em seu artigo 113, esclarecendo, em seus parágrafos o alcance da obrigação tributária principal e acessória.

Para muitos autores, dentre eles Paulo de Barros Carvalho e Iso Chaitz Scherkerkewitz, “a dita obrigação tributária acessória não é uma real obrigação acessória, de acordo com os conceitos jurídicos relacionados ao direito das obrigações (..), uma vez que, em muitos casos, independe da própria existência da obrigação principal”³⁷.

Em relação ao objeto da obrigação principal, Paulo de Barros Carvalho critica a possibilidade de este poder ser penalidade pecuniária, uma vez que na própria definição de tributo, fixada no art. 3º do CTN, “uma das premissas é, precisamente, não

³⁵ Op. cit. p. 300.

³⁶ “São os deveres instrumentais ou formais”, que, para Paulo de Barros Carvalho, constituem as obrigações tributárias acessórias (op. cit. p. 301).

³⁷ SCHERKERKEWITZ, op. cit. p. 11.

constituir a prestação pecuniária sanção de ato ilícito”. E acrescenta: “fato lícito para a obrigação tributária; fato ilícito para a penalidade pecuniária”³⁸.

No entendimento do referido autor, o nascimento da obrigação tributária ocorre com a ocorrência do fato jurídico tributário: “o surgimento do referido vínculo dá-se no instante em que o evento é relatado no antecedente de uma norma individual e concreta, ou seja, no átimo em que é constituído o fato jurídico tributário”. Assim, Paulo de Barros Carvalho atribui ao lançamento do tributo natureza declaratória, uma vez que “traduz o reconhecimento de que a obrigação nasce juntamente com a realização do evento tributário”³⁹.

³⁸ Op. cit. p. 306.

³⁹ Op. cit. p. 305.

3. O CONHECIMENTO E A VERDADE

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Necessário se faz identificar critérios científicos para afirmar-se verdadeiro ou falso a ocorrência de um evento descrito no fato típico, qualitativos aplicáveis à Ciência do Direito, antes de se perquirir sobre a validade ou invalidade dos enunciados prescritivos. “Verdadeiro será o enunciado que descrever corretamente o evento, e falso o que não estiver conforme com ele”⁴⁰.

Dentre as várias correntes doutrinárias acerca do conhecimento, tais como a dogmática, o ceptismo, o subjetivismo, o relativismo e o criticismo, Maria Rita Ferragut prefere esta última, que examina todas as afirmações da razão humana com desconfiança, investigando as fontes das próprias afirmações ou objeções, de modo reflexivo e crítico, assim dispondo: “Para essa corrente, o conhecimento é possível, mas o intérprete deve sempre questioná-lo, a fim de afastar o conhecimento falso, ou o desconhecimento, que também é possível”⁴¹.

Há também diversas correntes sobre as fontes do conhecimento, tais como o empirismo, o racionalismo, o apriorismo e o intelectualismo.

John Locke fundou o empirismo, que, em contraposição ao racionalismo, prega que o conhecimento acerca dos fatos pode advir da experiência, esta que faz com que o sujeito perceba o objeto. O racionalismo, que tem como representante Platão, considera ser a razão a fonte do conhecimento, independente da experiência. Aristóteles fundou o intelectualismo, que entende haver juízos universalmente válidos e logicamente necessários, que são derivados da experiência e do pensamento⁴².

Maria Rita Ferragut acredita ser o apriorismo a mais adequada teoria acerca da fonte do conhecimento, pois considera que “a experiência objetivada (junção da

⁴⁰ FERRAGUT, op. cit. p. 64-65.

⁴¹ Op. cit. p. 67.

⁴² FERRAGUT, op. cit. p. 67-69.

experiência e do pensamento, numa estrutura de linguagem que exprima o respectivo significado) é a fonte do conhecimento”⁴³.

3.2 VERDADE FORMAL E VERDADE REAL

É possível, pois, conhecer a verdade dos fatos? A verdade absoluta não existe, pois é impossível haver a apreensão total do objeto. O que se busca, então, no Direito, é a verdade mais próxima possível do acontecimento real, por meio da manifestação lingüística do evento, que exprime a relação entre o ocorrido e o relatado, devendo-se buscar a comprovação da ocorrência do evento descrito no fato, ou sua refutação, em provas juridicamente admitidas⁴⁴.

Guilherme de Souza Nucci assevera que a verdade que emerge no processo civil é a verdade formal, pois se baseia nos argumentos e nas provas trazidas pelas partes. No processo penal, por estarem em jogo os direitos fundamentais da pessoa humana, de um lado, e a segurança da sociedade, de outro, vige o princípio da verdade real, material, que se situa o mais próximo possível da realidade. Desperta-se, assim, no juiz, um sentimento de busca, contrário à passividade, que o autoriza a efetuar diligências tantas quantas forem necessárias para o seu convencimento. Situação semelhante se verifica no processo administrativo fiscal, pois lida com restrição de direitos dos cidadãos⁴⁵.

Nesse particular, vale lembrar a lição de Malatesta, para quem “verdade é a conformidade da noção ideológica com a realidade, enquanto certeza é a crença nessa conformidade, provocando um estado subjetivo do espírito ligado a um fato, ainda que essa crença não corresponda à verdade objetiva”⁴⁶.

⁴³ Op. cit. p. 69. Segundo FERRAGUT, o apriorismo tem a experiência e o pensamento como fontes do conhecimento, mesmo que este apresente, *a priori*, elementos meramente formais, que independem da experiência. Seu fundador foi Kant, que entendia que a matéria do conhecimento procede da experiência, enquanto a forma advém do pensamento.

⁴⁴ FERRAGUT, op. cit..

⁴⁵ NUCCI, Guilherme de Souza. **Código de processo penal comentado**. 6ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

⁴⁶ MALATESTA apud NUCCI, **Código de processo penal comentado**, op. cit. p. 335.

Assim, se o enunciado descritivo for válido⁴⁷, será o fato jurídico tributário considerado verdadeiro para o direito independentemente de esta descrição corresponder exatamente ao evento, pois os valores verdadeiro ou falso se aplicam à manifestação do evento (relato), e não ao próprio evento, pois é aquela que interessa ao direito. Isso se aplica também às presunções legais, pois “o fato jurídico descritor de evento indiretamente provado pode ser classificado como verdadeiro ou falso”⁴⁸.

Na esteira do que dispõe Maria Rita Ferragut, conclui-se, parcialmente, que no direito só é possível conhecer a verdade dos fatos por meio das provas, que deverá mostrar com clareza a correspondência entre a proposição e a manifestação do evento. Toda verdade deve resistir à refutação, tendo em mente que é impossível atingir-se o evento – que é passado, bastando para o mundo jurídico construí-lo de modo a provar sua existência ou inexistência, a partir da averiguação e comprovação da versão que se tem sobre os eventos fenomênicos – fim último da prova.

⁴⁷Segundo FERRAGUT, op. cit., o enunciado descritivo do evento será considerado válido na medida em que for elaborado conforme as regras do sistema, submeter-se às provas e resistir à refutação.

⁴⁸FERRAGUT, op. cit. p. 77.

4. DAS PROVAS

4.1 DO DIREITO À PROVA

‘A Constituição da República prescreve, em seu artigo 5º, a garantia do devido processo legal (inciso LIV), o que pressupõe o direito ao contraditório e à ampla defesa (inciso LV), consubstanciados no direito à prova.

A garantia do devido processo legal e suas implicações se aplica, inclusive, ao processo administrativo fiscal, por expressa disposição constitucional⁴⁹.

O efetivo exercício da ação e da defesa fica essencialmente subordinado à efetiva possibilidade de as partes servirem-se de provas, cuja finalidade é apresentar ao julgador a realidade dos fatos, dos quais o juiz extrairá a sua convicção.

Não assegurar a plenitude de liberdade de atuação das partes, no que diz respeito à produção de provas, “pode configurar-se cerceamento de defesa ou de acusação”⁵⁰.

4.2 CONCEITO

Segundo leciona Marcos Cláudio Acquaviva: “Do latim *probare*, convencer, tornar crível, estabelecer uma verdade, com/provar. Em sentido amplo, todo meio suscetível de demonstrar a verdade de um argumento”⁵¹.

Há vários sentidos para o termo prova. Em linguagem natural, prova pode ser sinônimo de exame a que alguém ou algo é submetido, experiência ou sofrimento; em sentido técnico, prova indica um conjunto de atos processuais praticados para averiguar

⁴⁹ Art. 5º, LV, CF: “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”.

⁵⁰ BARROS, Antônio Milton de. **Da prova no processo penal. Apontamentos gerais**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001, p. 23.

⁵¹ ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Dicionário Jurídico Brasileiro** Acquaviva. 6ª ed. São Paulo: Editora Jurídica Brasileira Ltda, 1994, p. 1.023.

a verdade e formar o convencimento do juiz sobre os fatos, mas também pode designar o resultado dessa atividade ou apontar os meios de prova, podendo-se distinguir, pois, fonte (“os meios percebidos pelo juiz”), meio (“instrumentos pelos quais os mesmos se fixam em juízo”) e objeto (“o fato a ser provado, que se deduz da fonte e se introduz no processo pelo meio da prova”)⁵².

Maria Rita Ferragut não conceitua prova, mas cita os conceitos adotados por Vicente Greco Filho e Frederico Marques, respectivamente: “todo elemento que pode levar o conhecimento a alguém” e “o elemento instrumental para que as partes possam convencer o magistrado com suas alegações, pois deverá este indicar, na sentença, as razões de sua convicção”⁵³.

Outrossim, essa renomada autora faz distinção entre meio de prova, ação de provar e fenômeno psicológico. A representação dos eventos ocorridos no mundo fenomênico em linguagem competente, que ocorre na perícia, na confissão, na prova testemunhal, na documental e na indiciária, é meio de prova; a “ação de provar, que se constitui no direito de comprovar a ocorrência de um evento” é ato de demonstrar que houve ou não esse evento, que se constitui num ônus processual⁵⁴; como fenômeno psicológico a prova é a convicção e a certeza da ocorrência de um fato produzida no espírito do aplicador do direito⁵⁵.

Nesse sentido, tem-se a lição de NUCCI:

há, fundamentalmente, três sentidos para o termo *prova*: a) ato de provar: é o processo pelo qual se verifica a exatidão ou a verdade do fato alegado pela parte no processo (ex.: fase probatória); b) meio: trata-se do instrumento pelo qual se demonstra a verdade de algo (ex.: prova testemunhal); c) resultado da ação de provar: é o produto extraído da análise dos instrumentos de prova oferecidos, demonstrando a verdade de um fato⁵⁶.

⁵² Ada Pellegrini Grinover, Antônio Scarance Fernandes e Antonio Magalhães Gomes Filho, apud BARROS, op. cit. p. 1.

⁵³ Vicente Greco Filho e Frederico Marques, apud FERRAGUT, op. cit. p. 82.

⁵⁴ Ônus: carga, fardo, peso. NUCCI, **Código de processo penal comentado**, op. cit.

⁵⁵ Op. cit. p. 82-83.

⁵⁶ Código de processo penal comentado, op. cit. p. 335.

Nicola Framarino Malatesta conceitua prova como “a relação particular e concreta entre convicção e verdade”⁵⁷.

4.3 DA VALORAÇÃO DAS PROVAS

Verifica-se a influência dos valores na apreciação das provas por estas se apresentarem por meio da linguagem, que é um objeto cultural, impregnadas de valor. Este que está no ser, e não nos objetos, “razão pela qual a valoração das provas varia de acordo com a experiência do intérprete, que constrói a significação do fato segundo seus próprios valores. Isso explica a razão pela qual para um mesmo fato possam existir mais de um juízo válido, sem que isso afete a validade da prova”. Os únicos instrumentos de que o conhecimento humano dispõe para a valoração das coisas, atos e sujeitos são as regras de experiência⁵⁸.

Sobre os sistemas de valoração da prova, Nucci apresenta três sistemas: o da livre convicção, verificado no Tribunal do Júri, em que o juiz decide conforme sua convicção íntima, independente de motivação; o da prova legal, em que a lei estabelece o valor de cada prova; e o da persuasão racional, também conhecido como do livre convencimento motivado, em que o magistrado decide conforme suas convicções, porém fica obrigado a motivar suas decisões⁵⁹.

Antônio Milton de Barros também classifica os sistemas de valoração da prova conforme o autor retrocitado: da prova legal; da livre apreciação ou íntima convicção; e o da livre convicção ou da persuasão racional (sistema misto)⁶⁰.

Maria Rita Ferragut não classifica os sistemas de valoração das provas, mas aponta o sistema adotado no Brasil: “*livre convencimento motivado*, não admitindo

⁵⁷ MALATESTA, Nicola Framarino Dei. Tradução de Paolo Capitanio. **A lógica das provas em matéria criminal**. 2ª ed. Campinas: Bookseller, 2001, p. 91.

⁵⁸ FERRAGUT, op. cit. p. 89.

⁵⁹ Código de processo penal comentado, op. cit. Esse sistema é adotado pelo ordenamento pátrio: art. 93, IX, da Constituição da República.

⁶⁰ Op. cit. p. 16-19.

arbitrariedade na produção da prova e na sua apreciação. Pressupõe, também, *razoabilidade* entre o conteúdo das provas e a conclusão obtida a partir delas”⁶¹.

Ao falar do sistema brasileiro, BARROS conclui ser o sistema da persuasão racional o adotado pela legislação pátria, em uma interpretação sistemática do art. 157 do Código de Processo Penal em face da Constituição Federal⁶².

Aponta, esse autor, o Tribunal do Júri como exceção a essa regra, “que decide por convicção íntima, sem o dever de fundamentar, em virtude do sigilo das votações” (CF, art. 5º, XXXVIII).

E afirma haver reminiscência da prova legal, “na exigência de exame de corpo de delito nas infrações que deixam vestígios e na indispensabilidade de prova documental, também, quando a questão se refere ao estado das pessoas (CPP, arts. 155 a 158)”.

4.4 CLASSIFICAÇÃO DAS PROVAS

Antônio Milton de Barros adota a classificação das provas desenvolvida por Malatesta, assim como Adalberto José Q. T. de Camargo Aranha⁶³, que o faz segundo três critérios: “quanto ao objeto ou conteúdo, quanto ao sujeito de que emana e quanto à forma”⁶⁴.

Ao classificar as provas segundo Malatesta, Barros o faz sem, no entanto, adentrar na questão da avaliação objetiva das provas diretas e indiretas, que, por ter sido tão bem trabalhada por aquele autor, será tratada em um subitem próprio. Passa-se, agora, a descrever a classificação resumida por Barros.

Quanto ao sujeito, a prova pode ser pessoal ou real. Na pessoal, o indivíduo relata os fatos de que teve ciência por si próprio ou por meio de terceiros, segundo as impressões que apreendeu e conservou no seu espírito; na prova real, a constatação

⁶¹ Op. cit. p. 91.

⁶² Op. cit. p. 19.

⁶³ ARANHA, Adalberto José Q. T. de Camargo. **Da Prova no Processo Penal**. 5ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999.

⁶⁴ BARROS, op. cit. p. 2-4.

dos fatos é feita por meio de perícias ou vistorias que atestam as modificações sofridas pelo objeto.

Quanto à forma, a prova pode ser testemunhal, documental ou material. A prova testemunhal é a que pode ser colhida pelo depoimento de pessoas intervenientes no fato ou por laudo expedido por perito (quem detém um conhecimento especial); a prova documental pode ser papel escrito, fotografias, CDs, ou qualquer outra que apresente uma materialidade permanente; e material é a prova que equivale à prova real, ou seja, é a verificação da própria coisa diretamente percebida.

Quanto ao objeto ou conteúdo, as provas podem ser diretas ou indiretas. Será direta quando a prova se referir direta e imediatamente ao fato que se quer provar (objeto da prova); será considerada indireta a prova que se referir a outro fato (indício) que, por sua vez, se ligue ao fato a ser provado (objeto da prova).

Maria Rita Ferragut apresenta uma classificação jurídica das provas, que não difere muito da classificação feita por Malatesta e adotada por Barros. Utiliza-se dos três critérios diferenciadores: em função do objeto, do sujeito e da forma. Com relação à forma pela qual são produzidas as provas, classifica-as “em literal (se baseadas em documentos) e testemunhal (se em testemunhos e depoimentos pessoais)”. Quanto ao sujeito, pode ser pessoal e real, sem apresentar diferença em relação aos outros autores. Com relação ao objeto das provas, afirma que a prova indireta “representa a ocorrência de fatos secundários ou indiciários, dos quais advirá a implicação legal da existência ou da inexistência do fato principal”, enquanto que as provas diretas “são as que representam, de forma imediata, a ocorrência do fato de implicações jurídicas, seu objeto. Não se constituem no próprio evento fenomênico, mas somente na sua versão”⁶⁵.

Assim, para a referida autora, o fato típico (principal) será considerado juridicamente existente por meio da relação de inferência lógica, do raciocínio dedutivo que se faz quando provado um fato indiciário daquele. “As presunções legais, em face disso, constituem-se como meios indiretos de prova”⁶⁶.

⁶⁵ Op. cit. p. 86-87.

⁶⁶ Op. cit. p. 87.

4.4.1 Prova Direta e Indireta: distinção

O jurista italiano Nicola Framarino Malatesta, ao tratar da lógica das provas em matéria criminal, apresenta uma distinção objetiva de prova direta e indireta, que entende ser a mais importante distinção entre elas, embora a maioria dos autores não lhe atribua o justo valor⁶⁷.

Por acreditar que esse autor foi o que melhor explicou a lógica das provas, pretende-se, agora, discorrer sobre sua teoria, que, direta ou indiretamente, passou a ser citada por diversos autores: “Por ser a mais perfeita, conhecida, seguida e adotada pelos autores e prestigiada pela jurisprudência, usaremos como elemento baseador a classificação apresentada pelo festejado Malatesta”⁶⁸.

Para Malatesta, “a prova não faz mais que refletir no espírito humano a verdade objetiva; é através dela que chegamos à posse da verdade. A coisa ou a pessoa probante, reproduzindo no nosso espírito sua relação com a verdade, faz-nos também perceber esta”. Assim, é o critério substancial ou objetivo da prova o mais importante na classificação desta⁶⁹.

Esse critério objetivo diz com a relação da prova concreta com a verdade concreta que se quer verificar. Assim, deve-se ter em mente a verdade que se quer buscar. No juízo penal, por exemplo, é a verificação da criminalidade, do delito, visto que a ação penal só se instaura quando presente a justa causa⁷⁰.

A fim de explicar sua teoria, Malatesta biparte as condições constitutivas das provas, tendo em vista sua natureza pessoal ou real: “a prova pode referir-se, como a objeto imediato, ao delito, mesmo em um dos seus mínimos elementos ou consistir no próprio elemento delituoso, sendo chamada, agora, de **prova direta**. Pode, ao

⁶⁷ MALATESTA, op. cit..

⁶⁸ ARANHA, op. cit. p. 22-23.

⁶⁹ Op. cit. p. 147.

⁷⁰ *“Justa causa é suporte probatório mínimo em que se deve lastrear a acusação, tendo em vista que a simples instauração do processo penal já atinge o chamado status dignitatis do imputado. Tal lastro probatório nos é fornecido pelo inquérito policial ou pelas peças de informação, que devem acompanhar a acusação penal, arts. 12, 39, § 5, e 46, § 1 do CPP”.*

http://www.nplyriana.adv.br/link_geral.php?item=geral10&titulo=Roberto+Lyra+e+a+Justa+Causa
pesquisa realizada em 20/09/2007.

contrário, a prova, como ao objeto imediato, referir-se a uma coisa diversa do delito, da qual, por um esforço da razão se passa ao delito, referindo-se, assim, a este mediadamente ou pode consistir diretamente nessa coisa diversa, sendo chamada, agora, de **prova indireta**⁷¹. Grifou-se.

Na primeira fórmula da hipótese, Malatesta se refere à categoria das provas pessoais, que considera o caso de a prova ter por objeto imediato o delito (prova direta) ou coisa diversa deste (prova indireta). Aqui, uma testemunha pode ter visto a ocorrência do delito e outra ter visto algo que pode ter relação com o delito, como, por exemplo, uma pessoa fugindo do local onde ocorreu o delito. “A fuga de Tício, objeto imediato da verificação, é coisa diversa do delito, de onde se conclui pela existência do delito; é uma prova pessoal indireta”⁷².

Na segunda fórmula da hipótese, Malatesta se refere à categoria das provas reais. Será prova real direta quando a própria coisa fizer prova do delito, sendo, pois, um elemento incriminatório deste, sem ter por objeto imediato o delito. É o caso de um documento falso, por exemplo. Será prova real indireta quando a prova recair sobre coisa diversa do delito, da qual se conclui o delito. “O tremor que, apodera-se do acusado na sala de audiência, à vista da roupa do assassinado, não é já uma prova que tenha por objeto imediato uma coisa diversa do delito, mas sim uma prova consistente em coisa diversa, da qual se conclui o delito; eis como se concretiza a natureza indireta da prova real”⁷³.

Conforme se disse acima, outros autores não atribuem à esta distinção feita por Malatesta o justo valor:

Alguns, pois, falando de prova direta e indireta, têm mostrado não tomar como prova direta senão a prova de todo o delito, como se fosse possível, com uma única prova, demonstrar todo o crime. (...) Outros escritores, depois de terem distinguido as provas em diretas e indiretas, vieram afirmar que são provas diretas o testemunho, a confissão, o documento, sendo prova indireta o indício, e a jurisprudência adotou também esta nomenclatura. Mostra-se, com isso, não existir nenhum conceito exato do que seja prova direta e indireta. Não se refletiu que o testemunho, a confissão, o documento são classificações formais da prova, e o indício, a classificação substancial. Não se refletiu, em consequência, que a prova, sob a forma testemunhal ou documental, **pode ter tanto o conteúdo de prova direta quanto o indício**⁷⁴. Grifou-se.

⁷¹ Op. cit. p. 148.

⁷² Op. cit. p. 149.

⁷³ Op. cit. p. 149.

⁷⁴ MALATESTA, op. cit. p. 149-150.

“Toda prova tem um sujeito e um objeto; o sujeito da prova é a pessoa ou a coisa que afirma; o objeto é a coisa demonstrada”. Para se chegar à certeza sobre um fato, é preciso, inicialmente, avaliar-se a credibilidade subjetiva da prova, para, depois, avaliar-lhe a conclusão objetiva. Nesse sentido, avalia-se a credibilidade do sujeito de que emana a prova, que pode ser pessoal (relato de alguém) ou real (laudo de um perito), a partir da análise da relação de veracidade ou falsidade entre a pessoa que afirma o fato e sua afirmação, assim como entre a coisa que atesta o fato e suas possíveis atestações. Na avaliação subjetiva da prova, seja ela pessoal ou real, não existe diferença entre prova direta e indireta, visto que a razão humana explica sua atividade do mesmo modo para ambas, que se faz “por via de raciocínios presuntivos”: presume-se que a testemunha falou a verdade ou que a coisa probante não sofreu alterações maliciosas (falsificação)⁷⁵.

O mesmo não se pode dizer sobre a avaliação objetiva das provas, ou seja, do conteúdo das provas, em que existe uma enorme diferença entre prova direta e indireta. “Com a simples percepção da prova direta, firma-se a conclusão objetiva; não se pode afirmar a conclusão da prova indireta, senão passando pelo trabalho de raciocínio, da sua percepção à do crime”⁷⁶.

No tocante à essa avaliação objetiva das provas é que o autor afirma inovar em relação a outros, que quase nunca a percebem.

Com relação à prova pessoal direta, em que uma testemunha presencia diretamente o fato criminoso, se o julgador acreditar no relato da testemunha, restará provada a materialidade do delito, pois “quando, por força da avaliação subjetiva, se é levado a admitir a veracidade da afirmação direta, a verdade do que foi afirmado, a cuja investigação se dirige a avaliação objetiva, deve admitir-se, por consequência imprescindível, sem trabalho de raciocínio”⁷⁷.

O mesmo não acontece quando se trata de prova pessoal indireta, em que uma testemunha que não presenciou o delito relata algo que pensa ter relação com o fato, como, por exemplo, a fuga do acusado logo após o acontecido. Nesse caso, mesmo

⁷⁵ MALATESTA, op. cit. p. 151-152.

⁷⁶ MALATESTA, op. cit. p. 155.

⁷⁷ MALATESTA, op. cit. p. 154.

que o julgador estabeleça a credibilidade da testemunha e conclua pela veracidade da fuga, não pode afirmar que o fugitivo cometeu o delito que se quer provar. Assim, conclui Malatesta sobre a prova pessoal indireta:

Torna-se necessária uma segunda avaliação, a objetiva da prova, da relação que o fato da fuga tem com o delito. É preciso que a razão, tendo em conta as condições pessoais do acusado e das condições de tempo e lugar, chegue a concluir, por um trabalho do raciocínio, que aquela fuga é indicativa do delito cometido. Eis como a razão precisa, para a prova indireta, fazer um segundo esforço que não ocorre para a prova direta: o trabalho da conclusão objetiva⁷⁸.

Na prova real direta, em que se apresenta algo concreto como prova, a coisa probante e a provada são uma só, bastando a percepção da materialidade do delito. É o caso, por exemplo, de um documento em que constem escrito os termos de uma difamação. O documento escrito é prova direta da materialidade do crime de difamação, que “não resulta de um trabalho dedutivo de razão, mas da afirmação pura e simples do que se vê”. Basta ao julgador, pois, estabelecer a credibilidade do documento e perceber que este é um elemento material do delito⁷⁹.

Diferente é o caso da avaliação objetiva por meio da prova real indireta, em que se apresenta algo concreto como prova, mas que é coisa diversa do delito. Exige-se, nesse caso, um trabalho de raciocínio do julgador para relacionar a prova real com o delito que se quer provar. É o caso, por exemplo, de se apresentar ao julgador um par de sapatos sujos de lama na casa do acusado de um homicídio cuja vítima foi encontrada morta num campo de terreno argiloso. Necessário será excluir todas as possibilidades que possam explicar a inocência do acusado. “É depois de excluídas todas estas hipóteses, com argumentos lógicos, que a razão pode encontrar a ligação indireta daquela prova com o delito; a conclusão objetiva, portanto, desta espécie de provas, só pode afirmar-se por meio do trabalho de raciocínio”⁸⁰.

Dessa forma, verifica-se que Malatesta, num estudo detalhado sobre a prova, classificou-a, quanto ao seu objeto, em direta e indireta, fazendo uma distinção conceitual entre elas não apenas sob o ponto de vista das diferenças ontológicas, mas, principalmente, do ponto de vista das diferenças lógicas, que derivam da distinta

⁷⁸ Op. cit. p. 154.

⁷⁹ MALATESTA, op. cit. p. 155.

⁸⁰ Op. cit. p. 155.

participação da razão na avaliação de umas e outras. Para o referido autor, “é prova direta a prova imediata, ainda que seja de fração mínima de um elemento criminoso”⁸¹.

A despeito das diferenças apontadas entre as provas diretas e as indiretas, Malatesta afirma haver uma estreita ligação entre uma e outra, na medida em que “a prova direta, relativamente a uma parte, é ao mesmo tempo indireta quanto a outras partes do mesmo elemento criminoso”⁸².

E assim conclui o citado autor:

Para a prova da totalidade do crime, não há prova direta que não se apresente com um misto de prova indireta. (...) Tício encontra-se morto e todo retalhado. A perícia anatômica do cadáver, constatação direta do evento criminoso, pode servir para indicar indiretamente a pessoa do delinqüente, pela grande e especial perícia manual que revela na consumação do crime. E basta.⁸³

Sobre as duas espécies de prova indireta – presunção e indício, será dispensado um item próprio dentro do capítulo das presunções.

4.5 DO ÔNUS DA PROVA

Guilherme de Souza Nucci assim dispõe: “o termo ônus provém do latim – *onus* – e significa carga, fardo ou peso. Assim, ônus da prova quer dizer encargo de provar. Ônus não é dever, pois este é uma obrigação, cujo não cumprimento acarreta uma sanção”⁸⁴.

No mesmo sentido, assevera BARROS: “A prova não constitui uma obrigação ou um dever e sim um ônus, um encargo (...) processual”⁸⁵.

Iso Chaitz Scherkerkewitz, ao tratar do ônus da prova no processo administrativo, assevera que “A dilação probatória não é um dever, é um ônus. Não existe o dever, para nenhuma das partes, de provar algo. Apenas existe o ônus da

⁸¹ Op. cit. p. 156.

⁸² Op. cit. p. 156.

⁸³ Op. cit. p. 157.

⁸⁴ Código de processo penal comentado, op. cit. p. 156.

⁸⁵ Op. cit. p. 6.

prova, posto que quem não prova, não ganha”. E cita a lição de Chiovenda, que trata a dilação probatória como “condição para alcançar a vitória, não um dever jurídico”⁸⁶.

Com relação à prova em sentido técnico, adotam-se no processo administrativo fiscal as regras já existentes no processo civil, visto não haver no Código Tributário Nacional nem no Decreto nº 70.235, de 1972, com as devidas alterações posteriores, “qualquer menção expressa ao ônus da prova. Diante desse fato entendemos que se deve aplicar, no tocante ao ônus probatório, o disposto no Código de Processo Civil, em atenção ao art. 108, do próprio Código Tributário Nacional”⁸⁷.

No mesmo sentido é o entendimento de Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, cuja “vontade de transportar para o Direito Administrativo uma experiência já positiva, diante da imperiosa necessidade do processo administrativo poder contar com elementos legais capazes de responder às exigências do reconhecimento prático de direitos” o faz concluir que “Não resta, pois, razão para que a prova sendo sempre instituto do direito processual, não seja admitida positivamente como é na prática civil, perante a Administração e no Direito Administrativo”⁸⁸.

Segundo Carnelutti, “cabe provar a quem tem interesse de afirmar; portanto, a quem apresenta uma pretensão cumpre provar-lhe os fatos constitutivos e a quem fornece a exceção cumpre provar os fatos extintivos ou as condições impeditivas ou modificativas”⁸⁹.

Assim, via de regra, no processo penal o ônus da prova é da acusação; no processo administrativo fiscal é da autoridade fiscal; e no processo civil é do autor, conforme art. 333 do CPC⁹⁰.

Observe-se, que Paulo Celso Bonilha, ao tratar do ônus da prova em processos administrativos afirma que “...ninguém crê mais na inversão da prova por força da

⁸⁶ Op. cit. p. 154.

⁸⁷ SCHERKERKEWITZ, op. cit. p. 155.

⁸⁸ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **A Prova no processo administrativo**. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, vol. 102, 1971, p. 36-37.

⁸⁹ CARNELUTTI apud BARROS, op. cit. p. 8.

⁹⁰ “O ônus da prova incumbe: I- ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II- ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor” (art. 333 do CPC).

presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a administração de provar os fatos que afirma⁹¹.

Esta é também a lição de Hugo de Brito Machado, para quem

o desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isto não é nem poderia ser correto em um Estado de Direito Democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal.⁹²

Porém, em se tratando de presunções legais, o ônus da prova se inverte, pois “àqueles em cujo favor milita a presunção legal de existência ou de veracidade, não cabe provar” (art. 334, IV, do CPC)⁹³.

Esta não é a posição de Maria Rita Ferragut, que entende 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”. E complementa:

(...) em virtude da comprovada impossibilidade de prova direta acerca da ocorrência do fato, a Administração deverá utilizar-se de presunções legais, enunciados que não estabelecem a inversão do ônus da prova, mas se constituem em meios indiretos de prova e pressupõem a comprovação dos indícios por aquele que das presunções utiliza-se⁹⁴

4.6 FATOS QUE PRESCINDEM DE PROVA

Nos processos civil, administrativo e penal são admitidos todos os meios de prova que não contrariem o ordenamento jurídico, assim como os moralmente legítimos, exceto, no penal, quanto ao estado de pessoas (casamento, filiação, menoridade, etc), quando deverão ser acatadas as restrições fixadas na lei civil⁹⁵. Deduz-se, pois, que não são admitidas as provas ilícitas ou ilegítimas⁹⁶.

⁹¹ BONILHA apud SCHERKERKEWITZ, op. cit. p. 157.

⁹² MACHADO apud SCHERKERKEWITZ, op. cit. p. 156.

⁹³ “Se a presunção for absoluta, a parte fica dispensada de provar o fato. Se for relativa, incumbirá à parte contrária o ônus de produzir a prova em sentido contrário”. GRECO FILHO apud BARROS, op. cit. p. 5.

⁹⁴ Op. cit. p. 131-132.

⁹⁵ Art. 332 do CPC e art. 155 do CPP.

⁹⁶ Constituição da República, art. 5º, inciso LVI.

Via de regra, só os fatos devem ser objeto de prova. Excepcionalmente, deve ser objeto de prova o teor e a vigência de um preceito legal⁹⁷.

Por outro lado, o ordenamento jurídico brasileiro prevê a existência de fatos que independem de prova, tendo em vista que por si só são capazes de promover o convencimento do julgador, os quais se encontram dispostos no art. 334 do Código de Processo Civil.

Há divergências na doutrina com relação à aplicação desse dispositivo legal ao processo penal, haja vista suas peculiaridades. Para NUCCI, independem de prova os fatos notórios, que são aqueles nacionalmente conhecidos e atuais, dentro dos quais encontram-se os evidentes e os intuitivos, que decorrem, respectivamente, de conhecimentos extraídos das outras ciências ou da experiência e da lógica. Também os fatos que contêm uma presunção legal absoluta, os impossíveis e os irrelevantes ou impertinentes dispensam a prova⁹⁸.

No entendimento de Antônio Milton de Barros, via de regra, no processo penal, todos os fatos necessitam ser provados, o que inclui os incontroversos e os notórios, dispensados no processo civil. Para esse autor, só os fatos intuitivos ou evidentes, as presunções legais e os fatos inúteis ficam dispensados de prova⁹⁹. Quanto aos fatos notórios, ficam dispensados de prova os que não corresponderem à alguma elementar do tipo penal, conforme adverte Vicente Greco Filho¹⁰⁰.

⁹⁷ Art. 337 do CPC.

⁹⁸ Código de processo penal comentado, op. cit. p. 349. Presunção absoluta: não admitem prova em contrário. Fatos impossíveis: causam aversão ao espírito de uma pessoa informada. Fatos irrelevantes: não dizem respeito à solução da causa.

⁹⁹ BARROS, op. cit..

¹⁰⁰ GRECO FILHO apud BARROS, op. cit. p. 6.

5. DAS PRESUNÇÕES

5.1 BREVE HISTÓRICO

Nesse subitem, serão utilizados os estudos feitos por Maria Rita Ferragut, que apresentou, de maneira clara e objetiva, um resumido relato sobre a evolução histórica das presunções¹⁰¹.

A utilização das presunções teve início no Direito Arcaico, que se encontra contemplada na Bíblia (Direito Hebraico), no Código de Manu (Direito Índiano) e nos julgamentos dos juízes persas.

Em Roma, surgiu a presunção legal relativa, nos moldes que o Direito atual conhece, com Justiniano. A idéia de juízo puramente subjetivo, contemplada nos textos clássicos, deu lugar à hipótese que admite prova contrária. “A presunção evoluiu da operação lógica realizada pelo intérprete para a conclusão prevista em lei, quando os príncipes e juristas romanos, ao resolverem casos particulares que lhes eram submetidos, observavam o que ordinariamente acontecia e, nesses fatos conhecidos, fundavam seus julgamentos”, o que posteriormente foi consubstanciado em texto legal¹⁰².

Na Idade Média, época em que a doutrina passou a se ocupar das presunções legais, apareceu “de forma clara a diferença entre o que se considera presunção legal (norma) e presunção comum (juízo do magistrado)”¹⁰³.

Os estudos profundos desenvolvidos no período da Renascença, consolidados, principalmente, na obra de Menochio, introduziram “a classificação até hoje utilizada, das presunções *juris et de jure, juris tantum e hominis*”¹⁰⁴.

No ordenamento moderno, destacou-se o Código de Napoleão, de 1804, que previu diversas hipóteses de presunção, além de “conceitos, classificação e fixação de

¹⁰¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2ª. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

¹⁰² Op. cit. p. 97.

¹⁰³ Op. cit. p. 99.

¹⁰⁴ Op. cit. p. 99.

regras atinentes à admissibilidade das presunções *hominis* em juízo. Como meio de provas, as presunções foram incluídas, inicialmente, no Código Civil Italiano, o que foi seguido pela grande maioria das legislações modernas¹⁰⁵.

No Brasil, foi com o Regimento nº 737, de 1850, que as presunções foram incluídas como meio de provas, “o que foi seguido por alguns códigos estaduais”¹⁰⁶.

A Constituição Federal de 1988 “outorga competência para a criação de regra presuntiva, ao autorizar que as pessoas físicas cobrem impostos e contribuições com base em fatos jurídicos indiciários de eventos de provável ocorrência futura”, em seu art. 150, parágrafo 7º. Também prevê a hipótese de presunção de inocência, em seu art. 5º, inciso LVII¹⁰⁷.

O Código Civil, o Código de Processo Civil e o antigo Código Comercial contemplam hipóteses de presunção, que pode ser verificado pela leitura de seus dispositivos legais. Em especial, cita-se o art. 334, IV, do CPC, que prevê a dispensa de prova para os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou veracidade.

Finalmente, o Código Tributário Nacional e o Código Penal também contemplam hipóteses de presunção, tais como as verificadas nos arts. 185 e 204 do CTN e no art. 224 do Código Penal.

Além disso, diversas leis ordinárias tributárias contemplam hipóteses de presunção, conforme se verá em capítulo próprio.

5.2 CONCEITO E DEFINIÇÕES DOUTRINÁRIAS

Marcos Cláudio Acquaviva assim define o vocábulo presunção: “Do latim *praesumptione*, juízo, concepção anterior a qualquer experiência, idéia nata. No sentido

¹⁰⁵ Op. cit. p. 100.

¹⁰⁶ Op. cit. p. 100.

¹⁰⁷ Idem.

filosófico, a presunção é um juízo antecipado e provisório, que se considera válido até prova em contrário”¹⁰⁸.

No Brasil, ao contrário do que acontece em diversos ordenamentos estrangeiros, não existe dispositivo legal que defina o vocábulo presunção, lacuna que foi preenchida pela doutrina pátria.

No Código Civil Italiano, art. 2.788: “Presunções são as conseqüências que a lei ou o juiz deduzem de um fato notório, para resolver um fato ignorado”. No Código Civil Português, art. 349: “Presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um fato conhecido para firmar um fato desconhecido”¹⁰⁹.

Iso Chaitz Scherkerkewitz apresenta algumas definições doutrinárias a respeito de presunção, *verbis*, e a conceitua como “a ilação que o julgador deduz de um fato conhecido para um fato desconhecido. Deve haver uma causalidade entre o fato conhecido e o fato desconhecido”:

Para Carnelutti – a presunção é a “conseqüência deduzida de um fato conhecido, não destinado a funcionar como prova, para chegar a um fato desconhecido”. (...) Para Pothier presunção é um juízo feito pela lei ou pelo homem sobre a verdade de uma coisa, mediante a conseqüência deduzida de outra. (...) No dizer de Gilberto de Ulhôa Canto na “presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho.”¹¹⁰

Maria Rita Ferragut também relata algumas definições doutrinárias sobre presunção:

Orlando Gomes: “A presunção, uma conseqüência que a lei tira de um fato conhecido, para admitir um desconhecido, como *pater is est quem nuptiae demonstrant*”. (...) Paulo de Barros Carvalho: “presunção é o resultado lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é, simplesmente, provável”. (...) Alfredo Augusto Becker: “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.”¹¹¹

Para a citada autora:

o vocábulo presunção detém mais de uma definição, posto tratar-se de proposição prescritiva, relação e fato. As acepções caminham juntas, já que em toda aparição do termo faz-se possível identificar essas três perspectivas, indissociáveis. (...) 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...), implica juridicamente o fato

¹⁰⁸ Op. cit. p. 995.

¹⁰⁹ FERRAGUT, op. cit. p. 104.

¹¹⁰ SCHERKERKEWITZ, op. cit. p. 25 e 28-29.

¹¹¹ FERRAGUT, op. cit. p. 107-108.

indiretamente provado (fato indiciado...)”. Como relação, é o “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”. Como fato, presunção “é prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço social definidos.”¹¹²

5.3 DO PROCESSO LÓGICO DE FORMAÇÃO DAS PRESUNÇÕES

Quanto ao tipo de processo lógico utilizado nas presunções, Sérgio Carlos Covello¹¹³ comenta que há divergência na doutrina. Scherkerkewitz apresenta três correntes sobre o tema: a que “entende que a presunção é uma inferência do tipo indutivo, porque parte do particular para o geral”; outra que considera ser uma inferência do tipo dedutivo, visto que “ao presumir, o legislador (ou magistrado) está aplicando uma generalidade a um caso particular (...)”. E há uma terceira corrente, que “entende que a presunção envolve ambos os processos, o indutivo e o dedutivo”, filiando-se à que defende que, “na presunção, parte-se do que ordinariamente ocorre (geral), para o particular”¹¹⁴.

Quem melhor explicou sobre o processo lógico informador das presunções foi Nicola Framarino Malatesta, motivo pelo qual passa-se, agora, a discorrer sobre sua teoria¹¹⁵.

Inicialmente, esse autor critica e repudia o posicionamento daqueles que confundem a presunção com o indício, entendendo serem uma única coisa, e dos que não admitem a natureza probatória das presunções, enquanto a admitem no indício, e afirmam serem as presunções um meio de certeza estranho à prova. Para ele, “a presunção não é senão uma espécie de prova indireta”, que não se confunde com indício. E explica a lógica dessas provas indiretas¹¹⁶.

Afirma esse autor que a natureza lógica do argumento probatório indireto advém do raciocínio dedutivo do tipo experimental, que retira de uma verdade geral, construída pela observação de várias particularidades, uma verdade particular. Assim, “é sempre

¹¹² Op. cit. p. 112-113.

¹¹³ COVELLO apud SCHERKERKEWITZ, op. cit. p.30.

¹¹⁴ op. cit. p. 30-31.

¹¹⁵ MALATESTA, op. cit..

¹¹⁶ op. cit. p. 194.

por trabalho dedutivo que se precede do conhecido ao desconhecido. Mas a premissa maior deste raciocínio, o princípio geral que é o ponto de partida da argumentação, não a temos por percepção imediata, mas por trabalho de indução”¹¹⁷.

Esse raciocínio se baseia na experiência externa e interna. Pela observação do que normalmente acontece no mundo externo, conclui-se “pela verdade geral que constitui o ordinário físico, isto é, a regra do ordinário modo de ser e agir das coisas que serve, pois, como premissa, para chegarmos à conclusão de uma determinada particularidade”. Pela observação dos fenômenos morais particulares da consciência, conclui-se pelo “conceito da moral ordinária, isto é, à regra do modo ordinário de pensar e agir dos homens, verdade geral de que nos servimos como premissa para outras espécies de raciocínio”¹¹⁸.

Após demonstrar o tipo de raciocínio lógico utilizado para as provas indiretas, o autor aponta a diferença entre presunção e indução. Utiliza-se, para isso, de dois princípios clássicos da filosofia, quais sejam, o princípio da identidade: “o que é, é”; e o da causalidade: “todo acontecimento supõe uma causa”, que se baseiam, respectivamente, em “relações de identidade e juízos analíticos” e “relações de diversidade e juízos sintéticos”. E depois conclui que “o raciocínio presuntivo deduz o conhecido do desconhecido pela via do princípio de identidade, o raciocínio indicativo, pela via do princípio de causalidade”¹¹⁹.

Na presunção, o silogismo é construído omitindo-se as premissas maior e menor, apresentando-se apenas a conclusão; no indício, omite-se apenas a premissa maior. A premissa maior é sempre excluída, porque “ela se supõe em todas as consciências”. A premissa menor só é excluída na presunção, porque “a compreensão do particular no geral, a continência do indivíduo na espécie, é percepção de senso comum; é percebido por todos intuitivamente (...)”, o que não ocorre no indício, cuja premissa menor “afirma, antes de mais nada, a verificação de um particular efeito, para atribuir-lhe, portanto, a causa atribuída na maior ao efeito específico, no qual, por intuição, compreende-se o efeito particular”. Exemplo de presunção: “o acusado se presume

¹¹⁷ op. cit. p. 179.

¹¹⁸ op. cit. p. 180.

¹¹⁹ op. cit. p. 181 e 184.

inocente”. Essa presunção se dá “pela relação de ordinária identidade parcial, afirmada entre o sujeito da premissa maior que é a humanidade e seu atributo de inocente”. Exemplo de indício: “Tício fugiu, portanto é réu. (...) Esta fuga serve como indício de culpabilidade” porque observou-se uma relação de causa e efeito entre a fuga e a consciência do crime em vários fatos particulares.¹²⁰

Deve-se observar que na conclusão tanto do raciocínio indicativo como do presuntivo, fala-se em “conclusões prováveis”, pois se parte do “ordinário modo de ser das coisas”. Quando se parte do “constante modo de ser das coisas, chega-se a deduções certas”¹²¹.

5.4 NATUREZA JURÍDICA DAS PRESUNÇÕES

Esse é outro tema polêmico. Há quem defenda serem as presunções, meios de prova; e, também, quem defenda serem estas “regras especiais acerca da distribuição do ônus da prova, regras sobre provas, regras que acarretam a transformação do objeto da prova, etc”¹²².

Não parece que essa discussão sobre ser ou não ser prova a presunção seja juridicamente relevante, conforme se depreende da leitura das obras já citadas de Scherkerkewitz, Ferragut e Gisele Lemke, pois, no dizer de Moacyr Amaral Santos:

As várias teorias expostas (...) conquanto assinalem, no tocante às suas relações intrínsecas, diferenças entre a prova propriamente dita e as presunções, não contêm argumentos suficientes para negar às presunções caráter probatório. Prova, no sentido subjetivo, é a convicção quanto à verdade de um fato, é a afirmação da existência ou inexistência de um fato; no sentido objetivo é o meio pelo qual se demonstra a existência ou inexistência do fato. Tanto naquele sentido como neste palpita o caráter probatório da presunção: autoriza a convicção do juiz quanto à verdade do fato, que resultou do raciocínio presuntivo.¹²³

¹²⁰ MALATESTA, op. cit. p.. 183-185.

¹²¹ Op. cit. p. 184.

¹²² FERRAGUT, op. cit. p. 127.

¹²³ SANTOS apud SCHERKERKEWITZ, op. cit. p. 27-28.

5.5 CLASSIFICAÇÃO DAS PRESUNÇÕES

Scherkerkewitz apresenta uma classificação bastante sucinta a respeito das presunções: conforme sua origem, serão presunções *hominis* (simples) ou presunções legais (de direito); de acordo com a possibilidade de produção de prova em contrário, serão legais: absolutas, relativas ou mistas¹²⁴.

Define as presunções *hominis* como “aquelas que são conseqüência do próprio raciocínio do homem em face dos acontecimentos que observa ordinariamente”; e as legais como “aquelas estabelecidas pela lei”¹²⁵

Segundo Chiovenda, as presunções *hominis* são:

aquelas de que o juiz, como homem, se utiliza no correr da lide para formar sua convicção, exatamente como faria qualquer raciocinador fora do processo. Quando, segundo a experiência que temos da ordem *normal* das coisas, um fato constitui causa ou efeito de outro, ou de outro se acompanha, nós, conhecida a existência de um dos dois, *presumimos* a existência do outro. A presunção equivale, pois, a uma convicção fundada sobre a ordem normal das coisas.¹²⁶

As presunções legais absolutas, ainda segundo o referido autor, não comportam prova em contrário, enquanto as relativas admitem a dilação probatória. As presunções mistas “apenas admitem contra a verdade por elas estabelecida os meios de prova referidos e previstos na própria lei”¹²⁷.

Por outro lado, tem-se a lição de Maria Rita Ferragut, que critica essa classificação tradicional, por entender que “ambas as presunções são legais, já que se encontram disciplinadas pelo direito, seja em enunciados gerais e abstratos (relativas), seja em individuais e concretos (*hominis* e relativas, esta produto do ato de aplicação das gerais e abstratas presuntivas)”. Dessa forma, não admite a presunção denominada “absoluta”, por entender que, “ao invés de presunções, são disposições legais de ordem substantiva”, que, embora “traduzam um raciocínio pré-jurídico,

¹²⁴ Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário. Op. cit..

¹²⁵ Idem, p. 32-33

¹²⁶ CHIOVENDA apud SCHERKERKEWITZ, op. cit. p. 32.

¹²⁷ SCHERKERKEWITZ, op. cit. p. 35.

enquanto presunção não podem ser consideradas, por não admitirem a produção de provas contrárias”; nem mistas ou qualificadas, por limitar a produção de provas¹²⁸.

Segundo Gisele Lemke, Francesco Moschetti defende a inaceitabilidade das presunções absolutas, por causa da característica da atualidade - presente no princípio da capacidade contributiva, que impõe a irretroatividade da lei tributária¹²⁹. E acrescenta a citada autora: “A capacidade contributiva deve ser real, efetiva, e não uma capacidade normal, baseada na média dos contribuintes.” Porém, essa não é a opinião dessa autora, que entende que as presunções absolutas em Direito Tributário “são admissíveis, devendo ser analisada caso a caso sua compatibilidade com os princípios constitucionais tributários”¹³⁰.

A proposta de Ferragut, que entende que “todas as presunções existentes em nosso ordenamento são legais”, é classificar as presunções segundo os critérios da “generalidade e abstração; existência vinculada à ocorrência de fatos indiciários; e conteúdo do fato indiciado”¹³¹.

Com relação à presunção legal *hominis*, é importante esclarecer que elas estão autorizadas por lei (enunciado geral e abstrato)¹³², embora inexista “enunciado geral e abstrato presuntivo que sirva de fundamento de validade imediato da presunção *hominis* e que, por consequência, preveja em regra geral e abstrata o indício, a relação de implicação jurídica e o fato indiciado”¹³³.

5.5.1 Requisitos de Admissibilidade das Presunções

Às presunções, para serem consideradas constitucionais, devem obedecer aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, dentre outros, além de o

¹²⁸ Op. cit. p. 116-119.

¹²⁹ MOSCHETTI Apud LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda – os conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 57.

¹³⁰ LEMKE, op. cit. p. 58.

¹³¹ Op. cit. p. 119-122.

¹³² Art. 335 do CPC: “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 da experiência técnica, ressalvado, quanto a esta, o exame pericial”.

¹³³ FERRAGUT, op. cit. p. 121.

fato indiciado ter que ser típico. Sobre os princípios aplicáveis às presunções, será dispensado um item à parte.

As presunções *hominis* exigem, além do cumprimento das condições de admissibilidade gerais (observância dos princípios constitucionais já citados e subsidiariedade na aplicação da regra), “a ausência de proposição prescritiva geral e abstrata para a solução do caso concreto, inexistência de prova em contrário e gravidade, precisão e concordância dos indícios”. Isto significa que “a aplicação da presunção *hominis* é subsidiária”, impõe a “inexistência de provas em sentido contrário” e que os indícios devam ser “graves, precisos e concordantes”¹³⁴.

As presunções legais relativas estão sempre contidas em uma proposição geral e abstrata, podendo ser também uma proposição individual e concreta pela aplicação do direito ao caso concreto. Sua interpretação deve ser restritiva, sob pena de se transformar em presunção *hominis*. Seus requisitos de admissibilidade são a observância dos princípios constitucionais já citados e a subsidiariedade na aplicação da regra, além da exigência de ser o fato típico e inexistirem provas em sentido contrário¹³⁵.

Na opinião de Gisele Lemke, a presunção relativa deve ser contrastada com o princípio do devido processo legal, “verificando-se se ela não torna excessivamente difícil a defesa daquele que por ela é “prejudicado””. Também afirma que “os requisitos da gravidade, precisão e concordância precisam estar presentes nas presunções relativas”¹³⁶, o que possibilita ao contribuinte apresentar prova em contrário e apontar possível falta de razoabilidade da presunção¹³⁷.

¹³⁴ FERRAGUT, op. cit. p. 139-140. Subsidiariedade: “estando os indícios previstos numa presunção relativa, aplica-se necessariamente a regra particular”.

¹³⁵ FERRAGUT, op. cit. p. 142-143.

¹³⁶ LEONARDO SPERB apud LEMKE, op. cit. p. 57, explica que “presunção grave é aquela na qual o relacionamento entre o fato conhecido (indício) e o fato desconhecido que se quer provar é bastante provável; precisão significa que o indício é relacionado com um único fato desconhecido, aquele que se quer provar, e, não, com vários fatos desconhecidos que possam ser excludentes entre si”; pela concordância “todos os indícios em jogo, quando houver mais de um, devem apontar na mesma direção”.

¹³⁷ Op. cit. p. 57.

5.7 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELATIVOS ÀS PRESUNÇÕES

Os princípios constitucionais são espécies do gênero norma, que também inclui as regras jurídicas. Essa é a lição de Paulo de Barros Carvalho¹³⁸:

Em termos de direito positivo, princípios são normas jurídicas portadoras de intensa carga axiológica, de boa aplicação daqueles vetores. Acatando-se o enunciado assim formulado, preserva-se a uniformidade do objeto, permanecendo o sistema do direito posto como um conjunto de normas jurídicas: todas com a mesma estrutura sintática (homogeneidade sintática), porém diversas semanticamente (heterogeneidade semântica).

O caráter preceptivo dos princípios constitucionais não gera mais discussões no Brasil, conforme estatui Gisele Lemke:

após a lição de José Afonso da Silva, não é mais possível sustentar a posição de que as normas programáticas não têm qualquer efeito jurídico. Elas têm ao menos o efeito negativo, de impedir que sejam elaboradas normas infraconstitucionais que as contrariem. Mas os princípios não são normas programáticas. Elas são normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata, na terminologia daquele mesmo mestre.¹³⁹

Os princípios constitucionais serão considerados tributários “quando aplicar-se, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação, fiscalização, extinção e devolução de tributos”¹⁴⁰.

Segundo Ferragut, as presunções legais encontram fundamento de validade na Constituição Federal, podendo ser validamente utilizadas para a criação de obrigações tributárias, desde que “observados os princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva, ampla defesa, contraditório, (...) discriminação constitucional de competências”¹⁴¹, com o que concorda Gisele Lemke, que apenas acrescenta ou subtrai algum outro princípio¹⁴². De toda forma, será a respeito desses princípios que se discorrerá a seguir, por serem eles gerais e os mais expressivos.

¹³⁸ CARVALHO apud FERRAGUT, op. cit. p. 165.

¹³⁹ Op. cit. p. 39.

¹⁴⁰ FERRAGUT, op. cit. p. 167.

¹⁴¹ Op. cit. p. 183

¹⁴² LEMKE, op. cit..

5.7.1 Princípio da Segurança Jurídica

Esse é um dos princípios mais importantes do ordenamento jurídico brasileiro, vez que implementa na sociedade um sentimento de previsibilidade em relação aos efeitos jurídicos da regulação das condutas inter-subjetivas, sentimento esse que tranqüiliza os cidadãos.

Garantir a imutabilidade dos direitos e obrigações, seja numa perspectiva futura ou passada, “é fundamental para que se estabeleça a segurança e a estabilidade das relações jurídicas”¹⁴³. Com relação ao passado, “exige-se um único postulado: o da irretroatividade”¹⁴⁴.

Em relação às presunções, Maria Rita Ferragut entende que as presunções não ferem a segurança jurídica, pois não devem ser aplicadas em caso de dúvida e incerteza, “mas somente nas hipóteses de impossibilidade de comprovação direta do evento descrito no fato, já que seu principal fim é o de suprir deficiências probatórias”. Sempre que utilizadas corretamente, baseando-se em indícios graves, concordantes e precisos, as presunções não comprometem esse princípio, pois “A certeza e a convicção (...) são inatingíveis objetivamente, estando, nessa perspectiva, também ausentes na prova direta”¹⁴⁵.

5.7.2 Princípio da legalidade

Esse princípio está contemplado na Constituição Federal. Genericamente, no artigo 5º, inciso II – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”; restritivamente, no art. 150, inciso I, que dispõe ser proibido “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

¹⁴³ FERRAGUT, op. cit. p. 167.

¹⁴⁴ CARVALHO, op. cit. p. 158.

¹⁴⁵ Op. cit. p. 167-168.

Maria Rita Ferragut, para quem o uso das presunções “contribui para a eficácia da norma”, observa que alguns autores argumentam que as presunções ferem esse princípio, uma vez que a constituição do crédito tributário se baseia em “fatos indiciários não tipificados na regra-matriz de incidência tributária”. Entretanto, conforme entendimento da citada autora, não se trata de alegar que a obrigação decorre de fato não previsto na regra-matriz, mas de se reconhecer que o conhecimento do evento descrito no fato jurídico típico dá-se de forma indireta, com base em fatos indiciários graves, precisos e concordantes”¹⁴⁶.

5.7.3 Princípio da Tipicidade

Esse princípio, que é tratado como princípio da tipologia tributária por Paulo de Barros Carvalho, decorre do princípio da legalidade, pois estabelece que a lei - aqui entendida como norma tributária em sentido estrito, que instituir o tributo deverá descrever integralmente o fato jurídico, assim como prever os critérios aptos a desencadear a relação jurídica¹⁴⁷.

Nesse sentido, o citado autor dispõe que os critérios material, espacial e temporal encontram-se no descritor da norma (hipótese); enquanto que os critérios pessoal e quantitativo são verificados no prescritor da norma (conseqüente)¹⁴⁸.

A tipicidade diz com a determinação do tipo tributário pela legislação infraconstitucional, que Paulo de Barros Carvalho define pela integração de dois fatores: “hipótese de incidência e base de cálculo”, que, isolados adequadamente, possibilita identificar “se um tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria”¹⁴⁹.

Maria Rita Ferragut alerta que, por força desse princípio, o Poder Executivo não tem competência para definir qualquer dos critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária, tampouco criar obrigações tributárias decorrentes de fatos atípicos,

¹⁴⁶ Op. cit. p. 169-170.

¹⁴⁷ CARVALHO, op. cit..

¹⁴⁸ Idem.

¹⁴⁹ Op. cit. p. 170-171.

o que, segundo a referida autora, faz alguns juristas se insurgirem contra a criação de obrigações tributárias decorrentes de presunções, posição com a qual Ferragut não concorda, uma vez que defende que

a incidência é promovida *não porque* o indício transformou-se em fato jurídico apto a desencadear o nascimento da relação jurídica tributária – o que, sem dúvida alguma, implicaria admitir que os critérios previstos no antecedente da norma jurídica geral e abstrata teriam sido alargados pela regra individual e concreta presuntiva, com violação à tipicidade - mas porque o fato jurídico típico, previsto na regra-matriz de incidência, foi conhecido de forma indireta, por meio da presunção.¹⁵⁰

5.7.4 Princípio da Igualdade

Esse princípio está contemplado, genericamente, no artigo 5º, caput, da Constituição Federal, e estabelece que “todos são iguais perante a lei”. No artigo 150, inciso II, da Carta Magna, o legislador originário reforçou esse princípio, proibindo o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

O princípio da igualdade também se aplica às presunções, como forma de assegurar a aplicação das normas jurídicas tributárias, uma vez que garante que contribuintes que “não praticaram o fato jurídico tributário não possam se encontrar na situação de sujeito passivo da relação, bem como aqueles que o praticaram não deixem de figurar nesse pólo da relação apenas porque provas diretas acerca da ocorrência do fato não puderam ser produzidas”¹⁵¹.

5.7.5 Princípio da Capacidade Contributiva

Segundo Francesco Moschetti, esse princípio relaciona-se com o da solidariedade social, que “não é sinônimo de socialização”, no sentido de exigir-se um esforço coletivo para se atingir um fim comum, “devendo cada um participar desse

¹⁵⁰ Op. cit. p. 172.

¹⁵¹ FERRAGUT, op. cit. p. 174-175.

esforço coletivo de acordo com suas forças”, após satisfeitas as exigências de sobrevivência e bem-estar mínimo¹⁵².

Gisele Lemke vê esse princípio como “um dos pilares de nosso Sistema Constitucional Tributário”, e apresenta uma sistematização das principais idéias vinculadas a ele, as quais formam seu conteúdo mínimo:

a) a hipótese de incidência deve descrever fato avaliável economicamente; b) todos devem contribuir para o financiamento das despesas públicas (princípio da generalidade); c) cada um deve fazê-lo na medida de sua capacidade econômica e na mesma proporção daqueles que são dotados de igual capacidade (princípio da isonomia); d) deve ser respeitado o limite mínimo (de sobrevivência); e) a tributação não pode ser excessiva, o que não significa apenas que não se pode atingir o limite do confisco, mas que a tributação há de respeitar os princípios da livre iniciativa, da justiça social, do livre exercício das profissões e da propriedade privada (com função social).¹⁵³

A idéia de que todos devem pagar tributos - cerne do princípio da generalidade, que se vincula ao princípio em questão, “só será viabilizado através do uso de padronizações, de presunções”, conforme assevera Leonardo Sperb de Paola¹⁵⁴.

Maria Rita Ferragut conclui que a utilização das presunções “não afetam a capacidade contributiva, uma vez que, insistimos, o evento descrito no fato jurídico típico (fato signo-presuntivo de riqueza) ocorreu, tendo apenas sido comprovado de forma indireta, por meio de fatos indiciários”¹⁵⁵.

Paulo de Barros Carvalho dispõe que “da providência contida na escolha de eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subseqüentemente, distribuir a carga tributária de maneira eqüitativa, estabelecendo, proporcionadamente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram”¹⁵⁶.

¹⁵² MOSCHETTI apud LEMKE, op. cit. p. 46-47 e 53.

¹⁵³ Op. cit. p. 50.

¹⁵⁴ PAOLA apud LEMKE, op. cit. p. 50.

¹⁵⁵ Op. cit. p. 176.

¹⁵⁶ Op. cit. p. 174.

5.7.6 Princípio da Ampla Defesa e Princípio do Contraditório

O princípio da ampla defesa diz com a possibilidade de o contribuinte apresentar “todas as provas em direito admitidas” e, também, “solicitar a produção de provas”. No caso das presunções legais, “devem admitir a produção de provas contrárias aos elementos que a compõem (fato indiciário, relação jurídica de implicação e fato indiciado)”. Esse direito não é meramente formal, exigindo, pois, a possibilidade efetiva de o contribuinte produzir a prova contra quem a presunção aproveita: “Se a prova for impossível ou de difícil produção, não poderá ser imputado ao sujeito a prática do fato descritor de evento presumido”, nem suas conseqüências. Esse é o entendimento de Maria Rita Ferragut¹⁵⁷.

Paulo de Barros Carvalho assinala a utilidade de se ter equiparado “os litigantes no processo judicial e no procedimento administrativo”, na redação do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, pois eliminou a dúvida que persistia no sistema anterior acerca do âmbito de aplicação desse princípio¹⁵⁸.

O princípio do contraditório confere ao contribuinte “o direito de ser intimado, para se defender da imputação que lhe está sendo feita”, e, também, “o direito de ter sua defesa efetivamente analisada pelo julgador, mediante manifestação expressa acerca de todos os pontos atacados.”¹⁵⁹

5.7.7 Princípio da Discriminação Constitucional de Competências

A repartição constitucional de competências é exaustiva e rígida, conferindo às pessoas políticas “o direito de tributar os fatos constantes dessa divisão, ao mesmo tempo que proíbe que as demais os tributem”¹⁶⁰.

¹⁵⁷ Op. cit. p. 177.

¹⁵⁸ Op. cit. p. 161.

¹⁵⁹ FERRAGUT, op. cit. p. 178.

¹⁶⁰ FERRAGUT, op. cit. p. 182.

Para Gisele Lemke, a relação desse princípio com as presunções “é a mesma do princípio da capacidade contributiva, a saber: não se pode, por meio destas, burlar subrepticiamente a repartição constitucional de competências”. E explica: “o fato utilizado para configuração da hipótese de incidência tributária deve ser um daqueles indicados na Constituição como sendo da competência do ente tributante, ou, então, deve poder se enquadrar na norma que atribui competência residual à União.”¹⁶¹

E Maria Rita Ferragut assim conclui:

A discriminação de competências é relevante para o tema das presunções, por ser fundamental quando questões de incidência e subsunção estão sendo discutidas. Mas nem por isso desautorizam a aplicação válida das regras presuntivas. Conforme vimos afirmando, as presunções não alargam a competência tributária, criando novos fatos típicos não previstos na competência da pessoa política tributante, mas somente permitem que o fato possa ser indiretamente provado, possibilitando assim uma maior eficácia jurídica das normas.¹⁶²

5.7.8 Princípio da Praticabilidade

Esse princípio encontra-se implícito no ordenamento jurídico brasileiro. Praticabilidade é “o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução da leis”¹⁶³

O uso desse princípio no direito tributário justifica-se “por evitar a necessidade da criação de estrutura administrativa de manutenção antieconômica, no sentido de ser desproporcional, comparando-se o dever-poder da Administração de tributar, com sua capacidade de fiscalização”¹⁶⁴.

A presunção, técnica utilizada como instrumento de criação de obrigações tributárias, relaciona-se diretamente com esse princípio, “por proporcionar uma maior praticidade à tributação, dispensando a exigência de provas difíceis ou impossíveis de serem produzidas”, sendo admitida desde que respeitados os limites existentes¹⁶⁵.

¹⁶¹ Op. cit. p. 58.

¹⁶² Op. cit. p. 182.

¹⁶³ DERZI apud PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 168

¹⁶⁴ FERRAGUT, op. cit. p. 181.

¹⁶⁵ FERRAGUT, op. cit. p. 181-182.

Por outro lado, o uso de presunções, técnica ligada à praticabilidade, “também evita ingerências indevidas na esfera privada, na medida em que se limitam a uma investigação muito menos rigorosa da capacidade contributiva individual”¹⁶⁶.

¹⁶⁶ DERZI apud PAOLA, op. cit. p. 168.

6. PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Serão, agora, analisados alguns casos de obrigações tributárias instituídas por presunções legais, vigentes no ordenamento jurídico brasileiro, com a finalidade de, apenas, noticiá-las, visto não ser objetivo deste trabalho sua análise pontual, mas, sim, a implicação dessas obrigações com o Direito Penal.

6.1 SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA

Trata-se de presunção legal relativa, que possibilita a tributação da renda com base em sinais exteriores de riqueza, nos termos da Lei nº 8.021, de 1990, que definiu, em seu § 1º, como sinal exterior de riqueza, “a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte”.

A presunção “de que, mediante a identificação de sinais exteriores de riqueza, o contribuinte omitiu receitas, pode ser desfeita mediante prova de que os sinais são completamente compatíveis com a renda disponível, e, se incompatíveis, a prova poderá ser no sentido de que a origem do valor arbitrado não se sujeita à tributação ou se sujeita à tributação exclusiva na fonte”¹⁶⁷.

O contribuinte também poderá questionar o valor da base de cálculo do tributo, sempre que este ultrapassar o valor da renda presumida, “por afrontar os princípios constitucionais da capacidade contributiva, segurança jurídica e tipicidade”¹⁶⁸.

6.2 DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO-CONTABILIZADOS

A lei nº 9.430, de 1996, revogou o parágrafo 5º do art. 6º da lei nº 8.021, de 1990, que caracterizava os “depósitos bancários como sinais exteriores de riqueza hábeis a demonstrar a omissão de rendimentos”¹⁶⁹.

¹⁶⁷ FERRAGUT, op. cit. p. 234.

¹⁶⁸ FERRAGUT, op. cit. p. 334.

¹⁶⁹ PAOLA, op. cit. p. 258.

O art. 42 da lei 9.430, de 1996, caracteriza, também, “omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações”¹⁷⁰.

A caracterização de depósitos bancários como indícios de renda omitida não é admitida pela maior parte da doutrina, conforme afirma Ferragut, “por considerá-los insuficientes para tipificar a omissão, devendo estar presentes também outros indícios, tais como demonstração da natureza tributável do rendimento e de que a pretensa renda não foi ainda tributada”, com o que concorda a referida autora, que assim dispõe: “os indícios, por si só, deveriam provocar apenas uma atividade fiscalizatória extremamente rigorosa, mas não a conclusão de renda omitida”¹⁷¹.

Nesse sentido, tem-se a posição majoritária dos Tribunais, na esteira do que dispôs a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários”¹⁷².

Leonardo Sperb de Paola aponta Celso Antônio Bandeira de Mello, Gilberto de Ulhôa Canto e outros “que não admitem a automática identificação entre depósitos bancários e renda omitida”. Em posição contrária, cita Hugo de Brito Machado, Wagner Balera e Ricardo Mariz de Oliveira, “corrente minoritária que entende que “os depósitos bancários caracterizam-se como prova suficiente do rendimento omitido, cabendo ao contribuinte a contraprova”, pensamento com o qual concorda esse autor¹⁷³.

6.3 PASSIVO FICTÍCIO

Trata-se de uma técnica utilizada pelos sonegadores para escapar à tributação, que consiste em criar um passivo fictício, inexistente, para encobrir ou justificar a

¹⁷⁰ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm#art88 pesquisa realizada em 22/09/2007.

¹⁷¹ FERRAGUT, op. cit. p. 235-236.

¹⁷² FERRAGUT, op. cit. p. 235.

¹⁷³ Op. cit. p. 258-259.

entrada de dinheiro correspondente às vendas ou prestação de serviços sem a emissão das respectivas notas fiscais de saída de mercadorias ou de prestação de serviços¹⁷⁴.

A presunção relativa de omissão de receitas com base na falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada está prevista na Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 40. “Implica saldo credor da empresa, tornando provável ter havido mais saídas (pagamentos) que entradas oficiais de dinheiro, e com isso o não pagamento dos tributos devidos”¹⁷⁵.

Essa regra, quando adotada no âmbito do imposto de renda, é perfeitamente aceita pela jurisprudência, o que não acontece em relação ao ICMS, em que grande parte da doutrina “entende que o passivo fictício é insuficiente para justificar a tributação, uma vez que a renda omitida pode ser proveniente de operações não tributadas por esse imposto, como as financeiras, por exemplo”. Ferragut entende ser possível a tributação do passivo fictício, desde que o contribuinte não esteja tendo prejuízo e a fiscalização levante provas suficientes para comprovar a omissão de receitas e caracterizar, assim, a evasão fiscal¹⁷⁶.

¹⁷⁴ PAOLA, op. cit. p. 260-261.

¹⁷⁵ FERRAGUT, op. cit. p. 239.

¹⁷⁶ Idem, p. 183.

7. DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

7.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Não obstante as divergentes posições doutrinárias sobre a localização científica do Direito Penal Tributário - que ora diz ser este um capítulo do Direito Tributário, ora afirma pertencer ao Direito Penal comum, “o que deve ficar bem claro é que, para qualquer hipótese, sempre vai haver a necessidade do cotejo da legislação penal com a legislação tributária”¹⁷⁷.

Neste trabalho, até o presente momento, foram apresentados alguns conceitos e institutos do direito tributário, e demonstrado o caráter probatório das presunções - sempre relativas, que admitem, por isso, prova em contrário. Também foram delineados os limites constitucionais que se impõem ao uso das presunções no direito tributário.

Passa-se, agora, a apresentar algumas noções básicas de direito penal comum, o suficiente para poder compreender os crimes contra a ordem tributária e concluir sobre a possibilidade de os ilícitos fiscais decorrentes de presunções legais poderem configurar, em tese, crime dessa natureza, tendo em mente que não é objetivo deste trabalho analisar pormenorizadamente esses tipos penais, que, em si, ensejam um trabalho de monografia.

7.2 DO CRIME

7.2.1 Conceito e Teorias do Crime

O Crime pode ser conceituado segundo três prismas: formal, material e analítico. Para Guilherme de Souza Nucci, sob o ponto de vista formal, crime “é a concepção do direito acerca do delito. É a conduta proibida por lei, sob ameaça de aplicação de pena,

¹⁷⁷ Op. cit. p. 177.

numa visão legislativa do fenômeno”. Sob o prisma material, crime “é a concepção da sociedade sobre o que pode e deve ser proibido, mediante a aplicação de sanção penal. É, pois, a conduta que ofende um bem juridicamente tutelado, ameaçada de pena”. Por fim, crime, sob o ponto de vista analítico, pode ser definido como sendo “a concepção da ciência do direito, que não difere, na essência, do conceito formal”.¹⁷⁸

Com relação ao conceito analítico de crime, Nucci apresenta, sinteticamente, as diversas teorias: bipartida, tripartida e quadripartida. Adotar-se-á, neste trabalho, a corrente tripartida finalista do crime, que o conceitua como “um fato típico, antijurídico e culpável”, corrente majoritária no Brasil e no exterior, em que dolo e culpa localizam-se na tipicidade. Hans Welzel foi quem “crendo que a conduta deve ser valorada, porque se trata de um juízo de realidade, e não fictício, deslocou o dolo e a culpa da culpabilidade para o fato típico. Assim, a conduta, sob o prisma finalista, é a ação ou omissão voluntária e consciente, que se volta a uma finalidade”. A culpabilidade representa “o grau de censura do fato e de seu autor”, sendo, também, “fundamento da pena, pois elemento do crime”.¹⁷⁹

7.2.2 Elementos do crime

Sendo o crime uma conduta típica, antijurídica e culpável, estes são os elementos do crime, dos quais se falará a seguir.

A tipicidade (ou fato típico) “é a adequação de uma conduta a um tipo legal de crime”¹⁸⁰. No dizer de Guilherme Nucci: “é o fenômeno representado pela confluência dos tipos concreto (fato do mundo real) e abstrato (fato do mundo abstrato)”¹⁸¹.

David Medina da Silva diz que fato típico é “o fato humano considerado violador da norma penal incriminadora”, não sendo, por si só, um crime, pois no caso concreto

¹⁷⁸ NUCCI, Guilherme de Souza. **Código penal comentado**. 7ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 115.

¹⁷⁹ Idem, p. 116 e 121.

¹⁸⁰ CANDA, Rodrigo; CARMO Jr, José Silveira do. **Exame de Ordem**. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

¹⁸¹ Código penal comentado, op. cit. p. 151.

poderá haver “uma permissão para a prática da conduta incriminada”. Por isso, o referido autor apresenta como requisitos para o fato típico: conduta, resultado, nexa causal e tipicidade. A conduta será tratada em item próprio, por ser o cerne do dolo; o resultado pode ser natural (morte) ou normativo (violação do bem jurídico), podendo haver crimes sem resultado; o nexa causal é um juízo de imputação estabelecido entre a conduta e o resultado naturalístico, que, como tal, só pode ser demonstrado por raciocínio dedutivo; quanto à tipicidade, afirma que “a adequação típica deve ocorrer objetivamente e também subjetivamente”.¹⁸²

O tipo penal é “o modelo legal abstrato de conduta proibida, que dá forma e utilidade ao princípio da legalidade (não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem lei anterior que a comine)”. O tipo incriminador forma-se pelos elementos objetivos, “que são todos aqueles que não dizem respeito à vontade do agente, embora por ela devam estar envolvidos”, e subjetivos, “que são todos os elementos relacionados à vontade e à intenção do agente”.¹⁸³

Rodrigo Canda e José Silveira do Carmo Junior acrescentam que o tipo penal pode ser, também, conduta permitida nos tipos penais não incriminadores. Assim, os tipos podem ser: “incriminadores (quando contêm a definição de um crime) e permissivos ou justificadores (quando prevêm causas de exclusão da antijuridicidade)”. Quanto aos elementos, classificam-nos em objetivos, normativos e subjetivos. Os normativos “compreendem os termos ou expressões de índole jurídica ou cultural”, cuja valoração pode ser cultural ou legal.¹⁸⁴

A antijuridicidade ou ilicitude é “a contrariedade existente entre a conduta típica (fato típico) e o ordenamento jurídico”¹⁸⁵. Para NUCCI, “é a contrariedade de uma conduta com o Direito, causando lesão a um bem jurídico protegido”, demonstrando o aspecto formal: “contrariedade da conduta com o Direito”, e o material: “causando lesão a um bem jurídico tutelado”¹⁸⁶.

¹⁸² SILVA, David Medina da. **O Crime Doloso**. Porto Alegre: livraria DO ADVOGADO editora, 2005, p. 18-24.

¹⁸³ Código penal comentado, op. cit. p.150-151

¹⁸⁴ op. cit. p. 117.

¹⁸⁵ CANDA e CARMO, op. cit. p. 109.

¹⁸⁶ Código penal comentado, op. cit. p. 223

A culpabilidade “é a reprovação que recai sobre a conduta típica (fato típico) e ilícita (antijurídica) realizada por agente imputável que tenha possibilidade de conhecer da ilicitude do fato e evitar a prática do fato criminoso”¹⁸⁷. Segundo Guilherme Nucci: “trata-se de um juízo de reprovação social, incidente sobre o fato e seu autor, devendo o agente ser imputável, atuar com consciência potencial de ilicitude, bem como ter a possibilidade e a exigibilidade de atuar de outro modo, seguindo as regras impostas pelo Direito”¹⁸⁸.

Assim, imputabilidade penal, potencial consciência da ilicitude e inexigibilidade de conduta diversa são os três elementos da culpabilidade.

7.2.3 Conduta

Nesse momento, impõe-se apresentar o conceito de David Medina da Silva sobre conduta, que é “a manifestação da atividade humana, podendo revelar-se sob as formas comissiva, isto é, de ação, com sentido positivo, (...) e omissiva, com sentido negativo, ou seja, de inércia ou inatividade”. Esse é o centro de interesse no tocante ao dolo. A conduta envolve aspectos físicos e psíquicos. Externamente, verifica-se-a pela “expressão corporal positiva (movimento) ou negativa (inércia)”. No plano psíquico, “compreende os fenômenos intelectuais (ligados à cognição) e volitivos (ligados à vontade), entre outros, predominantes na mente do sujeito ao tempo do comportamento”.¹⁸⁹

E conclui esse autor: “A conduta, portanto, é sempre composta de dois aspectos, sendo um interno e outro externo. (...) Qualquer atitude humana opera, primeiro, no plano mental, como idéia (representação) e energia (vontade). A idéia se exterioriza, graças à vontade, mediante um movimento ou uma inércia, dando origem à conduta”.¹⁹⁰

¹⁸⁷ CANDIA e CARMO, op. cit. p. 109.

¹⁸⁸ Código penal comentado, op. cit. p.213.

¹⁸⁹ Op. cit. p. 19 e 27.

¹⁹⁰ SILVA, op. cit. p. 29.

Essa também é a lição de Malatesta: “o crime tem uma exterioridade física e também uma interioridade moral. A sua interioridade moral é a intenção e esta é o movimento interno do espírito para o crime”¹⁹¹.

Para a teoria finalista da ação, adotada neste trabalho, agrega-se à definição de conduta a idéia de finalidade, que não se confunde com o dolo, como expressado por Malatesta: “a ação aparentemente criminosa, atribuída a uma determinada pessoa, faz supor a intenção no agente, sabendo-se, pela experiência geral, que o homem age sabendo para onde dirige sua ação, dirigindo-a por meio da vontade”.¹⁹²

7.2.4 Dolo e Culpa

Sobre o crime, o legislador dispôs no artigo 18 do Código Penal, que o crime é “I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; II – culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia”, adotando como regra, esposada no parágrafo único, o dolo, conforme explicita David Medina da Silva:

considerando o desvalor da vontade e da representação voltadas para o resultado. (...) O dolo é a regra porque, nem para o bem, nem para o mal, pode-se conceber um fazer sem representação e vontade de fazê-lo, salvo excepcionalmente. (...) Essa incontestável lógica comportamental, acima exposta, não pode ser subvertida pela ciência jurídica.¹⁹³

Nesse sentido, assevera NUCCI: “o dolo é presumido no tipo penal; a culpa há de ser expressa”¹⁹⁴.

Há diversas teorias a respeito do dolo: teoria da vontade, da representação, do consentimento, da probabilidade, do risco, da indiferença, etc, mas o que interessa para este trabalho é apresentar as teorias que o Código Penal brasileiro agasalhou. A teoria adotada para o dolo direto previsto no art. 18, I, 1ª parte, é a teoria da vontade, que “preconiza que para a existência do dolo é necessário que o agente faça a previsão do

¹⁹¹ Op. cit. p. 169.

¹⁹² Op. cit. p. 160.

¹⁹³ SILVA, op. cit. p. 52-54.

¹⁹⁴ Código penal comentado, op. cit. p. 195.

resultado e desejo que este ocorra”. Já a teoria adotada para o dolo eventual previsto no art. 18, I, parte final, é a teoria do consentimento, que “configura como dolo a conduta do agente que, embora não querendo propriamente a produção do resultado, realiza-a prevendo e aceitando que este ocorra, ou seja, assumindo o risco de produzi-lo”. Esse é o entendimento de Rodrigo Canda e José Silveira do Carmo Junior¹⁹⁵.

David Medina da Silva recomenda “o auxílio das demais teorias, aprimorando-se qualquer discussão e conclusão em torno de tão intrincado fenômeno da subjetividade humana”¹⁹⁶.

7.2.5 Da prova do dolo

Imperioso citar, mais uma vez, os ensinamentos de Nicola Framarino Malatesta, pelo seu profundo estudo sobre as provas: “em geral, para que um crime seja atribuído como fato certo a um imputado, é preciso provar três coisas:” a objetividade criminosa (“que se deu um fato criminoso”); a subjetividade exterior criminosa (“que este evento foi causado pela ação do imputado ...”); e a subjetividade interior criminosa (que esta ação (...) foi animada de intenção criminosa”), sendo necessário para a criminalidade a ocorrência concomitante desses três elementos: “não se pode admitir um sem o outro”¹⁹⁷.

É possível provar pensamento? Obviamente que não, conforme assevera David Medina da Silva: “O pensamento pode ser manifestado e, até, confessado. De qualquer forma, é da exteriorização que se infere a natureza interna da conduta”. E apresenta o seguinte exemplo: se alguém ajuda um cego a atravessar a rua, “exterioriza um bom propósito”. Mas se abandona o cego no meio da rua movimentada, “evidencia-se sua má intenção. Portanto, é a forma como a intenção se exterioriza que permite perscrutá-la”.¹⁹⁸

¹⁹⁵ Op. cit. p. 119-120.

¹⁹⁶ Op. cit. p. 60.

¹⁹⁷ Op. cit. p. 159.

¹⁹⁸ Op. cit. p. 129.

E o referido autor acrescenta: “o dolo, como qualquer elemento subjetivo, é insuscetível de comprovação material, devendo ser afirmado ou negado a partir da observação das circunstâncias do fato. O raciocínio é dedutivo, porque parte da generalidade (o fato material e suas circunstâncias) para a particularidade (dolo ou culpa)”. Como não se espera que o acusado se auto-incrimine, do depoimento de um bêbado que dirige a 120 Km/h, que declara, já sóbrio, que acreditava que o resultado (morte) não fosse ocorrer, só há duas possibilidades: acreditar ou não no que ele diz. Nesse caso, “impõe-se optar pela regra – o dolo – aceitando a exceção – culpa – apenas se as circunstâncias verdadeiramente a indicarem”.¹⁹⁹

Malatesta diz que são a inteligência e a vontade os elementos morais do crime, que, por “encontrarem-se escondidas nos secretos recessos do espírito, onde só penetra o olhar Divino e o da própria consciência, subtraindo-se à percepção direta dos outros homens, subtraem-se à possibilidade de ser conteúdo de prova direta”. E acrescenta: “Excetuado o caso da confissão, não se chega à verificação do elemento intencional senão pelo caminho das provas indiretas, percebendo-se, assim, coisas diversas da intenção propriamente dita e dessas coisas se passa a deduzir sua existência”.²⁰⁰

No mesmo sentido, dispõe Nelson Hungria:

Já que não se pode devassar o foro interno, tem-se de presumir o dolo quando as circunstâncias externas (meios empregados, relação entre o resultado e a ação, motivos averiguados, ocasião, conduta do agente antes, durante e depois do fato, etc) indicarem, segundo *il quod saepius fit*, que o agente não podia ter deixado de querer o resultado; mas se vem a ser provada, por iniciativa ou não do réu, alguma circunstância demonstrativa de que ele não quis o resultado antijurídico como tal, o juiz terá de reconhecer a ausência de dolo²⁰¹.

¹⁹⁹ SILVA, op. cit. p. 129 e 134.

²⁰⁰ Op. cit. p. 170.

²⁰¹ HUNGRIA apud SILVA, op. cit. p. 130.

7.3 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Os crimes contra a ordem tributária estão previstos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que revogou, tacitamente, a Lei nº 4.729, de 1965, por ser lei nova e “regular inteiramente a matéria”²⁰².

Por outro lado, o conceito penal do crime de sonegação fiscal, que não foi repetido pela lei nº 8.137/90, continua sendo fornecido pela Lei nº 4.502, de 1964, que, em seu art. 71, assim dispôs:

Sonegação é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.²⁰³

A lei nº 8.137/90, “que tem como preocupação apenas a delimitação dos fins, sem visar ao (sic) meios de que se serve o sonegador”, tipificou, em seu art. 1º, *caput*, o crime de sonegação fiscal, “que se consuma com a redução ou supressão do tributo ou da contribuição e de seus acessórios, quando devidos”²⁰⁴.

Para o presente trabalho, que visa concluir sobre a possibilidade de as obrigações tributárias decorrentes de presunções configurarem, em tese, crime contra a ordem tributária, e, por isso, obrigar as autoridades fiscais a comunicarem o fato ao Ministério Público, o importante é compreender os elementos constitutivos dos tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Segundo Rodrigo Fernando de Freitas Lopes, “o crime de sonegação fiscal é sempre um crime-fim, que depende e se serve de um ou de vários crimes-meios, tais como: a) falsidade ideológica (8.137/90, arts. 1º, I, II; 2º, I e V); falsidade material (8.137/90, art. 1º, III); falsidade material ou ideológica, conforme o caso concreto (art. 1º, IV)”²⁰⁵.

²⁰² NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 862.

²⁰³ LOPES, Rodrigo Fernando de Freitas. **Crime de Sonegação Fiscal. A crise do Estado como causa de exclusão da culpabilidade**. Curitiba: Juruá, 2002.

²⁰⁴ LOPES, op. cit. p. 54.

²⁰⁵ Idem, p. 54.

Lopes esclarece que a doutrina majoritária entende que o crime de sonegação fiscal previsto no artigo 1º desta lei é um crime material, de resultado, e, quanto ao art. 2º desta mesma lei, diz-se que é crime de mera conduta²⁰⁶

Crime de resultado é aquele que “depende da ocorrência de efetivo prejuízo para o Estado, consistente na supressão ou redução de tributos”; crime formal ou de mera conduta é aquele que “não depende da ocorrência de efetivo prejuízo para o Estado, consistente na supressão ou redução de tributos; se tal se der, transfere-se a conduta do agente para o art. 1º, inciso I”²⁰⁷.

Essa definição é de suma importância, pois quando tratar-se de crime material, dependerá o Ministério Público da constituição definitiva do crédito tributário pela Administração Tributária para dar início à ação penal, conforme se posicionou o Supremo Tribunal Federal no Habeas Corpus nº 81.611/DF - Distrito Federal, cuja ementa se reproduz abaixo:

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo (...).²⁰⁸

Guilherme de Souza Nucci analisa os tipos penais previstos em cada inciso desses dois artigos constantes na Seção I dessa lei, que tratam do crime de sonegação fiscal. Entende que os crimes previstos no art. 1º, incisos I a V, e no art. 2º, inciso II e IV, são de resultado; e os crimes previstos no art. 2º, incisos I, III e V são crimes formais.

Quanto ao núcleo de cada tipo, assim dispõe NUCCI²⁰⁹:

- art. 1º, I: omitir (deixar de fazer algo) informação (dado relevante sobre algo) ou prestar (dar, comunicar) declaração (exposição de algo relevante) falsa;

²⁰⁶ LOPES, op. cit.

²⁰⁷ NUCCI, Leis penais e processuais penais comentadas, op. cit. p. 872 e 878.

²⁰⁸ NUCCI, Leis penais e processuais penais comentadas, op. cit. p. 865.

²⁰⁹ Idem, op. cit..

- art. 1º, II: fraudar (enganar, lograr) a fiscalização tributária, incluindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

- art. 1º, III: falsificar (reproduzir algo imitando a forma real) ou alterar (modificar) nota fiscal, fatura, duplicata, etc.

- art. 1º, IV: elaborar (formar), distribuir (espalhar a terceiros), fornecer (entregar a alguém), emitir (por em circulação) ou utilizar (valer-se de algo) documento falso ou inexato.

- art. 1º, V: negar (recusar) ou deixar de fornecer (não dar) nota fiscal ou documento equivalente, ou fornecê-la em desacordo com a legislação;

- art. 2º, I: fazer (materializar) declaração falsa (não autêntica) ou omitir (deixar de fazer) declaração (manifestação de algo relevante) sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude para não pagar tributo.

- art. 2º, II: não recolher (não pagar) determinado tributo que foi previamente descontado ou cobrado de terceiro, apropriando-se do que não é seu.

- art. 2º, III: exigir, pagar ou receber parcela dedutível ou deduzida de imposto ou contribuição como incentivo fiscal.

- art. 2º, IV: deixar de aplicar (não empregar em algo) ou aplicar indevidamente o incentivo fiscal.

- art. 2º, V: utilizar ou divulgar (difundir) programa de processamento de dados (*software*), constituído com o objetivo de burlar a fiscalização.

Rodrigo Fernando de Freitas Lopes apresenta, quanto ao tipo objetivo da sonegação fiscal, a seguinte explicação:

- art. 1º, I: “a infração a esse dispositivo consiste na desobediência ao art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional, que impõe ao contribuinte o dever de cumprimento das obrigações acessórias (...), como, por exemplo, o dever de preencher corretamente as notas e livros fiscais;”

- art. 1º, II: “Com efeito, trata-se de figura típica, que qualifica como infração a conduta parecida com aquela do crime de falsidade ideológica;”
- art. 1º, III: “De fato, o tipo descreve neste caso, conduta especial, quando se levam em conta os crimes de falsidade material de documento público ou particular;”
- art. 1º, IV: “Em verdade, no caso, tem-se um crime de caráter múltiplo, pois, necessariamente, envolve práticas de falsidade ideológica, falso material e uso de documento falso;”
- art. 1º, V: “Esta conduta criminosa é autônoma do parágrafo único do art. 1º, pois, efetivamente, realiza-se com o não-recolhimento de tributo incidente sobre operação comercial ou prestação de serviço, não informada à fiscalização, pela falta de regular emissão de nota fiscal respectiva, que é o meio necessário para se efetivar a correta documentação da operação.”
- art. 2º, I: “Constitui tal inciso uma forma dita imperfeita de estelionato, em função de não precisar, para a sua consumação, que ocorra o resultado, ou que haja um objeto específico, pelo qual se alcança a sonegação fiscal. Este tipo é a forma tentada do art. 1º, *caput*,”
- art. 2º, II: “Neste caso, o entendimento deve ser fundado em caráter formal, sendo que a Lei, expressamente, considera que, caso o contribuinte de Direito não recolha o valor descontado de terceiros, pratica conduta tipificada em lei, ainda que não tenha recebido, substancialmente, qualquer quantia, em pecúnia, daquele que descontou ou cobrou.”
- art. 2º, III: “O tipo penal em questão visa a eliminar do cenário tributário brasileiro a “propina”, forma de evasão fiscal que consiste na cobrança de uma percentagem sobre o valor direcionado ao incentivo que, depois, é devolvido àqueles que deveriam pagar impostos sobre os valores desviados.”
- art. 2º, IV: “O incentivo fiscal deve servir à coletividade e ao interesse público, sendo que deve ser sempre estabelecido para atender a uma finalidade específica. Quando não obedecida tal finalidade, deve ser aplicada a sanção penal respectiva.”

- art. 2º, V: “A conduta descrita refere-se à constatação da existência de um sistema de contabilidade informatizado que possua dupla função: informar o empresário a respeito da situação atual da empresa e, ao mesmo tempo, consignar realidade perfeita, do ponto de vista formal, com manipulação de informações, tornando-as diferentes daquilo que realmente está cadastrado, e que é informado ao empresário pela parte do sistema responsável pela correta informação gerencial.”²¹⁰

Quanto ao elemento subjetivo do crime de sonegação fiscal, ninguém discorda de que seja sempre o dolo, não havendo crime de sonegação culposo, por falta de previsão legal, uma vez que, conforme já dito, o dolo se presume no tipo penal. As divergências aparecem quanto à espécie de dolo – se genérico ou específico.

Guilherme Nucci entende que “para todas as figuras do art. 1º, exige-se o dolo. Vamos além. É fundamental verificar a existência do elemento subjetivo do tipo específico (dolo específico), consistente na efetiva vontade de fraudar o fisco, deixando *permanentemente* de recolher o tributo ou *manter* a sua carga tributária aquém da legalmente exigida”, o que também se aplica às figuras previstas no art. 2º: “Elemento subjetivo: é o dolo. Pensamos estar presentes em todas as figuras o elemento subjetivo do tipo específico”²¹¹.

Em posição contrária, encontra-se Paulo José da Costa Junior, que sustenta, quanto ao art. 2º, “basta o dolo genérico”²¹². Quanto ao art. 1º, tem-se a lição de Rodrigo Fernando Lopes no sentido de exigir-se apenas o dolo genérico: “o elemento subjetivo da sonegação fiscal constitui o desejo, expresso na forma de dolo específico ou genérico, de praticar certa conduta, com o fim de suprimir, ou reduzir tributo, sem qualquer outro motivo ou finalidade, pouco importando para que vai ser utilizado o produto do crime, no caso do crime do art. 1º, que é de resultado”. Já em relação ao art. 2º, o citado autor entende que “o dolo tem que ser específico, consistente no desejo de concretizar a conduta tipificada independentemente do seu resultado”, não discordando da posição de Guilherme Nucci²¹³.

²¹⁰ LOPES, op. cit. p. 67-72.

²¹¹ Leis penais e processuais penais comentadas, op. cit. p. 871 e 878.

²¹² COSTA JUNIOR apud NUCCI, Leis penais e processuais penais comentadas, op. cit. p. 878.

²¹³ LOPES, op. cit. p. 73.

8. DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

8.1 DO DEVER DE REPRESENTAR

O dever de o funcionário público comunicar crime de que tenha conhecimento no exercício da função pública advém do Decreto-Lei nº 3.688, de 1941, que estabeleceu, em seu art. 66, *verbis*, que a omissão dessa comunicação constitui Contravenção Penal²¹⁴:

Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:

I – crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação; (...)

Do mesmo modo, a Lei nº 8.112, de 1990, que estabelece o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais, estipulou, como dever funcional, essa comunicação, cuja omissão sujeita o servidor público federal às penalidades administrativas:

Art. 116 - São deveres do servidor:

.....

VI - levar ao conhecimento da autoridade superior as irregularidades de que tiver conhecimento em razão do cargo;

.....

XII - representar contra ilegalidade, omissão ou abuso de poder.

Para Guilherme Nucci, a existência dessa contravenção – pouco usada, é desnecessária, pois crê “ser perfeitamente viável caracterizar como falta funcional, sujeita às punições administrativas cabíveis, inclusive, se for o caso, com a demissão a bem do serviço público, aquele que deixar de comunicar a quem de direito delito de que teve conhecimento em razão do cargo ou função exercida”²¹⁵.

Atualmente, o ato regulamentar que dispõe sobre o encaminhamento ao Ministério Público Federal da representação fiscal para fins penais é o Decreto nº 2.730,

²¹⁴ A Lei de Introdução do Código Penal, em seu art. 1º, definiu contravenção como: “(...) a infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente”.

²¹⁵ Leis penais e processuais penais comentadas, op. cit. p. 208.

de 1998, que foi editado em função do disposto no art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispôs²¹⁶:

A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Em relação aos procedimentos a serem observados na comunicação, ao Ministério Público Federal, de fatos que configurem ilícitos penais contra a ordem tributária, contra a administração Pública Federal ou em detrimento da Fazenda Nacional, relacionados com as atividades da Secretaria da Receita Federal, vige a Portaria SRF nº 326, de 2005, que, em seu art. 1º, assim prescreve²¹⁷:

Art. 1º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal deverão formalizar representação fiscal para fins penais, perante o Delegado ou Inspetor da Receita Federal responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, sempre que no curso de ação fiscal identificarem situações que, em tese, configurem crime definido no art. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou no art. 334 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

Ainda sobre a representação fiscal para fins penais, a Lei nº 9.249, de 1995, estabeleceu, em seu art. 34, que o pagamento do tributo antes de efetuada a denúncia pelo Ministério Público extingue a punibilidade²¹⁸, ou seja, o “songador” deixa de ser penalizado criminalmente caso pague o tributo devido.

8.2 NATUREZA JURÍDICA

Para se perquirir sobre a natureza jurídica da representação fiscal para fins penais a ser efetuada pelas autoridades fazendárias, necessário se faz indagar sobre a natureza jurídica da ação penal nos casos de crimes contra a ordem tributária.

Com a edição da lei nº 9.430/96, que estatuiu o momento de envio da representação fiscal para fins penais ao Ministério Público, muita polêmica se criou, tanto em relação à natureza jurídica dessa dita “representação”, quanto em relação à

²¹⁶<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/Ant2001/Ant1999/Decreto70235/Notas/Notas%20Art12.htm#Cri1> pesquisa realizada em 22/09/2007.

²¹⁷ <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2005/portsr326.htm> pesquisa realizada em 22/09/2007.

²¹⁸ <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/default.htm> pesquisa realizada em 22/09/2007.

previsão legal de seu encaminhamento só após esgotada a via administrativa, o que levou o Supremo Tribunal Federal a se posicionar a respeito na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571 – DF, de 10/12/03, provocada pelo Procurador-Geral da República, *verbis*²¹⁹, e no *Habeas Corpus* nº 81.611 – DF, de 10/12/03, já transcrito no subitem 7.3:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. *Notitia criminis* condicionada “à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da *notitia criminis* ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita “representação tributária”, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação.²²⁰

A lei nº 8.137/90, em seu art. 15, tratou de definir a natureza jurídica dos crimes por ela previstos (sonegação fiscal), que são de ação penal pública, ou seja, de iniciativa privativa do Ministério Público, nos termos do art. 129, I, da Constituição Federal, prevendo, em seu art. 16, que a comunicação desses crimes àquele órgão poderá ser feita por qualquer pessoa.

Segundo Guilherme Nucci, há “duas espécies de ação penal, sob a ótica da legitimação ativa: a) *pública*, quando o autor há de ser sempre o Ministério Público. (...) b) *privada*, quando o autor é a vítima ou seu representante legal”. A ação privada pode denominar-se subsidiária da pública, se o Ministério Público, nos crimes de ação pública, não agir no prazo legal. A ação penal pública, subdivide-se em: “a1) *pública incondicionada*, quando o Ministério Público age, de ofício, sem a requisição ou a representação de quem quer que seja; a2) *pública condicionada*, quando o Ministério Público somente está autorizado a agir, em caso de haver representação da vítima ou requisição do Ministro da Justiça”.²²¹

Quem fornece o critério identificador da ação penal – se pública ou privada, é o próprio Código Penal (CP), diretamente, ou a legislação especial. Pela leitura do art.

²¹⁹ <http://www.stf.gov.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=1571&processo=1571> pesquisa realizada em 22/09/2007.

²²⁰ NUCCI, Leis penais e processuais penais comentadas, op. cit..

²²¹ Leis penais e processuais penais comentadas, op. cit. p. 115.

100, *caput*, e § 1º, do CP, infere-se que a regra é ser a ação penal pública e incondicionada, que se presume no tipo penal, podendo ser pública condicionada ou ação penal privada quando a lei expressamente o declarar - entendimento com o qual, segundo NUCCI, a doutrina não se opõe²²².

Diante disso, pode-se afirmar que os crimes contra a ordem tributária são de ação penal pública incondicionada, o que já havia sido definido pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula 609, aprovada em 17/10/1984, que assim dispôs: “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.”

Em sendo o crime de sonegação fiscal, previsto nos arts. 1º e 2º da lei nº 8.237/90, de ação penal pública incondicionada, pode-se inferir que a representação fiscal para fins penais, a que está obrigado o funcionário público, nada mais é do que uma espécie de *delatio crimini*, prevista no art. 27 do CPP, *verbis*:

Qualquer pessoa do povo poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos casos em que caiba a ação pública, fornecendo-lhe, por escrito, informações sobre o fato e a autoria e indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Dessa forma, conclui-se, parcialmente, que não há espaço para discricionariedade nessa comunicação de crimes aos órgãos competentes (MP), vez que esse dever decorre da Lei e deverá ser cumprido sempre que a autoridade administrativa verificar, no exercício da função pública, a existência dos elementos caracterizadores de crimes de ação penal pública incondicionada.

²²² NUCCI, Código penal comentado, op. cit..

9. CONCLUSÃO

Diante dos estudos apresentados sobre provas e presunções, pode-se concluir que estas são uma espécie de prova indireta. Se a presunção não admitir prova em contrário, seja do fato conhecido, da relação jurídica de implicação (que une o fato conhecido ao desconhecido), ou do fato que se quer provar (desconhecido), não será válida, pois a possibilidade de produção de contraprovas é fator determinante para a caracterização das regras jurídicas presuntivas.

Assim, não se admitem as presunções absolutas nem mistas, pois só as presunções legais e *hominis* – ambas legais e relativas, são válidas, visto que estas, embora não veiculadas por Lei, possuem autorização legal.

As presunções não se confundem com os indícios, pois aquelas são uma espécie de prova indireta que se baseia no princípio da identidade, enquanto estes são uma espécie de prova indireta que utiliza o princípio da causalidade.

É importante frisar que não há como alcançar o evento real - que é passado -, de forma objetiva. Daí se conclui que, independentemente de a prova ser direta ou indireta, o fato a ser provado será no máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável. Por isso, tanto as presunções como as provas diretas limitam-se a presumir a ocorrência do evento, que não é certo, e, sim, provável.

Admitindo-se a validade das presunções legais - o que se aplica ao direito tributário, desde que atendidos os requisitos de admissibilidade das mesmas, resta perquirir sobre a implicação das presunções legais de omissão de receitas existentes no ordenamento pátrio no direito penal.

Para se investigar se essa omissão de receitas, considerada ilícito fiscal, se enquadra no tipo de sonegação fiscal, deve-se provar que o fato conhecido se identifica com a verdade geral que constitui o ordinário físico e moral que fez presumir tal omissão, e depois enquadrá-lo no tipo penal.

Dessa forma, após enquadrar a conduta do contribuinte (omissão de receitas) na descrição do tipo penal previsto na lei, estará a autoridade fiscal obrigada a efetuar a

representação fiscal para fins penais desde que verifique, à luz das provas levantadas durante a investigação fiscal, que as circunstâncias externas (meios empregados, motivos, reiteração da prática, etc) presumem a existência do dolo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Dicionário Jurídico Brasileiro** Acquaviva. 6ª ed. São Paulo: Editora Jurídica Brasileira Ltda, 1994.
2. ARANHA, Adalberto José Q. T. de Camargo. **Da Prova no Processo Penal**. 5ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999.
3. ASCENSÃO, José de Oliveira. **Introdução e Teoria Geral. Uma perspectiva Luso-Brasileira**. 2ª ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
4. BARROS, Antônio Milton de. **Da prova no processo penal. Apontamentos gerais**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2001.
5. CANDIA, Rodrigo; CARMO Jr, José Silveira do. **Exame de Ordem**. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
6. CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 18ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.
7. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.
8. FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2ª. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
9. FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **A Prova no processo administrativo**. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, vol. 102, 1971.
10. LEITE, Eduardo de Oliveira. **A Monografia Jurídica**. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.
11. LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda – os conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.
12. LOPES, Rodrigo Fernando de Freitas. **Crime de Sonegação Fiscal. A crise do Estado como causa de exclusão da culpabilidade**. Curitiba: Juruá, 2002.
13. MALATESTA, Nicola Framarino Dei. Tradução de Paolo Capitanio. **A lógica das provas em matéria criminal**. 2ª ed. Campinas: Bookseller, 2001.
14. NUCCI, Guilherme de Souza. **Código de processo penal comentado**. 6ª ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
15. NUCCI, Guilherme de Souza. **Código penal comentado**. 7ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
16. NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
17. PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo

Horizonte: Del Rey, 1997.

18. PRADO, Luiz Regis. **Elementos de Direito Penal** - volume 1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.
19. SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
20. SILVA, David Medina da. **O Crime Doloso**. Porto Alegre: livraria DO ADVOGADO editora, 2005.