

LEONARDO SPERB DE PAOLA

PRESUNÇÕES E FICÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada como  
requisito parcial à obtenção  
do grau de Mestre. Curso de  
Pós-Graduação em Direito,  
Faculdade de Direito,  
Universidade Federal do Paraná

Orientador: Professor Marçal  
Justen Filho

Curitiba  
1994

## SUMARIO

1	INTRODUÇÃO	1
2	QUESTOES PRELIMINARES	4
2.1	A CIENCIA JURIDICA COMO CIENCIA COMPREENSIVA	
	CONSEQUENCIAS QUANTO AO METODO DE TRABALHO	5
2.2	DIREITO E LINGUAGEM	9
2.3	NORMAS JURIDICAS	11
2.4	OS PRINCIPIOS JURIDICOS	16
3	VISAO GERAL DAS PRESUNÇOES E FICÇÕES	31
3.1	CONSIDERAÇÕES PREVIAS	32
3.2	PRESUNÇÕES	41
3.2.1	BREVE NOTICIA HISTORICA	42
3.2.2	IMPOSSIBILIDADE DE FORMULAÇÃO DE UM CONCEITO JURIDICO	
	UNITARIO DE PRESUNÇÃO	45
3.2.3	PRESUNÇÕES ABSOLUTAS	48
3.2.4	PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS	52
3.2.5	PRESUNÇÕES SIMPLES	59
3.3	FICÇÕES	65
3.4	CRITICA A UTILIZAÇÃO DAS PRESUNÇÕES E FICÇÕES	74
4	PRESUNÇÕES E FICÇÕES NO DIREITO TRIBUTARIO	84
4.1	FUNÇÕES CUMPRIDAS PELAS PRESUNÇÕES E FICÇÕES NO DIREITO	
	TRIBUTARIO	86
4.1.1	REDUÇÃO SIMPLIFICADORA DOS ELEMENTOS SUBSTANCIAIS DO	
	DIREITO	87
4.1.2	AUMENTO DA EFICACIA NA ARRECADAÇÃO	89
4.1.3	COMBATE A SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS	93

4.2 A DISSEMINAÇÃO DO USO DE PRESUNÇÕES E FICÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO	103
4.2.1 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E O MANDAMENTO DA NORMA TRIBUTÁRIA	104
4.2.2 AS PRESUNÇÕES E FICÇÕES NA ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA	112
4.3 AS PRESUNÇÕES E FICÇÕES EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	123
4.3.1 PRINCÍPIO DA IGUALDADE	126
4.3.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	132
4.3.2.1 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O SOPEAMENTO DE INTERESSES E VALORES	137
4.3.2.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E AS PRESUNÇÕES E FICÇÕES	141
4.3.3 CONFISCO	153
4.3.4 LEGALIDADE E TÍPICIDADE	155
4.3.5 FRATICABILIDADE	163
4.3.6 DISCRIMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS	171
4.3.7 LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA E LIMITES AO USO DE PRESUNÇÕES E FICÇÕES	176
4.4 SÍNTESE PARCIAL	186
4.4.1 PRESUNÇÕES ABSOLUTAS E FICÇÕES	187
4.4.2 PRESUNÇÕES RELATIVAS	189
4.4.3 PRESUNÇÕES SIMPLES	193
5. PRESUNÇÕES RELATIVAS E SIMPLES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	194
5.1 VERDADE E VEROSIMILHANÇA NO PROCESSO	196
5.2 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	200
5.3 O PROBLEMA DA PROVA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO	211

5.4 PRESUNÇÕES SIMPLES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO -	
- 228	
6 ESTUDO DE CASOS --	233
6.1 PAUTAS FISCAIS DE VALORES --	234
6.2 PLANTAS DE VALORES --	236
6.3 ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS --	239
6.4 O ARBITRAMENTO DA RIQUEZA TRIBUTAVEL --	246
6.5 REGIME DE ESTIMATIVA --	252
6.6 TRIBUTAÇÃO REFLEXA DA PESSOA DO SOCIO --	255
6.7 SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA COMO INDICIOS DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS --	257
6.8 PASSIVO FICTICIO --	260
7 CONCLUSÕES --	262

## 1 INTRODUÇÃO

O exercício do poder impositivo, pelo Estado contemporâneo, enfrenta crescentes desafios. De um lado, a demanda por recursos, para que possam ser atendidas as novas tarefas que lhe foram cometidas (as prestações sociais em áreas como previdência, habitação), aumenta incessantemente. De outro, problemas antigos e novos dificultam cada vez mais a arrecadação: a tradicional resistência do contribuinte, que, em maior ou menor escala, sempre existe; a posição do Estado como, em geral, um terceiro relativamente às operações econômicas sujeitas à tributação, delas só tendo um conhecimento mediato; o número de operações tributáveis, frente à dimensão do aparato fiscalizador, e a sua complexidade.

Resulta daí tornar-se cada vez mais difícil a apuração da riqueza tributável. Como penetrar no universo econômico particular de cada contribuinte, para dele tirar, após pormenorizada pesquisa, o que é devido ao Estado?

A única solução, em muitos casos, é renunciar à aplicação plena do princípio da capacidade contributiva.

Aplicado de forma radical esse princípio, o ideal seria a tributação direta da renda e patrimônio individuais. Entretanto, tem-se admitido a tributação não sobre tais elementos que caracterizam diretamente a riqueza do contribuinte, mas sobre signos de sua existência, como a circulação de bens.

Essa solução veio a revelar-se, ela também, insuficiente, exigindo-se novo aperfeiçoamento do instrumental impositivo, mais

afastado ainda do ideal de capacidade contributiva. É preciso, então, desconsiderar o individual, em favor do normal, do freqüente, da média.

Nesse desiderato, as presunções e ficções assumem papel dos mais relevantes. Permitem ao aplicador da norma ignorar, para fins de tributação, certos nuances da realidade. São, por isso, eficazes mecanismos de combate à elisão e à evasão fiscais.

Curiosamente, porém, os problemas relacionados a tais técnicas não têm merecido dos tributaristas pátrios a atenção devida. Ou pior, presunções e ficções têm sido francamente hostilizadas. Há muita incompreensão e preconceitos cercando a matéria. Misturam-se conceitos e generalizam-se, de forma apressada, conclusões. Assim, por exemplo, a crítica às ficções é, facilmente, alargada a todas as modalidades de presunções.

Tais as razões que nos levam a abordar esse tema. Nosso objetivo maior é perquirir a compatibilidade das presunções e ficções com os princípios básicos de nosso ordenamento tributário. Para isso, teremos que vencer diversas etapas. Inicialmente, e de forma bastante sintética, trataremos de algumas questões gerais que, embora não diretamente relacionadas com o tema da dissertação, são pressupostos que justificarão a tomada de algumas posições. Depois, procederemos a uma análise dos institutos sob um prisma amplo, estudando sua estrutura e função. Daí passaremos ao exame das funções preenchidas pelas presunções e ficções no Direito Tributário, comparando-as com outros instrumentos utilizados para os mesmos fins. Na seqüência, o estudo da validade dessas técnicas frente aos princípios que limitam a criação e a aplicação da norma tributária. Finalizando, o exame de alguns casos típicos de uso de ficções e presunções em nosso Direito

Tributário, de forma a serem testadas as conclusões dos capítulos antecedentes.

Temos que reconhecer, ainda, um condicionamento subjetivo nosso que, por certo, não deixará de influenciar na tomada de certas posições. Nunca é demais lembrar que o jurista não consegue ser um observador neutro em relação aos seu objeto de trabalho. Pois bem, ao contrário do que em geral se advoga, pensamos que as presunções e ficções, além de facilitarem o serviço da máquina de arrecadação, restauram, em certa medida, a justiça fiscal, vez que, normalmente, dificultam a elisão e a evasão fiscais. Ora, quem tem menos condições de sonegar, no Brasil, é o trabalhador assalariado, de diminuta capacidade contributiva em geral.

\* \* \*

## 2 QUESTOES PRELIMINARES

Antes de nos lançarmos ao núcleo do trabalho, merecem ser examinadas, rapidamente, algumas questões que condicionam a abordagem dos problemas que nos propusemos analisar e, quanto possível, resolver.

\* \* \*

## 2.1 A CIENCIA JURIDICA COMO CIENCIA COMPREENSIVA --- CONSEQUENCIAS QUANTO AO METODO DE TRABALHO

O positivismo normativo se desenvolveu com o objetivo confesso de possibilitar à ciência do Direito a formação de juízos com o mesmo grau de certeza e precisão próprios das ciências naturais, livrando-a de indesejáveis interferências políticas e ideológicas. Nesse sentido, para garantir a pureza do trabalho do jurista, viu-se na contingência de sujeitar seu objeto de estudo, o ordenamento jurídico, a um tratamento lógico e formal, excluindo certos problemas, infensos a essa postura, do seu campo de análise.

Para os fins do presente trabalho, somente nos interessa a crítica ao positivismo normativo centrada no fato deste reduzir a muito pouco o arsenal metodológico do operador jurídico. A lógica, em Direito, é necessária, mas não suficiente (ENGLISH, 1988, p. 109), vale dizer, somente com ela o jurista não vai muito longe. Assim, por exemplo, no processo subsuntivo do fato à norma jurídica, "a descoberta e a afinação das premissas constitui a tarefa jurídica decisiva", que não pode ser levada a bom termo somente pela utilização da lógica formal; feito esse trabalho, chega-se às conclusões, fechando-se o silogismo, com muito menor dificuldade (CANARIS, 1989, p. 37). O mesmo se dá com o raciocínio analógico, onde o menor dos obstáculos reside em saber se o raciocínio do aplicador da norma é dedutivo, indutivo, ou uma combinação de ambos, sendo fundamental, isso sim, determinar o "círculo de semelhança" entre os casos, a partir do que é possível a analogia (CANARIS, *ibid*, p. 36).

Parece que o erro fundamental do positivismo normativo, que causa o empobrecimento metodológico acima mencionado, está em que ele desconhece o fato de que seu objeto, a norma, é um objeto cultural, que não pode ser explicado, mas compreendido. Compreender é desenterrar os significados e valores inoculados nas normas, e isso é coisa que a lógica, por si só, não consegue. Negar a possibilidade de compreensão, enquanto tarefa científica, da norma, é também "negar a possibilidade de exercer racionalmente a jurisprudência em seu âmbito decisivo" (CANARIS, *ibid.*, p. 70).

Pode-se dizer, com REALE, que o Direito não se reduz à norma, mas é norma que ordena fatos segundo valores (1992, p. 162). Resulta, assim, da integração dinâmica entre fato, valor e norma.

O jurista, para escapar de uma análise empobrecedora de seu objeto de estudo, não se pode furtar, pois, ao trabalho com valores, os quais têm a ver com o posicionamento do homem frente aos objetos do mundo (LARENZY, 1989, p. 233). Operar com valores não implica total liberdade do estudioso. Se, de um lado, os resultados alcançados não têm o grau de exatidão próprio a outros ramos do conhecimento (cabe, contudo, reconhecer que, hoje, mesmo as "certezas" proporcionadas pelas ciências exatas têm sido postas em questão; a propósito do tema, Karl POPPER, A lógica da pesquisa científica, São Paulo : Cultrix, 1975, 527 p.), de outro, não há lugar para o puro arbítrio do jurista, que deve buscar os valores no próprio ordenamento, e não em suas preferências pessoais (LARENZY, *ibid.*, p. 286). Mas, ressalte-se, o jurista, mais do que um observador, é um participante na construção dos significados normativos, até por força de certos problemas lingüísticos inerentes às normas, que mencionaremos no tópico seguinte. Por isso, esse trabalho oscila numa tênue linha divisória entre o científico e o político. Quer-se observador, mas

também, em maior ou menor medida, é conservador (ou conservador) social.

O positivismo normativo oferece ao jurista certeza em poucas coisas, deixando-o órfão em tudo mais. Oferece-lhe escasso apoio em sua tarefa primordial, de interpretação e aplicação dos textos normativos.

Melhor admitir que a ciência do Direito não busca o certo, o indiscutível, mas o aproximado, o defensável. Tal ideia é importante, como se verá, na defesa das ficções e presunções.

O sistema jurídico próprio a uma ciência jurídica compreensiva não é um sistema conceitual, externo (erigido pela doutrina), usa máquina lógico-dedutiva, mas, isso sim, interno, de cunho axiológico e teleológico (LARENZ, *ibid.*, p. 152). É aberto, dinâmico, inserido no processo histórico (CANARIS, 1989, p. 109). É um sistema que convive com certas incongruências do ordenamento. Ele permite a plena composição do conteúdo teleológico da norma face à consideração do todo (CANARIS, *ibid.*, p. 283).

As considerações anteriores se mostrarão especialmente relevantes quando passarmos ao estudo dos princípios jurídicos, mais rebeldes do que as outras normas a um tratamento formalista.

Nossa postura crítica em relação ao positivismo normativo não implica seu completo abandono. Não deixa ele de ser útil a explicar certos aspectos do fenômeno normativo, principalmente os que têm a ver com a sintática jurídica (relacionamento das normas entre si). No caso específico deste trabalho, não se descurará do exame das presunções absolutas e ficções enquanto normas que desempenham um

específico papel na sintaxe jurídica, e o enfoque positivista normativo é indispensável.

## 2.2 DIREITO E LINGUAGEM

Não são poucas as controvérsias jurídicas que se resumem a um debate em torno de palavras. Falta prévia concordância quanto ao significado das expressões em jogo, o que, em regra, leva a um diálogo entre surdos.

Há os que ainda estão presos à crença no realismo linguístico: toda palavra corresponde, necessariamente, a um único objeto, e somente a ele. Esquecem que a linguagem fraciona a realidade, opera cortes nela. E é justamente isso que reconhece o nominalismo linguístico, ao admitir o caráter arbitrário da ligação entre a linguagem e os fenômenos. Mostra que é vã a busca de um significado essencial, único das palavras (JUSTEN FILHO, 1986, p. 25). Assim, o relacionamento entre a palavra e o conceito sempre é contingente (JUSTEN FILHO, 1987, p. 13).

Para além desse equivoco, o jurista enfrenta outros problemas também de natureza linguística. A linguagem em que são vertidas as normas é uma linguagem natural, que apresenta as seguintes deficiências: é vaga, isto é, o campo de abrangência dos fenômenos, pelas palavras, não é rigorosamente delimitado, havendo áreas de claridade, de escuridão e de sombra (tem-se aqui um problema denotativo); é ambígua, vale dizer, inúmeras palavras têm mais de um significado, dependendo-se de uma interpretação contextual para se saber qual está sendo utilizado no caso concreto (é um problema conotativo). Acrescente-se a isso o fato de que o legislador, ao redigir as normas, nem sempre usa da melhor técnica, e o jurista, ao analisá-las, é obrigado a usar uma linguagem de 2º grau, uma

metalinguagem, a qual, apesar de refinamentos constantes, não escapa aos problemas da linguagem natural.

Mencione-se, ainda, uma questão envolvendo a pragmática lingüística (que trata das relações entre os signos e seus usuários). Muitas palavras, com o uso, vão adquirindo, a par de sua função descritiva, uma função persuasiva subliminar (no sentido de se obter a adesão do receptor a certas idéias). É muito comum que isso se dê no discurso jurídico, que, então, procura passar para o receptor não exatamente aquilo que a norma expressa, mas as simpatias ou antipatias do emissor.

Essas observações são feitas, porque presunções e ficções são especialmente sensíveis aos problemas mencionados. Basta ver, para tanto, que, se as presunções absolutas e ficções passassem a ser simplesmente chamadas de normas remissivas, ou, em outros casos, restritivas, muitas das críticas que lhes são endereçadas perderiam força. Especialmente o vocábulo *ficção* é, com frequência, utilizado com efeito persuasivo negativo. Por outro lado, não raro, as expressões são utilizadas da forma promíscua, intercambiável, o que permite ampliar o juízo francamente negativo que se tem das ficções às presunções. Nunca é demais lembrar, nesse sentido, que o apuro na linguagem é condição indispensável, mas, naturalmente, não suficiente para se fazer ciência.

\* \* \*

## 2.3 NORMAS JURIDICAS

O estudo das presunções e ficções simplifica-se após uma compreensão prévia das normas jurídicas, sua estrutura e inter-relacionamento. De fato, muitos equívocos, no trato da matéria, seriam evitados, caso se partisse de uma análise normativa. Em Direito Tributário, tal ângulo de abordagem já se revelou indispensável, por exemplo, para o correto enquadramento jurídico das isenções, como bem demonstrou Sacha Calmon Navarro COELHO (1990, p. 396).

A norma jurídica não se confunde com os artigos e outras divisões utilizadas pelo legislador nas leis e outros atos normativos. Norma é o sentido de uma proposição prescritiva, que visa dirigir a conduta humana, é uma significação, é um ser lógico, no dizer de Sacha Calmon Navarro COELHO (1990, p. 131). A distinção, muitas vezes obscurecida, é importante: a proposição normativa é encontrada, por vezes, pela combinação de artigos pertencentes a uma mesma lei ou até a diplomas diversos; assim, o jurista, à caça do sentido normativo, não se deve deixar iludir pelas divisões operadas pelo legislador, em artigos, parágrafos, incisos, que obedecem a uma conveniência expositiva.

E bastante conhecida a divisão das normas entre primárias e secundárias, traçada por KELSEN. As normas primárias são aquelas que, em face da descrição do fato, contida em sua hipótese, estabelecem uma sanção, em seu mandamento. O pressuposto de fato descrito na hipótese é o não cumprimento de um dever estabelecido no mandamento de outra norma, a norma secundária, também ligado a uma hipótese. Em

termos simbólicos, temos: dado X, deve ser Y (norma secundária); dado não-Y, deve ser Z (norma primária). Para KELSEN, a norma jurídica identifica-se pela existência da sanção, daí a prevalência das normas primárias (sancionatórias). A norma que estabelece a conduta a ser seguida (secundária) é derivada logicamente da norma sancionatória (1984, p. 88).

As normas secundárias são normas não-autônomas, por oposição às primárias (autônomas). Não-autônomas na medida em que seu sentido normativo resulta exclusivamente da conexão com as "verdadeiras" normas jurídicas, que sempre têm caráter imperativo. Consideradas isoladamente, dada a sua ausência de imperatividade própria, por falta de uma sanção diretamente ligada a elas, deixam de ter significado normativo. O critério da classificação em exame (normas autônomas/normas não-autônomas) é, então, para KELSEN, a existência de imperatividade na própria norma (autônomas), ou em outra norma à qual a primeira se conecta (não-autônomas) (ibid, p. 92).

A teoria imperativista, segundo a qual somente são proposições normativas aquelas que prescrevem ou proíbem determinado comportamento, sofreu severa crítica. LARENZ, por exemplo, fustiga o artifício de se reduzir toda e qualquer norma, pela conexão com outras, a um imperativo. Para ele, o que caracteriza, necessariamente, uma norma jurídica não é a imperatividade, a existência de um comando ou de uma proibição, mas o ser uma "ordenação de vigência", isto é, "colocar em vigência consequências jurídicas" (1989, p. 304).

Afastada a justificativa kelseniana da divisão entre autônomas e não-autônomas, poderia ela ser mantida, para outros efeitos?

O próprio LARENZ fala em "proposições incompletas", dentre as quais teríamos: proposições aclaratórias, que, por exemplo, esclarecem o sentido de conceitos e expressões usadas em outras normas; proposições restritivas, que limitam o âmbito de aplicação de outras normas, excluindo, v.g., casos que, em princípio, estariam a elas sujeitos; e proposições remissivas, que sujeitam as hipóteses nelas mencionadas à disciplina prevista em outras normas (ibid, p. 307-310). Veremos, mais adiante, que as presunções absolutas e as ficções podem, sob o ângulo normativo, ser consideradas proposições remissivas e, com menor frequência, restritivas.

Cabe, aqui, abrir um parêntese, para dizer, mais uma vez com LARENZ, que a aplicação da norma remissiva encontra limites não expressos, que o jurista tem de buscar pela consideração dos pontos que o legislador estimou relevantes para a equiparação e da "natureza das coisas". Em outras palavras, o regime jurídico da norma, por assim dizer, principal, não se aplica, na íntegra, aos casos previstos na norma que operou a remissão, mas somente na medida em que a remissão se justifica. Para LARENZ, a aplicação do regime jurídico previsto numa norma às hipóteses descritas em outra deve ser "correspectiva", não podendo ignorar-se "as diferenças que se apresentem a partir da coisa, isto é, das relações da vida a regular" (ibid, p. 311). As hipóteses de fato das duas normas devem ser comparadas, "de modo a que aos elementos que devam ser considerados semelhantes se associe a mesma consequência jurídica" (ibid, p. 311). A importância dessa observação será sentida mais adiante.

Voltando ao problema de que ora nos ocupamos: sustenta-se a distinção jurídica entre normas autônomas e não-autônomas? Noutra giro, as proposições incompletas podem ser qualificadas como normas não-autônomas?

Acima, tivemos a oportunidade de dizer que as normas jurídicas são significações extraídas dos textos legislativos, não se confundindo com os artigos, parágrafos e demais divisões utilizadas, por questão de conveniência, pelo legislador. O sentido normativo integral, assim, compõe-se a partir da combinação de todos os dispositivos, quer se encontrem em um mesmo diploma, quer tenham que ser pinçados em textos diversos, que tratem da mesma matéria, dispondo sobre as previsões de fatos, esclarecendo-as, fazendo restrições ou remissões, para a composição da hipótese e do mandamento normativos. Dentro de uma tal perspectiva, não há que se falar em normas não-autônomas, pois aquelas assim chamadas nada mais são do que partes da norma integral, a qual, raramente, positiva-se em um único artigo de lei.

Com fulcro nas idéias expostas no parágrafo antecedente, Sacha Calmon Navarro COELHO apresentou, parece-nos, a melhor explicação sobre a natureza jurídica das isenções. Segundo o referido tributarista, a norma isencional, não-autônoma, liga-se à norma de tributação, ou melhor, que dispõe sobre o fato a ser tributado, compondo uma única hipótese de incidência, na qual estão previstos, hipoteticamente, os casos cuja ocorrência fática faz surgir a obrigação tributária, assim como as restrições expressas (isenções), que impossibilitam o nascimento da obrigação tributária, mesmo quando se concretizam os pressupostos que, em princípio, levariam a tal resultado (1990, p. 396). A norma tributária é, como se percebe, formada pela conjugação de todos os aspectos relevantes para a configuração da hipótese de incidência e do mandamento.

Concluindo, a classificação sob exame deve ser afastada, pois dá margem a equívocos, principalmente no que se refere à consideração

como normas não-autônomas de meros aspectos, pedaços, por assim dizer, de normas jurídicas.

\* \* \*

## 2.4 OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS

Questão nuclear, para os fins deste trabalho, é o estudo da compatibilidade das presunções e ficções usadas em Direito Tributário com alguns dos princípios básicos de nosso ordenamento jurídico. Assim, torna-se imprescindível um breve exame dos princípios jurídicos e, especialmente, dos problemas metodológicos relacionados com sua interpretação e aplicação. Como teremos oportunidade de ver, as características próprias dos princípios criam sérias dificuldades ao trabalho do jurista, habituado que está a manipular normas jurídicas de maior concreção, dotadas de estrutura hipotética e relacionadas a fatos mais específicos. Dentre os desafios impostos ao jurista, nessa matéria, o maior de todos é a manutenção do equilíbrio entre princípios que, unilateralmente considerados, apontam em direções opostas, tarefa a exigir um verdadeiro trabalho de "sintonia fina".

Antes de mais nada, porém, há que se esclarecer o que se entende por princípios jurídicos.

Princípios, aqui, não são princípios científicos (axiomas que fundamentam um determinado ramo do conhecimento), mas normas jurídicas dotadas de certas particularidades que serão a seguir explicitadas.

Margal JUSTEN FILHO considera os princípios como uma modalidade de normas de 2º grau, ou de estrutura, as quais regulam ou são dirigidas a outras normas. São fundamentais para a sistematização do ordenamento (1985, p. 34). Têm estrutura categórica, não podendo

ser desobedecidos, sendo que a sua iterativa inobservância ocasiona a sua expulsão do sistema jurídico, com substituição por novos princípios (1985, p. 35).

Como normas de estrutura, os princípios são essenciais para a formação do sistema interno do Direito, o qual torna "visíveis as idéias jurídicas e pautas de valoração gerais que encimam os complexos de regulação particulares" (LARENZ, 1989, p. 577). Nesse sentido, eles possibilitam a agregação das normas do ordenamento em torno de idéias e valores mais gerais, garantindo, assim, a unidade do sistema (CARVALHO, 1991, p. 149). Segundo Marçal JUSTEN FILHO, os princípios fornecem as "coordenadas semânticas e sintáticas do ordenamento" (1985, p. 38). Coordenadas sintáticas que são, os princípios propiciam o relacionamento e a coordenação entre as normas esparsas, levando à formação de cadeias normativas. Ao modo de coordenadas semânticas, adquirem importância na fixação do sentido das demais normas jurídicas. Contrariamente a outras normas de estrutura, que, o mais das vezes, se restringem a antepor limites formais às normas de conduta, os princípios vão mais além: impõem-lhes um conteúdo. Essa função informadora do conteúdo de outras normas é bem destacada pela doutrina (CARRAZZA, 1991, p. 28; BASTOS e BRITO, 1982, p. 66; COELHO, 1990, p. 106). O vetor valorativo albergado no princípio se irradia sobre as demais normas jurídicas, contribuindo em sua compreensão, na fixação de seu sentido.

Mas os princípios também podem ser visualizados como normas de conduta, apesar de, como se verá, se aplicarem a complexos indeterminados de fatos. Se eles participam da conformação do próprio conteúdo das normas de conduta, seja impondo-lhes certos limites, seja integrando-lhes o sentido, não vemos impedimento a que também regulem diretamente a conduta. Sob tal prisma, proibem, obrigam ou

permitem, independentemente da mediação de normas mais específicas, concretas. Modernamente, manifesta-se, na doutrina e na jurisprudência, a tendência de se potencializar a eficácia de certas normas constitucionais que, antes, eram vistas como meros "conselhos" ao legislador, as assim denominadas normas programáticas. O mesmo se dá em relação aos princípios, muitos dos quais estão justamente inseridos em normas assim qualificadas.

Nas os princípios diferem das demais normas jurídicas em outros aspectos, que agora cabe explicitar. Para isso, valemo-nos das lições de Eros Roberto GRAU, que, com apoio em DWORKIN e BOULANGER, traça uma nítida separação entre as normas-princípio e as normas-regra, como passamos a ver.

GRAU também vê os princípios como normas jurídicas, mesmo que, por vezes, sejam vertidos em linguagem descritiva (1990, p. 22), o que, diga-se de passagem, em nada altera sua natureza, pois a forma gramatical não deve prevalecer sobre o sentido da proposição. Tais normas, para ele, também possuem estrutura hipotética: os princípios têm hipótese de incidência, somente que aplicável a uma série indeterminada de fatos (ibid, p. 125); já a sanção, não expressa, é a invalidade do ato contrário ao princípio (ibid, p. 124), ou, ainda, por vezes, pode ser encontrada em outras normas (ibid, p. 125).

Fois bem, em que os princípios se diferenciam de outras normas jurídicas, que o autor denomina de normas-regra?

As normas-regra, no que respeita à sua aplicação, não encontram um meio termo: configurados os fatos nelas previstos hipoteticamente, aplicam-se; caso contrário, não (ibid, p. 107).

Para bem compreendermos essa assertiva, é preciso termos em conta o que já foi dito sobre a composição integral da norma, que

traz em seu bojo todas as exceções e restrições legais relacionadas à hipótese e ao mandamento, e não somente a descrição positiva dos fatos necessários à sua incidência. É errado, assim, dizer-se que a norma incidiu, pois se realizaram os fatos previstos em sua hipótese, mas deixou de ser aplicada, porque também se configurou a exceção prevista em outra norma (raciocínio que viciou algumas explicações sobre a natureza das isenções). Não, a norma é uma só. Caracterizada a exceção, que também compõe a norma, mas, por assim dizer, como fato negativo, ela não incide.

O conflito entre normas ou é somente aparente, chegando-se à conclusão, após maiores investigações, que somente uma delas é aplicável ao caso concreto (bom exemplo disso tem-se no confronto entre uma norma geral e uma norma especial); ou é real, caso em que, com os critérios fornecidos pelo ordenamento (hierarquia e sucessão de leis no tempo), chega-se à conclusão que uma das normas já foi expulsa do sistema, não sendo mais válida (ibid., p. 111). Quando o conflito real não puder ser resolvido, porque os critérios existentes no ordenamento não indicam a prevalência de qualquer das normas, ambas deverão ser consideradas inválidas, uma vez que, apontando em sentidos contrários, geram uma insanável contradição lógica. Ao prescreverem, simultaneamente, duas condutas contraditórias (fazer e não fazer algo), se anulam.

Os princípios, de sua feita, têm uma dimensão que não é própria das outras normas: a do peso ou importância. Assim, "quando se entrecruzam vários princípios, quem há de resolver o conflito deve levar em conta o peso relativo de cada um deles" (ibid., p. 110). Dois ou mais princípios, por vezes sinalizando em direções contrárias, podem aplicar-se simultaneamente a um mesmo caso concreto. Em tal hipótese, o "conflito" não se resolve pela aplicação exclusiva de um

princípio, com afastamento dos demais. Nem se pode, muito menos, afirmar que um dos princípios é inválido. O problema, aqui, não se resolve com um sim-ou-não, como se dá relativamente às normas-regra. Ao contrário, o jurista é colocado frente à delicada tarefa de obter um equilíbrio entre os princípios em jogo, considerando o peso ou importância de cada qual. O equilíbrio não é atingível em abstrato, mas sempre em vista de problemas concretos, "de sorte que diversas soluções e decisões, em diversos casos, podem ser alcançadas, umas privilegiando a decisividade de certo princípio, outras a recusando." (ibid, p. 116). Isso, naturalmente, cria problemas metodológicos específicos e, por conseguinte, dificuldades adicionais à atuação do jurista. Deles trataremos mais adiante.

Para GRAU, do qual, neste particular, discordamos parcialmente, o jogo de princípios opera segundo critérios políticos, e, não, científicos (ibid, p. 116). Tem a ver com prudência, não com ciência. Como veremos, já há um apreciável esforço acumulado da doutrina no sentido de proporcionar recursos metodológicos hábeis a garantir um tratamento científico (científico, nos limites de uma ciência valorativa, não significa exato e indiscutível) ao balanceamento dos princípios.

Continuando na diferenciação. Por mais genéricas que sejam, as normas-regra aplicam-se a situações determinadas. Nelas, a hipótese circunscreve os fatos cuja ocorrência leva às consequências jurídicas previstas no mandamento. O mesmo não se dá com os princípios, que têm uma esfera de abrangência indeterminada, comportando uma "série indefinida de aplicações" (ibid, p. 112).

As características mencionadas, próprias dos princípios, também são citadas por CANARIS (1989, p. 88), por Sacha Calmon

Navarro COELHO (1990, p. 106) e por J. J. Gomes CANOTILHO (1991, p. 173).

Outro problema que merece ser tangenciado é o da existência de princípios implícitos, com força normativa, no ordenamento.

Questiona-se se princípios jurídicos válidos em um ordenamento são somente aqueles explícitos ou também os que não foram vertidos em norma escrita, mas podem ser deduzidos do todo normativo. Na esteira de Eros Roberto GRAU e Marçal JUSTEN FILHO, inclinamo-nos pela segunda alternativa. Segundo GRAU, os princípios gerais do Direito, não positivados, também são normas jurídicas vinculantes, pois, embora não estejam consagrados explicitamente em qualquer preceito particular, podem ser encontrados por intermédio de uma análise sistemática de várias proposições normativas (1990, p. 129). Assim, tais princípios não estão fora do ordenamento, não são produto da ciência jurídica e nada têm a ver com uma idéia metafísica de Direito natural ou Direito justo (ibid, p. 130). Marçal JUSTEN FILHO, no mesmo sentido, assevera não ser tão relevante o fato do princípio estar, ou não, expresso, desde que ele possa ser inferido do exame sistemático do ordenamento (1985, p. 33). Numa fórmula sintética, diz: "A sua positividade decorre da positividade das normas que os pressupõem" (1985, p. 34). Também J. J. Gomes CANOTILHO admite a existência de princípios que não estão formulados expressamente na Constituição, mas cuja existência resulta da combinação de diversos dispositivos constitucionais (1991, p. 214). Tais princípios constituem uma densificação ou aplicação específica de outros constantes da Constituição, caso, por exemplo, do princípio da proporcionalidade, que é de suma importância para este trabalho (ibid, p. 999).

A relevância da admissibilidade da existência de princípios implícitos fica bem caracterizada no seguinte caso. É sabido que os princípios expressos relacionados com a atuação do Estado normalmente impõem a este freios (v.g., o princípio da legalidade) ou deveres (típicos do Estado Social), não dispendo sobre seus poderes. E, muitas vezes, somente pela admissão de princípios implícitos que os poderes do Estado, para a realização do bem comum, são juridicizados. Como veremos, um de tais princípios implícitos, que fundamenta a utilização de presunções e ficções em direito tributário, é o da praticabilidade. Ademais, outros princípios — e estamos pensando especialmente no da capacidade contributiva — têm dupla face: uma que protege o indivíduo, frente ao Estado (a única que, geralmente, é destacada pela doutrina); outra que arma o Estado de poderes, para que ele cumpra as funções que lhe foram cometidas.

Passemos à questão da hierarquia entre os princípios.

Afirma Roque Antônio CARRAZZA que há uma cadeia de princípios jurídicos, com os mais gerais fundamentando os mais específicos (1991, p. 30). Não nos parece, entretanto, que, em abstrato, seja possível falar-se em uma pirâmide de princípios, logicamente ordenada, em moldes similares aos da pirâmide de conceitos erigida, no século passado, pelo conceitualismo jurídico. Os princípios, pelas razões que já explicitamos, apesar de serem fundamentais à caracterização do sistema interno, não se prestam bem eles mesmos a um tratamento lógico-sistemático. Isso não quer dizer que não existam, em qualquer ordenamento jurídico, em função da ideologia vigente (CARVALHO, 1991, p. 150), alguns poucos princípios básicos, tais como, em um Estado Democrático de Direito, os do direito à vida e à liberdade. Para além disso, há uma massa de princípios jurídicos cujo relacionamento recíproco não pode ser circunscrito a questões de

hierarquia. Exemplificativamente, LARENZ observa a inexistência de uma relação fixa e imutável entre certos princípios de Direito Privado, tais como os da autodeterminação, auto-responsabilidade e responsabilidade pela confiança (1989, p. 579). Nesses casos, ao invés de uma disposição hierárquica, temos, entre os princípios, no dizer de CANARIS, uma "combinação de complementação e restrição recíprocas" (1989, p. 88). Por conta desse modo de ser dos princípios, surgem problemas metodológicos nada desprezíveis, já ventilados em parágrafos anteriores. E deles que passaremos, agora, a tratar.

As considerações precedentes, notadamente aquelas relativas à diferenciação entre normas-regra e normas-princípio, nos deram uma boa idéia das dificuldades enfrentadas pelo jurista, quando tem de aplicar aos casos concretos os princípios jurídicos.

Naturalmente, aos princípios também se estendem os cânones interpretativos das normas em geral, necessários, mas não suficientes (GUERRA FILHO, 1991, p. 127). Dessarte, prestam-se eles, por exemplo, a uma interpretação sistemática, pela qual o seu sentido será melhor esclarecido no confronto com outros valores do sistema. A interpretação sistemática, aliás, não só é indispensável para a melhor compreensão dos princípios, como pode redundar na descoberta de princípios implícitos no sistema, acolhidos em diversas normas isoladas. Por outro lado, assim como as normas constitucionais em geral, os princípios exigem do intérprete e do aplicador uma maior abertura para a realidade social. Os princípios são normas de grande densidade axiológica, expressando os valores jurídicos básicos de uma civilização. Esses valores vão adquirindo diferente significado com a evolução histórica, o que obriga o jurista a um constante reexame deles à luz das exigências do seu tempo.

Há, entretanto, problemas ligados à natureza dos princípios que exigem, no seu tratamento, instrumentos metodológicos especiais. Como vimos, as normas-regra têm, entre si, campos de aplicação próprios e inconfundíveis (a maior ou menor facilidade para delimitá-los é outra questão). Por outra, o trabalho de interpretação dessas normas findará por demonstrar que somente uma, quando houver outras relacionadas com a matéria, é aplicável ao caso concreto (GUERRA FILHO, 1991, p. 127). Quanto aos princípios, não se dá o mesmo. Vários deles, incorporando valores diferentes, podem aplicar-se ao mesmo caso concreto, pois sua amplitude (isto é, as hipóteses às quais são aplicáveis) nunca é fixada de antemão (LARENZ, 1989, p. 491). Surge, então, a possibilidade de uma colisão entre princípios, em face de uma situação concreta. Como resolvê-la? Há, em primeiro lugar, a possibilidade de utilização dos critérios temporal e hierárquico, de inquestionável valor na resolução de conflitos entre normas-regra. Quanto ao critério temporal, sua utilização é bastante limitada, pois que o usual é a convivência de antigos e novos princípios, ainda que alberguem valores colidentes, no mesmo ordenamento jurídico. O princípio da autonomia da vontade, por exemplo, apesar do surgimento do Estado intervencionista, não foi expulso de nossa ordem jurídica. No que respeita ao critério hierárquico, dá-se o mesmo: são poucos os casos em que, abstratamente, há uma evidente subordinação hierárquica de um princípio em relação a outro. Face às insuficiências dos critérios mencionados, resta um outro caminho para a resolução de conflitos: a ponderação de bens. A ponderação, ressalte-se, não se confunde, embora mantenha proximidade, com o problema dos limites imanentes ao próprio princípio (CANARIS, 1989, p. 202) e com aqueles casos em que um princípio somente adquire completa significação conjugado com

outro (ibid, p. 204). A necessidade de ponderação de bens, leciona LARENZ, resulta de que "não existe uma ordem hierárquica de todos os bens e valores jurídicos em que possa ler-se o resultado como numa tabela" (1989, p. 491). Naturalmente, num dado momento histórico, é possível, em função da ideologia vigente, determinar, com alguma aproximação, quais princípios são predominantes. Assim, o princípio da autonomia da vontade, por exemplo, perde, num Estado intervencionista, a posição privilegiada que usufruía num Estado liberal. A ponderação, como veremos, não oferece uma resposta em abstrato sobre a coordenação, o relacionamento, entre os princípios. Ela somente apresenta soluções à vista do caso concreto, em relação ao qual procura compatibilizar princípios que expressam valores potencialmente conflitantes (LARENZ, ibid, p. 500). Deveras, a comparação em abstrato de princípios leva a aporias, conflitos insolúveis, somente tornando-se possível uma opção, devidamente justificada, em torno de uma questão específica (GUERRA FILHO, 1991, p. 128). E o que também ressalta ENGLISH, quando escreve que, da mesma forma que se dá entre contradições valorativas, nem todas as contradições entre princípios podem ser removidas (1988, p. 321), só restando solucioná-las, mas não eliminá-las, no momento da resolução de problemas jurídicos concretos.

Como se dá a ponderação de bens, ou, por outra, como os princípios jurídicos se coordenam, em face de um específico problema?

Como já seria de se esperar, a lógica formal, inobstante sempre necessária, não nos oferece um grande ponto de apoio. O sopesamento de princípios jurídicos operacionaliza-se por via de procedimentos e critérios que não levam a resultados exatos, indiscutíveis.

LARENZ nos dá uma boa mostra de como funciona, na prática, a ponderação, ao relatar a atuação da Corte Constitucional alemã, no fixar pautas de coordenação entre princípios. A Corte Constitucional, dentre outros casos, teve que solucionar questões que envolviam conflitos entre segurança nacional *versus* direito à informação; e liberdade de imprensa *versus* direitos da personalidade. Em tais conflitos, a Corte não deu prevalência absoluta a nenhum dos princípios em jogo. Não caiu na tentação de construir uma hierarquia abstrata entre eles. Pelo contrário, tendo em vista a especificidade do caso concreto, procurou balanceá-los. No conflito entre direito à informação e segurança nacional, *v.g.*, considerou relevantes, para a tomada de decisão, os seguintes fatores: a importância dos segredos militares e o possível interesse da opinião pública no que respeita à formação da vontade política geral (1989, p. 495). No caso envolvendo liberdade de imprensa e direitos da personalidade, buscou a Corte "ponderar se existe uma relação defensável entre o fim pretendido com a publicação e os danos causados à honra da pessoa em questão" (*ibid.*, p. 497). Considerando as decisões mencionadas, e outras que também são relatadas em sua obra, LARENZ descortina os seguintes critérios de ponderação de que fez uso a Corte: a restrição menor possível, a proporcionalidade, e a relação meio-fim. Pelo primeiro, a restrição a um bem jurídico constitucionalmente protegido somente é admissível, quando se limitar ao estritamente necessário para garantir outro bem jurídico igualmente importante (*ibid.*, p. 494). Segundo o critério da proporcionalidade, "a lesão de um bem não deve ir além do que é necessário ou, pelo menos, é 'defensável', em virtude de outro bem ou de um objetivo jurídico reconhecido como de grau superior" (*ibid.*, p. 500). Já a relação meio-fim impõe que "o prejuízo do bem jurídico protegido não deve ir mais além do que requer o fim aprovado" (*ibid.*,

p. 495), isto é, mesmo merecendo o fim proteção do ordenamento, "o meio escolhido não deve exceder uma medida racional" (ibid., p. 498).

Na obra de CANOTILHO, os problemas envolvendo o relacionamento entre princípios, especialmente aqueles que tratam de direitos fundamentais, merecem um tratamento privilegiado. As idéias de equilíbrio e balanceamento permeiam seu livro. O autor ressalta que os princípios não atuam na base do tudo-ou-nada. Eles "impõem a otimização de um direito ou de um bem jurídico, tendo em conta a 'reserva do possível', fática ou jurídica" (1991, p. 545). Daí vem a necessidade de harmonização, no caso concreto, entre princípios potencialmente conflitantes. Uma das formas concretas de harmonização, que se aplica em especial àqueles casos que envolvem restrições necessárias de direitos fundamentais, reside no princípio da proibição do excesso ou da proporcionalidade em sentido amplo, que exige ser a medida restritiva: 1) adequada, quer dizer, "apropriada para a prossecução dos fins" que justificam a sua edição (trata-se, aqui, da relação meio-fim); 2) necessária, isto é, o mesmo fim não pode ser atingido com menores restrições; e 3) proporcional, ou seja, as restrições não devem ser desmedidas relativamente aos resultados alcançados (ibid., p. 628-629). Ademais, sempre deve ser resguardado o núcleo essencial do direito atingido pela restrição (ibid., p. 630). Não sendo possível a harmonização, a prevalência de um princípio sobre outro somente pode ser afirmada tendo-se em vista um caso concreto (ibid., p. 660). Mas o procedimento de harmonização, o autor não deixa de admiti-lo, sempre propicia uma certa margem de arbítrio ao aplicador (ibid., p. 661).

Na doutrina nacional, mostra Gilmar Ferreira MENDES que as idéias acima expostas sobre proporcionalidade, princípio constitucional não escrito na Carta alemã, segundo observa (1990, p.

43), já encontraram ressonância na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (ibid., p. 46-54)

Maria Sylvia Zanella di PIETRO, com os olhos voltados à aplicação do princípio no Direito Administrativo, lembra que dele já faz uso o Conselho de Estado francês, como um critério a mais no exame da validade do ato administrativo (1991, p. 75). Admite que se encontra implícito também em nosso Direito Administrativo (ibid., p. 126).

A proporcionalidade, que implica "o maior atendimento possível de certos princípios, com a mínima desatenção dos demais", também é considerada, por Willis Santiago GUERRA FILHO, o critério básico de ponderação de bens (1991, p. 132). Essa proporcionalidade deve ser buscada por intermédio de um procedimento argumentativo, pelo confronto de diversos pontos de vista, criando-se condições para se chegar a uma decisão objetivamente fundamentada (ibid., p. 132).

Como se percebe, por todo o exposto, a ponderação de bens, além de não eliminar as contradições entre princípios, não possibilita que cheguemos a resultados rigorosos, inquestionáveis. Com o procedimento argumentativo que ela implica, podemos chegar apenas a posições defensáveis. Não se pode, apesar disso, increpar de absoluta subjetividade e irracionalismo o método de ponderação. Há um controle racional, fundamentado nas pautas ou critérios que mencionamos. Ademais, a jurisprudência, em seu trabalho contínuo de densificação de pautas de valores, vai reduzindo a margem residual de livre apreciação existente no processo, embora nunca de modo a transformá-lo em simples subsunção (LARENZ, 1989, p. 501).

A ponderação de bens evidencia que, salvo raríssimas exceções, os princípios jurídicos, e, por conseguinte, os valores que

incorporam, não se prestam, nem teoricamente, a uma realização integral de seus programas (ENGLISH, 1988, p. 319). O jurista, o mais das vezes, é obrigado a buscar soluções de compromisso, quando dois ou mais princípios que apontam em sentidos axiológicos contrários se aplicam a uma mesma situação de fato. Não pode permitir, à falta de uma clara hierarquia, que um dos princípios seja totalmente sacrificado em favor do outro.

Fica, pois, evidenciada a dificuldade e a importância da tarefa que os Tribunais devem enfrentar. Em tal seara, estamos muito além de questões formais, equacionáveis a partir de subsunções simples. Mais do que nunca, ficam expostas as insuficiências do raciocínio puramente lógico-formal. É necessário, assim, ter-se em conta o caráter valorativo da ciência jurídica e trabalhar-se com uma metodologia própria à manipulação dos valores. Conforme já alertado, não há, na matéria, espaço para raciocínios desvinculados do caso concreto, com construção de hierarquias abstratas, salvo em hipóteses marginais.

A ponderação de bens, sendo procedimento extensível a todos os princípios de nosso ordenamento, atinge, por conseguinte, a totalidade dos ramos jurídicos. Assim, por exemplo, no Direito Civil, mais especificamente em matéria obrigacional, o jurista há que compatibilizar a autonomia de vontade, fundamento do negócio jurídico, com a crescente intervenção do Estado, por razões de interesse público, nas relações negociais. Já em Direito Processual Civil, o conflito básico se dá entre as exigências de celeridade e de justiça.

No Direito Tributário, a ponderação é igualmente indispensável. Manifesta-se, por vezes, na doutrina pátria, uma

tendência a interpretarem-se unilateralmente os princípios tributários, adotando-se, quase sempre, a posição mais favorável ao contribuinte. Com a ponderação, torna-se possível uma visão equilibrada das relações Fisco-contribuinte, garantindo-se ao Estado o instrumental necessário para desvelar a riqueza tributável sem, com isso, serem ofendidos os direitos fundamentais dos contribuintes. O princípio da capacidade contributiva, por exemplo, além de ser considerado em sua dupla face, passa a ser cotejado com os ideais de efetividade e praticabilidade da tributação, igualmente importantes. A necessidade de ponderação faz-se sentir, também, no relacionamento entre as prerrogativas do Estado, no lançamento e no procedimento administrativo que lhe antecede, e o *due process of law*. Em face das limitações constitucionais ao poder impositivo, é, enfim, a ponderação, como veremos, que garante a validade de certas presunções e ficções. Daí a sua importância, para os fins do presente trabalho.

\* \* \*

### 3. VISÃO GERAL DAS PRESUNÇÕES E FICÇÕES

Neste capítulo, nossa atenção será direcionada para uma caracterização geral dos institutos que são objeto do trabalho. Deixaremos a análise das presunções e ficções das quais se vale o Direito Tributário para tópicos subsequentes. Aqui, trataremos, num plano geral, dentre outras questões, dos conceitos, funções, e distinções relativos à matéria.

\* \* \*

### 3.1 CONSIDERAÇÕES PREVIAS

O estudo das presunções e ficções é, frequentemente, prejudicado pelo embaralhamento das realidades jurídica e extrajurídica. Assim, por exemplo, costuma-se dizer que as ficções falseiam a realidade, ou, em outras palavras, distorcem-na. Tal assertiva, se considerarmos a diferença que, mesmo adotando-se uma postura não positivista, existe entre o universo normativo e o universo fático, é questionável.

As normas são vertidas em proposições precritivas (muito embora o legislador faça uso, com certa frequência, de formas gramaticais descritivas). A essas proposições não se aplicam os valores verdadeiro/falso. Delas se pode dizer que são válidas ou não. O legislador, quando cria a norma, não está copiando a realidade extranormativa, o que não quer dizer que ele não considere, em seu trabalho, os fatos sociais e naturais, e que, igualmente, o aplicador da norma não deva considerá-los. O que está dito aqui não confronta com a posição adotada no capítulo anterior. O fato de se refutar o positivismo normativo não autoriza o jurista a ignorar a existência de uma realidade especificamente normativa, a qual, entretanto, não é hermética, fechada aos fatos e valores. O universo jurídico não é, portanto, servil reprodução daquilo que ocorre na natureza ou na sociedade. Ele cria uma realidade própria, uma realidade normativa.

No criar a realidade normativa, o legislador faz uso de um procedimento conceitual, o qual, por excelência, opera cortes nas realidades social e natural, que jamais podem ser apreendidas em sua totalidade, continuidade. O conceituar, por basear-se numa abstração,

sempre implica empobrecimento da realidade, com desprezo das particularidades do objeto em estudo. A rigor, aquilo que denominamos realidade é, em si, um todo indiferenciado. É o homem, pelo pensamento e pela linguagem, que constitui as individualidades. Quanto a tal aspecto, não há diferenças entre as modalidades proposicionais, sejam descritivas, sejam prescritivas, pois todas operam da mesma maneira, ou seja, por abstração das particularidades do objeto, com perda, maior ou menor, de sua complexidade.

Não é de se estranhar, portanto, a falta de correspondência entre conceitos jurídicos e conceitos sociais ou naturais expressos por um mesmo signo lingüístico. Em vista de tais considerações, que o parentesco, por exemplo, possa ter uma diferente significação para o jurista e para o leigo é fato que não pode surpreender. A fonte dos equívocos, na matéria, reside em que o editor das normas, da mesma maneira que o seu intérprete ou aplicador, expressa-se em linguagem natural, cujas deficiências já foram expostas mais acima. Por conta disso, sentimo-nos tentados a buscar somente na realidade extrajurídica o significado "correto" de certas expressões usadas, concomitantemente, na linguagem corrente e na linguagem jurídica. Constatada uma eventual não correspondência, nosso primeiro impulso é imputar ao legislador o falseamento da realidade. Ora, se, como visto, o legislador goza de certa liberdade (para alguns, de completa liberdade) na moldagem dos institutos e conceitos jurídicos, o intérprete não deve ficar preso ao significado social de certos termos, pois o que deve buscar é o significado jurídico, misto de léxico com estipulativo, de cada expressão normativa.

Até aqui, restringimos nossa análise ao campo lógico-jurídico, no qual não há "vinculação detida com o direito posto em dado espaço geográfico ou momento temporal" (JUSTEN FILHO, 1986, p. 215). E o

plano em que o jurista preocupa-se, basicamente, com a lógica interna do raciocínio e com os princípios gerais que orientam o pensamento jurídico (ibid., p. 215). Entretanto, faz-se necessário ir mais além, levando-se em conta certas limitações à criação normativa que não têm cunho lógico-formal, mas radicam em exigências práticas, para que o direito tenha penetração na sociedade, e em especificidades de um ordenamento historicamente situado. Estas últimas são reveladas por intermédio do enfoque jurídico-positivo, que possibilita o teste das hipóteses formuladas pelo raciocínio lógico-jurídico em vista de uma ordem jurídica concreta e existente (ibid., p. 216).

Falou-se, em parágrafo anterior, em relativa liberdade do legislador, e não total. Por quê? O uso da linguagem natural, pelo emissor da norma, não resulta de uma mera insuficiência técnica que lhe possa ser atribuída. Não se pretende que o Direito seja conhecido por apenas alguns poucos especialistas, que o interpretam e o aplicam, mas, funcionando como parâmetro de conduta dos indivíduos, deve ser vertido em linguagem que apesar de algum refinamento técnico, seja minimamente compreensível para o leigo. Assim, deve haver como de fato há, uma certa referibilidade entre os conceitos jurídicos e extrajurídicos expressos por um mesmo signo linguístico. Não seria desejável, por exemplo, a moldagem de um conceito de "família" que nenhuma relação tivesse com laços de parentesco. Em suma, assim como o legislador, pena de ineficácia, não pode, ao criar normas jurídicas, divorciar-se dos valores vigentes na sociedade em que está inserido, também não pode, por razões similares, atribuir significados arbitrários a expressões de uso corrente. Naturalmente, o impedimento que viemos de mencionar não é lógico, mas pragmático (centrado nas relações entre os signos e os seus usuários).

Por outro lado, a liberdade do legislador também encontra limites no próprio ordenamento jurídico. Como teremos oportunidade de ver, o princípio da igualdade impõe ao legislador que as normas sejam instituídas de forma a evitar favorecimentos e discriminações injustificadas. Para isso, na criação da norma, devem ser consideradas as realidades extrajurídicas. O legislador não pode esquivar-se ao referido princípio, pela eliminação de fronteiras naturais dos fenômenos ou aspectos seus relevantes em vista dos valores em jogo, na formulação das regras jurídicas. Tal princípio é daqueles que força a consideração da "natureza das coisas". Assim como não pode o legislador dar aos fenômenos A e B o mesmo tratamento jurídico, quando, para os fins da regulação, a diferença entre eles é relevante, não lhe é permitido, da mesma forma, eliminar, no plano conceitual, as diferenças fáticas entre A e B, resultado que poderá atingir por intermédio de presunções absolutas e de ficções, para, então, equiparar-lhes os regimes jurídicos. Essas idéias serão melhor desenvolvidas, quando passarmos ao estudo da validade das ficções e presunções frente aos princípios jurídicos fundamentais de nosso ordenamento.

Naturalmente, a assertiva de que o legislador tem uma ampla liberdade para moldar o universo jurídico (liberdade jurídica, bem entendido, pois ele está sujeito às mais variadas formas de pressão social) é contestada por aqueles que acreditam existir princípios de Direito natural que estabelecem limites ao conteúdo das normas positivas.

As considerações precedentes deixam claro quão problemático, sob o prisma jurídico, é conceituar as presunções e ficções a partir de sua maior ou menor correspondência com a realidade natural ou social. Vimos que, em graus variáveis, todos os conceitos e

instituições jurídicas criam uma realidade própria, que, raramente, é uma cópia fiel da realidade extrajurídica. Nesse particular, portanto, as presunções e ficções não se diferenciam qualitativamente (JUSTEN FILHO, 1985, p. 143). Compreende-se, assim, a afirmação de DABIN, segundo o qual, por conta da deformação da realidade, levada a efeito pelo legislador, as ficções e presunções estão presentes em todas as normas jurídicas (1935, p. 283).

Passemos, agora, ao plano da gênese normativa, para compreendermos porque presunções e ficções são utilizadas pelo legislador. Para tanto, abordaremos o problema da técnica jurídica.

Em sua conhecida obra *Science et Technique en Droit Privé*, François GENY traçou a diferença entre o dado e o construído no direito. O dado seria a norma jurídica, tal como nós a reconhecemos na natureza das coisas (1921, p. 97). O construído, por sua vez, transforma a regra bruta em preceito capaz de efetivamente reger a conduta humana, de se inserir na vida em sociedade (ibid, p. 97). O reconhecimento do dado é tarefa da ciência jurídica propriamente dita, envolvendo a pesquisa das relações sociais das quais brotam os valores normativos. A construção, que envolve tanto o legislador, como o jurista, é um labor técnico. Caracteriza-se ela como um esforço do pensamento, por via de conceitos, classificações, dentre outros instrumentos técnicos, direcionado a harmonizar o material normativo reconhecido pela legislação ou por uma pesquisa independente levada a termo pelo jurista (ibid, p. 159). A técnica, assim, torna operacional e aplicável a norma "bruta", dando-lhe a firmeza e precisão indispensáveis à sua plena eficácia (ibid, p. 206). A técnica, no sentido que lhe atribui GENY, é a lapidação da pedra preciosa (o dado). Naturalmente, em muitos aspectos, principalmente naquilo que se refere ao âmbito da ciência jurídica,

que extrapola os lindes que lhe são hoje reconhecidos, aproximando-se de uma sociologia das normas, o trabalho de GENY perdeu atualidade. Também a própria divisão, nos termos estabelecidos por GENY, entre técnica e ciência não pode mais ser aceita. Conceituar e classificar são, indubitavelmente, tarefas do cientista, enquanto cientista. De qualquer maneira, sua obra, como veremos adiante, ao tratarmos da criação da norma jurídica, ainda nos é bastante útil, na parte que respeita à importância da técnica como instrumento de operacionalização dos preceitos legais.

DABIN também destacou a importância da técnica jurídica. Deu-lhe, entretanto, uma conceituação mais restrita do que a de GENY. Para ele, a técnica não desempenha, com base no dado, uma tarefa de construção da totalidade do edifício jurídico. Sua função precípua é garantir a praticabilidade do Direito, tornar as normas jurídicas mais eficazes, trabalhar ideais jurídicos que, em sua formulação inicial, dificilmente seriam aplicáveis aos fatos concretos (1935, p. 349). O conceito de técnica jurídica estabelecido por DABIN bem se presta aos fins do presente trabalho, pois não invade o campo próprio de atividade do cientista do Direito, ao contrário do que se dá em GENY. Aqui, a técnica é técnica legislativa.

Uma das principais missões atribuídas à técnica legislativa, no mister de se criarem normas eficazes, é a redução simplificadora dos elementos substanciais do Direito.

A realidade extrajurídica é de uma complexidade tal que não pode ser recepcionada, em toda a sua riqueza de detalhes, pelo ordenamento jurídico. Ela não tem limites rígidos, mas, pelo contrário, é fluida, contínua. E o ser humano que, por conveniência, ou melhor, necessidade, vai impondo-lhe cortes, criando objetos

individualizados. O Direito, caso assimilasse em peso esse modo de ser (veremos que ele o faz perifericamente), encontraria invencíveis obstáculos à sua aplicação. Tomemos um exemplo, para esclarecer a idéia. Em matéria negocial, é relevante o problema da capacidade dos indivíduos. Dentre as incapacidades que excluem a possibilidade do sujeito se obrigar está aquela relativa à imaturidade do agente, isto é, a falta de experiência de vida que o torna inábil a compreender plenamente os efeitos de seus atos. Essa idéia geral poderia ser operacionalizada pelo Direito de duas formas distintas. Numa primeira hipótese, a ideal, a aplicação da norma dependeria da aferição caso-a-caso do grau de desenvolvimento mental do indivíduo. As desvantagens seriam evidentes: estaria criado um fator de grande insegurança no comércio jurídico, fora do controle das partes interessadas no negócio; demais disso, a aplicação da norma em Juízo exigiria exaustivas investigações, com notórias conseqüências no que respeita ao desenvolvimento do processo. Um segundo caminho seria, ao revés de se trazer para o ordenamento o problema em toda a sua complexidade, escolher determinados índices, de fácil caracterização, que, em geral, estejam ligados à imaturidade, um dos quais, sem dúvida, é a idade. Com tal proceder, a aplicação da norma simplificasse bastante. Perde-se em exatidão (há adolescentes maduros, assim como adultos irresponsáveis) o que se ganha em certeza (sabe-se que, se uma das partes contratantes não tiver atingido certa idade, o negócio será passível de anulação). Esse exemplo, colhido em GENY e também em DABIN, nos mostra que nem tudo que é relevante, para a tomada de decisão, numa perspectiva extrajurídica pode ser levado para a hipótese de incidência de uma norma. Em suma, para se tornar manejável pelo aplicador, a realidade tem de ser simplificada (DABIN,

1935, p. 232); tem de, por eliminação de certos traços, adquirir contornos mais rígidos, definidos (GENY, 1921, p. 53).

A técnica é, assim, convocada a auxiliar na eliminação da incerteza sobre os pressupostos de aplicação das normas jurídicas, substituindo, na configuração da hipótese de incidência e até do mandamento, situações dúbias, de difícil constatação, por índices certos (BECKER, 1972, p. 471). Para atingir tal desiderato, um dos mecanismos de que ela faz uso é a substituição do qualitativo pelo quantitativo (GENY, 1921, p. 59).

Se a exigência de simplificação da realidade se manifesta em todos os quadrantes do sistema jurídico, para isso contribuindo todo o arsenal de que dispõem o legislador e o jurista, são as presunções e ficções que se caracterizam como a forma mais acabada de realização desse fim. Elas eliminam, de forma mais ou menos radical, as incertezas geradas pela complexidade do real, colocando em seu lugar parâmetros de mais simples constatação. GENY delineia seu papel na redução simplificadora dos elementos substanciais do direito: por substituição do quantitativo ao qualitativo, no caso das presunções legais; por eliminação artificial das condições jurídicas das regras, nas ficções (1921, p. 261). Em ambos os casos, na síntese de GENY, tem-se o artifício do pensamento corrigindo a inconsistência ou contingência da vida.

Num certo sentido, pelo que foi exposto, a maior parte das normas jurídicas é construída a partir de presunções e ficções. Com efeito, reduzindo a complexidade do real, o legislador satisfaz-se com a caracterização de apenas alguns sinais exteriores dos fatos que considera relevantes para a instituição de um efeito jurídico.

Presume, assim, que a presença de tais signos indica a existência concreta da situação que quis regular.

Por tudo que foi exposto, percebe-se que a simplificação do real, a substituição dos fenômenos fugidios por signos que permitam sua mais fácil caracterização é uma condição indispensável para a operacionalização do Direito, para a transformação de ideais e valores em normas eficazes. Esse proceder, por outro lado, típico, segundo DABIN, do conceitualismo jurídico (1935, p. 232), torna, pelo seu caráter abstrato, mais difícil a adaptação da norma jurídica às peculiaridades do caso concreto. Por conta disso, há no ordenamento também normas que exigem do aplicador uma investigação mais exaustiva das saliências e reentrâncias dos fenômenos que regulam.

Com tais considerações, que nos permitiram ter uma noção do contexto no qual se desenvolvem as presunções e ficções, passamos, agora, ao exame individualizado de cada um dos institutos.

\* \* \*

### 3.2 PRESUNÇÕES

Estudaremos primeiro todos os tipos de presunções, para somente depois abordarmos as ficções. A rigor, entretanto, se nos orientássemos pela proximidade entre os fenômenos jurídicos, presunções absolutas e ficções deveriam ser analisadas conjuntamente, sendo as presunções relativas e simples estudadas à parte. E que — e aqui nos remetemos ao que já foi dito no tópico sobre Direito e linguagem — o significante "presunção" abrange fenômenos os mais diversos, que melhor ficariam enquadrados sob rótulos diferentes.

\* \* \*

### 3.2.1 BREVE NOTICIA HISTORICA

Conforme relata Aloisio SURGIK, as presunções não eram comumente utilizadas no Direito romano clássico. Dentre as poucas existentes, cita a presunção muciana, segundo a qual seriam considerados como provenientes do marido os bens da mulher casada, quando outra origem não fosse comprovada (1977, p. 387).

Roger HENNION, tratando do mesmo período, além da muciana, cita a presunção de paternidade legítima, que poderia ser infirmada, e a presunção de duração de gravidez, criada com o fim de se estabelecer a paternidade após findo o casamento (1981, p. 66).

Maior desenvolvimento do instituto se deu com a jurisprudência pós-clássica, que lhe atribuía um caráter probatório (SURGIK, 1977, p. 387). Já no período justiniano, muitas das presunções nascidas da experiência foram transformadas em normas legais, integrando as famosas compilações imperiais (ibid, p. 389).

Segundo J. Ph. LEVY, tanto no Digesto, quanto no Código, já havia menção detalhada à matéria probatória, especialmente à carga da prova e aos meios probatórios, dentre os quais as presunções (1981, p. 49).

No medievo, os glosadores impulsionaram a discussão doutrinária do instituto (COVELLO, 1983, p. 9). Mas foi no Direito canônico, ainda segundo Aloisio SURGIK, que as presunções encontraram campo fértil para a sua multiplicação no terreno probatório (1977, p. 393). Exemplo dessas presunções encontram-se na ausência de coisa julgada nas questões de estado, cujas decisões eram presumidas

justas, cabendo àquele que pretendesse impugná-las provar o contrário (ibid, p. 396).

O Direito medieval foi fértil em classificação de provas, com vistas à atribuição a elas de diferentes pesos, como é típico dos regimes de prova legal. Assim, tinha-se a *probatio vera* e a *probatio ficta* ou *quasi-probatio*, enquadrando-se nesta segunda categoria, de menor valor probatório, as presunções (LEVY, 1981, p. 35). Falava-se, também, em *probatio plenae* e *probatio semiplenae*, surgindo, com o tempo, categorias intermediárias dentro das mais amplas (ibid, p. 35). Provas semiplenas eram, em grande parte, presunções simples (ibid, p. 41). Esses sistemas classificatórios, com as respectivas hierarquização de provas, desenvolveram-se, com poucas alterações, entre os séculos XII e XVIII.

O Código Civil francês trouxe regras sobre o conceito, a classificação e a admissibilidade das presunções em Juízo (COVELLO, 1983, p. 13). Esse diploma, em seu artigo 1394, assim as definiu: "As presunções são as consequências que a lei ou o magistrado tira de um fato conhecido para provar um fato desconhecido" (apud COVELLO, 1983, p. 17). Aqui, já encontramos a conhecida distinção entre presunções legais e comuns ou *hominis*. Nesse aspecto, como, aliás, em tantos outros, a influência do Código Napoleão fez-se sentir além-fronteiras. Seguiram-no, dentre outros, os Códigos português e italiano do século XIX (ibid, p. 17). Ainda a propósito das provas, o Código Napoleão graduou-as segundo seu peso, mantendo a tradição medieval, enumerando, sucessivamente, a prova literal, a prova testemunhal e as presunções (LEVY, 1981, p. 52).

No Brasil, o Regulamento 737, de 25 de novembro de 1850, diploma processual vigente no Império, dispôs sobre as presunções e

suas espécies nos artigos 184 a 188 (COVELLO, 1983, p. 30). O Código Civil, de 1917, foi pródigo na criação de presunções, delas tratando, dentre outras, as seguintes normas: art. 136, inciso V (prova de atos jurídicos por presunções); art. 388 (presunção de legitimidade dos filhos); e art. 493 (presunção de que os bens que estão no imóvel pertencem ao possuidor deste). O Código de Processo Civil de 1939 regulava a matéria nos artigos 251 a 253. O atual Código de Processo Civil a regula nos artigos 334, inciso IV, e 335.

\* \* \*

### 3.2.2 IMPOSSIBILIDADE DE FORMULAÇÃO DE UM CONCEITO JURÍDICO UNITÁRIO DE PRESUNÇÃO

Na matéria de que estamos a tratar, um dos erros em que, com frequência, se incorre é o de adotar-se um conceito jurídico muito lato de presunção. Resulta daí, com evidente prejuízo para a utilidade do conceito, a sua aplicação a fenômenos que nada têm de comum entre si. Se tivermos em conta o que já foi dito a respeito da redução simplificadora dos elementos substanciais do Direito, num certo sentido poucas normas não trariam em seu bojo uma presunção. Enfim, quanto mais genérico um conceito, tanto mais difícil a sua operacionalização, e tanto mais reduzida a sua utilidade científica.

Numa acepção bastante ampla, costuma-se dizer que a presunção dissipa dúvidas sobre a realidade, optando por aquilo que, embora não seja certo, é provável (GENY, 1921, p. 266). Estabelece, a partir de uma correlação natural (observa-se, na experiência cotidiana, que determinados eventos estão, em regra, ligados a outros), uma correlação lógica (da prática, passa-se à formulação de um juízo, que, quando for aplicado, dispensará nova observação da realidade) (BECKER, 1972, p. 462) Nesse sentido, a definição que nos apresenta BECKER é a usual: "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" (ibid, p. 462). Para COVELLO, a presunção resulta da conjugação de um processo indutivo (formulação de regra geral a partir dos casos isolados) com um processo dedutivo (aplicação da regra geral formulada a novos casos) (1933, p. 28). Os próprios legisladores, como o francês do Código

Napoleão não se furtaram a ensaiar definições próprias, que não fugiram ao exposto acima. Tomemos aquela contida no art. 2.727 do Código Civil italiano de 1942, tradução literal da existente no Código Civil francês: "Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalier ad un fatto ignorato" (apud DENI, 1961, p. 473).

As citações, legais e doutrinárias, similares poderiam ir longe.

A idéia que retemos é a de que a presunção resulta do relacionamento entre dois fenômenos, os quais, na experiência, aparecem em íntima conexão, isto é, ocorrendo um, o mais das vezes sucederá o outro. Estamos no campo do provável, e não do certo, do absoluto. Com base no fato, formula-se a regra de pensamento.

Surge, aqui, uma primeira indagação. A presunção é o processo lógico ou o seu resultado? Parece-nos, apesar de existir uma certa imprecisão terminológica em torno da matéria, que aquilo que se convencionou chamar de presunção é a resultante do processo de pensamento instigado pela experiência.

O problema fundamental do conceito de que tratamos é que ele envolve, com um mesmo rótulo, institutos jurídicos que são essencialmente diferentes. Com efeito, presunções legais absolutas, presunções legais relativas e presunções simples têm naturezas jurídicas perfeitamente distintas. As presunções legais absolutas, por exemplo, estão mais próximas das ficções (para alguns juristas são iguais a elas) do que das demais presunções. Ambas têm a ver com a formulação de regras jurídicas de fundo. Já as presunções legais relativas e as simples também pouco têm em comum, afora o fato de relacionarem-se com questões probatórias. Enfim, o conceito de

presunção, da forma ampla como foi enunciado, é de pouca utilidade para o jurista. Pelo contrário, é mais apto a gerar confusões e equívocos, pois que engloba fenômenos inconfundíveis. As "espécies" de presunções, sob o prisma jurídico, não têm traços em comum, não pertencem a um mesmo gênero.

O fato é que a categoria geral das presunções não tem existência jurídica. A mera idéia de resultado de um processo lógico que conclui pela existência de um fato desconhecido a partir de um fato conhecido com ele normalmente conectado é por demais genérica, para permitir a identificação de um regime jurídico específico que englobe as "modalidades" acima mencionadas. Como veremos, o conceito de presunção *lato sensu* confunde-se com o de presunção simples, e nada mais. Ao revés, no que respeita às presunções absolutas, a presunção, nos moldes mencionados, manifesta-se nas razões que levaram o legislador a regular a matéria de tal ou qual forma, isto é, restringe-se ao momento de gênese normativa.

Com essas considerações, o que temos a fazer agora é partir para a caracterização dos diferentes institutos jurídicos que são tidos como "espécies" de presunções. Trataremos, assim, em diferentes tópicos, das presunções legais absolutas, legais relativas e simples.

\* \* \*

### 3.2.3 PRESUNÇÕES ABSOLUTAS

Hodiernamente, a doutrina é unânime ao conferir caráter substancial às presunções legais absolutas, isto é, ao considerá-las como verdadeiras regras de fundo, que, assim como as demais, dispõem sobre a conduta humana. Recusa-se-lhes, assim, caráter probatório. A idéia de presunção, na forma exposta no tópico anterior, repita-se, restringe-se às razões da edição da norma. Somente a força do hábito faz com que a denominação, propicia a gerar mal-entendidos, continue a ser usada. GENY, por exemplo, escreve que as presunções absolutas têm, em regra, sua origem em presunções simples, que, depois, são transformadas em normas de fundo pelo legislador (1921, p. 282). A presunção persiste, então, somente nos motivos da regra (ibid, p. 349 e 350). Também para Aloisio SURGIK, a presunção restringe-se à *ratio legis* (1977, p. 398). Jerzy WRÓBLEWSKI, no mesmo sentido, afirma que, em tal caso, juridicamente falando, não há presunção (1974, p. 59). Igualmente, dentre tantos outros, LESSONA (1942, p. 235) e BECKER (1972, p. 467). A lista seria interminável. Um completo resumo das opiniões sobre a matéria, nas doutrinas pátria e alienígena, pode ser encontrado no já citado trabalho de COVELLO.

Encaradas sob o prisma normativo, as presunções absolutas são regras não autônomas remissivas e, mais raramente, restritivas. Em face de uma norma completa, com hipótese e mandamento, cria-se outra, cuja hipótese vincula-se ao mandamento da primeira. A norma remissiva não tem um existência jurídica independente, ou seja, ela só adquire sentido jurídico uma vez "incorporada" à norma à qual fez remissão, ou melhor, aplicada em conjunto com ela. Repita-se a advertência: as

normas não se confundem com os dispositivos legais, com as divisões operadas pelo legislador. Não podemos buscar diferentes realidades jurídicas em meras opções de técnica legislativa. Também devemos resguardar-nos contra equívocos que radicam na forma gramatical escolhida pelo legislador. Por vezes, já dissemos, ele, legislador, verte proposições prescritivas em formas típicas de proposições descritivas. No caso das presunções, isto é muito comum. Quando, por exemplo, encontramos um dispositivo que diz "o fenômeno X equipara-se ao Y", não podemos vislumbrar aí nenhuma afirmação sobre fatos (proposição descritiva). Encoberto pelas palavras, o sentido é bem outro: "aplicam-se ao fenômeno X as mesmas consequências jurídicas relacionadas com o fenômeno Y". O sentido da norma jurídica é, então, o seguinte: "dado X ou Y (hipótese), deve ser Z (mandamento)".

Podemos afirmar, portanto, que as presunções absolutas não se distinguem, sob o ângulo estrutural, de outras normas remissivas. Deixadas de lado variações de técnica legislativa, a essência do fenômeno jurídico é a mesma.

Com menos frequência, as presunções absolutas, ao invés de ampliarem o âmbito de aplicação de uma norma jurídica a novos casos, operando como normas remissivas, fazem justamente o contrário, isto é, restringem tal âmbito, excluindo situações que, a princípio, estariam sujeitas à incidência da norma. Para os fins do presente trabalho, as presunções restritivas são de escasso interesse.

Em outros casos ainda, não há nem ampliação nem restrição, mas, isso sim, interferindo a norma que traz a presunção absoluta no mandamento de outra norma, uma alteração das consequências jurídicas oriundas da incidência desta última. E o que se dá, veremos, quando a presunção tem a ver com a base de cálculo do tributo.

Por todo o exposto, percebe-se como é errôneo afirmar-se que as presunções legais absolutas diferenciam-se das relativas, porque aquelas, ao contrário destas, não admitem prova em contrário. Ora, as presunções absolutas nada têm a ver com matéria probatória. Trazem regras de Direito material. Não se busca, por intermédio delas, provar-se, através de um indício, a existência de um fato desconhecido, como se dá com as presunções legais relativas.

Isso, contudo — e aqui nos valemos do que foi consignado supra a propósito da pobreza de uma análise centrada exclusivamente na perspectiva positivista normativa — não significa que, mesmo em se tratando de presunções absolutas, seja juridicamente irrelevante a proximidade empírica entre os fatos, o relacionamento causa-efeito. Pelo contrário, exigências axiológicas relacionadas com o princípio da igualdade evidenciam a relevância de tal proximidade, para fins de validação da norma.

Já tivemos a oportunidade de verificar, nas considerações preliminares do presente capítulo, que, na moldagem dos institutos jurídicos, o legislador não está de todo preso à realidade extranormativa. Em outras palavras, o dever ser não é uma reprodução do ser, a diferença entre as proposições prescritivas e descritivas não reside na mera forma gramatical (aliás, é justamente a confusão no uso da forma gramatical, pelo legislador, que gera, para os mais desavisados, certas perplexidades). Também ressaltamos que, se, sob o ângulo lógico-jurídico, a liberdade do legislador é bastante ampla, encontra ela, por outro lado, limitações em vista do caráter eminentemente social do Direito (a norma jurídica, para servir de padrão de conduta, sendo obedecida por seus destinatários, e não somente aplicada pelos magistrados, deve fazer uso de uma linguagem que tenha alguma correspondência com a linguagem corrente) e de

princípios de caráter jurídico-positivo, tal como o da igualdade. Pois bem, tendo em consideração essas idéias é que devemos tratar do problema da verossimilhança das presunções absolutas.

Em princípio, as presunções absolutas penetram no ordenamento como normas remissivas (ou, em alguns casos, restritivas da hipótese ou modificativas do mandamento da norma). Assim, mesmo que, de forma genérica ou em face de um ou outro caso concreto, a presunção não corresponda à realidade (o fato A não leve ao fato B), isso não a torna, por si só, inválida, principalmente quando, além da pretensa vinculação causal entre os fatos, outras razões levaram à edição da norma. Mas a validade da norma remissiva pode ser questionada com base em ofensa ao princípio da igualdade e, desta forma, a maior ou menor verossimilhança da presunção absoluta pode tornar-se relevante, se ficar provado que, sem vínculo causal, inexistente razão de ser para a identidade de tratamento, com submissão a um mesmo regime jurídico, dos fatos A (descrito na norma remissiva) e B (previsto na norma à qual se fez remissão).

\* \* \*

### 3.2.4 PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS

O que caracteriza as presunções legais relativas é a previsão, pelo legislador, que, salvo prova em contrário, a ocorrência de um determinado fato faz pressupor a existência de outro, ao qual estão vinculadas certas consequências jurídicas. No dizer de Aloísio SURGIK, o liame entre os fatos já é estabelecido pela lei, cabendo, apenas, a valoração de provas contrárias (1977, p. 397).

Dentre as presunções relativas, existem aquelas, denominadas mistas, que só admitem algumas específicas provas em contrário (BECKER, 1972, p. 462; COVELLO, 1983, p. 31). Bom exemplo destas, temos no art. 340 do Código Civil, que dispõe sobre os únicos casos em que se pode contestar a legitimidade do filho concebido na constância do casamento.

A natureza jurídica das presunções legais relativas não é matéria tão pacífica na doutrina.

Para LESSONA, tais presunções são verdadeiras provas pré-constituídas pelo legislador (1942, p. 170). Do mesmo sentir, COVELLO (1983, p. 46).

BARBOSA MOREIRA, citado por COVELLO, vê nelas regras especiais sobre a distribuição do ônus da prova (apud COVELLO, 1983, p. 41). No mesmo sentido, Frederico MARQUES, para quem as presunções relativas são ligadas ao *onus probandi* (1959, p. 490).

GENY considera-as como um mecanismo de substituição de índices de difícil configuração por outros, mais palpáveis, determinados pela lei (1921, p. 279). Seu domínio de aplicação está no campo da prova

(ibid., p. 268). Essas presunções não invertem o ônus probatório, mas acarretam transformação do objeto da prova, daquilo que tem de ser demonstrado (ibid., p. 280). Também assim pensa BECKER, segundo o qual a presunção relativa simplifica, suaviza o ônus probatório (mas não o inverte), pela modificação dos elementos que devem ser demonstrados (1972, p. 280). No mesmo sentido, Cândido Rangel DINAMARCO (1990, p. 347).

Há, percebe-se, uma certa concordância sobre pertencerem as presunções relativas ao domínio probatório, não compondo, ao contrário das presunções absolutas, normas substanciais. Para além disso, o dissenso é evidente. A presunção relativa é fonte ou meio de prova? Inverte o ônus probatório? Modifica o objeto da prova?

Em Direito Processual, o termo "prova" é plurisignificativo. Ora relaciona-se com a atividade das partes, para demonstrar suas assertivas; ora não é mais a ação, mas o meio, o instrumento capaz de gerar convicção; ora é a própria convicção gerada (SILVA, p. 275 e 276). A presunção relativa não pode ser enquadrada em nenhuma dessas acepções. Ela é norma sobre prova e não prova. Fonte ou meio de prova são os testemunhos, os documentos, os indícios.

Vistas como normas sobre prova, as presunções relativas não dispõem sobre a modificação do ônus probatório. Cada parte continua tendo que demonstrar os fatos constitutivos, suspensivos, modificativos ou extintivos relacionados com suas afirmações.

Na verdade, e aí estamos com GENY, BECKER e DINAMARCO, as presunções relativas modificam o objeto da prova, aquilo que tem de ser provado. Dispõem, simplesmente, que, para a caracterização do fato X, bastará demonstrar a existência do fato Y. O ônus da prova não se modifica. Quem deveria demonstrar o fato X, terá agora que

demonstrar a existência do fato Y, podendo, para tanto, valer-se de todas as provas admitidas em Direito, inclusive indícios (combinando-se presunção simples com presunção relativa). À parte contrária facultam-se os meios para demonstrar que, no caso concreto, o fato eleito na presunção relativa não leva às consequências que, em geral, o acompanham. Poderá, assim, provar que, apesar de existir o fato X, não se deu o fato Y. Quando temos uma presunção mista, tal prova em contrário é limitada. Em face da presunção legal relativa, enfim, continua valendo a idéia de que a cada uma das partes cabe a prova da concreta configuração dos aspectos da hipótese das regras que lhe são favoráveis (ROSENBERG, 1956, p. 194).

Tal como o fizemos em relação às presunções legais absolutas, consideraremos, agora, a estrutura normativa das regras que dispõem sobre presunções legais relativas.

Conforme já foi assentado, as presunções legais absolutas enquadram-se como normas substanciais. Em regra, como normas de remissão, compõem a estrutura de normas de conduta. Dá-se o mesmo com as presunções legais relativas? Não. Essas presunções não ampliam nem restringem o âmbito de aplicação de um regime jurídico traçado em outra norma, não se caracterizando, portanto, nem como normas remissivas nem como normas restritivas. A norma que institui uma presunção legal relativa fornece ao magistrado um critério para verificar se ocorreu, ou não, o pressuposto de incidência de uma outra norma. Há, desta forma, uma norma de estrutura hipotética ("dado X, deve ser Y") e outra norma que estabelece, salvo prova em contrário, um índice, um signo, que permite aferir a existência de X. Por conta de tal norma, e à falta de prova em contrário, o magistrado, demonstrada a existência de Z (o signo), deverá considerar provada a existência de X.

Como se percebe, a presunção legal relativa não impõe nenhum dever para as partes litigantes. Quem dela se beneficia, tem o ônus de provar a existência de Z, também podendo provar diretamente, sem recurso à presunção, a existência de X. À parte contrária, caracterizado o pressuposto da presunção, cabe demonstrar, com outras provas, que, no caso concreto, Z não leva a X.

O próprio magistrado, nos limites de seus poderes instrutórios, poderá constatar que, mesmo caracterizado o pressuposto da presunção, há provas em contrário mais fortes que a infirmam no caso concreto. Em outras palavras, ele mesmo pode destruir a força de convicção gerada pela presunção. Mas, quando tal não ocorrer e nem a parte interessada apresentar provas em sentido contrário ao apontado pela presunção, deverá ele, ao julgar a causa, admitir, por força da norma presuntiva, a existência do fato desconhecido que está descrito na hipótese da norma substancial.

Para ROSENBERG, tal como as normas que dispõem sobre o ônus da prova, as normas que dispõem sobre presunções legais relativas têm cunho de direito material (1956, p. 202). Segundo esse autor, são regras de prova somente os preceitos que obrigam o juiz a atribuir um certo valor a determinado meio de prova (ibid., p. 198).

Já adiantamos, sobre a questão, o nosso ponto de vista. As presunções legais relativas não podem ser consideradas regras de direito material, porque dispõem sobre a prova do fato relevante, ou de um dos fatos relevantes, para a solução da lide. O destinatário dessa norma é o magistrado. Nesse sentido, Aires Fernandino BARRETO e Cléber GIARDINO, para quem há aqui uma regra jurídica ligada à formação da prova, cujo destinatário é o aplicador da norma material (1984, p. 198). Não se impõe, enfim, uma conduta às partes, mas se

estabelece um critério de julgamento sobre a existência de determinados fatos. E nesse sentido — de não haver uma conduta prescrita às partes —, e somente nele, que se afirma que uma das especificidades da presunção relativa está no fato dela ter como destinatário principal o magistrado. Isso porque, de uma certa forma, o destinatário da norma é sempre seu aplicador. Para KELSEN, a norma primária, que estabelece a sanção, é dirigida ao órgão que deve aplicá-la. Em outras palavras, seu mandamento impõe-se ao aplicador da norma (1990, p. 66).

As presunções legais relativas não podem ser confundidas com as regras supletivas de Direito material, especialmente as de direito obrigacional, aquelas que têm aplicação quando as partes contratantes foram silentes sobre determinado aspecto da regulação de seus direitos e obrigações. À uma, porque, como visto, as presunções relativas não estabelecem uma disciplina de Direito material, ao contrário das normas dispositivas. À duas, porque — e quanto a este ponto voltaremos a tecer considerações — está caindo em desuso a teoria de que as normas supletivas fundamentam-se na vontade presumida dos contratantes. Hodiernamente, substitui-se esta explicação, artificial, pela idéia de que o legislador, à falta de manifestação expressa das partes, faz valer a sua concepção, a sua idéia de regulamentação justa dos interesses em oposição (ASSIS, 1991, p. 53).

Questão fundamental, a propósito das presunções legais relativas, que merecerá abordagem mais exhaustiva em capítulo subsequente, é a dos limites à sua instituição pelo legislador. Não há dúvidas que, modificando o objeto da prova e, por conseguinte, aliviando o ônus probatório de uma das partes, a presunção legal relativa tende a provocar um certo desequilíbrio entre os litigantes,

favorecendo um deles em prejuízo do outro. É claro que, em muitos casos, o desequilíbrio mencionado contrabalança uma desigualdade social ou econômica entre as partes ou evita que uma delas veja-se com o ônus de produzir provas de difícilíssima caracterização. Ainda assim, surge o risco da presunção afetar o princípio do devido processo legal, principalmente nos seus corolários que impõem a igualdade de tratamento das partes litigantes e a paridade de armas. Com efeito, a presunção legal relativa pode criar tamanha dificuldade à parte por ela prejudicada, para apresentar prova em contrário, que todas as garantias do *due process of law* tornam-se inócuas. Institui-se uma desigualdade processual tão grande que dificilmente poderá ser eliminada no evolver do processo. Um excessivo desequilíbrio, ocasionado pelo uso de presunções legais relativas, pode viciar, irremediavelmente, a igualdade entre os litigantes. De pouco adianta franquear ao litigante todos os meios de prova, se a sua posição inicial é extremamente desvantajosa.

À vista do exposto no parágrafo precedente, pensamos — e a idéia será desenvolvida mais adiante — que a parte prejudicada por uma presunção legal relativa pode valer-se de dois tipos de contra-ataque: apresentar provas em contrário à presunção, o que é mais comum; ou impugnar, em termos gerais, a própria verossimilhança da presunção, demonstrando que não há uma relação de causalidade que se afigure normal, freqüente, entre os fatos (aquele previsto na presunção legal relativa e aquele que é considerado pela regulação de Direito material). Na segunda hipótese, não se trata de demonstrar que a presunção não é válida no caso concreto, mas que, em termos gerais, ela não tem base confiável. Não está em causa, bem entendido, a certeza do resultado, mas a sua probabilidade.

Quando estudamos as presunções legais absolutas, vimos que a questão da verossimilhança relacionava-se com o princípio da igualdade. Aqui, a verossimilhança tem a ver com o devido processo legal.

\* \* \*

### 3.2.5 PRESUNÇÕES SIMPLES

As presunções simples, já averbamos, são aquelas que mais se adequam ao conceito genérico de presunção.

As presunções simples enquadram-se em matéria probatória.

Dentre outras classificações, temos a que divide as provas em históricas e críticas (SILVA, 1987, p. 278). As provas históricas são aquelas diretamente relacionadas com o fato relevante para a demanda, tais como testemunhos, perícias, documentos. As provas críticas envolvem evidências (indícios) não diretamente relacionadas com o fato relevante para a demanda, mas com fatos a este vinculados por uma relação de causalidade, que permite a formulação de uma regra da experiência (DENI, 1961, p. 475). Classificação similar é aquela que divide as provas em diretas (o juiz tem um contato imediato com o fato a ser provado, como na inspeção), representativas (este contato é mediado por, exemplificativamente, um documento ou um testemunho) e críticas (com o mesmo significado já apontado acima) (MIRANDA, 1985, p. 56). É bom esclarecer que há uma certa interpenetração entre as espécies mencionadas. Dessa forma, o fato indiciário (conhecido e relacionado com o fato cuja existência se quer provar) pode ser demonstrado por uma prova direta, uma prova representativa ou até uma outra prova crítica.

As classificações mencionadas podem gerar alguma confusão. Quando falamos em provas históricas ou, na classificação mais analítica, em provas diretas e representativas, estamos referindo-nos aos meios de prova (as várias acepções do vocábulo prova já foram

explicitadas no tópico sobre presunções legais relativas). Quando falamos em provas críticas, onde se enquadram as presunções, temos que esclarecer se estas são meios de prova ou algo diferente. No caso da alternativa correta ser a segunda, como pensamos, essas classificações padecem de um grave vício lógico: embaralham diferentes critérios classificatórios. Em tal hipótese, o equivoco pode ser corrigido se denominarmos provas críticas aos indícios e não às presunções.

As presunções simples podem ser caracterizadas como as ilações tiradas do relacionamento entre um fato conhecido, que, em si, é irrelevante na demanda, e um fato desconhecido, cuja existência, pelo contrário, é relevante para o deslinde do processo. São o resultado de um raciocínio que tem como ponto de partida aquilo que é colhido na experiência (MIRANDA, 1985, p. 54). A presunção não é, assim, um meio de prova (ibid, p. 62), mas o ponto de chegada de um processo mental. Do mesmo entender é Aloisio SURGIK, segundo o qual a presunção não é a prova, mas o resultado do processo intelectual, que, este sim, tem seu ponto de partida em determinadas provas, ditas indiciárias (1977, p. 397). A presunção, no dizer de LESSONA, é prova mais o raciocínio levado a cabo pelo aplicador da norma (1942, p. 126), raciocínio este que estabelece a conexão entre os fatos (conhecido e desconhecido) e conclui pela existência do fato desconhecido (ibid, p. 128).

Tudo que foi dito até agora nos permite estabelecer a importante diferença entre indício e presunção simples. A presunção simples, já vimos, mas vale repetir, é o resultado do procedimento lógico fundado no indício. O indício é o fato conhecido que se relaciona com o fato que deve ser provado, é a base do raciocínio presuntivo (COVELLO, 1983, p. 117). O indício é o meio de prova

propriamente dito, ou, em outras palavras, a prova em sentido objetivo. A presunção tem mais a ver com a convicção, a prova em sentido subjetivo (MIRANDA, 1985, p. 61).

Quanto ao relacionamento entre o fato cuja existência se pretende provar e o indicio, poderíamos formular as seguintes hipóteses: o indicio é a causa e o fato, o efeito; o fato é a causa e o indicio, o efeito; embora não seja nem causa nem efeito do fato, o indicio vem ligado a ele, sendo ambos, por exemplo, efeitos cumulativos de uma mesma causa.

Passemos, agora, ao exame dos requisitos necessários ao uso de presunções simples.

O Código Civil francês, em seu art. 1.353, dispõe que a força probatória das presunções simples repousa nos seguintes fatores: gravidade, precisão e concordância. Ademais, somente autoriza ao magistrado o recurso às presunções simples, quando cabe a prova testemunhal (apud FORIERS, 1974, p. 23). No mesmo sentido, mas sem restringir o uso de presunções simples aos casos em que se admite a prova testemunhal, o Código Civil italiano, em seu artigo 2.729.

Presunção grave é aquela na qual o relacionamento entre o fato conhecido (indicio) e o fato desconhecido que se quer provar é bastante provável, embora não seja absolutamente certo (LESSONA, 1942, p. 403; MAFFEZZONI, 1967, p. 224). Precisão significa que o indicio é relacionado com um único fato desconhecido, aquele que se quer provar, e, não, com vários fatos desconhecidos que possam ser excludentes entre si (LESSONA, 1942, p. 404; MAFFEZZONI, 1967, p. 224). Pela concordância, todos os indícios em jogo, quando houver mais de um, devem apontar na mesma direção (LESSONA, 1942, p. 404; MAFFEZZONI, 1967, p. 224).

É bom de ver que nenhum dos requisitos mencionados exige, do operador jurídico, respostas exatas, absolutamente certas. Mais uma vez, o objetivo são aproximações verossímeis. Assim, a gravidade é medida pela régua do provável. O mesmo se diga da precisão. No que respeita à concordância, ela só deve ser exigida quando vários indícios estiverem em jogo, o que nem sempre acontece. É errôneo, em face deste último requisito, considerar-se indispensável a existência de mais de um indício. Basta um único, se for suficiente para formar o convencimento do magistrado (LESSONA, 1942, p. 405). A propósito desta questão, segundo nos informa FORTIERS, em célebre julgado, datado de 29/09/1932, a Corte de Cassação francesa decidiu ser dispensável a pluralidade de indícios, apesar do Código Civil mencionar o requisito da concordância (1974, p. 23). A pluralidade de indícios, em alguns casos, é importante. Assim, vários indícios em si fracos (quer dizer, com baixo teor de gravidade e precisão) podem, somados, levar a uma presunção relativamente segura (LESSONA, 1942, p. 406). Os requisitos mencionados, enfim, não criam um regime de prova legal para as presunções simples (o que aconteceria, v.g., caso se exigisse a pluralidade de indícios), não tolhendo em demasia a liberdade do juiz na apreciação das evidências indiretas trazidas ao processo.

No Direito brasileiro não há menção a qualquer dos três requisitos. O art. 335 do Código de Processo Civil fala, simplesmente, em aplicação das "regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece". Não obstante, há que tê-los em conta na prática judicante, pois que se apresentam como um bom roteiro para a aferição da verossimilhança das presunções simples.

Questão que ainda cabe considerar é a da presunção que leva a outra presunção. Não há nenhuma restrição absoluta a tal encadeamento, mas certas dificuldades a ele relacionadas impõem um maior cuidado do aplicador da norma. Os fatos relevantes para a caracterização de uma presunção absoluta, que tem natureza de norma substancial, podem ser provados com auxílio de uma presunção simples. Quanto às presunções legais relativas e às presunções simples, o maior afastamento da segunda presunção relativamente ao fato que se pretende provar implica, naturalmente, acréscimo de insegurança, pois há a soma de duas meras probabilidades, que, conjugadas, tornam mais duvidosa a existência do fato importante para o deslinde do processo. De qualquer maneira, tida em conta essa advertência, as presunções de presunções são admissíveis. No Direito italiano, opinam pela sua possibilidade LESSONA (1942, p. 412) e MAFFEZZONI, o qual nos dá conta da jurisprudência favorável naquele país (1967, p. 236, nota 15).

Nada impede, também, que uma presunção simples seja utilizada para infirmar outra presunção simples ou uma presunção legal relativa. Igualmente, pode infirmar a convicção oriunda de provas diretas ou representativas.

Em conclusão, diríamos que, em nosso ordenamento processual, as presunções simples não estão sujeitas a um regime de prova legal. Sua utilização não se depara com limites rígidos. Os resultados que elas proporcionam não são certos, mas prováveis, e é o que basta (em outra parte do trabalho, teremos oportunidade de explorar os problemas da verdade e da verossimilhança nos processos jurisdicional e administrativo).

Para FORIERS, as presunções simples permitem "mettre en

lumière la fondamentale différence de ce qui est un fait prouvé en droit et un fait prouvé dans toute autre discipline" (1981, p. 23). Em outras palavras, com isso, quer ele dizer que a caracterização dos fatos, no Direito, não pressupõe uma investigação tão exaustiva da realidade (ibid, p. 24).

\* \* \*

### 3.3 FICÇÕES

Para Jean RIVERO, são ficções que fundamentam alguns dos pilares do edifício jurídico ocidental. Ilustra essa observação com diversos exemplos, dentre os quais o da democracia representativa, na qual a vontade popular é exercitada pelos representantes do povo (1974, p. 104). Pode haver algum exagero na idéia, mesmo porque diversas dessas ficções não chegam a se manifestar no universo jurídico. No exemplo citado, a ficção tem caráter mais político do que jurídico. De qualquer maneira, não há dúvidas que as ficções ainda exercem um papel de relevo nos modernos ordenamentos.

Assim como fizemos em relação às presunções, e de modo a se evitar equívocos, devemos buscar um conceito jurídico de ficção. Caso contrário, a excessiva generalidade do vocábulo não nos possibilitará um instrumental de trabalho útil.

Segundo o entendimento corrente, o que diferencia presunções de ficções é o relacionamento entre fato conhecido e o fato desconhecido. Enquanto naquelas essa relação é provável, nestas, pelo contrário, é improvável ou, desde logo, sabida inexistente. Para alguns, a idéia de probabilidade, maior ou menor, deve ser, de plano, excluída, no caso das ficções. Assim, as ficções sempre implicariam falseamento da realidade, por via de equiparações entre coisas que nela não se equivalem.

A idéia de que as ficções distorcem a realidade é passível de crítica. Em outro tópico, já alertamos contra a utilização dos valores verdadeiro/falso relativamente às normas jurídicas. Vimos,

então, que não há cabimento, numa perspectiva jurídica, em se imputar tais valores a institutos jurídicos, tendo em conta a sua maior ou menor correspondência com a realidade fática. A lei não faz enunciados sobre fatos, com caráter cognitivo, mas, no dizer de LARENZ, traz uma ordenação de vigência (1989, p. 312). A linguagem do legislador, por vezes, pode passar uma impressão contrária, quando, por exemplo, faz uma equiparação entre fenômenos da realidade (X=Y). Cabe ao jurista reconfigurá-la, dando-lhe um sentido normativo. Ressalta BAYART que "le recours à une fiction permet de d'exprimer d'une manière concise ce qui, autrement, ne peut se dire que dans une phrase longue et laborieuse" (1974, p. 29). Assim, ainda segundo o mesmo autor, a ficção "nul n'est censé ignorer la loi" (a ninguém é dado ignorar a lei) tem o sentido normativo de "sauf le cas d'ignorance invincible, la loi s'applique même à ceux que l'ignorent" (salvo no caso de ignorância invencível, a lei se aplica mesmo àqueles que a ignoram) (ibid, p. 32). Não podemos, portanto, confundir artificios de linguagem e técnica legislativas com juízos sobre a realidade.

PEREZ DE AYALÁ, em consonância com o exposto, ensina que a ficção não falseia a realidade extrajurídica, mas cria uma verdade jurídica distinta (1970, p. 16). Para ele, há dois tipos de ficções: as próprias, que criam conceitos que não encontram correspondentes na realidade pré-jurídica; e as equiparadoras, que assimilam diferentes objetos da realidade pré-jurídica (ibid, p. 17). Sob o ângulo normativo, vê nas ficções proposições incompletas (ibid, p. 15). Esta última idéia nos leva à caracterização normativa das ficções, que tem sido muito explorada pela doutrina.

ROSENBERG vislumbra na ficção um procedimento técnico que equipara fatos, coisas ou pessoas, para os fins de extensão de um

regime jurídico a situações não inicialmente previstas na norma que o instituiu (1956, p. 191). Para PERELMANN, as ficções não criam falsas equiparações com coisas do mundo natural ou social, mas equiparam regimes jurídicos, no que nada têm de artificiais, pois os regimes jurídicos não existem anteriormente às normas positivas que os instituem (1974, p. 345). Cite-se, ainda, Jerzy WRÓBLEWSKI, que, igualmente, visualiza as ficções como normas remissivas (1974, p. 70). A ficção é, em suma, um procedimento de técnica legislativa que amplia em relação a determinados fatos o regime jurídico previsto para outros. É um modo abreviado, sintético, de criação de normas jurídicas. A explicação dada a propósito da natureza normativa das presunções absolutas também calha, pois, para as ficções, o que, contudo, não as torna idênticas sob uma perspectiva jurídica.

A utilização da referida técnica não responde unicamente a exigências de economia linguística, mas, como veremos em tópico subsequente, deita raízes em questões culturais.

Contra as opiniões acima citadas, coloca-se Jean DABIN, para quem a ficção, em regra, não é um mero recurso linguístico, mas substitui, altera, a própria representação conceitual do real (1935, p. 280). Para ele, só há ficção na contradição a uma realidade natural, não a uma realidade jurídica, caso em que se dá uma derrogação normativa (ibid, p. 284).

DELGADO-OCANDO, segundo o qual a ficção caracteriza-se como norma remissiva, acrescenta que opera ela uma assimilação de relações sociais diferentes em natureza, mas similares em função, o que a diferencia da analogia (1974, p. 79). A assimilação não é completa, mas só tem em vista determinados propósitos, ou melhor, específicos efeitos jurídicos (ibid, p. 83).

Em vista do exposto, cabe agora perquirir se, sob o prisma jurídico, é possível diferenciar presunções absolutas de ficções, vez que ambas funcionam como normas remissivas (e, algumas vezes, restritivas).

Encarados os dois institutos numa perspectiva pré-jurídica, na análise das razões do legislador, a diferença é evidente: as presunções absolutas têm a ver com relações causais entre dois fenômenos; as ficções ignoram tais relações. Daí dizer PEREZ DE AYALA que a ficção cria uma realidade, enquanto a presunção absoluta cria uma relação entre duas realidades, com base em regras da experiência (1970, p. 24). Segundo GENY, ao contrário das presunções absolutas, as ficções são construídas sem considerações sobre a verossimilhança entre dois fatos (1921, p. 360).

Já sob o prisma jurídico, parte da doutrina costuma identificar os dois institutos. Para ROSENBERG, presunções legais irrefutáveis nada mais são do que ficções (1956, p. 192). Igualmente, BECKER, segundo o qual a distinção só existe no mundo pré-jurídico, na embriogenia da norma, pois ambas, ficção e presunção absoluta, adentram no mundo jurídico como verdades (1972, p. 464). Aloisio SURGIK, no mesmo sentido, atribui idênticas consequências jurídicas aos dois institutos, considerando ter a diferença apenas valor teórico (1921, p. 398). LESSONA, por sua vez, também vislumbra uma identidade de efeitos entre presunções e ficções, embora ressalte uma diferença genética entre elas (1942, p. 145).

Parece-nos, entretanto, que o problema é mais complexo do que, à primeira vista, aparenta ser.

Antes de continuarmos, é importante lembrar que as distinções e classificações não são ancoradas na essência das coisas. Não são

verdadeiras ou falsas, mas úteis ou inúteis. Em Direito, a utilidade classificatória tem a ver com a possibilidade de se relacionar a diferentes conceitos diversos regimes jurídicos. Assim, só terá sentido falar-se em normas remissivas com base fictícia e normas remissivas com base presuntiva, se às diferentes espécies forem atribuíveis caracteres jurídicos que lhes sejam próprios. Para além disso, sob o prisma jurídico, sequer é possível mencionar diferenças "meramente" teóricas. Tentaremos demonstrar que há, de fato, diferenças práticas na aplicação de remissões fictícias e remissões presuntivas.

Realmente, tanto as ficções, como as presunções absolutas, são, sob o prisma estrutural, normas remissivas (ou restritivas, em alguns casos). Nesse aspecto, não se diferenciam, desempenhando funções sintáticas idênticas. Ambas possibilitam o enquadramento de novos fatos em um regime jurídico já existente (ou a exclusão de fatos que cairiam sob tal regime). Mas, segundo estejamos em face de presunções absolutas ou ficções, a extensão da abrangência do regime jurídico será maior ou menor. Explica-se. As normas remissivas, ao serem aplicadas, podem levar a resultados indesejados: a utilização de todas as normas jurídicas do regime ao qual se fez remissão, pela plena equiparação, quando o que se tinha em vista eram apenas algumas regras, alguns traços do regime jurídico. Naturalmente, o aplicador, e a questão já foi objeto de intermináveis disputas doutrinárias, nem sempre está em condições de aferir a vontade do legislador, partindo-se do pressuposto, subjetivista, de que ela tenha alguma relevância. A presunção absoluta, como vimos, é construída a partir de um vínculo natural entre dois fenômenos, resulta de uma relação entre eles, constatada a partir da observação do que, em geral, acontece. Devido a isso, o aplicador está autorizado a considerar a remissão de forma

bastante ampla, isto é, atribuir à hipótese de fato nela prevista a maior parte das consequências jurídicas ligadas à hipótese de fato da norma à qual se faz a remissão, quando não todas. Relativamente às ficções, dá-se o contrário. Não há um forte vínculo "natural" entre os fenômenos equiparados, para efeitos normativos. A remissão, aqui, não abarca a totalidade do regime jurídico existente, mas apenas aqueles seus aspectos que, em vista dos fins e dos valores em jogo, são relevantes para a equiparação. Cabe ao aplicador um trabalho de "sintonia fina", no qual a letra da norma não lhe oferece grande apoio. E de LARENZ que extraímos tais conclusões:

A ficção, em virtude do efeito sugestivo da formulação, comporta o perigo de ignorar a diferença efectiva que, por certo, existe entre P<sup>1</sup> e P<sup>2</sup>, e, assim, a equiparação vem certo, existe entre P<sup>1</sup> e P<sup>2</sup>, e, assim, a equiparação vem

alargar-se para além do que é substancialmente defensável. Além disso, a remissão na veste de uma ficção só deve ser entendida de modo a que a norma, para a qual se remete, seja aplicável "correspectivamente" (1989, p. 313)

Entende ainda que o alcance da remissão ou restrição é função do "contexto e do escopo da lei" (ibid., p. 314).

Numa perspectiva exclusivamente positivista, o discrimen feito não tem sentido, pois se baseia em considerações sobre equivalências fáticas entre fenômenos. Nos tópicos introdutórios, procuramos esclarecer nossa posição a respeito do objeto e do método de trabalho do jurista, que, segundo pensamos, com fulcro nos autores então citados, não se restringem às normas (objeto) e à sua análise lógico-formal (método). O jurista deve trabalhar, de forma integrada, com fato, valor e norma, na abordagem tridimensionalista de Miguel REALE. O jurídico continua tendo seu estatuto próprio, mas já não completamente isolado da realidade. Consequências práticas dessa postura, para os efeitos do presente trabalho, estão em que a

aplicação das normas remissivas há de ser feita à vista da maior ou menor relação, proximidade, entre fenômenos sociais e naturais previstos hipoteticamente. Trata-se de uma questão de semântica normativa.

Sob o aspecto lógico, estrutural, sintático, já foi dito, presunções absolutas e ficções se igualam, caracterizando-se ambas como normas remissivas (ou restritivas). Como a ciência do Direito não se restringe a essa análise, a diferença pode ser encontrada tendo-se em consideração os fatos e os valores. Daí podemos argumentar que o, por assim dizer, "grau de remissibilidade" da norma que institui uma ficção ou uma presunção absoluta depende diretamente da maior ou menor equivalência entre os fatos.

Quando a equivalência natural inexistente, tendo cunho unicamente normativo, estamos em face de uma ficção e, então, recomenda-se maior cautela ao aplicador, na extensão do regime jurídico da norma a que se fez remissão. E que, como dito, a ficção não se baseia em ligações naturais entre os fatos. Por isso, a igualdade de tratamento jurídico de diferentes fenômenos (na norma remissiva), ou a desigualdade de tratamento de fatos similares (na norma restritiva), deve encontrar um firme ponto de apoio nos valores contidos nas normas em questão, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia.

Valendo-nos desse raciocínio, podemos afirmar que, mesmo entre presunções absolutas, a maior ou menor verossimilhança implica variação no "grau de remissibilidade".

Em suma, mesmo que o legislador iguale X a Y, cabe ao aplicador, considerando os fatos e os valores em jogo, perquirir até que ponto, em termos de efeitos jurídicos, a paridade é justificável. Esse trabalho, porém, não encontra respaldo no positivismo normativo,

sob cuja perspectiva presunções e ficções não se diferenciam, pois implica a consideração integrada de normas, fatos e valores.

De certa forma, acabamos voltando ao ponto de partida, a saber: a diferença jurídica entre presunções absolutas e ficções radica-se na maior ou menor proximidade entre os fatos previstos nas normas, que provoca variações na extensão ou restrição do regime jurídico. Isso não quer dizer que tenhamos, por via transversa, retomado a criticável idéia de que as ficções, ao contrário das presunções absolutas, "falseiam" a realidade, igualando fenômenos diferentes ou desigualando fenômenos iguais.

Certos autores procuram identificar outros efeitos práticos na diferença jurídica entre presunções e ficções. Assim, por exemplo, ao contrário das ficções, as presunções admitem interpretação extensiva (NAVARRINE e ASOREY, 1985, p. 10). Essa idéia não nos parece aceitável. A amplitude da interpretação não varia pelo mero fato de se estar em presença de uma ficção ou de uma presunção absoluta. Os valores que justificam a remissão normativa também podem justificar uma sua interpretação extensiva, tenha ela base fictícia ou presuntiva. É importante não confundir o problema da interpretação extensiva, que está mais ligado, aqui, com a conotação e, principalmente, a denotação da hipótese de fato da norma remissiva, com o problema, sobre o qual já discorreremos, da maior ou menor extensão da remissão, em termos de efeitos jurídicos ligados à hipótese de fato da norma remissiva.

A doutrina, por vezes, trata de diferenciar a ficção da analogia. Segundo GENY, têm em comum o fato de ambas estarem ligadas a um antigo tronco, um instituto conhecido cuja aplicação se pretende estender a novos casos (1921 p. 390). Para além disso, se distinguem,

na medida em que, ao contrário da ficção, a analogia aproxima situações vizinhas, uma delas normada, e a outra não, as quais, em face dos valores e das finalidades contidos na norma, comungam de uma identidade de caracteres essenciais (ibid., p. 391). Para DELGADO-OCANDO, na analogia há igualdade natural, enquanto que na ficção há igualdade de função (1974, p. 81). Para nós, o essencial está em que a analogia é um recurso de integração da norma jurídica, ao passo que a ficção é a própria norma jurídica.

Calha indagar se, além das ficções legais, há ficções jurisprudenciais e doutrinárias. PERELMANN, ao lado das legais, admite as ficções doutrinárias e jurisprudenciais (1974, p. 343). DELGADO-OCANDO (1974, p. 82) e FORIERS (1974, p. 23) também falam em ficções jurisprudenciais. GENY, por sua vez, defende a existência de ficções doutrinárias, que servem para explicar uma norma jurídica (1921, p. 383). Mas, dentro do conceito que adotamos de ficção, que é uma modalidade de norma remissiva, não se pode admitir a existência de ficções doutrinárias e jurisprudenciais. Estas e aquelas — e retomaremos a idéia mais adiante — caracterizam-se, o mais das vezes, como pseudo-explicações que encobrem uma deficiência de fundamentação jurídica.

\* \* \*

### 3.4 CRITICA A UTILIZAÇÃO DAS PRESUNÇÕES E FICÇÕES

Nos tópicos antecedentes, estudamos a função jurídica desempenhada pelas presunções, especialmente as absolutas, e ficções. Cabe, agora, perquirir outras funções que costumam cumprir, funções estas que justificam a sua permanência no universo jurídico.

No que respeita às presunções absolutas e ficções, vimos que, sob o aspecto normativo, funcionam elas como regras de remissão, isto é, ampliam o regime jurídico relacionado com determinados fatos a outros fatos não previstos na norma que o instituiu, e, em alguns casos, de restrição. Se assim é, não seria mais simples eliminar qualquer alusão a presunções e ficções? Não deveria o legislador simplesmente aumentar o rol de fatos previstos na norma? Procedendo-se assim, estaria mantida a economia lingüística proporcionada pelo uso de ficções e presunções, mas sem os equívocos e preconceitos que a menção a esses institutos provoca. Sob o aspecto técnico, esse seria o melhor caminho, o mais realista. Ocorre que há justificativas de diversa índole para a manutenção desses vocábulos, mesmo que o substrato jurídico ao qual eles se referem seja mais adequadamente denominado de norma remissiva (ou restritiva). Aqui, o rigor terminológico e a precisão técnica cedem passo a imposições, digamos assim, psico-sociais, como passaremos a ver.

Com efeito, as presunções absolutas e ficções exercem um importante papel no desenvolvimento e aceitação das mudanças jurídicas. O jurista (e também o legislador), em regra, inclina-se por conservar o sistema jurídico com o qual opera. Assim, busca prontamente enquadrar novidades em categorias jurídicas já bem

conhecidas, com as quais está habituado a trabalhar. Daí, por exemplo, a recorrente indagação sobre a natureza jurídica dos institutos, que nada mais é do que uma forma de associar o novo ao velho. É preciso identificar o novo com o já existente, evitando-se, ao menos para se manter as aparências, a ruptura com a tradição. É essa identificação que confere uma certa "legitimidade" às mudanças. DABIN, citando IHERING, ressalta a importância de se ligar as novas relações às instituições jurídicas antigas (1935, p. 322). Dessa forma, evita-se uma quebra visível de continuidade do sistema, possibilitando-se, ao menos em aparência, uma mudança gradual, ao invés de uma alteração abrupta (ibid, p. 338). GENY, de sua feita, vê uma necessidade quase instintiva de se garantir a continuidade regular e metódica do desenvolvimento jurídico (1921, p. 365), com o enquadramento do novo em formas preexistentes (ibid, p. 376). Assim também entende DELGADO-OCANDO, para quem as ficções garantem o abandono não traumático de princípios consagrados que já vão deixando de corresponder às exigências do novo tempo (1974, p. 89).

Fois bem, no sentido apontado, as ficções e presunções absolutas têm uma função bem definida. Elas relacionam o novo com o velho, por meio de equiparações, mesmo quando, como se dá com as ficções, não haja, sob o ângulo fático, identificação ou similitude entre os fenômenos. Permitem, desta forma, que novos valores sejam introduzidos no ordenamento, sem que o choque com os princípios consagrados seja tão evidente (DELGADO-OCANDO, 1974, p. 76). Ajudam, em suma, a introduzir uma nova idéia, sob a capa de um instituto antigo (FORIERS, 1974, p. 23).

Ocorre que, se, de um lado, os institutos em exame contribuem para introduzir a novidade, mascarando-a, de outro, eles impedem o pleno desenvolvimento das novas regras e princípios acolhidos, de

forma sub-reptícia, no ordenamento. DABIN assim retrata o problema: "Pour produire des fruits et dégager ses virtualités, ce principe demande à pouvoir s'affirmer au grand jour, dans sa pleine autonomie et sous un vêtement conceptuel taillé à sa mesure" (1935, p. 339). A medida em que a nova idéia vai adquirindo foros de cidadania no ordenamento no âmbito do suporte que lhe dá a personalidade jurídica, que lhe proporcionou energias e justificativas que não eram as suas próprias, deve ser retirado, pena de impedir o seu desenvolvimento ulterior. O que antes era útil, por evitar uma ruptura sistemática, torna-se, agora, um peso (FORIERS, 1974, p. 24). Em consequência, as ficções e presunções absolutas devem ser substituídas por normas mais diretas, as quais não mais estão presas, por um artifício lingüístico, aos velhos conceitos e institutos.

Considere-se, ainda, que as presunções absolutas e ficções têm seu lugar próprio nos sistemas fechados, típicos do conceitualismo do século passado. Neles, as quebras sistemáticas, sempre negadas, são encobertas, escondidas, com o uso de equiparações. Hodiernamente, o sistema jurídico é encarado como um sistema aberto, capaz, por conseguinte, de absorver novos valores e conceitos sem maiores traumas. Não se justifica mais, desta forma, em prol de uma questionável economia conceitual e de um apego excessivo à manutenção do edifício lógico existente, a desfiguração de novos fenômenos jurídicos, pelo seu enquadramento forçado em categorias vetustas. O que, anteriormente, era uma necessidade imposta pelo estágio de desenvolvimento da ciência jurídica, hoje representa inútil exercício teórico.

A crítica que vem de ser tecida calha tanto ao legislador, quanto ao intérprete e aplicador da norma jurídica. Mesmo quando o legislador não faz uso expresso de presunções absolutas e ficções,

doutrina e jurisprudência, para justificar determinadas normas jurídicas e obter parâmetros para a sua interpretação e aplicação, socorrem-se desses institutos. Tal proceder, o mais das vezes, revela insuficiência de fundamentação doutrinária, que pode ser suprimida através de um esforço racionalizante (GENY, 1921, p. 411). Exemplos, nesse sentido, de equívocos doutrinários não faltam. A justificativa doutrinária da inexcusabilidade do desconhecimento da lei foi, durante muito tempo, fundada em presunção, ou até ficção, de seu conhecimento, explicação esta que é bastante artificial, embora ainda adotada por autores como LESSONA (1942, p. 132), sendo, com vantagem, substituída pela idéia de obrigatoriedade da lei, conheçam-na ou não os seus destinatários (GENY, 1921, p. 412). No que respeita à coisa julgada, também procurou-se explicá-la, já desde o Direito canônico medieval, a partir da idéia de presunção de verdade, que foi defendida, dentre outros, por POTHIER e SAVIGNY (LIEBMAN, 1984, p. 16). Hoje, essa justificativa é rechaçada. Considere-se, nesse sentido, as opiniões de LESSONA (1942, p. 240) e LIEBMAN (1984, p. 16). Diga-se o mesmo da fundamentação das normas supletivas numa pretensa vontade presumida dos contratantes. Nesse caso, mais correto é afirmar que o legislador, face à ausência de manifestação expressa das partes sobre o problema, impôs a solução que ele considerou mais justa, sem se ater a qualquer vontade não revelada dos contratantes. A propósito da vontade contratual presumida, Araken de ASSIS fulmina a aplicação de tal idéia na explicação da condição resolutiva (1991, p. 53). Igualmente, CANARIS, lembrando que "a aceitação de convenções 'tácitas' entre as partes é, por causa do seu carácter fictício, reconhecidamente, sempre um indicio claro de que existe uma fundamentação aparente e que, em consequência, as premissas carecem de correcção" (1989, p. 192, nota 85). Ainda no campo contratual,

fundamentou-se, num primeiro momento, a teoria da imprevisão numa cláusula tácita, oriunda da vontade presumida das partes, idéia que, nos desenvolvimentos ulteriores da teoria, veio a ser refutada (VIEIRA NETTO, 1989, p. 129). No instituto da lesão, Caio Mário da Silva PEREIRA fornece-nos dois exemplos de explicações com base em presunções, correntes na idade média: punição mais severa da lesão enormíssima, por se presumir o dolo daquele que se favoreceu (1993, p. 35); inexistência de lesão, quando o vendedor conhece o valor da coisa, presumindo-se, em tal caso, ter ocorrido uma doação (ibid, p. 47). O recurso a presunções, como forma de salvar as aparências, também foi — e, infelizmente, continua sendo — muito importante em matéria de responsabilidade civil. Procurou-se manter a responsabilidade subjetiva, incapaz de responder aos novos riscos de uma civilização industrial, pela introdução de uma série de presunções de culpa, até o ponto de desnaturá-la, à culpa, completamente (VIEIRA NETTO, 1989, p. 62). Bom exemplo disso, temos na responsabilidade do patrão pelos atos do preposto, que se buscou justificar a partir de uma presumida culpa *in vigilando* (BATIFFOL, 1981, p. 306). Em todos os casos citados, e em muitos outros, o recurso a presunções e ficções oferece uma solução canhestra, revela uma insuficiência na fundamentação doutrinária. Basta, ensina ROSENBERG, uma mera alteração sintática na norma que pretensamente se fundamenta numa presunção ou ficção, para que fique evidente o erro de fundamentação (1956, p. 184). E diminuto, portanto, o auxílio que prestam à interpretação e aplicação das normas, em comparação com os valores e finalidades tidos em conta pelo legislador, cuja pesquisa, esta sim, é da mais alta relevância.

Outra dificuldade relacionada com o uso de presunções absolutas e ficções já foi analisada mais acima. Trata-se dos limites

da remissão a um regime jurídico preexistente, problema que exige do aplicador uma percuciente análise dos fatos e valores em jogo. Adverte GENY que as ficções tendem a produzir efeitos jurídicos para além do desejado pelo legislador (1921, p. 416). No mesmo sentido, BAYART (1974, p. 38). Melhor, assim, desenhar um regime jurídico novo que, quando for o caso, incorpore elementos de outros já existentes. A "pseudovantagem" da simplificação sistemática, que gera inútil economia na ampliação dos conceitos do sistema jurídico, traz consigo um prejuízo para a regulamentação mais justa e adequada às peculiaridades do novo fenómeno. Advirta-se que tal problema não é exclusivo das ficções e presunções absolutas, mas atinge as normas remissivas em geral. Nelas, a economia legislativa gera, em contrapartida, maior trabalho para o intérprete e para o aplicador, que devem determinar até onde vai a extensão ou restrição do regime jurídico.

Quanto às funções tradicionalmente atribuídas às ficções e presunções absolutas, parece-nos que elas podem ser plenamente satisfeitas por normas substanciais ou por presunções legais relativas e simples. Senão vejamos. Segundo Jean RIVERO, as ficções prestam-se para a normatização do mais provável e também remediaram a impossibilidade prática de se investigar determinados fatos (1974, p. 112). Para GENY, as presunções são usadas com os seguintes objetivos: eliminar a dificuldade de se provar a materialidade de certos fatos (1921, p. 288); favorecer certas situações jurídicas que o legislador valorou como dignas de uma proteção mais efetiva (ibid, p. 292); combater a fraude à lei (ibid, p. 295); e atender a outras razões de ordem pública (ibid, p. 296). Desde logo se percebe que, sem os problemas supra examinados, tais funções podem ser adequadamente cumpridas pelas presunções legais relativas e simples (no que

respeita à dificuldade na apuração de determinados fatos e à melhor proteção de determinadas situações jurídicas) e pelas normas substanciais, despidas estas últimas de qualquer alusão a ficção ou presunção, assim como pelo uso da analogia e da interpretação extensiva, quando cabíveis. Enfim, os vocábulos em exame são mais próprios para gerar mal-entendidos, do que para dotar o legislador, o doutrinador ou o magistrado de instrumentos úteis em seu trabalho.

Tudo considerado, a conclusão a que chegamos é que a economia linguística proporcionada pelas presunções absolutas e ficções, que pode ser atingida por outras técnicas, é razão que não justifica, por si só, a sobrevivência desses institutos, ou melhor, desses rótulos que encobrem normas remissivas ou restritivas. Se ainda encontram alguma acolhida na dogmática jurídica, é porque, repetimos, dissimulam a entrada no sistema de novos valores e princípios. Não têm, assim, como institutos jurídicos, luz própria. Em outras palavras, sua natureza é aquela das normas remissivas, com as quais comungam os mesmos problemas de interpretação e aplicação, e, em alguns casos, das normas restritivas. Assim, há presunção absoluta, quando a remissão tem sua razão de ser numa relação empírica entre certos fatos, que foi tomada em conta pelo legislador. Na ficção, a norma remissiva não se fundamenta em relação empírica entre fatos, mas noutras razões que o legislador reputou valiosas para a extensão do regime jurídico preexistente. Conforme já dito, o relacionamento entre os fatos deve ser considerado relevante na determinação da amplitude da remissão. Por conta de tudo que foi dito, parece-nos que a exclusão das presunções absolutas e ficções do vocabulário jurídico não traria qualquer perda para a ciência do Direito. A linguagem do legislador, nesse sentido, não pode ser encarada como um obstáculo:

basta ao jurista compreendê-la em termos prescritivos e não descritivos.

No que respeita às presunções legais relativas e às presunções simples, ao contrário, apresentam elas uma relevância jurídica própria. Cumprem funções que não podem ser absorvidas por outros institutos jurídicos.

As presunções legais relativas, normas jurídicas que fornecem ao magistrado critérios objetivos para a aferição de fatos juridicamente relevantes, que têm um certo parentesco com as provas legais, são criadas, normalmente, com o objetivo confesso de se aliviar o ônus probatório de uma das partes. O legislador, editando a norma substancial, cria direitos e deveres; instituindo uma presunção legal relativa, torna menos árdua a prova da existência deles. Essas presunções têm alcançado maior destaque nas relações jurídicas que envolvem partes com gritante desnível econômico entre si, como aquelas de Direito do Consumidor e Direito do Meio Ambiente, onde, com frequência, contrapõem-se pessoas físicas dotadas de limitados recursos a grandes corporações. Em Direito Tributário, e aprofundaremos o tema em capítulo subsequente, a justificativa do uso de presunções legais relativas não está em que o Estado seja mais débil que os contribuintes, individualmente considerados, mas, isto sim, tem a ver com o fato de que não tem ele, Estado, o mais das vezes, contato imediato com as atividades geradoras de riqueza tributável, além do que, por maior e mais bem estruturada que seja a máquina de arrecadação, é, nos dias de hoje, praticamente inviável a investigação exhaustiva da riqueza tributável de cada contribuinte.

Já as presunções simples não têm cunho normativo. Sua formulação resulta da observação daquilo que geralmente acontece na

experiência. São, no dizer de LARENZ, tipos médios de frequência (1989, p. 566). Assim como as presunções relativas, sua utilidade, no campo probatório, é indiscutível. Sua manipulação prudente evita que fique a cargo de uma das partes litigantes a produção de uma prova direta muitas vezes impossível. No campo da responsabilidade civil, por exemplo, prestaram, e prestam, serviços relevantíssimos. Na aguda observação de José de Aquiar DIAS, a multiplicação das presunções simples de culpa caracterizou-se, haja vista a dificuldade de se produzir prova em contrário, como uma sub-reptícia concessão à doutrina da responsabilidade objetiva, pelos corifeus subjetivistas (1983, p. 84). Percebe-se, então, que, tal como se dá com as presunções absolutas e ficções, as presunções simples podem ser utilizadas como veículo para a introdução de novas idéias no sistema jurídico.

A título conclusivo do presente capítulo, pode-se dizer que as presunções absolutas e as ficções, à luz de uma ciência jurídica que não se perde com as formas gramaticais usadas pelo legislador, mas delas retira o sentido normativo, não têm um significado jurídico autônomo; em contrapartida, presunções legais relativas e presunções simples desempenham funções específicas e inconfundíveis com as de outros institutos, prestando-se a facilitar a tutela jurisdicional e administrativa, e simplificando a aplicação das normas jurídicas substanciais, ao favorecer a decisão com base em verossimilhança.

Como quer que seja, na seqüência do trabalho, continuaremos a nos referir a presunções absolutas e ficções. Fica alertado o leitor,

porém, sobre a realidade normativa subjacente a tais vocábulos.

\* \* \*

#### 4. PRESUNÇÕES E FICÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nos capítulos anteriores, procuramos examinar questões cuja prévia compreensão é indispensável para podermos adentrar no núcleo desta dissertação. Nosso interesse, agora, volta-se diretamente ao problema da validade das presunções e ficções utilizadas em Direito Tributário.

As presunções e ficções, em Direito Tributário, não são fenômenos periféricos. Pelo contrário, são encontráveis em praticamente todos os tributos. São utilizadas tanto nas normas que criam a obrigação tributária, como nas que dispõem sobre o processo administrativo tributário.

No ordenamento pátrio, as presunções tributárias encontram abrigo na própria Constituição, na discriminação constitucional de competências. Com efeito, as regras-matrizes constitucionais, que estabelecem os limites das competências impositivas, descrevem signos presuntivos de riqueza e não a riqueza propriamente dita. Essas presunções, aliás, são as únicas imunes ao teste da validade, da compatibilidade com os princípios constitucionais, ao contrário de todas as demais.

As presunções vertidas em leis ordinárias são, desta forma, metapresunções, porque dispõem sobre o signo presuntivo de um outro signo presuntivo, este último previsto na Lei Maior.

Em nível infraconstitucional, é difícil encontrar-se tributo que não incorpore, em maior ou menor grau, elementos presuntivos ou fictícios. Em verdade, é frequente, na construção de uma modalidade

tributária, a combinação de aspectos que têm a ver com a capacidade contributiva real do contribuinte com outros que se vinculam a presunções de riqueza. Isso fica bastante evidente no imposto de renda das pessoas físicas, onde, normalmente, a receita considerada na formação da renda é a efetivamente auferida pelo contribuinte, enquanto a despesa é fixada através de médias, como se dá com o limite de dedução por dependente.

A difusão das presunções e ficções em todo o ordenamento tributário responde a exigências de praticabilidade e certeza, que não poderiam ser plenamente garantidas, caso sempre se buscasse diretamente a riqueza do contribuinte. Assim, a norma tributária é erigida a partir de signos cuja existência faz presumir determinado gênero de renda ou capital (BECKER, 1972, p. 459). Segundo Becker, "a exemplo dos arquipélagos, apenas os prolongamentos da renda e do capital emergem no mundo jurídico, a fim de participarem, como fato-signo presuntivo, na hipótese de incidência da regra jurídica de tributação" (ibid, p. 459). Em sua opinião, os signos presuntivos são presunções *juris et de jure* (ibid, p. 459).

Em face do exposto, surpreende que a matéria, ao menos na doutrina pátria, tenha sido objeto de tão poucos estudos.

\* \* \*

#### 4.1 FUNÇÕES CUMPRIDAS PELAS PRESUNÇÕES E FICÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Inicialmente, poderíamos dizer que o escopo fundamental das ficções e presunções em Direito Tributário é, de modo geral, auxiliar na busca da riqueza do contribuinte. Esse auxílio torna-se necessário, seja porque, em muitos casos, se revela de difícil operacionalização o controle caso-a-caso da capacidade contributiva, seja porque há sempre uma apreciável quantidade de contribuintes dispostos a, fazendo uso da fertilidade de sua imaginação, burlar as leis fiscais, através dos mais criativos artificios. Coibir a burla, sem o instrumental técnico em questão, seria muito mais difícil.

\* \* \*

#### 4.1.1 REDUÇÃO SIMPLIFICADORA DOS ELEMENTOS SUBSTANCIAIS DO DIREITO

Já vimos que um dos papéis atribuídos à técnica jurídica é o de aparar as arestas e preencher as reentrâncias da realidade, ou seja, torná-la manejável, o que não seria possível se ela fosse considerada em sua forma bruta. Elimina-se a complexidade natural, em favor da precisão jurídica (PEREZ DE AYALA, 1970, p. 31). Também já registramos que, nesse sentido, as presunções e ficções revelam-se bastante úteis.

Fois bem, o Direito Tributário não foge à regra. Aqui, como alhures, a realidade tem de ser moldada pelo legislador, de forma a oferecer campo seguro para a aplicação precisa e expedita das normas jurídicas. Dispensar as presunções e ficções, em alguns casos, seria atribuir tarefas impossíveis aos aplicadores das normas, gerando, por outro lado, insegurança para os destinatários.

Bom exemplo do uso de ficções e presunções na redução simplificadora, temos na definição do período impositivo dos tributos cujo fato impositivo, ou melhor, o aspecto material da hipótese de incidência, é continuado, definição esta que, segundo PEREZ DE AYALA, tem caráter fictício (1970, p. 31). Não se trata, aqui, de combater a fraude ou de simplificar a atividade administrativa. O aspecto material do imposto de renda, sem o estabelecimento do período impositivo, sem a fixação arbitrária de um corte temporal, seria de difícil configuração. O mesmo se dá em impostos como aqueles incidentes sobre a propriedade territorial urbana e rural.

Os exemplos citados permitem-nos algumas conclusões sobre a natureza das ficções e presunções de que se faz uso com tal objetivo. No caso da fixação do período impositivo, não há dúvidas, estamos em face de ficções. O arbitrário — e o vocábulo é aqui usado sem

qualquer conotação pejorativa — no proceder do legislador é evidente. Ele não toma a realidade, indeterminável no caso, como parâmetro. Ignora-a não por opção, mas por absoluta necessidade. Quanto às presunções, as que aparecem com maior frequência, e são mais úteis, são as absolutas, embora presunções legais relativas e simples também possam prestar serviços.

José Maria Martín OVIEDO tem um juízo favorável sobre as presunções e ficções que reduzem a complexidade substancial do material sobre o qual se constrói a norma (1970, p. 446). Na verdade, já dissemos, mais do que úteis, elas são necessárias e, por vezes, absolutamente imprescindíveis. Não fazer uso delas poderia redundar em um aumento da insegurança dos destinatários normativos. Daí não haver tanta preocupação em submetê-las ao crivo dos princípios jurídicos.

Nem se precisa dizer que, de modo geral, essas ficções e presunções escondem-se nas razões de ser do ato legislativo. Não entram, assim, no mundo jurídico sequer sob as vestes de normas remissivas ou restritivas, razão pela qual não é a elas que vamos nos dedicar.

\* \* \*

#### 4.1.2 AUMENTO DA EFICACIA NA ARRECADAÇÃO

E óbvio que, em grau variável, todas as presunções e ficções utilizadas em Direito Tributário têm a ver com a potencialização da eficácia arrecadatória. Neste tópico, vamos preocupar-nos com aquelas que buscam precipuamente esse fim, visando simplificar a gestão tributária e a liquidação dos tributos.

Elas respondem diretamente à conveniência administrativa (PEREZ DE AYALA, p. 137), sem consideração do comportamento do contribuinte, embora, é claro, dificultem especialmente a vida dos sonegadores. O uso de presunções e ficções com tal objetivo é uma forma de atenuar a gritante disparidade de dimensões entre o Fisco e a sociedade na qual este atua. A máquina de arrecadação, mesmo nos países mais desenvolvidos, e apesar do auxílio da tecnologia, é de dimensões modestas, se comparada com o universo de contribuintes. Assim, sua capacidade de controle sobre a riqueza tributável e as operações econômicas que a criam ou a transferem é reduzida.

Ao contrário do descrito no item anterior, não é a complexidade dos elementos substanciais do Direito que, em tal matéria, dificulta a tributação. Não se trata de transformar qualidade de difícil mensuração em quantidade. O problema é de quantidade mesmo, no caso de quantidade, a maior, de contribuintes e operações tributáveis e, a menor, de estrutura arrecadatória. A realidade pode ser apreendida pelo aplicador da norma (no caso, o agente administrativo), mas não há aplicadores em número suficiente. O problema não pode ser resolvido, pura e simplesmente, pelo aumento, ao infinito, da máquina fiscal. Há um limite no qual a relação

custo/benefício torna inviável a expansão do Fisco: quando parcela substancial do tributo arrecadado é usada para custear a estrutura arrecadatória. A partir de um certo ponto, aumento de arrecadação e de custos passam a se anular, ou quase isso. Se há uma lei de chumbo para o crescimento da máquina, é inevitável que outras soluções, no sentido de facilitar a descoberta das riquezas tributáveis e a arrecadação dos tributos, sejam buscadas. Daí multiplicarem-se os mecanismos que tornam desnecessária a investigação do individual, do único, substituída pelas generalizações, médias.

Tais dificuldades, embora tenham natureza econômica, devem ser consideradas pelo jurista, para que ele possa ter uma visão mais abrangente do problema e, a partir daí, envidar seus esforços no sentido de compatibilizar o verdadeiro estado de necessidade do Fisco com os direitos dos contribuintes.

Pois bem, quase todos, senão todos, os instrumentais técnicos utilizados pelo Fisco para facilitar a descoberta e mensuração da riqueza tributável estão infiltrados por presunções e ficções. Poderíamos citar os seguintes exemplos: os chamados métodos objetivos de estimação da base de cálculo (que são baseados em médias, em tipos de frequência), por oposição aos métodos diretos ou individuais; o estabelecimento de pautas fiscais; e a antecipação tributária, via substituição do contribuinte.

Diversamente do que se dá com as presunções e ficções usadas na redução da complexidade substancial do Direito, as que se relacionam com a potencialização da eficácia arrecadatória são sujeitas a diversas críticas pela doutrina. OVIEDO, por exemplo, considera que a mera conveniência do Fisco não é razão suficiente a justificar o uso de presunções e ficções, principalmente quando há

ofensa aos direitos dos contribuintes, aos princípios constitucionais que os protegem (1970, p. 446). PEREZ DE AYÁLA considera que, com tal desiderato, o uso de presunções e ficções é condenável, por ferir, em regra, o princípio da capacidade contributiva (1970, p. 201).

A matéria, como se vislumbrou acima, é bastante complexa. Seria melhor, para início de discussão, erradicar-se o vocábulo conveniência, que pode passar ao leitor uma idéia de favorecimento indevido ou abusivo do Fisco em face dos contribuintes. Melhor falar-se em estado de necessidade administrativo, expressão da qual faz uso Misabel DERZI, em sua notável monografia sobre o tipo no Direito Tributário e no Direito Penal (1988, p. 267-268). Com efeito, o interesse do Fisco em se valer de certos artificios da técnica jurídica não é injustificado, mas, pelo já exposto, plenamente compreensível, embora, sem dúvida, possa levar a abusos. Evidencia-se, assim, que o exame da validade das presunções e ficções relacionadas com o aumento da eficiência arrecadatória é um dos pontos fulcrais do presente trabalho.

Consigne-se, por fim, que, para se atingir o desiderato analisado neste tópico, além das ficções, todas as modalidades de presunções são chamadas a colaborar. Como veremos, entretanto, são as presunções legais relativas que, aqui, prestam os melhores serviços, pois que facilitam a arrecadação e mantêm uma porta aberta para o contribuinte contestar os excessos, de forma a fazer valer a sua capacidade contributiva individual. Quanto às presunções simples,

prestam-se elas, mais especialmente, ao combate, caso-a-caso, da sonegação fiscal.

\* \* \*

#### 4.1.3 COMBATE A SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS

Essa função está, evidentemente, ligada à anterior. A eficácia arrecadatória, reforçada pelo uso de presunções e ficções, é um instrumento contra a sonegação tributária.

O Fisco, no que respeita ao conhecimento da riqueza tributável, está em desvantagem frente ao contribuinte. Este domina a informação e, em muitos casos, buscando reduzir ou mesmo eliminar a carga tributária, a omite. Daí ser necessário proteger o credor da má-fé do devedor (KRINGS, 1974, p. 163). Devido à sua magnitude, o problema tem merecido uma constante atenção, pelo legislador e pelo doutrinador, o que justifica o seu estudo em separado.

São muitas as técnicas de combate à sonegação, dentre as quais as ficções e presunções. Estas últimas serão cotejadas com as demais, fazendo-se uma análise comparativa das vantagens e desvantagens.

Antes de continuarmos, é importante traçar, sumariamente, a diferença entre evasão e elisão fiscal.

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

Para coibir a elisão, as presunções absolutas e as ficções são úteis, vez que ampliam a esfera de abrangência da norma, fechando as

salidas encontradas pelo contribuinte, estreitando as malhas da lei. O mesmo não se pode dizer das presunções legais relativas e simples, pois a dificuldade, na elisão, não reside em descobrir uma riqueza escondida, mas, isto sim, em enquadrar a operação realizada no tipo tributário existente.

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

Feitas essas observações, trataremos, agora, de, sinteticamente, analisar alguns dos instrumentos de que se têm valido o legislador e o aplicador das normas jurídicas, para enfrentar a elisão e a evasão fiscais. Procuraremos cotejá-los com as presunções e ficções, destacando as vantagens e desvantagens comparativas.

A chamada interpretação econômica das normas tributárias significa que o aplicador deve, mais do que a forma jurídica do ato praticado pelo contribuinte, considerar a sua essência econômica. Privilegia-se, assim, o resultado econômico obtido aos meios usados para atingi-lo. Dessa maneira, restaria bastante dificultada a possibilidade de elisão fiscal, vez que, para escapar da tributação, não adiantaria ao contribuinte escolher um negócio não previsto na norma, se, em termos econômicos, produzisse ele os mesmos efeitos daquele expressamente sujeito à tributação.

A possibilidade de interpretação econômica no Direito Tributário nunca foi pacífica na doutrina.

Em seu favor, Dino JARACH, para quem uma das especificidades do Direito Tributário reside no fato de que lhe não interessa a forma negocial, mas a relação econômica que está subjacente (1989, p. 120). Nesse sentido, igualmente, Hector VILLEGAS (1980, p. 59) e Amílcar FALCAO (1971, p. 69). Este saudoso tributarista brasileiro condicionava a possibilidade de utilização da interpretação econômica ao modo como o legislador desenhou o tipo tributário. Falava, assim, em fatos geradores formais ou abstratos e fatos geradores econômicos ou causais (ibid, p. 77). Nos primeiros, o legislador teria considerado relevante, para fins de tributação, um determinado negócio jurídico, sendo vedada a interpretação econômica; nos segundos, o resultado econômico.

Mas não são poucos os que a combatem. Quanto à sua crítica, vamos restringir-nos à doutrina brasileira. Para Alfredo Augusto BECKER, a interpretação econômica seria um signo de promiscuidade metodológica no Direito Tributário, de mistura entre ciência das finanças e ciência jurídica. A seu ver, o aplicador não pode ultrapassar a forma eleita pelo legislador, para tributar manifestações de riqueza similares (1972, p. 460). No mesmo sentido, Paulo de Barros CARVALHO, lembrando que o Direito constrói suas próprias realidades (1981, p. 87). Assim também, Alberto XAVIER, segundo o qual os tipos normativos fecham a realidade tributável; ultrapassá-los, via interpretação econômica, apesar dela atender a reclamos de capacidade contributiva e igualdade, seria ofensivo ao princípio da legalidade (1973, p. 249). Por fim, e as citações poderiam ir mais longe, Sacha Calmon Navarro COELHO, para quem a tributação de situações econômicas idênticas deve partir do legislador, que, nos limites constitucionais, pode desprezar a

diversidade de formas, privilegiando o resultado econômico (1990, p. 186).

Parece-nos que, em face do ordenamento pátrio, a razão está com os que se posicionam contrariamente à utilização deste instrumento. Não há dúvida que a interpretação econômica favorece a justiça tributária, evitando que os mais hábeis furtem-se ao pagamento de tributos. Mas, por outro lado, permite a instauração do arbítrio no Direito Tributário, com evidente quebra da legalidade-tipicidade. Ora, já vimos que não se pode levar a aplicação de um princípio tão longe a ponto de serem reduzidos a nada outros igualmente importantes para o deslinde do problema que se põe ao jurista. E o que se dá no caso: um predomínio absoluto da justiça sobre a segurança.

E quanto à possibilidade de adoção do significado econômico não no momento de aplicação da norma, mas na sua construção mesma — os fatos geradores econômicos ou causais de Amílcar FALCÃO? Ao menos em um ordenamento como o brasileiro, em que há uma extensa discriminação das competências tributárias (iniciada na Constituição e detalhada em lei complementar), esse artifício encontra limites. Não seria admissível que o legislador ordinário pudesse abrir aquilo que o constituinte e o legislador complementar fecharam. Demais disso, e mesmo que não houvesse a discriminação constitucional de competências, a moldagem da norma tributária em termos excessivamente amplos malferir a segurança jurídica (serão inúmeros os casos em que haverá dúvidas quanto à incidência, ou não, da norma), ensejando o arbítrio da autoridade administrativa ou do magistrado.

Mas, para além de juridicamente questionável, a interpretação

econômica, ao contrário do que se poderia pensar, não é tão eficaz no combate à evasão e à elisão fiscais.

Em se tratando de evasão, a interpretação econômica é de reduzida utilidade. Com ela, já se viu, busca-se tributar fatos que não se adaptam, sob o ângulo formal, à letra da norma. Ora, na evasão, realizou-se o fato jurídico tributário, que o contribuinte procura ocultar. A dificuldade, pois, não está propriamente em adaptar o fato à previsão legal, mas em provar a existência do fato. Para isso, as presunções legais relativas e simples são muito mais eficientes.

Resta a elisão. Mas mesmo aqui o uso da interpretação econômica é problemático. Onde se a admite, doutrina e jurisprudência costumam exigir, da mesma maneira que o fazem para a caracterização da fraude tributária (nos casos em que existe uma norma geral antifraude ou contra o abuso de direito), a prova de que o sujeito passivo adotou uma forma jurídica não prevista na norma tributária, mas que leva a um resultado econômico similar, com a intenção primordial de fugir à sua incidência. Provar isso, em muitos casos, não é nada fácil.

No parágrafo anterior, mencionamos outro mecanismo de combate à elisão e à evasão fiscais: a norma geral antifraude. Tal norma existe no Direito alemão (MOSCHETTI, 1973, p. 297; HÖHN, 1984, p. 289), onde foi assimilada pela jurisprudência (MOSCHETTI, 1973, p. 298), no Direito suíço (HÖHN, 1984, p. 283), e no Direito espanhol (OVIEDO, 1970, p. 389), dentre outros ordenamentos alienígenas.

No Brasil, com fulcro no princípio da capacidade contributiva, defende a sua adoção Zelmo DENARI (1991, p. 350), com o que não podemos concordar.

É que temos um sistema tributário estruturado de forma rígida, o qual, sem dúvida, favorece antes um pensamento conceitual (fechado) do que típico (aberto — a idéia, aqui, como será adiante explicitado, nada tem a ver com o princípio da tipicidade, muito pelo contrário). Essa estrutura é cimentada pelos princípios da legalidade e da tipicidade e também por aquilo que, efetivamente, torna o nosso sistema diferente, a discriminação constitucional de competências. Ademais, há a lei complementar instituidora de normas gerais, que reforça, densifica, os obstáculos constitucionais à atividade do legislador ordinário. Nesse contexto, a cláusula geral é um elemento estranho e até hostil ao sistema existente. É uma força desagregadora da tipicidade tributária imposta pelo constituinte. Concede ao administrador o perigoso poder de ampliar o âmbito de incidência das normas tributárias.

Para além disso, a cláusula geral não elimina o problema da pesquisa e descoberta da intenção elisiva, que, obrigatoriamente, deve ser enfrentado pelo administrador que pretende aplicá-la (PEREZ DE AYALA, 1970, p. 181). Para tanto, as presunções que têm caráter probatório são muito mais úteis.

As conclusões a que chegamos são as mesmas que dizem respeito à interpretação econômica em geral. É a norma instituidora do tributo que traz em si a possibilidade de consideração do resultado econômico visado pelas partes ou, pelo contrário, somente da forma negocial utilizada para se atingir o resultado econômico (embora, já vimos, tal opção, face ao princípio da legalidade-tipicidade e à discriminação constitucional de competências, acabe sendo reduzida). Num caso, a cláusula geral é inútil, pois a norma já permite, por si, a interpretação econômica. No outro, é inválida, pois possibilita uma extensão da norma não compatível com sua letra. No que respeita à

evasão propriamente dita, a cláusula geral também não presta serviços, pois o problema, aí, não é de extensão da norma, mas, simplesmente, de caracterização dos fatos omitidos pelo contribuinte como fatos jurídicos que levam à incidência da norma tributária. Nesse desiderato, são, mais uma vez, as presunções que prestam importantes serviços.

Feita esta síntese e crítica de técnicas mais comumente sugeridas pela doutrina e, eventualmente, adotadas pela legislação e pela jurisprudência, assim como a comparação de vantagens e desvantagens entre elas e as presunções e ficções, passamos, agora, ao estudo destas últimas, como mecanismos de combate à elisão e à evasão fiscal.

As ficções e as diversas modalidades de presunções são instrumentos técnicos que oferecem respostas tanto à elisão, como à evasão fiscal, como já foi antecipado.

Primeiramente, as estudaremos em face da elisão, notadamente do negócio jurídico indireto. Aqui, dada a sua natureza jurídica, são as ficções e as presunções legais absolutas que adquirem importância. Remissões ou restrições normativas que são, elas igualam, no que respeita aos efeitos tributários, o negócio jurídico indireto ao negócio previsto na norma tributária. Essa primeira solução, entretanto, é casuística, permitindo ao contribuinte buscar novos caminhos negociais, não previstos na norma remissiva. Num segundo caso, a norma remissiva, ao invés de descrever um negócio qualquer, pode tratar diretamente do resultado econômico, desde que, naturalmente, isso não contrarie a regra-matriz constitucional. Dessa forma, no dizer de PEREZ DE AYALÁ, aproxima-se a verdade econômica da verdade jurídica (1970, p. 27), sem as desvantagens da interpretação

econômica. São preenchidas as lacunas pelas quais o contribuinte poderia escapar (KRINGS, 1974, p. 163).

PEREZ DE AYALA fornece alguns exemplos de ficções e presunções absolutas utilizadas, no ordenamento espanhol, para o combate à elisão: a equiparação da renúncia à herança a uma doação (1970, p. 194); a presunção de existência de transmissão lucrativa a terceiros, quando se dá a redução do patrimônio de determinada pessoa, sem contrapartida, e, num curto intervalo de tempo, o aumento injustificado do patrimônio de seus parentes próximos (cônjuge e filhos) (ibid., p. 194); a presunção de haver transmissão onerosa, quando uma sociedade é criada, com capitalização do bem X pelo sócio A, e extinta num curto intervalo de tempo, sendo o mesmo bem, finda a liquidação, entregue ao sócio B (ibid., p. 195). O tributarista espanhol observa que também ocorre a construção da norma remissiva a partir da combinação de ficção e presunção absoluta. Tratando do último exemplo acima citado, ressalta que há uma ficção no considerar-se contrato de permuta algo que claramente não o é, combinada com uma presunção absoluta que vê, sob o ângulo econômico, uma permuta naqueles casos em que, logo após a sua constituição, uma sociedade é dissolvida, entregando-se o bem integralizado por um dos sócios a outro (ibid., p. 192).

A grande vantagem das ficções e das presunções absolutas, no trato da elisão fiscal, como instrumentos legais que são, é dispensarem elas o exame da intenção elisiva do contribuinte (mas não o da equivalência econômica entre os negócios). Esse exame, como vimos, pelos ensinamentos da doutrina, é relevante, em se tratando de interpretação econômica e seu equivalente normativo, a cláusula geral. Fica eliminado, portanto, um problema probatório (PEREZ DE AYALA, p. 184). Ao administrador, cabe, simplesmente, provar a

configuração, no caso concreto, da hipótese de fato descrita na norma que traz a presunção ou ficção, sem se preocupar com a hipótese de fato da norma à qual se faz remissão.

Relativamente à evasão fiscal, as presunções absolutas e ficções decrescem em importância. E que, repita-se, o problema, aqui, não exige, para ser resolvido, a criação de um novo tipo tributário, o que é feito pela norma remissiva, mas a busca, na realidade, dos elementos que compõem o tipo tributário existente, para o que a norma remissiva não se presta. E aí que entram em ação as presunções legais relativas e as presunções simples. Elas facilitam a busca da riqueza oculta pelo contribuinte. Atuam em duas frentes: permitem desqualificar as falsas informações prestadas pelo contribuinte (é a sua função, poderíamos dizer, negativa); e auxiliam a encontrar, de forma aproximada, a verdadeira riqueza tributável.

As presunções legais relativas oferecem um ponto de apoio para o administrador, descrevendo os fatos que, uma vez provados, são considerados, pelo legislador, suficientes para caracterizar a existência de um fato jurídico tributário. Já vimos que, ao contrário do que se dá com as presunções absolutas, o fato mencionado na norma que dispõe sobre a presunção legal relativa não é, ele mesmo, um fato jurídico tributário. Seu valor está em servir como signo da existência do fato jurídico tributário.

No que tange às presunções simples, a atuação do administrador fiscal é mais livre, justamente pela inexistência de previsão legal. Naturalmente, como veremos, esta maior liberdade traz, no outro lado da moeda, uma maior responsabilidade, de forma que o uso generalizado de indícios não leve a abusos e, conseqüentemente, a injustiças. As presunções simples, dentro dos limites que depois serão expostos, são

um instrumento de comprovada eficácia na descoberta da verdade tributária.

Comparadas com a interpretação econômica, as presunções legais relativas e as presunções simples apresentam uma vantagem fundamental: ao contrário daquela, não levam a uma extensão indevida da aplicação da norma tributária. Deveras, o administrador, ao utilizá-las, objetiva encontrar a riqueza à qual se refere o signo presuntivo tributário e nenhuma outra. Já na interpretação econômica, quando o tipo tributário é moldado a partir da forma negocial, existe o perigo de se ultrapassar os seus lindes, tributando-se para além do texto legal.

\* \* \*

#### 4.2 A DISSEMINAÇÃO DO USO DE PRESUNÇÕES E FICÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Em face de todas as funções acima estudadas, não causa espécie que, talvez mais do que em qualquer outro ramo jurídico, as técnicas em exame estejam tão disseminadas no Direito Tributário.

Nas suas diversas modalidades, colaboram tanto na criação da norma, na moldagem legislativa do fato-signo, como na aplicação da norma, na pesquisa dos fatos jurídicos tributários. Podem ser criadas, assim, pelo legislador, pelo administrador e até pelo juiz.

Na seqüência, trataremos de examinar a presença de presunções legais e ficções nos diversos aspectos da hipótese de incidência e do mandamento da norma tributária, não sem antes fazer uma breve digressão a respeito da estrutura da norma que dispõe sobre a obrigação tributária.

\* \* \*

#### 4.2.1 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E O MANDAMENTO DA NORMA TRIBUTÁRIA

Ao tratarmos da estrutura da norma jurídica, vimos que há normas categóricas e condicionais. Estas últimas são compostas por uma hipótese, na qual são descritos os fatos em presença dos quais a norma incidirá, e por um mandamento, que molda a consequência normativa, seja ela uma proibição, um dever positivo, ou uma permissão.

A norma que institui o tributo é do tipo condicional. Seu conteúdo já foi esmiuçado, no Brasil, por Geraldo ATALIBA (1992, 47-106), Paulo de Barros CARVALHO (1981), Sacha Calmon Navarro COELHO (1990, p. 15-21) e Marçal JUSTEN FILHO (1985, p. 77-186), dentre outros. Trataremos, portanto, somente de registrar, da maneira mais sintética possível, algumas de suas ponderações a propósito do tema, para, na seqüência, verificarmos como as presunções e ficções se infiltram na estrutura da norma.

Antes de prosseguirmos, calha breve alusão a um problema terminológico. Costumava-se falar em "elementos" da norma tributária, expressão esta que foi criticada por Geraldo ATALIBA, por transmitir a idéia de que a norma é formada por diferentes materiais que a ela se vão agregando. Na verdade, a norma é una, inseparável (a não ser para fins analíticos), tendo, isso sim, qualidades ou atributos, razão pela qual melhor é falar em "aspectos" (1992, p. 70). Mas mesmo essa segunda expressão não deixa de apresentar vícios. Marçal JUSTEN FILHO ressalta que a qualidade existe no fato, não na norma. Esta, em sua hipótese, tem critérios de reconhecimento (1985, p. 44), e, em seu mandamento, nada reconhece, mas cria, determina, impõe (ibid, p.

46). A observação se nos afigura correta, mas como o vocábulo alvitado por Geraldo ATALIBA já se generalizou na doutrina pátria não deixaremos também de usá-lo.

O aspecto ou critério material é o núcleo da hipótese de incidência. Designa o comportamento de uma pessoa, física ou jurídica, expressado por um verbo (fazer, dar, ser) acrescido de um complemento (CARVALHO, 1981, p. 76). Trata-se de previsão de um fato (alienar um bem, auferir uma renda) ou de um estado de fato (ser proprietário, num certo período de tempo, de um bem imóvel) (ATALIBA, 1992, p. 95).

Felo critério pessoal, identifica-se o sujeito relacionado com o aspecto material da hipótese de incidência. Não deve ser confundido com o sujeito passivo, mencionado no mandamento da norma, aquele que tem a obrigação de pagar o tributo (embora, em regra, seja a mesma pessoa quem se relaciona com o fato descrito no aspecto material e tem o dever de pagar o tributo). A distinção é bem traçada por Sacha Calmon Navarro COELHO (1990, p. 17) e Marçal JUSTEN FILHO (1985, p. 46)

O aspecto temporal fornece os parâmetros para que se possa identificar o momento em que, para os efeitos jurídicos, concretiza-se, no plano dos fatos, aquilo que está descrito em abstrato na hipótese de incidência. Determina quando nasce, no dizer de Paulo de Barros CARVALHO, o vínculo jurídico disciplinador de comportamentos, isto é, a obrigação tributária (1981, p. 82).

O aspecto espacial trata das circunstâncias de lugar relacionadas ao aspecto material. Assim como se dá com o aspecto pessoal, ele, com freqüência, não vem expresso na norma (ATALIBA, 1992, p. 93).

Passemos, agora, ao mandamento.

Margal JUSTEN FILHO nele visualiza uma determinação subjetiva (quem deve e quem tem direito) e uma determinação objetiva (a imposição da conduta, com todos os seus condicionantes). Sob o ângulo objetivo, há determinantes relativos à natureza da obrigação (pagamento de quantia em dinheiro), ao montante que deverá ser pago, ao momento e ao lugar do pagamento (1985, p. 53). No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro COELHO, segundo o qual o mandamento é composto pelos seguintes determinantes: "como, onde, de que modo, quando, em que montante satisfazer ao débito em favor do sujeito ativo" (1990, p. 19). Suas análises são mais completas que as tradicionais, as quais só vislumbram, ao lado dos determinantes subjetivos, como determinantes objetivos, aqueles relacionados com a apuração do valor da obrigação, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota.

O determinante subjetivo dispõe sobre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária que vier a se formar.

O determinante quantitativo diz com os instrumentos que permitem precisar o montante da obrigação tributária. Normalmente, só dois são destacados: a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo é a "perspectiva dimensível do aspecto material" (ATALIBA, 1992, p. 97). Para este autor, a base não está no mandamento, mas na hipótese (1992, p. 97), com o que não se pode concordar. A base não fornece parâmetros para a incidência da norma, mas, isto sim, auxilia na configuração da obrigação tributária.

A alíquota representa um percentual que, aplicado sobre a base apurada (não mais a base de cálculo, que é abstrata, normativa), possibilitará chegar-se ao montante do tributo devido.

Por vezes, ao invés de se proceder à aplicação da alíquota sobre uma base, utiliza-se um valor fixo, em moeda corrente, por unidade de medida, peso ou volume.

Sacha Calmon Navarro COELHO, com razão, pensa que a determinação quantitativa não se limita aos dois fatores mencionados. Para ele, qualquer fator que, combinado com a base e a alíquota, leve a um valor devido diferente daquele que resultaria da simples aplicação da alíquota sobre a base apurada deve ser considerado como integrante da determinação quantitativa (1990, p. 19). Assim, a seu ver, o mecanismo de creditamento, próprio de tributos como o IFI e o ICMS, integra a norma tributária.

Feito este apanhado geral, e bastante superficial, dos aspectos, ou critérios, da hipótese, e dos determinantes do mandamento, cabe destacar que, em vista da indivisibilidade da norma tributária (o estudo em separado é feito apenas para fins analíticos), todos eles são essencialmente interdependentes, a tal ponto que a modificação de um único pode levar a uma diferente tributo. Assim, presunções legais absolutas e ficções que alterem um aspecto ou determinante da norma podem gerar esse resultado. Por isso, vale a pena explorar um pouco mais o problema.

Já dissemos que o aspecto material é o núcleo da hipótese. Vale lembrar que a discriminação constitucional de competências é feita a partir da materialidade das hipóteses que o legislador infraconstitucional poderá moldar. O ideal é que o legislador descreva os demais aspectos e também os determinantes do mandamento em congruência com o aspecto material. Se não o fizer, estará, muita vez, instituindo, na prática, um tributo real (que tem um aspecto material não expresso) diferente do nominal, artimanha comum, quando

se pretende invadir a competência alheia. Alguns aspectos e determinantes prestam-se mais do que outros a desmentir o aspecto material.

O aspecto temporal, por exemplo, se fixado em momento anterior ou posterior ao da ocorrência do aspecto material, pode torná-lo irrelevante, pois o evento ocorrido posteriormente ou anteriormente já não será aquele descrito na norma (JUSTEN FILHO, 1986, p. 333). Quando tratarmos da antecipação tributária, teremos oportunidade de discutir melhor a matéria. Pode ocorrer que, por um defeito de redação da norma, tomemos pelo aspecto temporal o determinante sobre o momento em que o tributo deve ser pago. Quanto a este último, também ele pode provocar uma alteração da materialidade da norma tributária.

De forma similar, a incongruência entre o aspecto pessoal e o sujeito passivo modifica a materialidade da norma.

Mas é no que respeita à base de cálculo que podem surgir, e frequentemente surgem, as maiores contradições. A doutrina costuma ensinar que uma importante função da base, a par daquela de propiciar a medida da riqueza tributável, é a de confirmar, ou infirmar, o critério material da hipótese (CARVALHO, 1981, p. 105; COELHO, 1990, p. 110). Assim, se a grandeza representada na base não for insita à materialidade, há desnaturação do tributo (ATALIBA, 1992, p. 99). Essa desconformidade, como todas as demais, é, no dizer de Marçal JUSTEN FILHO, um defeito sintático (1986, p. 247), isto é, um defeito de estrutura normativa que alberga incongruências.

Quando a base desmente o aspecto material, é ela que deve prevalecer (CARVALHO, 1981, p. 230). Ao tratarmos dos métodos de

apuração da base de cálculo, veremos as conseqüências disso, examinadas por SAINZ DE BUJANDA.

Fixe-se, pois, que, apesar de, teoricamente, o aspecto material ser o núcleo da norma tributária, quando contraditado pela base ou pelos demais aspectos e determinantes, ele deixa de representar a realidade, e, por isso, deve dar lugar ao tributo efetivamente existente. O tributarista, em casos tais, deve dissipar a cortina de fumaça, para poder constatar eventuais inconstitucionalidades, sejam de forma (invasão de competência), sejam de fundo (ofensa ao princípio da capacidade contributiva).

Conseqüência, por vezes, da desconformidade entre a base e o aspecto material é a desvinculação entre o sujeito passivo (determinação subjetiva do mandamento) e o aspecto pessoal da hipótese de incidência (JUSTEN FILHO, 1986, p. 253), pois não será tributado aquele que se liga ao aspecto material, mas, isto sim, o sujeito vinculado à base.

Marçal JUSTEN FILHO leciona que, amiúde, a desconformidade interna à norma leva a uma desconformidade externa, quer dizer, entre ela, norma, e os princípios do sistema tributário (1985, p. 56). Dessa forma, por exemplo, a incompatibilidade da base com o aspecto material propicia uma invasão sub-reptícia de competência tributária, assim como o desrespeito aos princípios da legalidade e da tipicidade, por força da existência de uma hipótese de incidência oculta (1986, p. 252). Ofende-se, da mesma forma, o princípio da capacidade contributiva, pois a base deixa de funcionar como instrumento de medição da riqueza efetivamente existente (ibid, p. 253).

No que toca ao problema da invasão de competência, nada temos a acrescentar. Relativamente às outras quebras de princípios apontadas, permitimo-nos fazer algumas restrições.

O fato da base não espelhar o aspecto material não leva, por si só, a uma ofensa dos princípios da legalidade e da tipicidade. A redação da norma, em tal caso, é evidente, torna-se defeituosa, se cotejados todos os seus aspectos e determinantes, mas ao contribuinte cabe, simplesmente, desconsiderar o aspecto material expresso e buscar, na base, o aspecto implícito. O importante é que a norma continua contendo tudo o que é necessário para a sua compreensão e aplicação, apesar de haver, nesse sentido, uma dificuldade adicional. Tipicidade e legalidade são arranhadas, mas não o suficiente para tornar a norma inválida.

Quanto à capacidade contributiva, também não se pode dizer que a desconformidade, em si, seja suficiente para se configurar a contrariedade a tal princípio. É claro que a base escolhida não reflete a capacidade contributiva relacionada com o aspecto material expresso, mas pode ser perfeitamente adequada ao aspecto material implícito. Assim, tudo se resume em saber se a materialidade efetiva, uma vez desprezada a materialidade aparente, é compatível com o sistema tributário constitucional.

Em suma, há uma hipótese verdadeira e um simulacro, um arremedo de hipótese, devendo este último ser ignorado pelo destinatário e pelo aplicador.

Da mesma maneira, se resolve a desvinculação entre o aspecto pessoal e o sujeito passivo do mandamento, mencionada acima: ignora-se o aspecto pessoal relacionado com o aspecto material da hipótese

de incidência e leva-se em consideração o aspecto pessoal relacionado com o aspecto material implícito na base.

\* \* \*

#### 4.2.2 AS PRESUNÇÕES E FICÇÕES NA ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA

A exceção da alíquota, parece-nos que todos os determinantes e aspectos da norma tributária podem ser objeto de presunções e ficções. Passaremos a examinar alguns exemplos e, aqui e ali, já faremos algumas considerações sobre problemas de validade. Como o objeto do trabalho não é a descrição de casos, não teremos a preocupação de buscar exemplos em todos os aspectos e determinantes.

Segundo Francesco MOSCHETTI, presunções e ficções afetam, em geral: a medida da base impositiva; a existência do pressuposto de fato; a qualificação jurídica do pressuposto de fato; e a pessoa do sujeito passivo (1973, p. 270). Também, como veremos, podem imiscuir-se nos aspectos temporal, pessoal e espacial.

Quanto ao aspecto material, vamos a um exemplo de MOSCHETTI, a propósito da existência do pressuposto de fato ou de um elemento seu: no que respeita ao imposto sobre o valor agregado (IVA), há a presunção de venda dos bens adquiridos que não se encontram no lugar onde o contribuinte exercita a sua atividade, sendo cabível a prova em contrário (1973, p. 280). Gaspare FALSITTA traz-nos mais dois exemplos: a presunção de transmissão da propriedade ou usufruto, se o novo possuidor se faz inscrever no registro do imposto sobre terrenos; a presunção de cessação do estabelecimento comercial, se novo empresário passa a, no mesmo local, num determinado intervalo de tempo, exercer a mesma atividade (1968, p. 22).

Relativamente à qualificação jurídica do aspecto material: as transferências imobiliárias entre parentes são presumidas doações e,

assim, as transferências onerosas recebem o mesmo tratamento tributário das transferências gratuitas (MOSCHETTI, 1973, p. 281). Quanto a este último exemplo, observa MOSCHETTI não haver uma relação entre um fato conhecido e um ignorado, mas "un unico fatto che viene trattato come se fosse qualitativamente distinto" (ibid, p. 282). Antonio DEHI também trata de casos onde se dá uma diversa significação jurídica ao fato, citando, a guisa de exemplo, o art. 1.º da Legge di Registro, segundo o qual o mandato irrevogável, com dispensa de prestação de contas, se considera, para efeitos de tributação, como ato translativo (1961, p. 486). Gaspare FALSITTA, vendo na equiparação entre diferentes fatos com similar significação económica um importante mecanismo de combate à elisão, além de citar o exemplo do mandato irrevogável, menciona também a presunção de que a transmissão onerosa de imóveis entre parentes até 3º grau é, na verdade, uma liberalidade (1968, p. 21). Este autor cita a opinião de Antonio BERLIRI, dela discordando, segundo o qual não chega a haver uma mudança de qualificação jurídica do ato, mas, apenas, a extensão de um determinado regime tributário a uma outra categoria de atos (apud FALSITTA, 1968, p. 21, nota 26). Parece-nos que BERLIRI está com a razão. Não há, apesar da linguagem do legislador, mudança de qualificação jurídica, mas ampliação da esfera de abrangência de um determinado tributo. Remetemo-nos, aqui, ao que dissemos supra a respeito das peculiaridades da linguagem legislativa.

No que concerne ao aspecto temporal, cita PEREZ DE AYALA a ficção do período anual do imposto sobre a renda (1970, p. 75). Ficção, porque a renda representa um fluxo continuado, não se podendo apontar um momento certo, no mundo dos fatos, em que ela esteja definitivamente constituída. Mas, na verdade, a ficção, aqui, circunscreve-se ao momento de génese da norma, não se podendo falar

em ficção normativa. O que o legislador faz é, para efeitos jurídico-tributários, dividir o fluxo contínuo do tempo em períodos, sem o que a tributação sobre a renda seria inviável. Há, aliás, interpretação no sentido de que o período anual (e, agora, no caso das pessoas jurídicas, o período mensal) tem a ver com a base de cálculo e, não, com o aspecto material, concretizado, no mundo dos fatos, cada vez que se percebe uma renda. Há, sem dúvida, um certo arbitrário na determinação do período formativo — que, no caso do imposto de renda, encontra um limite mínimo, não podendo o período de apuração ser tão exíguo a ponto de não permitir a apuração da renda, limite que, uma vez ultrapassado, o transformaria num tributo sobre receitas ou faturamento —, mas um arbitrário indispensável, à falta do qual, repita-se, por ausência de um referencial seguro na realidade, a renda não poderia ser tributada.

Ainda relativamente ao aspecto temporal, Marçal JUSTEN FILHO cita como exemplo de ficção o fracionamento temporal dos contratos de duração (1985, p. 136)

Sobre o aspecto espacial, costuma-se mencionar a ficção de territorialidade, que permite a tributação de rendas auferidas no exterior, as quais se consideram produzidas no território do ente tributante (PEREZ DE AYALA, 1970, p. 77). E de se admitir tal ficção?

Marçal JUSTEN FILHO, partindo da autonomia do jurídico, pensa que, em tese, o Estado poderia estender o seu poder tributário por todo o globo terrestre (1985, p. 144). O único limite é a eficácia da norma, cuja absoluta ausência poderá afetar a validade desta (1985, p. 144).

Igualmente, Dino JARACH, para quem o legislador pode extrapolar o território de seu Estado, não havendo barreiras

jurídicas que o impeçam disso (1957, p. 144). Admite, entretanto, que, à época em que sua obra foi escrita, a jurisprudência da Corte Suprema Argentina não corroborava sua opinião, exigindo a existência de "alguna relación de amparo efectivo que el Estado presta a los contribuyentes para que exista el derecho a establecer un determinado gravamen" (1957, p. 145).

Em contrário, MICHELI, segundo o qual a riqueza deve, de alguma forma, ter conexão com o Estado que pretende tributá-la (1978, p. 101). Sem essa conexão, que pode manifestar-se em vários fatores, tais como o local onde reside o sujeito passivo, o local onde se encontra a riqueza propriamente dita, ou o local onde teve lugar um negócio translativo da riqueza, a tributação torna-se ilegítima (ibid, p. 101). Ainda segundo MICHELI, a norma tem de ser aplicada pela ação normal do Estado, mesmo que isso envolva a colaboração de um Estado estrangeiro (ibid, p. 102). O que não se pode admitir é que a tributação extraterritorial se torne eficaz por via de um ilícito internacional (ibid, p. 40).

SAMPAIO DORIA, em seu trabalho sobre a cláusula do *due process of law* no Direito Tributário, também se volta contra a extraterritorialidade, tendo por incompatível "com o próprio fundamento ético e jurídico da tributação a idéia de cobrança de impostos sem a possibilidade de alguma contrapartida" (1986, p. 93). Se o indivíduo não tem nenhuma relação com o ente tributante (não tem domicílio em seu território, nele não possui patrimônio nem realiza transações comerciais), inexistente a possibilidade de contrapartida.

Estamos com a opinião daqueles que não vêm na eficácia, ou melhor, na sua ausência, o único limite à tributação extraterritorial. A opinião de SAMPAIO DORIA, já exposta, é valiosa,

pois traz à colação, como condicionantes do exercício da competência tributária, os fundamentos éticos da tributação.

A tributação extraterritorial, dessarte, à falta de um elemento de conexão razoável, é inadmissível e não pode ser operada, de forma transversa, mediante o uso de ficções de territorialidade.

Problema similar pode ser sentido, numa federação como a brasileira, com diversos detentores de poder impositivo, quando, por exemplo, um Município, usando de ficções ou presunções, tenta tributar manifestações de riqueza que têm lugar no território de outro. Aqui, a inconstitucionalidade é indiscutível.

Também no que diz respeito à manipulação do aspecto espacial, o legislador pode fazer uso de presunções e ficções para atribuir diferentes consequências jurídicas a fatos ocorridos em diversos pontos do país, visando, por exemplo, ao desenvolvimento regional. Desta forma, pode equiparar, para efeitos fiscais, certos lugares ao território estrangeiro, criando zonas de exportação, entrepostos aduaneiros etc. Um limite a tal proceder é o princípio da igualdade, que veda o estabelecimento injustificado de diferenciações tributárias e não pode ser contornado por uma mera ficção. Note-se que, em tal caso, como em tantos outros, para atingir os mesmos resultados, o legislador poderia dispensar a ficção, sendo mais direto em sua linguagem. O fazer dela uso atende a outras razões, já explicitadas em tópico anterior, ao qual nos reportamos.

Passemos, agora, ao aspecto pessoal e ao sujeito passivo da obrigação tributária.

MOSCHETTI, a propósito de presunção relativa ao aspecto pessoal, dá-nos o seguinte exemplo (contido no art. 197, quarto comma, do T.U.): considera-se adquirente do estabelecimento comercial

quem, no mesmo local, exercita a mesma atividade do titular precedente (1973, p. 283).

Segundo PEREZ DE AYALA, o sujeito passivo, encarado somente como devedor da obrigação tributária, nunca envolve ficção, pois que o devedor, assim como a própria obrigação, são criações exclusivas do universo jurídico (1970, p. 79). O mesmo não se dá, se o sujeito passivo é visto como o realizador do fato impositivo (ibid, p. 81), pois que aí há um referencial no mundo dos fatos. Nesses termos, o autor fornece o seguinte exemplo: a consideração da unidade econômica de um grupo de sociedades, com integração da contabilidade das empresas dominadas na contabilidade da empresa dominante, conforme disposto no art. 22 do texto refundido do imposto de renda das sociedades (ibid, p. 82).

José Maria Martín OVIEDO cita como exemplos de ficções que envolvem o aspecto pessoal da norma a atribuição de personalidade jurídica a entidades que não a possuem em outras searas do Direito (1970, p. 401), e a tributação do grupo de sociedades, visto como unidade econômica (ibid, p. 406).

Mas, de fato, se pode falar em ficções ou presunções que envolvam a personalidade e a capacidade tributárias? Parece-nos que não. E que personalidade e capacidade são criações do mundo do Direito, que as atribui ou nega, segundo as conveniências, os objetivos do legislador. É claro que, no presente contexto histórico, em face do reconhecimento internacional da dignidade da pessoa humana, a maior parte dos Estados reconhece, ao menos no papel, um limite mínimo ao arbitrio legislativo em tal seara: a personalidade do homem (com gradações de capacidade). Para além disso, impera a relatividade, vale dizer, cada ramo jurídico, embora isso não seja

comum, pode criar regras próprias de personalidade e de capacidade, para os fins de aplicação das suas normas (MARTINEZ, 1984, p. 194). O recorte no mundo dos fatos não obedece a um único critério, mas a variadas conveniências. Quanto à extensão da capacidade do ente personalizado, dá-se o mesmo. À vista de todas as doutrinas que se digladiam sobre a matéria, discussão que não pretendemos trazer para o presente trabalho, parecem ter mais razão aqueles que visualizam o problema sob uma perspectiva funcional, isto é, na qual a personalidade é um instrumento para a realização de determinados fins (como a separação patrimonial, no Direito Privado), não refletindo, necessariamente, um ente com existência social e vontade próprias. A personalidade é um núcleo, um ponto geométrico, para o qual se canalizam direitos e obrigações (KELSEN). Que esse núcleo envolva um indivíduo ou agrupamentos de pessoas é matéria ao sabor do Direito positivo.

Como dissemos, personalidade e capacidade, em tese, podem variar segundo os objetivos do legislador, sem que se possa falar em presunções ou ficções, pois não têm existência pré-jurídica. Não tem, assim, o menor cabimento falar-se que a personalidade, em Direito Tributário, quando diferente da dos demais ramos, apóia-se numa presunção ou ficção.

Feitas essas considerações, questiona-se: qual o critério que, em geral, orienta a atribuição de personalidade e de capacidade em Direito Tributário? Estamos com MARTINEZ, nessa questão, para quem a identificação de um ente individualizável como sujeito de obrigações tributárias tem a ver com a possibilidade dele ser identificado como um pólo de capacidade econômica (1984, p. 211). Assim, em Direito Tributário, ninguém é mais ou menos capaz, por ser maior ou menor de idade. Esse parâmetro, combinado com a conveniência legislativa, na

qual se pode levar em conta, por exemplo, a maior facilidade de arrecadação ou fiscalização, pode justificar a atribuição de personalidade tributária ao grupo de sociedades ou somente à sociedade dominante do grupo, ou, no lado oposto, aos diversos estabelecimentos ou filiais de uma única sociedade. No caso do grupo de sociedades, ensina MARTINEZ que é possível desconsiderar-se a personalidade das entidades agrupadas, se houver uma individualidade econômica maior (ibid, p. 230). Naturalmente, a capacidade de certos entes pode ser mínima, quase inexistente, ou, pelo contrário, plena e quase equiparável à das pessoas físicas.

No que concerne ao sujeito passivo da obrigação tributária, outro problema a ser considerado é o da substituição tributária. Para PEREZ DE AYÁLA, valendo-se do raciocínio já exposto acima, se a questão é posta sob o prisma do devedor da obrigação tributária, não se pode falar em ficção. Mas, havendo equiparação ao realizador do fato impositivo, há ficção. Não se pode concordar com o tributarista espanhol. Marçal JUSTEN FILHO já demonstrou que a substituição, assim como a responsabilidade tributária, são situações explicáveis por fundamentos outros que não as presunções ou ficções. O que as justifica é o relacionamento entre o substituto ou responsável e o destinatário legal tributário, aquele que está intimamente relacionado com o aspecto material da hipótese de incidência. Num caso, substituição, é relevante que o substituto tenha condições de reter parcela da riqueza do substituído, para pagar o tributo por este devido (1986, p. 274). No outro, responsabilidade, pesa o fato do responsável ter condições de exercer o controle sobre o adimplemento da obrigação tributária, desta feita a cargo do próprio destinatário legal (ibid, p. 295).

Fassemos à base de cálculo.

MOSCHETTI, mais uma vez, fornece-nos alguns bons exemplos, seja de presunção sobre a totalidade da base de cálculo, seja de presunção sobre um elemento seu. No primeiro caso, tem-se, deixando o contribuinte de apresentar declaração de rendimentos, a tributação com base na declaração do ano anterior (arts. 80, 123, 141, 142 e 150, do T.U.) (1973, p. 270). Tal presunção não tem cunho absoluto contra a Fazenda Pública, facultando-se à Administração a prova de que o rendimento foi maior, mas não ao contribuinte a de que o rendimento foi menor, vale dizer, há presunção absoluta de montante não inferior ao da declaração anterior, e presunção relativa de montante não superior (ibid., p. 274). Quanto ao segundo caso (presunção sobre um elemento da base), o autor apresenta os seguintes exemplos: presume-se a transferência dos bens acessórios com o bem imóvel (ibid., p. 274); no imposto sobre transferência de bens causa mortis, há a presunção de que determinados bens (dinheiro e jóias em certa percentagem) se encontram no ativo hereditário, devendo compor a base (ibid., p. 276). A propósito deste último exemplo, Federico MAFFEZZONI cita presunção similar de existência de bens móveis no patrimônio do falecido, trazida no Code Général des Impôts français, art. 753, n. 3 (1967, p. 236).

As presunções legais sobre elementos da base estão bastante difundidas em nosso ordenamento. Para constatar tal assertiva basta considerar, na legislação do imposto de renda, os coeficientes de depreciação e amortização (IRPJ), assim como o limite de dedução por dependente (IRPF). A riqueza tributável é, assim, composta conjuntamente por elementos reais, presuntivos e até fictícios.

A base prevista no mandamento da norma deve, em regra, permitir a apuração da riqueza efetivamente existente. Havendo desconformidade entre esta e a riqueza juridicamente relevante, à

qual se chega pela base, tem-se, segundo PEREZ DE AYÁLA, uma ficção (1970, p. 99).

No mesmo sentido, Marçal JUSTEN FILHO, que vê na desconformidade entre a hipótese de incidência e a base a possibilidade de surgimento de uma ficção de riqueza (1986, p. 254). Fala em ficção, e não em presunção, porque não entra em jogo a riqueza do contribuinte, nem diretamente, nem por via de indícios, o que é condenável (ibid., p. 255). Reportamo-nos ao que já foi dito, acima, a propósito da opinião do autor sobre os efeitos da desconformidade entre a base e a hipótese de incidência, ou, mais especialmente, o aspecto material da hipótese de incidência. Em muitos casos, já o dissemos, não há ficção de riqueza, mas um tributo aparente e um tributo implícito, cabendo ao jurista desconsiderar o primeiro e descobrir o segundo.

De forma bastante sintética, poderíamos dizer que as presunções absolutas e ficções relacionadas com a hipótese de incidência tributária tratam, em geral, da criação de novos casos de tributação (ex: uma presunção que amplia o aspecto espacial faz cair na abrangência da norma situações que, em princípio, não seriam tributáveis). Mais raramente, excluem determinados casos, que estariam enquadrados, não fossem elas, na hipótese tributária. Já quando atuam sobre o mandamento, notadamente sobre a base, levam a uma alteração do próprio regime tributário, isto é, das consequências jurídicas ligadas à incidência da norma, quando não de toda a norma (havendo, por exemplo, incongruência entre a base e o aspecto material).

Ao longo deste item, pudemos verificar como as ficções e presunções se espraiam por todo o sistema tributário. Verificamos,

igualmente, que, assim como ocorre em outros ramos jurídicos, a doutrina, por vezes, identifica presunções e ficções onde elas não existem. São situações que encontram sua razão de ser em outros fundamentos. Exemplos disso temos nas "presunções" sobre a personalidade e a capacidade em Direito Tributário (envolvendo menores e grupos de sociedades, por exemplo), na substituição tributária, na fixação do período impositivo dos impostos "continuados", dentre outros casos já discutidos. Em se tratando não já de criação, mas de aplicação da norma tributária, uma falsa ficção é a de aprovação tácita, no caso de decadência relativa ao lançamento por homologação.

\* \* \*

#### 4.3 AS PRESUNÇÕES E FICÇÕES EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

No Brasil, as sucessivas Constituições foram acumulando normas e mais normas sobre tributação, discriminando a competência dos entes impositivos e limitando-a com princípios aplicáveis à atividade tributária. Por conta disso, uma das características do nosso sistema tributário, que o diferencia dos demais (pelo menos daqueles de que temos conhecimento), é a abundância de normas constitucionais de estrutura relativas à tributação. Abundância que reduz a liberdade do legislador complementar e do legislador ordinário e cria, como veremos, múltiplas barreiras ao uso de ficções e presunções, as quais, no Direito alienígena, devem submissão a uns poucos princípios, tais como os da legalidade e da capacidade contributiva, que, na lição de Alberto XAVIER, concretizam, em Direito Tributário, as garantias básicas de um Estado de Direito: segurança e justiça (1978, p. 77).

Abra-se um parêntese, para breve esclarecimento. No parágrafo anterior falamos na instituição de limites à competência do legislador. Essa idéia pode gerar equívocos. A competência legislativa, assim como o direito subjetivo, não é algo que, num primeiro momento, nasce ilimitado, para depois vir a sujeitar-se a variadas restrições. Ela já nasce com seus limites, daí não se poder falar em limitações às competências, mas, simplesmente, em competências (CARRAZZA, 1991, p. 316)

Antes de passarmos à análise individualizada dos princípios

aos quais as presunções e ficções estão sujeitas, cabem mais algumas considerações prévias.

Já vimos, e não é o caso de voltar ao tema, que ao jurista cabe equacionar os conflitos entre princípios, que se manifestam sempre à vista de um caso concreto. Teremos a oportunidade de mostrar como, na prática, isso funciona.

Os princípios, assim como as demais normas jurídicas, não se encontram isolados, mas inseridos numa totalidade de sentido. Iluminam e são iluminados. Os princípios mais gerais, aqueles que são os pilares de um ordenamento jurídico, são fundamentais para a compreensão e fixação do sentido dos mais específicos e regionais. Tome-se como exemplo o princípio republicano que, genérico como é, permite diversas inferências, independentemente de expressa previsão, na esfera tributária, tais como: a destinação pública da arrecadação tributária (CARRAZZA, 1991, p. 50); e a igualdade de sacrifício entre todos aqueles que se encontrem em idêntica situação (ibid, p. 52). O contrário também é válido: chega-se à idéia de república pela composição dos diversos princípios vigentes em um dado ordenamento.

Por todo o exposto, fica fácil compreender-se porque princípios clássicos adquirem um novo sentido em face de novas exigências sociais e políticas. A transfiguração do regime liberal em intervencionista traz consequências para a interpretação da totalidade do ordenamento. Da mesma forma, o contexto social traz subsídios para a compreensão das normas jurídicas.

Nos tópicos subsequentes, trataremos de examinar os princípios em relação aos quais o uso de presunções e ficções está, na esfera tributária, mais especialmente adstrito. A escolha desses princípios se orienta pela frequência com que a doutrina e a jurisprudência

deles têm socorrido-se para impugnar a validade das técnicas em exame. No presente capítulo, a nossa preocupação será com os princípios que afetam mais diretamente a criação da norma tributária. Em capítulo posterior, voltaremos nossa atenção para problemas mais ligados à sua aplicação.

\* \* \*

#### 4.3.1 PRINCIPIO DA IGUALDADE

Esse princípio, que é um dos mais notáveis e genéricos freios à liberdade do legislador, e, por conseguinte, ao uso de presunções e ficções, será estudado sucintamente, pois, em Direito Tributário, sua principal, mas não única, manifestação está no princípio da capacidade contributiva, que será analisado no tópico subsequente.

Pela igualdade, é sabido, não se visa dar a todos o mesmo tratamento, mas controlar as desequiparações normativas entre pessoas, evitando que sejam irrazoáveis ou arbitrárias (BARROSO, 1986, p. 68). E eis aqui, deixadas de lado as generalidades, o grande problema: saber-se quando que uma diferenciação é injustificada, e quando não, vale dizer, buscar-se os critérios que permitem a aplicação concreta, no exame de cada norma, do princípio em tela (BANDEIRA DE MELLO, 1984, p. 19).

Como não existem critérios absolutos de discriminação, nem em nível lógico-jurídico, nem, em face de nossa Constituição, em nível jurídico-positivo, o que deve ser considerado, pelo legislador, quando cria distinções entre os sujeitos das normas? A resposta, não-la dá Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, que averba serem as diferenciações compatíveis com a cláusula da igualdade, "quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida, por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição" (1984, p. 24). Assim, deve haver correlação lógica entre o *discrimen* e o objeto da regulação, pena dela ser arbitrária. De falta dessa

correlação, temos um exemplo recente na esfera tributária, que mereceu a severa censura de nossos Tribunais: a isenção do imposto sobre operações financeiras incidente sobre as operações de câmbio vinculadas a importações, com guias emitidas a partir de 01/07/88, excluídas as importações cujas guias tivessem sido emitidas anteriormente a tal data, mesmo que a operação de câmbio propriamente dita lhe fosse posterior (Decreto-lei 2.434/88). Nesse caso, a opinião consagrada é de que o critério de discriminação não guardava relação apropriada com o favor fiscal em tela. Prosigamos. Mais: mesmo havendo a correlação lógica, ela não pode contrariar os interesses prestigiados pela Constituição (ibid., p. 56). Por fim, é "inadmissível, perante a isonomia, discriminar pessoas ou situações ou coisas (o que resulta, em última instância, na discriminação de pessoas) mediante traço diferencial que não seja nelas mesmas residente" (ibid., p. 38). Em outras palavras, a discriminação das situações que caem ou não sob o império da lei deve ter em conta elementos insitos a elas.

É importante ressaltar que, em consonância com o exposto por Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, a igualdade não depende, para ser aferida, da mera observação dos fatos, pois, encaradas sob prismas diferentes, as mesmas realidades podem ser ou não equivalentes. Entra aí um problema de valoração. São os valores inseridos na norma pelo legislador que nos dizem qual é o aspecto relevante, para efeitos de equiparação entre diversos fenômenos.

Nos tópicos introdutórios ao presente trabalho, averbamos que alguns conceitos errôneos de presunções e ficções têm sua raiz em um equívoco sobre a autonomia do jurídico frente à realidade fática. Vimos, então, que o legislador desfruta de liberdade para "criar" o universo jurídico, que não é um mero equivalente lingüístico do

universo fático. Também relativizamos essa liberdade, com considerações de cunho prático e jurídico-positivo. Em termos jurídico-positivos, é o princípio da igualdade o mais importante limite material à liberdade do legislador. Ele atenua ou reduz o hiato entre o mundo do ser e o mundo do dever-ser. Senão vejamos.

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

Em face do exposto, cabe falar em "natureza das coisas". A expressão tem ressaibo de jusnaturalismo, o que a torna alvo fácil às críticas. Hodiernamente, entretanto, a metodologia jurídica vem apropriando-se dela, renovando-lhe o sentido e a eficácia. Segundo LARENZ, a "natureza das coisas" "deixa constantemente margem para as mais variadas possibilidades de configuração, mas também exclui algumas por plenamente 'alheias às coisas', inadequadas às coisas" (1989, p. 507). Por outra, a "natureza das coisas" não dita normas ao legislador, como pretendiam os jusnaturalistas, mas estabelece alguns limites à possibilidade de configuração das normas jurídicas. Transcende, dessarte, a mera factualidade (ibid, p. 507), criando uma ponte entre o ser e o dever-ser. Sob o ângulo jurídico, ainda segundo LARENZ, cumpre as seguintes funções: permite aferir se o princípio da igualdade foi seguido pelo legislador (ibid, p. 507); também é relevante para a ponderação de bens no caso concreto (ibid, p. 508); possibilita a correção, pela jurisprudência, do falseamento grosseiro da realidade (ibid, p. 509); e pesa na utilização do critério

teleológico-objetivo de interpretação (ibid., p. 508). A primeira função citada por LARENZ é a que, para os efeitos do presente trabalho, mais nos interessa. Deveras, em consonância com o já exposto, o princípio da igualdade não é em absoluto atendido, se o legislador constitui equiparações entre fatos que não encontram um mínimo de correspondência na realidade tangível, na "natureza das coisas".

Feitas essas considerações, tratemos dos efeitos do princípio em Direito Tributário.

No que concerne à conformação da obrigação tributária principal, a igualdade manifesta-se como capacidade contributiva, sobre a qual falaremos no item seguinte. Isso não quer dizer que o princípio não tenha outras aplicações, não vinculadas ao critério da capacidade contributiva, na seara tributária. Tem, sim, e muitas. Os direitos e deveres tributários instrumentais, relacionados com o pagamento da obrigação principal, também devem ser informados pelo princípio da igualdade, em sua acepção mais genérica.

A exigência de igualdade, averbe-se desde já, será de suma importância, quando, mais adiante, no próximo capítulo, discutirmos a aplicação de certos princípios processuais à disputa, administrativa ou jurisdicional, entre Fisco e contribuinte.

No que diz respeito especificamente ao uso de presunções absolutas e ficções em Direito Tributário (e, face à generalidade do princípio sob exame, a todos os demais ramos jurídicos), há que se fazer algumas considerações suplementares ao que já foi consignado acima. Não é pelo uso dessas técnicas que o legislador, baralhando conceitos e institutos, por via de equiparações jurídicas, pode escapar ao princípio da igualdade. Cabe ao aplicador verificar se aos

fatos que estão na base da norma remissiva pode ser dado o mesmo tratamento dos fatos descritos na norma à qual se faz remissão. Se a resposta for negativa, a norma remissiva, e, por conseguinte, a presunção ou ficção que está em seu bojo, deve ser tida por inválida.

O mesmo controle é necessário quando as presunções absolutas e ficções não fazem remissão, mas, pelo contrário, restringem o universo de abrangência de outra norma.

Para Gaspare FALSITTA, por exemplo, tratando das presunções que envolvem mudança de qualificação jurídica, a equiparação somente pode fazer-se entre situações equivalentes sob o prisma da capacidade contributiva, que é o específico critério de igualdade em direito tributário (1968, p. 42).

Pois bem, se no caso da presunção absoluta a aplicação do mesmo regime jurídico a diferentes fatos baseou-se no relacionamento entre eles existente, em nível extrajurídico, ou, em outras palavras, se a igualdade, aqui, surge desse relacionamento, a verossimilhança da presunção torna-se juridicamente relevante, não é mais um problema excluído da esfera de preocupações do aplicador da norma. Essa verossimilhança, entretanto, tem de ser considerada de forma genérica, isto é, o relacionamento entre os fatos deve dar-se com alguma freqüência, não sempre necessariamente. Assim, não haverá ofensa ao princípio da igualdade, caso a regra geral não seja confirmada em face de um caso concreto, desde que, o mais das vezes, ela seja caracterizável.

Quanto às ficções, que não se baseiam no relacionamento causa-efeito entre fatos, a equiparação de regimes também tem de ser sustentável face ao princípio da igualdade, mas agora por outras razões. O fato previsto na norma remissiva deve, face aos valores em

jogo, ser passível do mesmo tratamento jurídico dado ao fato previsto na norma a que se fez remissão. Não tem cabimento, aqui, questionar se um fato leva ao outro, ou, por outra, se, na realidade extrajurídica, estão os fatos conectados por relações de causalidade. Indaga-se, apenas, se justifica-se o tratamento jurídico equivalente de fatos que não são idênticos ou similares sob o ângulo material.

Num caso, pois, a igualdade é medida pela correspondência natural entre os fatos (presunção absoluta); no outro, pelos valores que podem justificar o mesmo tratamento para fatos diversos (ficções).

A igualdade também pesa na extensão do regime jurídico existente aos fatos previstos na presunção absoluta ou ficção. Naquela, já vimos, a extensão deve ser ampla, dada a relação natural entre os fatos. Nesta, pelo contrário, deve cingir-se ao necessário, orientando-se, nesse sentido, pelos fins buscados pelo legislador.

No que concerne às presunções legais relativas e às simples, o princípio da igualdade também é importante, mas como corolário do devido processo legal, razão pela qual a matéria será objeto de análise no próximo capítulo.

\* \* \*

#### 4.3.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Sem dúvida, é um dos temas mais complexos e debatidos do Direito Tributário, mas cuja compreensão é fundamental para o presente trabalho, pois, especialização do princípio da igualdade, o princípio em tela é, a nosso ver, a principal barreira ao uso das técnicas em exame.

O princípio da capacidade contributiva gerou, e ainda gera, infindáveis discussões e críticas. Não poucos juristas o consideraram um corpo estranho no Direito Tributário, um ressaibo da ciência das finanças. Foram tantas as polémicas, que a emenda nº 18 à Constituição de 1946 acabou por excluí-lo expressamente do sistema tributário nacional (JUSTEN FILHO, 1986, p. 232). Implicitamente, continuou a valer, nas dobras do princípio da igualdade. Alfredo Augusto BECKER, por exemplo, em sua obra clássica, considerou-o locução ambigua "que se presta às mais variadas interpretações" (1972, p. 439), tachando-o como "constitucionalização do equívoco" (ibid, p. 442). Nele identificou uma natureza jusnaturalista (ibid, p. 447), dizendo que seu excesso de conteúdo deontológico dificulta a sua consagração integral pelo Direito positivo (ibid, p. 451).

O princípio em tela tornou-se mais uma vez expresso, agora com a Constituição de 1988, que o consagrou em seu art. 145, par. 1º. E, no dizer de Regina Helena COSTA, um pressuposto constitucional à escolha de fatos estranhos à atividade estatal para fins de tributação (1993, p. 17), uma garantia de justiça e racionalidade fiscal (ibid, p. 18). Acrescentamos: não só fatos estranhos à

atividade estatal, pois também as taxas e contribuições especiais estão sujeitas ao princípio.

Já dissemos que o princípio da capacidade contributiva seria uma especificação do princípio da igualdade em Direito Tributário, embora não esgote o conteúdo deste (MACHADO, 1993, p. 18; COSTA, 1993, p. 40).

Costuma-se falar em capacidade contributiva absoluta e relativa. A primeira significa que o legislador, na moldagem dos tipos tributários, deve escolher fatos de relevância econômica (JUSTEN FILHO, 1986, p. 233). Manifesta-se na própria discriminação constitucional de competências (ibid., p. 257). A segunda, que a carga tributária deve ser distribuída, entre os contribuintes, de forma isonômica (ibid., p. 234).

Classificação muito similar é aquela entre capacidade objetiva e capacidade subjetiva. Para aquela, o que importa não é a pessoa do contribuinte, mas a existência de certos signos de riqueza. Na subjetiva, pelo contrário, a tributação deve considerar, quanto possível, a situação individual do contribuinte (SAMPAIO DORIA, 1986, p. 182). Levada às últimas consequências, numa perspectiva ideal, tornaria impraticável a tributação.

Parte da doutrina procura centrar a eficácia do princípio em seu aspecto objetivo, fazendo mínimas concessões ao aspecto subjetivo.

Nesse sentido, Alfredo Augusto BECKER, para quem a capacidade contributiva desempenha dupla função: impedir que o legislador possa sujeitar à tributação fatos sem relevância econômica; preservar da tributação o mínimo indispensável à sobrevivência (1972, p. 454). Este autor admite ainda que o legislador está obrigado a estabelecer

critérios de progressividade segundo a renda (ibid., p. 456). Finalmente, para ele, basta que na média dos casos o tributo seja adequado à capacidade contributiva, pouco importando que numa ou noutra hipótese isolada isso não se dê (ibid., p. 481).

Para SANFAIO DORIA, a capacidade contributiva apenas impõe limites mínimo e máximo à atividade legislativa. Mínimo: ausência absoluta de capacidade, não podendo ser tributado o indispensável à sobrevivência. Máximo: a tributação não pode ter efeito confiscatório (1986, p. 182).

Segundo Marçal JUSTEN FILHO, na hipótese normativa, o princípio impõe a escolha de fatos com relevância econômica (1986, p. 236); no mandamento, especialmente na alíquota, impede a criação de tributos fixos (ibid., p. 243) e também veda o confisco (ibid., p. 245).

Há, porém, aqueles que, privilegiando o aspecto subjetivo, vislumbram a possibilidade de aplicação individualizada do princípio: mesmo sendo, de forma genérica, adequado à capacidade contributiva, o tributo pode deixar de ser aplicado em determinada situação, ou ter sua carga reduzida, se o contribuinte demonstrar que, no seu caso, a tributação é excessiva. Nesse sentido: Sacha Calmon Navarro COELHO (1990, p. 287), José Marcos Domingues de OLIVEIRA (1988, p. 60), que fala em se negar efeito à lei no caso concreto, e Regina Helena COSTA (1993, p. 70). Contra: Gilberto de Ulhoa CANTO, para quem, ao exercer o controle individualizado, o magistrado estaria extrapolando suas funções, substituindo-se ao administrador (1989, p. 13).

E quanto à abrangência do princípio? Aplica-se ele a todos os tributos ou apenas aos impostos? Relativamente aos impostos, todos estão sujeitos à capacidade contributiva ou apenas alguns?

À leitura isolada do art. 145, par. 1º ("Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte..."), da Constituição, sugere respostas restritivas às questões acima formuladas.

Assim, o princípio só seria aplicável aos impostos, não aos demais tributos, tese esposada por Regina Helena COSTA (1993, p. 55-56). Em sentido contrário, Marçal JUSTEN FILHO, para quem taxas e contribuições especiais também se sujeitam à capacidade contributiva (1986, p. 241). Compartilha dessa opinião José Marcos Domingues de OLIVEIRA (1988, p. 52).

Quanto à cláusula "sempre que possível", sustenta-se que ela somente se aplica ao caráter pessoal do tributo, não à capacidade econômica (CANTO, 1989, 19; MACHADO, 1993, p. 27; COSTA, 1993, p. 104). Para Hugo de Brito MACHADO, mesmo os impostos ditos reais são passíveis de aplicação do princípio, do que é exemplo a isenção de produtos relacionados às necessidades vitais (1993, p. 13).

Resumidamente, exporemos nosso ponto de vista a respeito das questões acima ventiladas.

No que tange à eficácia do princípio da capacidade contributiva, parece-nos que sua leitura apenas sob o prisma objetivo (escolha de fatos com significado econômico) não esgota sua potencialidade. Se é específica manifestação do princípio da igualdade, obriga o legislador a diferenciar os contribuintes de acordo com sua maior ou menor capacidade de pagar tributos, valendo-se de técnicas como a progressividade. Limita a atuação do legislador, pois, também em termos relativos e subjetivos. Isso não quer dizer que estejamos a advogar uma perfeita adequação de cada situação individual ao princípio, o que poderia levar à ineficácia do

tributo no caso concreto. Radicalizar, nesses termos, a sua aplicação equivaleria a tornar impossível a tributação. O importante é que, na média, haja obediência ao princípio, mesmo que em alguns poucos casos configure-se excesso de tributação e, em outros, o contrário.

Quanto aos tributos aos quais se aplica a capacidade contributiva, estamos com aqueles que não a limitam aos impostos, apesar do que dispõe o art. 145, par. 1º, da Constituição. E que, como critério de igualdade específico à tributação, a capacidade contributiva não pode deixar de ser considerada na instituição de taxas e contribuições especiais. É certo, porém, que relativamente a esses tributos ela não é o único critério, mesclando-se com outros. Um exemplo: a cobrança de taxas deve considerar o custo do serviço e também a potencialidade econômica do contribuinte.

Especificamente no que concerne aos impostos, todos, sem exceção, devem obediência ao princípio. O que muda é o grau de vinculação. No imposto de renda, por exemplo, deve-se considerar o máximo possível as peculiaridades de cada contribuinte. Já em impostos ditos reais, ICMS e IFI, por exemplo, a capacidade contributiva obriga que, na graduação da alíquota, seja tida por relevante a essencialidade do produto (e isso, a nosso ver, mesmo que não existissem normas específicas sobre a matéria na Constituição).

\* \* \*

#### 4.3.2.1 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O SOPESAMENTO DE INTERESSES E VALORES

Nas considerações precedentes, procuramos alinhar-nos com aqueles que atribuem ao princípio um elevado grau de eficácia. Mas, agora, é preciso salientar que ele não pode ser aplicado isoladamente, ou seja, que outros interesses e valores devem ser considerados, o que nos leva ao problema do sopesamento, do equilíbrio.

Considerado isoladamente, o princípio imporia, sempre e sempre, a tributação segundo a riqueza efetiva do contribuinte, que não poderia sequer ser mediatizada por signos presuntivos. Obrigaria, por conseguinte, a tomada em consideração da situação individual do sujeito passivo, em toda a sua riqueza de detalhes.

Essa aplicação incondicionada do princípio não é viável, pelas razões que já expusemos anteriormente e às quais nos reportamos. Também não é de se admitir, no extremo oposto, a sua redução à quase insignificância, tomando o princípio apenas em seu significado objetivo. Infelizmente, na prática, tal minimização do princípio tem prevalecido, e não somente por força de preconceitos doutrinários que lhe são opostos, mas, principalmente, devido a exigências relacionadas com operacionalidade da máquina de arrecadação. A civilização contemporânea leva à uniformização, com prejuízo do exame do individual, exame este imprescindível para a plena eficácia do princípio da igualdade. É necessário encontrar-se um ponto médio, onde o princípio seja preservado, mas, paralelamente, seja a Administração dotada de instrumentos hábeis para tributar de forma generalizada. Essa necessidade não é imposta apenas pela aplicação

conjunta de vários princípios jurídicos, mas, também, pelo significado integral do princípio em exame.

Explica-se. O princípio da capacidade contributiva é bifronte. De um lado, é uma barreira à atividade estatal, protegendo o indivíduo de uma tributação indiscriminada. É esse aspecto que, em letra, é destacado. Para além disso, e em a outra face da moeda, como critério da igualdade em Direito Tributário, o princípio realiza-se pela tributação generalizada da riqueza. Segundo esse ideal, não é aceitável que o Estado fique inoperante frente à malícia e esperteza de alguns. O princípio é, pois, a uma só vez, uma norma geral de tributação e um limite à tributação, uma autorização para que o Estado capte os recursos necessários à realização de seus fins e uma imposição para que ele o faça de forma justa e generalizada. Protege-se o contribuinte e impõe-se-lhe um dever de solidariedade. Af, parece-nos, o significado integral do princípio da capacidade contributiva. Significado este que fica bem claro na Constituição italiana, cujo art. 53 prescreve que "todos estão obrigados a concorrer para as despesas públicas em razão da sua capacidade contributiva".

Os dois aspectos citados, que não podem ser interpretados isoladamente, iluminam diferentes consequências do princípio: como proteção do contribuinte, sobreleva a idéia de que ele seja tributado pela riqueza que efetivamente possui; como dever de que todos contribuam para o funcionamento do Estado, assume relevo o problema da efetividade da tributação. Mais uma vez, o compromisso é necessário. A concreta conformação dos tipos tributários não deve apenas garantir os direitos dos contribuintes, mas, outrossim, possibilitar ao Estado, sem um ônus desproporcional, a arrecadação generalizada. Na prática, o compromisso é alcançado, como veremos,

pelo abandono da exigência de exatidão, na busca da riqueza tributável, em favor de aproximações, sujeitas aos crivos administrativo e judicial.

Considerando-se esta dupla função da capacidade contributiva, como garantia individual, limite à tributação, e como princípio de distribuição dos encargos sociais, é possível atribuir-se ao contribuinte a opção por um alternativo mecanismo de tributação de sua riqueza (método de apuração presuntivo, por exemplo), o qual, eventualmente, poderá permitir-lhe reduzir sua carga tributária? SAYNZ DE BUJANDA responde negativamente, salientando que o princípio da capacidade contributiva não é voltado apenas à proteção do contribuinte, individualmente considerado, mas busca também garantir a divisão a mais igualitária possível da carga tributária, o que interessa à coletividade como um todo (1963, p. 285). Essa idéia merece algumas restrições. Já dissemos que nenhum princípio é absoluto em sua aplicação. Assim, outros interesses também relevantes para o Direito podem justificar a atenuação do princípio da capacidade contributiva, ora favorecendo o contribuinte, ora onerando-o. É claro que o Estado não pode, sem mais nem menos, deixar ao alvedrio de cada contribuinte a escolha da forma de tributação que mais lhe favorece. Isso enfraqueceria o caráter público do Direito Tributário. Mas há situações que justificam seja dada a opção. Temos, por exemplo, aqueles casos em que, devido ao pequeno porte do contribuinte, a utilização de um mecanismo de tributação voltado à riqueza efetiva (lucro real, por exemplo) geraria despesas administrativas desproporcionais ao tributo a ser pago e à magnitude da atividade empresarial. Ai, a opção não é facultada de forma arbitrária, mas se fundamenta em razões ponderáveis, não ofendendo ao ideal de justa distribuição da carga tributária.

Nas a flexibilização do ideal da capacidade contributiva não resulta, exclusivamente, da dinâmica interna do princípio, sendo fruto da consideração de outros valores e princípios, tais como a praticabilidade, que será analisada em outro tópico. Pense-se, por exemplo, na tributação como instrumento do exercício do poder de polícia, onde se torna possível até a utilização de impostos proibitivos (SAMPAIO DORIA, 1986, p. 188). Não fosse essa finalidade extrafiscal e haveria nítida ofensa aos princípios da liberdade de escolha e exercício de profissões e da capacidade contributiva (SAMPAIO DORIA, 1986, p. 187). Também Regina Helena COSTA fala na necessidade de equilíbrio entre as exigências resultantes do princípio da capacidade contributiva e a extrafiscalidade (1993, p. 70).

No próximo item, trataremos de ver se, com base nas idéias aqui expostas, as ficções e presunções são compatíveis com a capacidade contributiva.

\* \* \*

#### 4.3.2.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E AS PRESUNÇÕES E FICÇÕES

A exposição precedente já dá uma idéia de quanto o princípio da capacidade contributiva é sensível ao uso de presunções e ficções. No Direito comparado, é o maior freio à utilização dessas técnicas. No Direito pátrio, não tem merecido tanto destaque.

Na Itália, o problema tem recebido a atenção devida, sendo objeto de diversos trabalhos doutrinários.

Segundo Antonio DENI, as presunções respondem às exigências do art. 53 da Constituição italiana, quais sejam, que todos concorram ao pagamento de tributos, e que a riqueza imponible seja conhecida em sua totalidade (1961, p. 478), embora nem sempre a igualdade de sacrificio seja efetiva, dada a existência de riquezas ocultas (ibid, p. 479).

MOSCHETTI, em seu estudo sobre a capacidade contributiva, discute mais pormenorizadamente o problema da validade das presunções e ficções à vista do princípio. Para ele, a capacidade contributiva restringe a possibilidade de tributação àqueles casos em que se configure manifestação efetiva, real, de riqueza (1973, p. 262), o que não significa que ela repudie o uso de presunções. Relata a postura da Corte Constitucional Italiana, que considera válida a presunção "qualora sia giustificata razionalmente, risponda a criteri logici e sia fondata sulla comune esperienza. Si tratterebbe infatti di un istituto necessario per ammorcurare la preclusione della pretesa tributaria, render sollecita la riscossione ed evitare ogni possibilità di evasione" (ibid, p. 284). Ao expor seu ponto de vista, o autor ressalta que a necessidade fazendária não justifica a tributação de riqueza inexistente (ibid, p. 285). Para ele, só são admissíveis as presunções relativas, desde que constituídas a partir

de critérios de logicidade e normalidade (ibid., p. 287), admitindo-se a prova em contrário, cuja possibilidade é fundamental na preservação da capacidade contributiva (ibid., p. 270). O autor cita jurisprudência que corrobora seu ponto de vista a respeito das presunções relativas (ibid., p. 304-308). Ao contrário, confrontam o princípio as presunções absolutas, às quais não se aplicam os critérios citados (normalidade, logicidade) (ibid., p. 286). Em suas palavras: "Le presunzioni fiscali assolute, anche se astrattamente logiche e razionali, sono sempre incostituzionali: collegando infatti il pagamento a fatti, soggetti o valori la cui esistenza non è accertata, né successivamente accertabile, non garantiscono che il concorso di tutti sia commisurato alla loro capacità effettiva" (ibid., p. 287). Assim, índices gerais e médios, por exemplo, fixados de forma absoluta, não se harmonizam com o princípio de que cada um deve pagar de acordo com a sua capacidade (ibid., p. 286). A mera potencialidade econômica não é suficiente para justificar a tributação, exigindo-se a efetividade (ibid., p. 352). Para MOSCHETTI, enfim, as presunções relativas garantem a compatibilização das exigências tendencialmente opostas do art. 53 da Constituição italiana, a saber, a de tributação generalizada e, concomitantemente, adequada à capacidade econômica do indivíduo (ibid., p. 373). Assim, a seu ver, somente como presunções relativas legitimam-se a tributação segundo a produtividade do imóvel rural (ibid., p. 368), a valutazioni forfaitaire (ibid., p. 370) e o accertamento sintético (ibid., p. 371), dentre outros casos.

Victor UCKMAR também faz uma boa resenha da jurisprudência italiana, que não exclui a utilização de presunções e valores médios. Assim, no que respeita à renda cadastral, informa, tributa-se com base na capacidade do bem para produzir e não na produção efetiva

(1978, p. 300). O exemplo não é dos melhores, na medida em que envolve objetivos extrafiscais (assegurar a melhor ocupação dos solos), que, como vimos, são um contrapeso ao princípio da capacidade contributiva. Outros exemplos de jurisprudência da Corte Constitucional favorável ao uso de presunções: a sentença nº 50, de 1956, que não vislumbrou caráter fictício na prova legal dos valores de certos bens, para fins de determinação da base impositiva; a sentença nº 16, de 1965, que confirma a possibilidade de substituição do rendimento efetivo pelo potencial; a sentença nº 62, de 1965, que teve por constitucional "a aplicação do imposto de registro para venda em hasta pública sobre um preço-base, independente de estimativa ulterior"; a sentença nº 69, de 1965, que também teve por constitucional a tributação de jóias, dinheiro e bens mobiliários, no imposto de sucessões, com base em um percentual, fixado em lei, do montante desses bens em relação ao valor total do patrimônio, pois "tal presunção, segundo a Corte, é fundada na experiência comum e responde a princípio de lógica relevante e legítima certeza jurídica de existência dos bens" (relevante, para essa decisão, foi a extrema dificuldade em se apurar o montante exato desses bens). Por outro lado, algumas normas envolvendo presunções foram consideradas inconstitucionais: a sentença nº 103, de 1967, em se tratando de falta de declaração de rendimentos, invalidou a inscrição do aumento de 10% na renda do contribuinte sobre o valor lançado no ano precedente, pois "a pura e simples consideração de um presumível ulterior desenvolvimento da atividade do contribuinte com conseqüente aumento de rendimento é inidônea e ilegítima a majoração de 10%, visto que nenhum elemento concreto ou índice positivo pode ser posto como seu fundamento"; já no que diz respeito à possibilidade de ilidir-se a presunção com prova em contrário, a

Corte declarou ilegítima, em determinados casos, a exclusão da prova testemunhal (ibid., p. 300-301). Na opinião do autor, os indícios podem ser usados na tributação, desde que tenham uma ligação efetiva com a riqueza tributável (ibid., p. 299).

MICHELI, igualmente, salienta a tendência jurisprudencial de se legitimar algumas presunções (ibid., p. 97). Para ele, não há que se opor capacidade presumida à capacidade real: *em todos os casos, o que importa é a potencial aptidão do contribuinte, deduzida de uma conexão efetiva com a riqueza* (ibid., p. 97).

Emilio GIARDINA não vê no uso de presunções e técnicas similares ofensa à capacidade contributiva, desde que, na média, os resultados obtidos com elas sejam aproximados à riqueza tributável, embora num ou noutro caso concreto isso não ocorra (1961, p. 444).

Na mesma linha, Gaspare FALSITTA, para quem importa, basicamente, que as presunções atendam a uma exigência de normalidade, quer dizer, correspondam, na média, ao que efetivamente se dá no plano fático (1968, p. 35).

Já mencionamos acima a presunção legal, em matéria de imposto de sucessões, de existência de jóias, dinheiro e móveis, em determinada percentagem, no património do falecido. Tal presunção foi criticada por Antonio DENI (1961, p. 488) e Federico MAFFEZZONI (1967, p. 237), por não permitir prova em contrário, isto é, ter cunho absoluto. A seu propósito, vimos, manifestou-se a Corte Constitucional italiana, validando-a. Importante, no entender da Corte, mesmo sendo absoluta a presunção em exame, é que houve adequação à normalidade.

Também no que diz respeito ao imposto sobre sucessões, Gianfranco GAFFURI menciona a presunção legal de fraude na alienação

de bens num período de até 6 meses antes da morte do *de cuius* (1985, p. 579). Conseqüência dessa presunção é que, para efeitos de tributação, os bens alienados consideram-se como ainda pertencentes ao patrimônio objeto de sucessão hereditária. Na opinião do autor, a presunção em tela somente poderia ser admitida como presunção relativa, não sendo legítima como presunção absoluta (ibid, p. 580)

Relativamente ao imposto sobre a renda, há presunção segundo a qual, não apresentada a declaração de rendimentos em um determinado período, entende-se que eles foram equivalentes aos últimos rendimentos declarados, ressalvada a possibilidade do Fisco pesquisar a riqueza do contribuinte e fazer o lançamento por valor maior (FALSITTA, 1968, p. 7). Gaspare FALSITTA considera válida essa presunção, desde que: sejam desconsiderados os rendimentos excepcionais do período antecedente; e o Fisco prove a subsistência do dever de declarar (ibid, p. 8-9). Noticia o autor que a Corte Constitucional teve por legítima a presunção de que, permanecendo a fonte produtiva, o rendimento declarado pelo contribuinte, em determinado período, tenha-se formado, em medida pelo menos igual, no ano seguinte (ibid, p. 23). Com efeito, pelo acórdão 103, de 12 de julho de 1967, entendeu-se que: "La norma trova valida giustificazione nel comportamento del contribuente che, pur avendo conseguito redditi soggetti ad imposta, ha omissso di dichiararli e nella esistenza di redditi accertati per l'anno precedente che fondatamente sono ritenuti un positivo indice rivelatore della capacità contributiva" (ibid, p. 39). Ainda segundo a referida decisão, contra essa presunção o contribuinte pode opor o fato de inexistir renda ou de, existindo, ser não tributável, mas não lhe é franqueada a prova de que a renda tributável foi menor (ibid, p. 4). Não há violação ao princípio da igualdade, por outro lado, porque não

se pode exigir a plena equiparação entre os que cumprem e os que não cumprem seus deveres tributários (ibid., p. 35). Na oportunidade, a Corte apenas inquiriu de inconstitucional o acréscimo presumido de 10% sobre a renda do período anterior, por não encontrar nenhuma justificativa razoável para essa presunção (ibid., p. 39).

Vale também citar, a propósito de presunção de rendimentos baseada na existência de capital no ano posterior ao qual eles se teriam produzido, trecho do acórdão 6653, de 18 de dezembro de 1981, da Corte de Cassação italiana, segundo o qual:

per aversi presunzione giuridicamente valida non occorre che i fatti sui quali si fonda siano tali da far apparire l'esistenza del fatto noto come l'unica conseguenza possibile del fatto noto, sicché la relazione tra fatto ignoto e fatto noto presenti il carattere della necessità assoluta ed esclusiva, ma basta che il secondo possa essere dedotto dal primo come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità (apud GENTILLI, 1983, p. 94)

Uma derradeira questão, que nos é trazida por Giorgio GENTILLI, trata da possibilidade de encadeamento de presunções. Por exemplo: a partir da existência do capital (indício), a presunção de seu uso, e, com base nesta, a presunção de existência de rendimentos (1983, p. 76). Apesar de admitir a existência de jurisprudência em contrário (cita o acórdão 560, de 28 de janeiro de 1982, da Cassação), e tendo em vista inexistir uma relação hierárquica entre as presunções e outras modalidades probatórias, entende ser possível que uma presunção encontre supedâneo em outra (ibid., p. 82).

Passemos ao exame do problema tendo em vista o ordenament pátrio.

A propósito da questão, temos o posicionamento de SAMPAI DORIA, que extrai as seguintes consequências da capacidade

contributiva objetiva: a mensuração da base deve dar-se pelo valor efetivo do riqueza; não são admissíveis as presunções *jure et de jure*, sendo indispensável o direito à contraprova, se o lançamento é feito tendo por base elementos indiciários (1986, p. 182). Não difere da opinião de MOSCHETTI, acima citada.

Para Sacha Calmon Navarro COELHO, o art. 145, I, da Constituição, impõe ao Fisco a busca da riqueza efetiva, sem apelo a presunções *juris tantum* (1990, p. 107). Mais adiante, entretanto, acaba por admitir a possibilidade do legislador construir presunções relativas (ibid., p. 108).

Para Hugo de Brito MACHADO, o princípio da capacidade contributiva impõe o exame do substrato econômico sobre o qual incide o tributo. Por isso, as ficções não podem ser admitidas (1993, p. 27).

Segundo Regina Helena COSTA, um dos atributos da capacidade contributiva é a efetividade, razão pela qual ela deve ser real, não presumida ou fictícia (1993, p. 103).

Há, sem dúvida, outras opiniões a propósito do problema, umas mais outras menos favoráveis ao uso de presunções e ficções. Vamos explorá-las quando tratarmos do exame de alguns casos concretos no ordenamento brasileiro.

Passaremos a expor a nossa opinião, considerando a natureza dos institutos em exame.

As presunções absolutas e as ficções caracterizam-se como normas substanciais, as quais, atuando sobre a hipótese ou o mandamento da norma, criam um novo tributo ou, pelo menos, mais um caso de incidência de um tributo já existente. Se, ao fazê-lo,

enquadrarem-se em algum dos tipos da discriminação constitucional de competências, nenhum problema. Caso contrário, serão inconstitucionais, mas não por ofensa direta ao princípio da capacidade contributiva. Essa idéia, nós a exploraremos, em detalhes, em outro tópico.

Sendo enquadráveis na esfera da competência residual da União, a indagação deve ir mais além. Nesse caso, não bastará que o tributo atenda aos requisitos formais da competência residual (lei complementar, não invasão da esfera de competência alheia), tornando-se indispensável que ele adeque-se ao princípio da capacidade contributiva, objetiva e subjetivamente falando.

Mas como aferir a adequação à capacidade contributiva?

Em face de tudo o que já foi exposto a respeito da natureza das presunções absolutas e ficções, nossa primeira conclusão é no sentido de que, para fins de controle pelo princípio da capacidade contributiva, é irrelevante a relação entre o fato descrito na norma que alberga a presunção absoluta ou ficção e o fato descrito em outra norma, à qual se faz remissão. E é irrelevante justamente porque não pode ser posta em discussão pelo contribuinte, ao contrário do que se dá com as presunções legais relativas e com as presunções simples.

O que importa, na verdade, é que o próprio fato constante da norma remissiva seja um índice de capacidade contributiva. Por outras palavras, que ele mesmo expresse uma riqueza tributável.

Não podemos, pois, concordar com a opinião de certos doutrinadores estrangeiros, e MOSCHETTI é um deles, como vimos, que consideram indispensável, para que as presunções sejam consideradas válidas, a possibilidade de se lhes opor prova em contrário. Sem a camisa-de-força da discriminação de competências, a questão que se

coloca é, basicamente, saber-se se o fato posto como base da presunção absoluta é, em si, um índice capaz de expressar riqueza tributável, sem indagar da sua relação com outro fato (embora tal relação, como dito acima, seja relevante em termos de adequação ao princípio isonômico). Se a resposta a tal questão for negativa, a norma será inconstitucional, mas não devido à impossibilidade de prova em contrário.

Já no que respeita às presunções legais relativas, dá-se o inverso, isto é, o fato descrito na norma que contém a presunção é relevante, enquanto hábil a revelar a capacidade contributiva relacionada com o fato previsto em outra norma, que cria a obrigação tributária principal. Nesse caso, ao contribuinte que se sentir prejudicado, cabe a apresentação de contraprova, demonstrando que, no caso concreto, o indicio que embasa a presunção relativa não revela a riqueza tributável. Indo mais além, pergunta-se: é possível que, ao invés de apresentar contraprova, o contribuinte questione, de forma genérica, quer dizer, sem exclusiva referência ao seu problema, o liame entre os fatos, provando que a presunção, sempre ou o mais das vezes, não leva ao fato presumido? Relativamente às presunções simples, como veremos, a viabilidade desse questionamento é indiscutível. Mas o fato da relação ter sido posta por lei, como se dá com as presunções legais relativas, não a torna imune à crítica em abstrato? Pensamos que não, e justamente devido à existência do princípio da capacidade contributiva, que impõe a busca da riqueza tributável efetiva, mesmo que de forma aproximada. Provado que o indicio que fundamenta a presunção relativa não leva, com um razoável grau de segurança, à riqueza tributável, ela, presunção, deve ser abandonada, ou, ao menos, fortalecida por outras provas apresentadas pelo Fisco. Pode-se, assim, dizer que, em Direito Tributário, as

qualidades que legitimam o uso de presunções simples (gravidade, precisão e concordância) também devem ser considerados no exame das presunções relativas. Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva é resguardado, pois que são colocados à disposição do contribuinte instrumentos que o protegem contra a sua ofensa.

Quando tratarmos da antecipação tributária, veremos que, moldada como presunção relativa, ela não é ofensiva à capacidade contributiva, embora leve a um pagamento inicial de valores que não correspondem, necessariamente, à magnitude da operação tributável, que somente ocorrerá, se ocorrer, em um futuro próximo. Isso é possível porque fica garantido o adequamento *a posteriori* à riqueza tributável, restando preservado, por tal ajuste, o princípio.

Quanto às presunções simples, parece-nos que sua utilização não afeta o princípio, desde que haja uma razoável aproximação à riqueza tributável. A certeza, aqui como em outros quadrantes do Direito, não é indispensável. A falta de elementos diretos, o administrador, e também o juiz, pode valer-se de indícios, chegando a um resultado verossímil, isto é, provável. Se tudo o que foi dito a propósito da necessidade de sopesamento do princípio com outros valores e interesses relevantes no ordenamento jurídico for considerado agora, é compreensível porque não há que se exigir um resultado absoluto, matemático, na aferição da capacidade contributiva. Valem as aproximações, desde que haja espaço para a sua contestação.

Para se defender da presunção simples, o contribuinte tem dois caminhos, já mencionados acima, quando tratamos das presunções legais relativas: 1) o mais conhecido, que é a apresentação da contraprova, demonstrando-se que, no caso concreto, a presunção não reflete a

verdade; e 2) a destruição da própria presunção, o que não exige uma contraprova específica para o caso concreto, mas a demonstração de que ela, presunção, não se funda em indícios seguros de existência ou montante da riqueza tributável. Na segunda hipótese, o que se evidencia é que o indicio não revela capacidade contributiva, ou não revela a capacidade contributiva na magnitude pretendida pelo administrador.

É bom dizer que se o ônus da contraprova pesa sobre os ombros do contribuinte, o mesmo não se dá no que respeita ao exame da razoabilidade da presunção, que também fica a cargo do administrador e do magistrado, com ou sem questionamento pelo contribuinte. Esse exame de ofício, mas agora somente pelo magistrado, também é possível em se tratando de presunções legais relativas.

Ainda no que respeita às presunções simples, cabe sublinhar, justamente devido ao princípio da capacidade contributiva, o seu caráter subsidiário. O administrador não pode, sem mais nem menos, valer-se delas. Há que justificar o porquê do abandono da prova direta, que tem a preferência, na medida em que é mais apta a revelar a riqueza tributável.

Tudo considerado, nossa posição é no sentido de que o princípio da capacidade contributiva é um importante limite à utilização de ficções e presunções. Só que, para ser atendido, basta a aproximação razoável, não se exigindo a certeza absoluta. Discordamos, pois, da opinião radical de autores como Gustavo Piguez de MELLO, segundo o qual "na ausência de certeza quanto aos fatos, o tributo não pode ser exigido" (MELLO, 1984, p. 124). Não há sentido em se exigir, no Direito Tributário, o mesmo grau de certeza próprio do Direito Penal. Podemos formular, quanto ao problema, a seguinte

regra, à qual voltaremos mais adiante; são os valores e direitos em jogo que nos indicam se a identificação de um fato jurídico depende de mais ou menos elementos de convicção. O jurista não trabalha com fatos da mesma forma que o físico com as leis da natureza. Ele os vai construindo, para fins jurídicos, a partir de uma visão circular envolvendo fatos e normas (é um dos círculos hermenêuticos, de que nos fala LARENZ). O grau de rigor dessa construção depende diretamente das consequências jurídicas derivadas da existência do fato jurídico. Isso é suficiente para afastar do Direito Tributário regras hermenêuticas próprias do Direito Penal, onde os fatos devem vir revestidos de um elevado grau de plausibilidade. Consequência do exposto, fundamental para as posições que estamos assumindo, é a inexistência de uma regra geral de *in dubio* no Direito Tributário, como veremos.

\* \* \*

#### 4.3.3 CONFISCO

A utilização confiscatória dos tributos está expressamente vedada no art. 150, IV, da Constituição Federal. Essa proibição também pode ser deduzida do próprio princípio da capacidade contributiva: não há que se admitir a tributação que a elimine.

Ressalve-se que a tributação exacerbada pode ser admitida, quando estiverem em jogo razões extrafiscais, isto é, quando o objetivo não for, primordialmente, a arrecadação de recursos para os cofres públicos. Nesse caso, importará saber se princípios de diferente natureza não estão sendo ofendidos, tal como o da liberdade no exercício de profissões.

Não se nota em nossa jurisprudência uma preocupação maior em se estabelecer os limites dentro dos quais a tributação não é confiscatória. Aqui, como no que diz respeito à capacidade contributiva, a escassez de aplicações práticas é a mesma. Na jurisprudência argentina, ao inverso, de há muito já se estabeleceu o limite acima do qual a tributação é tida por confiscatória (NAVARRINE e ASOREY, 1985, p. 25).

Sem dúvida, presunções e ficções, aquelas em suas diversas modalidades, podem ser ofensivas ao princípio em exame. Com efeito, perdendo-se de vista a riqueza individual, pela utilização de médias, pode-se retirar uma parcela considerável da riqueza de determinado contribuinte — e uma parcela mínima da de outro. A tributação às cegas tanto pode atingir muito pouco, como demais.

Não vamos nos estender sobre o problema, porque o que já foi dito a propósito da capacidade contributiva aplica-se ao confisco. Aliás, já é a capacidade contributiva um anteparo suficiente à utilização de presunções e ficções, ainda mais quando combinada, como é o caso em nosso Direito, com uma discriminação de competências traçada em termos conceituais.

\* \* \*

#### 4.3.4 LEGALIDADE E TIPICIDADE

Na lição de Alberto XAVIER, o princípio da legalidade, no que diz com a tributação, foi reconhecido antes mesmo do advento do Estado de Direito, deitando raízes já a partir do século XI (1978, p. 6). Sua gênese está ligada à idéia de que o sacrifício tributário deve ser coletivamente consentido, isto é, votado por assembleias, que, inicialmente, representavam camadas restritas da sociedade (1978, p. 7).

A legalidade, garantia formal que é, é manifestação típica do valor segurança. O grau de segurança jurídica varia em razão dos interesses em jogo. Em ramos como o Direito Tributário e o Direito Penal encontra sua expressão mais desenvolvida. Assim, em Direito Tributário, a legalidade deve ser entendida como reserva absoluta de lei formal (XAVIER, 1978, p. 45). E reserva, e não preeminência, porque a matéria tributária deve vir necessariamente tratada em lei. Lei no sentido formal, isto é, aquela aprovada pelos representantes populares, reunidos em Parlamento, com o trâmite previsto na Constituição. Absoluta, porque envolve "não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão no caso concreto" (ibid, p. 37), subtraindo-se à Administração qualquer discricionariedade na escolha e configuração dos aspectos que compõem a norma (ibid, p. 73).

E ainda Alberto XAVIER quem apresenta os corolários da reserva absoluta da lei formal em Direito Tributário: 1) a impossibilidade do uso de cláusula geral na dicção normativa, cláusula esta que abre espaço para a atuação mais livre do administrador (conseqüência disso, já estudada *supra*, é a impossibilidade de adoção, no Brasil, de uma norma geral antielisiviva) (ibid, p. 85); 2) a taxatividade da

tipologia normativa, que pressupõe a descrição rigorosa dos aspectos cuja integral verificação, no mundo dos fatos, provoca a incidência da norma (ibid., p. 87); 3) o princípio do exclusivismo, segundo o qual a tipologia normativa possui todos os aspectos e critérios para a valoração dos fatos jurídicos e produção dos correspondentes efeitos normativos, não se admitindo a consideração de outros não previstos (ibid., p. 92); e 4) o princípio da determinação, pelo qual os aspectos do tipo devem ser precisos e determinados, de modo que o aplicador da norma não possa valer-se de critérios subjetivos, ou, por outra, que impede a utilização de conceitos indeterminados (aqueles que exigem uma valoração subjetiva) (ibid., p. 99).

Quanto à tipicidade, ela é a própria legalidade, enquanto reserva absoluta de lei (XAVIER, ibid., p. 70). No mesmo sentido, Paulo de Barros CARVALHO (1991, p. 98). Como tal, a tipicidade é "uma técnica de delimitação da esfera de relevância da vontade na produção de efeitos jurídicos" (XAVIER, 1977, p. 157). Já para Sacha Calmon Navarro COELHO, o princípio da legalidade tem a ver com o veículo normativo, e a tipicidade diz respeito ao conteúdo da norma (1990, p. 285).

Como teremos oportunidade de ver, quando analisarmos alguns casos concretos, certos autores, aplicando equivocadamente o princípio da legalidade, consideram inconstitucionais as presunções administrativas não dispostas em texto legal. Em outras palavras, para eles, toda a atividade instrutória da Administração tem de vir regulada em lei. Voltaremos ao problema em outro tópico, mas desde já fazemos alguns reparos a essa idéia. O administrador está vinculado à busca da riqueza tributável, aquela expressa na norma tributária, e aí reside a reserva absoluta da lei formal, mas, para encontrá-la, pode valer-se de todas as provas disponíveis, inclusive as

indiciárias ou indiretas, desde que não sejam ilícitas ou imorais. O que importa é que a existência e o valor dessas provas estão sujeitos ao crivo administrativo e jurisdicional. Poderão ser impugnadas não porque inexista previsão específica em lei de sua utilização, mas porque seu relacionamento com a riqueza tributável é problemático, isto é, admitida, em abstrato, a possibilidade de utilização de indício, além disso, caracterizada a sua existência no caso concreto, não se configura, com um grau razoável de verossimilhança, sua ligação com o fato jurídico tributário cuja existência se quer demonstrar.

Uma consequência mediata da legalidade-tipicidade em Direito Tributário, que será explorada em capítulo subsequente, é a mais clara configuração dos princípios da inquisitividade e da busca da verdade material. A rigorosa caracterização típica dos aspectos que devem compor o fato jurídico tributário exige uma atividade mais exaustiva por parte do administrador. Cabe, assim, a ele fazer uso de todos os poderes instrutórios que lhe são conferidos. A tipicidade, no que toca ao momento de aplicação da norma, impõe ao administrador a caracterização mais aproximada possível, nos limites do razoável, dos aspectos que compõem o tipo.

Passemos ao exame das presunções e ficções relativamente ao princípio ora examinado.

Presunções absolutas e ficções são normas jurídicas remissivas ou restritivas. Em alguns casos, quando atuam sobre o mandamento, modificam o próprio regime jurídico ou criam um regime jurídico paralelo. Nessas funções, não ferem o princípio da legalidade. O fato de serem normas cujo significado total só pode ser alcançado pela conjugação com outras não afeta o princípio, mesmo

porque não é comum encontrarmos normas jurídicas completas em um único artigo de lei. Embora a dispersão de partes de uma norma em diversos artigos de um mesmo diploma legal ou até em diversos textos legislativos dificulte o trabalho de interpretação e aplicação, isso, por si só, não gera invalidade. O importante é que, pela combinação dos "pedaços", surja o tipo em sua integralidade, não se abrindo espaço para a discricionariedade administrativa.

A propósito do problema, entretanto, a doutrina nacional não é pacífica. Para Yonne Dolácio de OLIVEIRA, as presunções legais absolutas contrariam o princípio da tipicidade, por não se caracterizarem como "prova da existência do fato gerador e da correspondente capacidade contributiva efetiva, proibindo a prova em contrário", de sorte a gerar incerteza jurídica (1984, p. 389). De forma similar, Ives Gandra da Silva MARTINS (1984, p. 43). Não vemos como pode surgir essa incerteza, se a lei formal traz todos os elementos necessários à incidência da norma na qual está inserida a presunção. É claro que a existência de presunções legais absolutas ao lado de outras normas substanciais tributárias pode tornar o sistema mais confuso e de mais difícil operacionalização, mas isso não é razão suficiente para que elas, presunções, sejam inquinadas de ofensivas ao princípio da legalidade.

Quando, acima, examinamos a estrutura da norma tributária, consignamos que certas incongruências entre seus aspectos e critérios, principalmente entre o aspecto material e a base de cálculo, apesar de dificultarem a sua compreensão, não são, só por essa razão, ofensivas aos princípios em exame. A legalidade-tipicidade impõe que a obrigação e os pressupostos que levam ao seu nascimento estejam descritos em norma veiculada em diploma legislativo, de forma que a liberdade do aplicador fique reduzida à

suã expressão mínima, não que a norma seja dotada de absoluta coerência. Naturalmente, em alguns casos, defeitos de redação podem tornar a norma incompreensível, caso em que poderá tornar-se de impossível aplicação, mas também não por ofensa à legalidade. O mesmo, agora, pode ser dito quanto ao uso de presunções absolutas e ficções.

Despiciendo dizer que, dada a sua natureza, presunções absolutas e ficções relacionadas diretamente com os aspectos da norma que cria a obrigação tributária só podem ser instituídas por lei formal. Inadmissível, aqui, o regulamento. Na melhor das hipóteses, o administrador e o juiz poderão, se forem editadas por veículo infralegal, tomá-las como presunções simples, sujeitando-as, portanto, a um juízo de verossimilhança.

Quando tratarmos do princípio da praticabilidade, voltaremos ao problema da criação de presunções via regulamento. Veremos, então, que, segundo alguns autores, o regulamento não pode, fazendo uso de médias e índices gerais, eliminar o programa de execução individualizante da lei.

Quanto às presunções legais relativas também não há maiores dificuldades, desde que previstas em lei formal. Pelo mero fato de serem dispostas em regulamento, não possuindo base legal, não têm o condão de inverter o ônus da prova, ou melhor, de alterar o objeto da prova. E que está insito no conteúdo da norma substantiva aquilo que deve constituir o objeto da prova, não podendo ser alterado ao alvedrio administrativo. Com efeito, o administrador deve provar, mesmo que através de indícios, a ocorrência concreta dos fatos abstratamente previstos na norma, para que esta possa incidir. Veremos, oportunamente, que, assim como não é dado ao administrador

modificar o objeto da prova, também não lhe é facultado transferir o ônus da prova para o contribuinte. Dessarte, postas em diplomas infralegais, as presunções relativas podem ser, na melhor das hipóteses, tais como as presunções absolutas que se encontram na mesma situação, tomadas como presunções simples, sujeitando-se a sua verossimilhança aos juízos do próprio administrador, dos órgãos administrativos aos quais cabe o exame de impugnações e recursos relacionados com o lançamento, e dos Tribunais.

As presunções simples, baseadas em regras da experiência, não encontram previsão específica em lei, embora possa existir uma autorização genérica, como se dá em nosso Código de Processo Civil, para a sua utilização. Mesmo essa autorização é dispensável, quando o estatuto processual, e mais uma vez é o caso do nosso, permite a utilização de todos os meios de prova, desde que não sejam ilícitos ou imorais. Há opiniões no sentido de que a utilização de presunções não especificadas em lei, em Direito Tributário, é ofensiva ao princípio da legalidade, por permitir a discricionariedade administrativa. Sobre isso, já nos manifestamos acima, e teremos mais o que dizer adiante. O que se impõe ao administrador é a busca dos fatos que correspondem ao descrito na norma tributária. Quanto a isso, ele não pode inovar. Esses fatos nem sempre se mostram à luz do dia, dado, muitas vezes, o interesse do contribuinte em ocultá-los. Daí poder o administrador valer-se de outros fatos, indiciários, que a eles conduzem. Para isso, não precisa de específica autorização, pois não está desconsiderando a norma tributária, não está inovando no ordenamento, mas, tão-somente, tentando caracterizar a premissa menor do silogismo jurídico. Busca subsídios para a aplicação da norma, função materialmente idêntica à de qualquer magistrado. Nesse mister, fazendo uso de indícios, deve demonstrar a efetividade da

relação entre o fato conhecido e o desconhecido. Não pode, demais disso, dispensar a prova da existência de todos os fatos descritos hipoteticamente na norma; não lhe é dado ignorá-los ou substituí-los por outros não previstos. Os resultados de sua pesquisa, naturalmente, estão sujeitos ao julzo crítico de outros agentes administrativos, aos quais caiba a apreciação de recursos dos contribuintes, e, na esfera judicial, dos magistrados.

Já dissemos que a reserva absoluta da lei formal somente encobre parte do Direito Tributário, aquela relacionada com os pressupostos de incidência do tributo e com a caracterização do próprio tributo. Essa afirmação está escudada pelo próprio Código Tributário Nacional, que, em seu artigo 97, prevê os casos em que a lei, no sentido formal, é indispensável. A fiscalização, assim, por exemplo, não está sujeita a um regime tão estrito de legalidade-tipicidade.

Infelizmente, a jurisprudência já abriu trilha em sentido oposto. Ao inquirir de invalidade as plantas de valores relacionadas com o IPTU, por não estarem previstas em lei formal, baralhou questões distintas: a da configuração legal do tributo com a da aplicação da norma. As plantas de valores têm a ver com esta última. Assim, poderiam ser impugnadas por não corresponder, no caso concreto, à realidade dos fatos, atribuindo ao imóvel um valor superior ao real, mas não por ofenderem o princípio da legalidade.

Por fim, breves palavras sobre o problema da escolha do método de apuração da base de cálculo. A escolha de um método indireto, com desconsideração das informações prestadas pelo contribuinte, não fica na esfera de discricionariedade do administrador. Há que estar baseada em razoáveis indícios de que a declaração não corresponde à

realidade. No Direito argentino, NAVARRINE e ASOREY apontam diversos casos em que a legislação, a este propósito, dá margem à discricionarietà administrativa, fazendo uso de conceitos abertos e indeterminados, com evidente ofensa à legalidade: o art. 25 da lei 11.683 permite a estimação de ofício do preço do imóvel, quando o valor declarado for nitidamente inferior ao valor de mercado (1985, p. 17); o mesmo se dá no art. 42 da ley de impuesto a las ganancias, quando as operações forem levadas a cabo por preços nitidamente inferiores aos de mercado (ibid, p. 21). Se os exemplos são contestáveis (a nosso ver, uma diferença clamorosa de preços é um bom indicio de fraude e justifica a utilização do método indireto), a idéia geral é válida.

\* \* \*

#### 4.3.5 PRATICABILIDADE

Praticabilidade é expressão que reveste uma idéia antiga: de que as leis devem ser elaboradas e, posteriormente, aplicadas da forma que garanta a sua maior efetividade. Para a realização dos fins, devem ser escolhidos os meios mais adequados.

Na doutrina pátria, é Misabel DERZI quem, dando especial atenção à doutrina germânica, procura estudar a aplicação do princípio em tela ao Direito Tributário. Nos parágrafos subsequentes, procuraremos resumir suas lições.

A praticabilidade pode ser considerada um princípio não escrito de nosso ordenamento, estando implicitamente positivada. Encontra-se difusa no ordenamento, sendo encontráveis indícios seus em inumeráveis normas (1988, p. 104). Praticabilidade é "o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis" (ibid, p. 104). No campo hermenêutico, é a praticabilidade que inspira a regra segundo a qual deve dar-se à lei a inteligência que leve à sua aplicação mais cômoda, simples e funcional (ibid, p. 104).

Interessa-nos, particularmente, o estudo do princípio em Direito Tributário. É o que passaremos a fazer.

Nessa seara, o princípio em exame alivia, em parte, a Administração do fardo, por vezes bastante pesado, de investigação exaustiva do caso isolado, dispensando-a da coleta de provas de difícil, ou até impossível, configuração (ibid, p. 105). Evita-se, assim, a criação de um aparato administrativo cuja manutenção poderia

tornar antieconômica a atividade arrecadatória, com os custos superando os benefícios (ibid., p. 106). A utilização de certas técnicas estritamente vinculadas ao ideal de praticabilidade encontra, dessa forma, seu fundamento naquilo que a autora, traduzindo o equivalente germânico, denomina de "estado de necessidade administrativo", que se caracteriza pela "desproporção muito acentuada entre a incumbência, o encargo que a lei cria para a Administração com a execução e a capacidade de que os órgãos fazendários dispõem para prestar o dever" (ibid., p. 267). O "estado de necessidade" é gerado, dentre outros fatores, pela supercomplexidade do sistema tributário, sua inadaptabilidade a mudanças, e pela falta de pessoal com treinamento adequado (ibid., p. 268).

Vale destacar, por outro lado, que as técnicas ligadas à praticabilidade também evitam ingerências indevidas na esfera privada, na medida em que se limitam a uma investigação muito menos rigorosa da capacidade contributiva individual (ibid., p. 266).

Quais são essas técnicas? A autora menciona as presunções, ficções e os tipos médios ou padrões (ibid., p. 105). Todas elas fazem uso do método padronizante, aquele que abstrai o individual, o específico, o único, em favor de uma média, um tipo de frequência. Cria-se uma abstração generalizante, desprezando-se os desvios individuais (ibid., p. 107).

Alguns autores, tratando das técnicas em jogo, referem-se à tipificação ou método tipificante. DERZI prefere falar em padronização, pois, em seu trabalho, sob o ângulo jurídico, o tipo é uma forma de apreensão da realidade mais concreta que o conceito (caracterizado por sua excessiva abstração), mais rica de

características, mais próxima das coisas, dotada de uma fluidez que se opõe à rigidez conceitual. O vocábulo tipo, no contexto dos métodos padronizantes, representa justamente o contrário, isto é, tem a ver com generalizações que deixam de lado a diversidade e riqueza do individual (ibid., p. 250).

Em Direito Tributário, diga-se de passagem, assim como em Direito Penal, os tipos são fechados, possuindo nítido caráter conceitual. Tais ramos, pelo alto grau de segurança que lhes é exigido, repelem a fluidez que, como visto, é própria dos tipos. Buscam recortar a realidade em pedaços perfeitamente identificáveis, avessos que são às formas mistas e às zonas nebulosas nas quais os fenômenos tendem a se confundir.

A presunção, técnica relacionada ao princípio da praticabilidade, faz uso de tipos de frequência, que buscam espelhar, ao modo estatístico, o ponto médio de um conjunto de fenômenos iguais ou similares. Como presunção absoluta, ela fecha o tipo de frequência, tornando-o insensível às variações individuais. Sendo presunção relativa, o tipo de frequência pode ceder passo a essas variações.

Passemos ao exame da praticabilidade em sua relação com outros princípios básicos do ordenamento.

A esse propósito, DERZI nos dá conta do estado da discussão no Direito germânico. Dentre outros exemplos de sua utilização, cita os seguintes: a imposição de tetos para a dedutibilidade de certos gastos; a utilização do método estimativo, com base em atividades iguais ou similares, em relação aos empresários que não têm livros fiscais; a utilização de médias, na avaliação de imóveis (ibid., p. 254-255). O modo de pensar tipificante não está na lei, mas nas

práticas administrativas e jurisprudenciais (ibid, p. 256). Questiona-se, por isso mesmo, a sua compatibilidade com os princípios diretores do ordenamento. Parte da doutrina germânica considera que o método padronizante utilizado pela Administração é ofensivo ao princípio da legalidade, pois desconsidera as diferenças individuais, que são "relevantes do ponto de vista da norma legal que se executa" (ibid, p. 253), fortalecendo-se excessivamente o Executivo, em prejuízo da indelegabilidade de função (ibid, p. 271). Também se pondera que o método padronizante ofende a igualdade, que, na esfera fiscal, carrega consigo a idéia de individualização da capacidade contributiva (ibid, p. 271). A tendência que prevalece, entretanto, é a de aceitar-se a utilização de padronizações, que, de forma aproximada, contribuem na aplicação da própria lei, potencializando a sua eficácia (ibid, p. 269). ISENSEE, citado por DERZI, admite-as, desde que: limitem-se ao estritamente necessário; respeitem os direitos fundamentais dos contribuintes; não sejam utilizadas como instrumentos de política fiscal; os critérios padronizantes sejam uniformes e recebam ampla publicidade (ibid, p. 269).

O exposto acima bem mostra o quanto o ideal de praticabilidade põe à prova outros princípios jurídicos. Sua existência implica torná-los mais flexíveis. Aqui, a idéia de sopesamento, fio condutor do presente trabalho, mostra toda a sua força. Ao examinarmos legalidade, igualdade e sua específica forma de manifestação em Direito Tributário, a capacidade contributiva, já tentamos demonstrar como, concretamente, esse compromisso se manifesta. À luz da praticabilidade, retomaremos algumas idéias.

Começemos pelo embate legalidade x praticabilidade, provocado pela utilização de presunções administrativas. Tem-se aí, para DERZI, um problema "vertical", de relacionamento entre norma a ser executada

e norma que a executa (ibid, p. 252). Para aplicar a lei a uma série ilimitada de casos individuais, sem que, para tanto, tenha que investigá-los um a um, o administrador faz uso de um tipo de freqüência, uma média, recepcionando-o em um regulamento. Essa prática não é ofensiva à legalidade?

Os que respondem pela afirmativa (há ofensa) entendem que o princípio da legalidade, para ser integralmente respeitado, impõe a pesquisa, caso-a-caso, dos fatos tidos como relevantes pela norma. Essa pesquisa não pode ser substituída pela utilização de médias, se não forem previstas pela própria lei. Misabel DERZI, após dar conta da doutrina alemã, também vislumbra um arranhão ao princípio da legalidade, o qual, na Alemanha, tem sido resolvido em favor da praticabilidade (ibid, p. 278). Sublinha que, no Brasil, apesar de estar-se generalizando a utilização de médias e padrões (podendo ser notada nas pautas de valores e no limite de dedução do imposto de renda, dentre outros casos), a discussão a respeito da matéria ainda é incipiente, tanto em nível doutrinário, como em nível jurisprudencial. Um dos poucos casos, ao qual voltaremos em outro capítulo, que provocou maior discussão, até agora, foi o do IPTU. No Recurso Extraordinário 87.763-1 (Pleno, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJU 23/11/79, apud DERZI, 1988, p. 273), o Supremo Tribunal Federal, alterando posicionamento anterior, entendeu ser indispensável lei para a modificação do valor venal do imóvel que não decorra da simples correção monetária, não bastando, para isso, decreto.

Para a autora, a criação de presunções e ficções por lei formal é viável, desde que sejam respeitados os princípios que vedam o confisco, e asseguram a igualdade e a livre iniciativa (ibid, p. 257). Tem-se aí a praticabilidade exercitada em nível horizontal,

isto é, a inserção de mecanismos embebidos desse princípio na própria lei formal.

Já a praticabilidade vertical (previsão de médias e padrões nos regulamentos que visam dar execução à lei) é fustigada pela autora, por desprezar as diferenças individuais, que são relevantes para a aplicação do diploma legislativo (1989, p. 176). Quando o regulamento cria médias e presunções onde a lei formal não as previu, dá-se ofensa aos "princípios da legalidade, indelegabilidade de funções e justiça tributária individual" (1988, p. 281). Enfim, é a própria lei que deve adotar o método padronizante, expressão da praticabilidade, sem o que a sua utilização é impugnável (1988, p. 283).

Na continuidade de seu trabalho, DERZI considera aceitável a criação, em regulamento, de médias e padrões, desde que atuem como parâmetros de controle da declaração do contribuinte: "declarando o contribuinte valor inferior ao da planta ou tabela, sujeitar-se-á à exaustiva investigação administrativa do caso individual" (1988, p. 284). É bom esclarecer que a autora, parece-nos, não sugere sejam tais médias tomadas como presunções relativas, caso em que caberia ao contribuinte demonstrar que o valor do tributo ao qual se chega pela aplicação do índice não é compatível com sua riqueza individual. Basta a alegação de desconformidade, a reclamação (no caso do contribuinte insurgir-se contra o ato de lançamento de ofício), ou, em se tratando de lançamento por declaração, ser ela feita em valor inferior ao que resultaria da aplicação da planta, para que a Administração se veja forçada a vir a campo, para identificar, de forma individualizada, a existência e o *quantum* da riqueza do contribuinte.

Passamos a expor nossa posição.

Vale repetir o que já consignamos anteriormente: nenhum princípio tem seu programa exaurido, levado às últimas conseqüências; há que se estabelecer a convivência entre princípios cuja aplicação unilateral leve a resultados opostos. No caso em exame, parece-nos correta a afirmação de que a legalidade impõe, como um de seus corolários, a caracterização concreta, da melhor forma possível, dos fatos previstos abstratamente em lei. Isso, entretanto, não quer significar que o administrador, ao aplicar a norma, não se possa valer de presunções, médias, tipos de freqüência e quejandos, mas, apenas, que ele não pode absolutizá-los, impedindo a prova em contrário. As padronizações, assim, podem, embora vertidas em regulamentos, ser tomadas como presunções simples, contra as quais o contribuinte poderá arremeter-se, seja destruindo-lhes a força intrínseca (demonstrando que, sob o ponto de vista genérico, a média carece de valor probante), seja provando que, no caso concreto, a riqueza tributável afasta-se da média (para tanto, pode exigir da Administração uma avaliação individualizada do bem). Os recursos técnicos citados, em regra, não alteram a norma a ser aplicada, mas facilitam a sua aplicação. Em vista dessas considerações, parece-nos que as últimas decisões do Supremo, a propósito do IFTU, são falhas justamente por exigir a presença no texto legal daquilo que diz respeito à sua aplicação. Nesse sentido, encaixando as plantas de valores no iter de aplicação da norma, e, não, na própria norma, Geraldo ATALIBA (1979, p. 54) e Alberto XAVIER (1980, p. 89).

A propósito da relação igualdade-praticabilidade, a opinião de Misabel DERZI é no sentido de que a igualdade, da mesma forma que a legalidade, impõe a busca do individual (1988, p. 289). Mais uma

razão, pois, para a impugnação de médias criadas por regulamentos administrativos.

Sobre o problema, já nos manifestamos em outros pontos do trabalho. Aqui, limitamo-nos a dizer que, em muitos casos, somente a padronização garante uma aplicação generalizada da norma tributária. Levada a idéia de tributação individualizada às suas últimas consequências, somente alguns poucos seriam penalizados (é o que vemos no Brasil). Nada mais ofensivo ao princípio da igualdade.

Por outro lado, o importante é que, mesmo utilizados padrões e médias, seja possível, ao final de contas, a tributação segundo a capacidade individual, fazendo-se uso, por exemplo, da restituição ou compensação de valores pagos em excesso. É o que decidiu, segundo informa Francesco MOSCHETTI, a Corte Constitucional alemã (1973, p. 296-297).

A praticabilidade, portanto, atenua o ideal de execução individualizante da norma, derivado tanto da legalidade, como da igualdade e da capacidade contributiva, sopesando-o com outras exigências igualmente valiosas, tal como a da tributação eficaz e generalizada.

\* \* \*

#### 4.3.6 DISCRIMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS

Vale a pena ressaltar o que já fora ventilado anteriormente: a discriminação constitucional de competências, especificidade do ordenamento pátrio, é, como limite ao uso de presunções e ficções, mais eficaz do que os princípios já examinados, tolhendo os movimentos do legislador e do administrador. Passamos a ver o porquê.

As regras-matrizes constitucionais, que delimitam a competência dos entes impositivos, são dotadas de uma maior rigidez, não podendo ser tomadas como cláusulas abertas. Constituem-se antes como conceitos (fechados, estanques) do que como tipos (abertos, contínuos, fluidos). Isso para: 1) dar maior segurança ao contribuinte, que já pela Constituição sabe quais manifestações de riqueza são potencialmente tributáveis; e 2) impedir a invasão de competências, que seria propiciada se a margem de atuação do legislador ordinário fosse maior.

Naturalmente, a conformação da regra-matriz pode ser mais ou menos ampla. O imposto sobre a renda, por exemplo, atinge um sem-número de negócios. No outro extremo, um imposto como o IPTU tem uma abrangência muito mais restrita, alcançando uma única situação jurídica — ser proprietário de imóvel urbano.

A válvula de escape do sistema, dentro dos limites traçados pela Constituição, encontra-se na atribuição de competência residual à União. A propósito dessa competência, é preciso sublinhar que, relativamente ao seu exercício, o princípio da capacidade contributiva adquire maior relevo. É que se, traçando as regras-

matrizes de incidência, o constituinte criou, como vimos, presunções constitucionais de riqueza, imunes ao crivo pelo princípio da capacidade contributiva, o mesmo não se dá com os tributos criados a partir do exercício da competência residual.

Em face do exposto, e dada a sua natureza, conclui-se facilmente que as presunções absolutas e as ficções só se legitimam, enquanto tais, se puderem ser subsumidas às regras-matrizes da Constituição. Tal não sendo possível, tornam-se inválidas. Isso resulta do fato que, conforme leciona Alberto XAVIER, elas "são normas dispositivas de direito material que criam novos fatos geradores ou novas bases de cálculo — fictos ou presumidos — os quais tomam as vezes e o lugar dos fatos indiciados ou objeto de ficção" (1977, p. 112).

Naturalmente, essa invalidade poderá ser evitada, se as normas que trouxerem presunções absolutas e ficções, se editadas pela União, forem enquadráveis na sua competência residual.

Assim, por exemplo, uma presunção absoluta de realização de uma operação de circulação de mercadorias cria um tributo diferente do ICM, uma vez que a ocorrência ou não da operação é, para efeitos tributários, irrelevante. Cabe, então, investigar se o fato descrito pela presunção é, em si, caracterizador de riqueza tributável pelos Estados. Em caso contrário, a norma que instituiu a presunção é inconstitucional, mas não tanto por ofender o princípio da capacidade contributiva, e, sim, devido à criação de tributo não previsto na discriminação da competência estadual.

Essa situação, criação de tributo diferente do nominalmente existente, surge sempre que o legislador rompe, de forma absoluta, com a busca da riqueza individual, configurada pela existência do

fato X, contentando-se com a caracterização do fato Y. O fato Y substitui, por conseguinte, o fato X, devendo sua tributação adequar-se a todos os requisitos de forma e de fundo previstos na Lei Maior.

Já as presunções relativas e as presunções simples, que não se caracterizam como normas substantivas (aliás, as presunções simples sequer normas são), só são mediatamente referíveis às regras-matrizes, isto é, têm a ver com as normas que criam obrigações tributárias e estas, por sua vez, com as regras-matrizes.

No que concerne às presunções relativas, não obstante o que foi dito no parágrafo anterior, fazem-se necessárias algumas considerações suplementares sobre o seu relacionamento com a discriminação constitucional de competências.

Tratando das presunções absolutas, sublinhamos que, fechado o caminho para a investigação da riqueza ligada ao fato "presumido", descaracteriza-se o tributo ligado a este, com eventual extrapolação de competência impositiva pelo ente tributante. Essa situação pode ser evitada, mantendo-se uma "ponte" de ligação com a riqueza que, nominalmente, se pretende tributar. Essa "ponte" pode ser propiciada pelo uso de presunções relativas.

Um exemplo pode esclarecer o que foi dito no parágrafo anterior. Trata-se do problema da antecipação tributária, ao qual voltaremos mais adiante. A antecipação pode adquirir feição de presunção absoluta, caso em que pouco importa se a operação tributada venha, ou não, a ocorrer posteriormente, e, caso ocorrendo, se o seu montante é compatível com a base considerada no pagamento antecipado. Nesse caso, o fato que justifica a antecipação é o único fato jurídico tributário em questão, ou melhor, não há tributo antecipado, mas tributo puro e simples, tornando-se irrelevantes as operações

praticadas pelo contribuinte depois da antecipação. Assim, é a norma tributária da antecipação que deve ser cotejada com as regras-matrizes existentes. Sendo um caso, v.g., de antecipação do ICMS, constata-se que a hipótese da antecipação não se refere a uma efetiva operação de circulação de mercadorias, mas a uma potencial circulação, nos parâmetros estabelecidos pelo legislador. Essa potencial circulação não se subsume à regra-matriz do ICMS e, da mesma forma, a nenhuma outra relacionada com a competência tributária dos Estados. Dá-se, por conseguinte, a extrapolação de competência. Tudo porque não existe nenhum ponto de contato entre a operação potencial e a operação efetiva, o que, repita-se, torna a operação potencial a única e exclusiva referência de tributação. É duvidoso, outrossim, que essa mera potencialidade possa ser tida como signo de capacidade contributiva.

As coisas são diferentes, se a antecipação é moldada como presunção relativa, hipótese na qual se estabelece um contato entre a operação potencial e a operação efetiva: se esta não se realizar ou se realizar em montante inferior ao considerado para efeitos de antecipação, haverá compensação ou devolução do tributo pago a maior. A operação efetiva torna-se relevante e continua sendo o referencial para cotejo com a regra-matriz de incidência. A antecipação adquire um caráter provisório e, não, como no exemplo anterior, definitivo. Assim, existe a ligação à qual nos referimos anteriormente. Voltando ao caso do ICMS, os Estados não extrapolam sua competência impositiva, se relativizam a antecipação, pois a futura operação de circulação de mercadorias continua relevante juridicamente.

Percebe-se, pelo exposto, reafirmando-se, agora com maiores fundamentos, o que foi dito anteriormente, que o uso de presunções relativas, ao contrário do que se dá com as presunções absolutas, não

traz maiores problemas, naquilo que diz respeito à discriminação constitucional de competências. Não é necessário que os fatos previstos nas presunções relativas sejam enquadráveis na discriminação, mas que eles sejam conectados com fatos que o sejam. Nesses termos, a obediência à discriminação é garantida de forma mediata, como se evidenciou no exemplo relacionado com a antecipação tributária. Mas, faltando a conexão, também pode falar-se em ofensa mediata à discriminação.

Toda a argumentação acima expendida aplica-se, igualmente, às regras-matrizes contidas em lei complementar.

\* \* \*

#### IV-3-7 LEI COMPLEMENTAR TRIBUTARIA E LIMITES AO USO DE PRESUNÇÕES E FICÇÕES

Investigaremos, agora, com brevidade, algumas disposições direta ou indiretamente ligadas ao uso de presunções e ficções, constantes de lei complementar ou diploma com força jurídica equivalente.

Tal estudo é feito aqui, porque, em nosso ordenamento, a lei complementar desempenha um papel quase tão importante quanto o da Constituição na delimitação da competência tributária.

A Constituição em vigor trata da edição de lei complementar, em matéria tributária, em seu art. 146, para: I- dispor sobre conflitos de competência; II- regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

No que respeita aos incisos I e II, a lei complementar não inova, mas, apenas, esclarece, operacionaliza, aquilo que já está na Constituição. O inciso III trata de normas gerais, e aí, vencida a discussão que teve lugar sob a égide da Constituição anterior (a propósito do campo de atuação de tais normas), é possível a criação de novos limites à competência do legislador ordinário.

O campo de atuação das normas gerais vem expressamente disposto nas letras a e b, inciso III, art. 146, da Constituição.

A primeira fala em "definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes". É evidente que tais definições não podem ampliar o que consta da dicção constitucional. Mas poderiam restringir, isto é, delimitar mais

estritamente a competência dos entes impositivos? Parece-nos, igualmente, que não. Tal como se dá quando a lei complementar dispõe sobre limitações constitucionais ao poder de tributar e disciplina dos conflitos de competência, sua função, aqui, tem cunho basicamente declaratório. Embora a regra-matriz seja traçada, dada a sua função, em linhas generalíssimas, ela, implicitamente, determina todos os aspectos e critérios da norma tributária. Tal determinação não pode ser contrariada, via ampliação ou restrição, pela lei complementar.

Do exposto, podem ser tiradas algumas conclusões quanto ao uso de presunções e ficções.

Em primeiro lugar, a óbvia: se a presunção ou ficção contrariar a lei complementar, porque esta restringiu indevidamente o contido em alguma regra-matriz, não deixará de ser válida, se conforme à dicção constitucional. Eis uma consequência do caráter declaratório, nesse particular, da lei complementar.

Restando a lei complementar dentro dos limites acima especificados, aplica-se, no que concerne ao uso de presunções, absolutas ou relativas, e de ficções, pelo legislador ordinário, tudo que foi dito quando tratávamos da discriminação constitucional de competências.

Por outro lado, pode a própria lei complementar fazer uso de presunções e ficções? No que diz respeito às presunções absolutas e ficções, sim, desde que elas se conformem à discriminação constitucional. Mais uma vez, se manifesta o caráter não inovador da lei complementar.

Fassemos à letra b, que fala em normas gerais sobre "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Eis, sem dúvida, as matérias onde a lei complementar

adquire caráter inovador. E justamente aqui que podem surgir novos limites à confecção de presunções e ficções pelo legislador ordinário. Quais poderiam ser esses limites é o que teremos oportunidade de ver, analisando alguns dispositivos do Código Tributário Nacional e, no que concerne ao ICMS, do Convênio 66/88.

Inicialmente, cabe destacar os dispositivos que, de forma expressa, permitem ao legislador ordinário afastar-se da consideração da riqueza individual, fazendo uso de médias e de presunções.

Em diversos artigos, o Código determina a tributação por médias, que não expressam, necessariamente, o valor real da operação, mas um valor aproximado, tal como o "preço normal", o "preço de mercado". Tratando da base de cálculo do imposto sobre importação, o art. 20, II, dispõe que ela será "quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País". Com sentido similar, o art. 24, II, que trata da base de cálculo do imposto de exportação. Igualmente, o art. 47, I, que trata da base de cálculo do IPI, no que respeita aos produtos de procedência estrangeira. Já o art. 47, II, relativo a operações com produtos nacionais, estabelece duas bases: "a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria; b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remittente".

Considere-se, ainda, agora no que respeita à base de cálculo do ICMS, o Convênio 66/88, editado pelo Conselho de Política Fazendária, com base na competência outorgada pelo art. 34, par. 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que substituiu,

na parte relativa ao ICM, o Decreto-lei 406/68, que, por sua vez, tinha substituído, na matéria, o CTN. Relativamente a produtos provindos do exterior, o seu art. 4º, I, estabelece a seguinte base de cálculo: "o valor constante do documento de importação, acrescido do valor dos Impostos de Importação, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Câmbio e de despesas aduaneiras". No que respeita às saídas de mercadoria em geral, na falta do valor a que se refere o inciso III do art. 4º (o valor da operação), o art. 8º prevê bases alternativas: "I- o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia; II- o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial; III- o preço FOB estabelecimento comercial à vista, nas vendas a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante". No caso do inciso III, caso o estabelecimento não efetue vendas a outros comerciantes ou industriais, a base de cálculo será equivalente a 75% do preço de varejo do produto (art. 8º, par. 2º). O art. 9º dispõe sobre a base de cálculo em remessas para outro estabelecimento do mesmo titular, mas em outro Estado. Tratando da base de cálculo dos serviços, o art. 12 dispõe que nas "prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço". O art. 13 atribui poderes à autoridade administrativa para, por ato normativo, segundo critérios estabelecidos em lei, fixar a base, quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado. Seu parágrafo único diz que, discordando do valor fixado, o contribuinte deverá comprovar a exatidão do valor por ele declarado. Os arts. 15 e 17 tratam da base de cálculo do imposto, nos casos de sua cobrança antecipada, este último determina que "a base de cálculo do imposto é o preço máximo,

ou único, de venda do contribuinte substituído, fixado pelo fabricante ou pela autoridade competente, ou na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a fretes e carretos, seguros, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido de percentual de margem de lucro fixado pela legislação". O art. 18 trata da possibilidade de cálculo do imposto, segundo o disposto em lei, pelo regime de estimativa. A propósito desse regime, o par. 2º do art. 29 determina que "a lei disporá sobre a complementação ou a restituição das quantias pagas com insuficiência ou em excesso".

Passemos a uma breve consideração das normas mencionadas, fazendo uma síntese de seu conteúdo.

Em alguns casos — imposto sobre importações, imposto sobre exportações e imposto sobre produtos industrializados, este último na parte relativa à entrada em território nacional de produtos estrangeiros — o legislador previu o cálculo do tributo a partir do "preço normal" do produto. A lei complementar, ao contrário do que faz em outros tributos, ou, no caso do IPI, em outras operações, não atribui caráter subsidiário ao "preço normal", isto é, não estabelece o preço efetivo da operação, conforme constante de declarações e documentos apresentados pelo contribuinte, como base primordial, que somente poderia ser substituída quando o contribuinte não declarasse o valor da operação ou apresentasse declaração inverídica. Afasta-se, dessa forma, a possibilidade de cálculo de tais impostos segundo a sua base efetiva, dada a prevalência do "preço normal".

Quer-nos parecer que o legislador ordinário não pode, apesar do disposto em lei complementar, desprezar, sem mais, o valor real da operação, para, em seu lugar, fazer uso do "preço normal". E isso

pela razão já exposta de que, ao fazê-lo em caráter absoluto, estaria criando tributos que não se confundem com aqueles acima mencionados. Deve, pois, dar preferência às declarações e documentos apresentados pelo contribuinte, somente se valendo do "preço normal" quando aqueles inexisterem ou não forem passíveis de confiança (cabendo ao administrador justificar por que não o são). A subsidiariedade, pois, é importante, na validação de presunções. Esse nosso entendimento é reforçado por outra regra do Código, contida no art. 148, que trata da possibilidade de arbitramento.

Saliente-se que, no caso do ICMS incidente sobre produtos importados, conforme visto acima, o preço normal do produto só é utilizado à falta de preço real (falta em duplo sentido: omissão do contribuinte ou desconsideração motivada do que for declarado pelo contribuinte). E o que de resto ocorre com as outras operações que caem na esfera de incidência do ICMS.

O mesmo ocorre com o IPI, nas operações que envolvem produtos nacionais, cuja base de cálculo, em princípio, considera o valor da operação, só desprezado se o contribuinte deixar de declará-lo ou se suas declarações não merecerem confiança.

A propósito do ICMS, outros dispositivos do Convênio 66/88 merecem breve comentário.

O art. 13 trata da possibilidade da autoridade administrativa determinar, em ato normativo, segundo critérios estabelecidos em lei, valores que substituam os informados pelo contribuinte, quando estes forem inferiores aos de mercado. Seu parágrafo único dispõe sobre a prova em contrário, que deverá ser oferecida pelo contribuinte que discordar da fixação administrativa. Autoriza-se, em outras palavras, a instituição de pautas de valores, sobre as quais já existe

substancial jurisprudência formada, que analisaremos em tópico à parte. Por hora, cabe dizer que o Convênio autoriza a criação de presunções relativas, pela combinação entre lei ordinária e ato administrativo com caráter normativo.

Os arts. 15 e 17 tratam da base de cálculo do ICMS no caso de sua cobrança antecipada, matéria que também merecerá um estudo em separado.

O art. 18 tem a ver com o regime de estimativa, que, igualmente, será, adiante, visto mais em pormenor.

Voltemos ao Código Tributário Nacional, para colacionar mais alguns artigos que, direta ou indiretamente, têm a ver com as presunções e ficções em Direito Tributário.

O art. 44 do CTN dispõe sobre a base de cálculo do imposto de renda, que poderá ser apurada segundo o montante real, presumido ou arbitrado. A legislação ordinária faz uso dos três métodos.

No caso do imposto com base no lucro presumido, cabe aos contribuintes enquadrados em determinadas situações (v.g., receita inferior a determinado montante) optar pela tributação segundo uma margem de lucro fixa. Assim procedendo, não precisará o contribuinte manter escrituração ou, ao menos, não precisará mantê-la com o nível de detalhamento exigido daqueles que apuram o imposto de acordo com o montante real do lucro. O que se busca, primordialmente, é aliviar o contribuinte de certos deveres instrumentais ou obrigações acessórias. A possibilidade de opção, assim, não é concedida arbitrariamente, hipótese na qual poderia ser impugnada face ao princípio da capacidade contributiva, que, já vimos, tem dupla face, não atuando somente em favor do contribuinte.

Já o arbitramento, que se pode valer de presunções absolutas, relativas ou simples, é usado quando o contribuinte deixa de apresentar as informações necessárias à apuração do imposto ou quando tais informações não são consideradas dignas de confiança. Como veremos, o Fisco não pode usá-lo com discricionariedade. Tanto as condições para a sua utilização, como os resultados por ele propiciados, estão sujeitos a rigoroso controle administrativo e jurisdicional.

O art. 100, parágrafo 1º, do CTN, diz que o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Essa limitação traz consequências no que diz respeito à utilização de presunções simples, que podem ocultar raciocínios analógicos. Com efeito, pode ocorrer que a presunção simples utilizada pelo administrador não leve à riqueza tributável, mas caracterize uma situação que lhe seja similar.

O art. 110 do CTN dispõe sobre a impossibilidade da lei tributária alterar conceitos, formas e institutos de Direito Privado que, expressa ou implicitamente, tenham sido adotados pela Constituição Federal, pelas Constituições Estaduais e pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios. Assim, e o exemplo é fornecido por Gilberto de Ulhôa CANTO, lei estadual que, para efeitos de incidência do imposto sobre transmissão de bens e direitos imobiliários (hoje, a competência para instituir tal tributo é municipal), equiparasse embarcações a imóveis seria ofensiva ao artigo em exame (1984, p. 8). A norma é citada, porque as presunções e ficções podem gerar o efeito que ela proscreeve.

Esse dispositivo seria, a rigor, desnecessário, pois reitera um postulado que deriva da hierarquia normativa. Mesmo sem ele, é

evidente, a legislação tributária não poderia alterar institutos, conceitos e formas albergados em documentos de status constitucional. Como quer que seja, é mais uma barreira à utilização de presunções e ficções. Estas e aquelas podem produzir, por via transversa, o que a norma veda: tanto se pode alterar um conceito, ou melhor, o regime constitucional ligado a um conceito, de forma direta, como através de equiparações, que estendem a outros fatos os efeitos jurídicos que lhe eram exclusivos.

Passemos, agora, ao art. 142, parágrafo único, do Código, segundo o qual a "atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória". Essa vinculação limita a atividade instrutória do administrador? Ao tema voltaremos depois, mas, desde já, respondemos pela negativa. A vinculação manifesta-se basicamente como dever do administrador de aplicar a norma tributária em toda sua extensão, não ficando nem aquém, deixando de cobrar o que é devido, nem indo além, criando novas obrigações tributárias a partir de fatos não previstos em lei. Parece-nos que, quanto ao uso de presunções, o administrador, assim como o juiz, não fica amarrado, isto é, não precisa de expressa autorização para delas se valer. Por outra, o administrador também se pode utilizar de presunções simples, sem que isso descaracterize a sua atuação como vinculada. A atividade instrutória não deve ser tolhida pelo excesso de regras e de limitações. Para além de algumas normas procedimentais, o administrador há de ter uma certa liberdade para atuar, vez que o legislador nunca será suficientemente veloz para acompanhar todas as artimanhas inventadas pelos que pretendem evadir-se à tributação. O que deve ser estritamente controlado, em nível administrativo e jurisdicional, é, isto sim, o resultado, o valor probatório da presunção. Todo indicio vale, não por si, mas enquanto levar, com razoável dose de segurança, a um fato tributável.

O art. 148 do Código trata do arbitramento, nos seguintes termos:

Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Tal dispositivo vincula o legislador ordinário e o administrador ao uso subsidiário do arbitramento, forma de apuração do tributo que desconsidera as informações prestadas pelo contribuinte, valendo-se de todos os outros meios disponíveis, diretos ou indiretos, na caracterização da riqueza tributável. Essa subsidiariedade é um traço fundamental das técnicas que estamos examinando. Ela deriva do princípio da capacidade contributiva, que prioriza a busca da riqueza efetiva.

O dispositivo em exame nada tem a ver com presunções absolutas e ficções nem limita a instituição de presunções legais relativas, pois que é comando dirigido à autoridade lançadora, ao aplicador da norma. Seu campo de atuação envolve as presunções simples, que, em matéria de arbitramento, são de grande valia para o administrador.

\* \* \*

#### 4.4 SINTESE PARCIAL

Findo o exame das presunções e ficções em face dos princípios básicos de nosso ordenamento tributário, encerraremos o presente capítulo procurando articular o que ficou disperso ao longo do texto. Não pretendemos repetir o que já foi consignado. Nosso objetivo, agora, é esclarecer algumas questões insuficientemente abordadas em tópicos anteriores.

\* \* \*

#### 4.4.1 PRESUNÇÕES ABSOLUTAS E FICÇÕES

Dada a natureza das presunções absolutas — e o mesmo se aplica às ficções — elas valem não devido ao maior ou menor grau de vinculação com a riqueza tributável por outra norma, mas, isto sim, se a norma tributária presuntiva, ela mesma, legitimar-se frente aos princípios tributários constitucionais, questão que foi objeto de nossa atenção nos tópicos anteriores.

Quanto ao problema da conversão da presunção absoluta em outra modalidade de presunção, pensamos que o juiz ou o administrador não têm poderes para transformar uma presunção legal absoluta em uma presunção legal relativa, pois isso implica modificação da norma, tarefa adstrita ao legislador; podem, entretanto, considerar inválida a presunção absoluta, fazendo, não obstante, uso dela como presunção simples. Bom exemplo desse proceder temos no caso da reflexão, caracterizando-se omissão de receitas na pessoa jurídica, na pessoa do sócio. Essa reflexão, que poderia ser vislumbrada como um exemplo de presunção absoluta de transferência de recursos da pessoa jurídica para a pessoa do sócio (que, por sua vez, pode ser pessoa física ou jurídica), é imposta por lei. No entanto, como veremos, não são poucos os acórdãos que exigem do Fisco provas suplementares de que tal transferência tenha, de fato, ocorrido, e que, por conseguinte, tomam o fato da omissão como mera presunção simples de transferência de recursos, a qual poderá ou deverá ser confirmada por outras provas no mesmo sentido, assim como poderá ser refutada por provas em

contrário apresentadas pelo contribuinte prejudicado.

\* \* \*

#### 4.4.2 PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS

As presunções legais relativas são importantes instrumentos, como destacado anteriormente, de combate à sonegação fiscal. Elas restauram, no que pertine ao problema do acesso às informações relevantes para a incidência da norma tributária, o equilíbrio entre o Fisco e o contribuinte.

Tais presunções, ao contrário das absolutas, têm a ver com matéria probatória. Deslocam o objeto da prova (que não se confunde com o ônus da prova), mas não, dada a possibilidade de prova em contrário, e, mais especialmente no Direito Tributário, de contestação, pelo contribuinte, da verossimilhança da própria presunção, o fato tributável, como se dá com as presunções absolutas.

Para Francesco TESAURO, como normas processuais, as normas que instituem presunções fixam os parâmetros de legitimidade da decisão, seja administrativa, seja jurisdicional (1986a, p. 189).

A validade das presunções relativas é, em geral, afirmada pela doutrina, tanto nacional, como estrangeira.

Vejamos, a propósito do tema, algumas opiniões da doutrina nacional.

Segundo Ricardo Mariz de OLIVEIRA, as presunções legais relativas são admissíveis quando haja uma evidente correlação entre o fato que se pretende provar, descrito na norma que institui a obrigação tributária, e o fato descrito na norma presuntiva, além, naturalmente, de se possibilitar ao contribuinte a apresentação de prova em contrário (1984, p. 298). O autor cita, na legislação

brasileira, alguns exemplos que se coadunam com os parâmetros por ele fixados: acréscimo patrimonial não correspondente aos rendimentos declarados (art. 52, da Lei 4.069/62); arbitramento devido à existência de sinais exteriores de riqueza (art. 9º, da Lei 4.729/65); omissão de receita pela pessoa jurídica e reflexão na pessoa dos sócios (art. 12, parágrafos 2º e 3º, do Decreto-lei 1.598/77).

Do mesmo sentir, Alberto XAVIER, segundo o qual a presunção relativa, por não suprimir a prova, mas facilitá-la (para o Fisco), não contraria nenhum princípio constitucional. Dessa forma, o administrador fica desonerado de pesquisar a ocorrência de fatos de difícil caracterização, e, por outro lado, possibilita-se a reação do contribuinte (1980, p. 94). Ainda segundo este autor, a presunção relativa não ofende ao princípio da busca da verdade material, que "é hostil à existência de normas dispositivas que substituam a prova e conduzam à sub-rogação da realidade por uma verdade formal ficta", por ter cunho meramente probatório (ibid., p. 94). Esse princípio, nós o analisaremos no capítulo subsequente, quando lançarmos um olhar mais detido sobre o procedimento administrativo que precede o ato de lançamento.

Questão à qual nos voltamos com freqüência no decorrer do capítulo é a relativa à necessidade de toda presunção relativa ter uma clara conexão com os fatos previstos na norma que cria o tipo tributário. Essa correlação não precisa ser dotada de certeza absoluta, mesmo porque se abre ao contribuinte a faculdade de apresentar prova em contrário, mas deve ser verossímil. Já mencionamos anteriormente as duas maneiras pelas quais a presunção pode ser combatida: pela apresentação de contraprova, a cargo do contribuinte, que poderá demonstrar que o fato cuja existência é

presumida não existe; pela discussão da razoabilidade da própria presunção. Este segundo mecanismo é imposto pelo fato da correlação sempre ser uma questão em aberto, o que é exigido, em Direito Tributário, principalmente pelo princípio da capacidade contributiva e pela discriminação constitucional de competências. Em outras searas jurídicas, exige-se, apenas, que as presunções relativas estejam abertas à contraprova, deixando-se a questão da razoabilidade da presunção para ser discutida apenas em face das presunções simples. No Direito Tributário, por todo o exposto, é preciso ir mais além.

Enfim, o legislador tributário não tem liberdade na moldagem das presunções relativas. O resultado de seu trabalho sempre está sujeito ao controle jurisdicional. Demonstrada a irrazoabilidade genérica (sem necessária referência ao caso concreto) da presunção, nada restará ao Fisco senão buscar novos fatos que favoreçam sua pretensão.

Ainda a propósito das presunções relativas, questiona-se até que ponto, em face dos corolários do *due process of law*, é legítimo o deslocamento do objeto da prova. No entender de NAVARRINE e ASOREY, somente as presunções absolutas ofendem a esse princípio, não as demais (1985, p. 31). Valendo-se de presunções legais relativas, o legislador, no que toca ao problema da prova, substitui um desequilíbrio fático, consubstanciado na dificuldade que uma das partes tem para provar determinados fatos que são de seu interesse, por um desequilíbrio, por assim dizer, jurídico (invertendo, normativamente, o objeto da prova). Esse novo desequilíbrio pode ser corrigido, dada, em Direito Tributário, a possibilidade de discussão a respeito da confiabilidade da presunção, isto é, do nexo entre o

fato presumido e o indicio previsto na norma presuntiva. A matéria será melhor examinada no próximo capítulo.

\* \* \*

#### 4.4.3 PRESUNÇÕES SIMPLES

Pouco sobra a dizer a respeito das presunções simples, a elas aplicando-se muito do que já foi consignado sobre as presunções legais relativas.

Elas não têm caráter normativo, caracterizando-se como modalidades probatórias.

Assim como as presunções relativas, podem ser combatidas de duas maneiras: apresentando-se contraprova; demonstrando-se que, em geral, não levam ao fato presumido.

Os problemas processuais que as envolvem serão examinados no próximo capítulo.

\* \* \*

## 5. PRESUNÇÕES RELATIVAS E SIMPLES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Interessa-nos, agora, examinar o uso das presunções simples e legais relativas, principalmente das primeiras, no processo administrativo.

No capítulo anterior, fixamo-nos nos limites materiais à utilização dessas técnicas. É hora de investigar os limites processuais, considerando os princípios aplicáveis a todos os tipos de processos, administrativos ou judiciais, e as especificidades do processo administrativo.

Falamos em "processo" administrativo propositalmente. Na esteira de DINAMARCO, pensamos que o chamado procedimento administrativo também é processo, entendido este como "a celebração contraditória do procedimento", com a participação dos interessados e a aplicação dos corolários do devido processo legal (1990, p. 88). Mas é processo com algumas peculiaridades: não há inércia do órgão julgador (se bem que essa inércia também já deixou de ser característica de outros processos); não há partes conflitantes sujeitas a um juiz imparcial — a administração é "parte imparcial" (ibid, p. 85). A questão não é apenas terminológica. Além da visão unitária do processo permitir a aplicação dos mesmos princípios, conceitos e esquemas lógicos (ibid, p. 100), ela, parece-nos, foi referendada pelo próprio constituinte, ao dispor, no art. 5º, LV, da Constituição, que "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes". Há, pois, suficientes pontos em comum a justificar a

utilização de um "rótulo" genérico. Não desconhecemos que a questão não é pacífica na doutrina — em sentido contrário, dentre outros, Paulo de Barros CARVALHO (1979, p. 277) e Geraldo ATÁLIBA (1988, p. 119) — mas não pretendemos nos estender a respeito do problema, pena de nos desviarmos do rumo do trabalho.

\* \* \*

## 5.1 VERDADE E VEROSSIMILHANÇA NO PROCESSO

A questão já foi ventilada em vários pontos do trabalho, mas vale a pena voltar a ela. E que nos deparamos, não raro, com autores que postulam o dogma da certeza em Direito Tributário: exigem precisão quase milimétrica do Fisco; havendo qualquer dúvida, o lançamento não pode prosperar. Com fulcro na regra do *in dubio contra fiscum*, adotam uma postura excessivamente restritiva no que respeita ao uso de presunções e ficções. Tal modo de entender não mais se compatibiliza com a moderna teoria processual.

A postura do aplicador da norma jurídica no que respeita aos fatos relevantes à sua incidência não pode ser comparada à do cientista que trabalha com fatos naturais. Este deve suspender seu juízo, enquanto não tiver certeza (que é um estado subjetivo do espírito). Aquele, o mais das vezes, deve contentar-se com aproximações, com aparências. Calha, sobre a matéria, citar Gaspare FALSITTA: "I concetti di 'normalità' e di 'probabilità' rappresentano autentiche chiavi di volta dell'ordinamento giuridico, attorno a cui ruotano non pochi istituti giuridici" (1968, p. 34, nota 41).

A propósito do tema, valemo-nos, novamente, das precisas lições de DINAMARCO. Ensina o processualista que, tradicionalmente, atribui-se ao processo, de forma quase exclusiva, a tarefa de estabelecer a verdade dos fatos. Assim, por exemplo, a coisa julgada sustentava-se numa ficção de verdade (1990, p. 327). Hodiernamente, o compromisso com a verdade há de ser sopesado com outras exigências que o processo deve atender, tal como a de pacificação social, que impõe celeridade na decisão (ibid., p. 333). O ponto de equilíbrio é

atingido com a criação de institutos como o da revelia, o do ônus da prova, o das presunções (ibid, p. 333). De qualquer maneira, ainda é preciso combater o dogma da certeza, como manifestação subjetiva da verdade que o juiz deve atingir (ibid, p. 336). A certeza é uma quimera, que, na prática judicante, é substituída pela probabilidade, cujo grau varia inversamente aos limites toleráveis de riscos (ibid, p. 339). Probabilidade "é a situação decorrente da preponderância dos motivos convergentes à aceitação de determinada proposição sobre os motivos divergentes". É menos que certeza, "porque, lá (na probabilidade), os motivos divergentes não ficam afastados mas somente suplantados" (ibid, p. 339). Na continuidade, DINAMARCO ressalta que as presunções são uma das principais formas de concretização da probabilidade no direito processual (ibid, p. 347).

Esse posicionamento encontra eco em outros expoentes da processualística pátria.

E o caso de Luiz Guilherme MARINONI, para quem "o juiz, na busca de seu juízo de certeza, não pode estrangular o direito subjetivo material". Assim, não se deve "exigir um grau de probabilidade que torne impossível a demonstração da existência do direito" (1993, p. 77).

Nesse sentido também, Barbosa MOREIRA, que advoga a flexibilização instrutória em favor de partes tradicionalmente consideradas mais fracas, como os consumidores (1989, p. 128).

Duas idéias contidas em tais exposições, porque especialmente relevantes para o presente trabalho, merecem maior atenção.

O grau de probabilidade que se deve exigir para a tomada de decisão varia de acordo com os valores em jogo, como preleciona DINAMARCO. Assim, é natural que, quando a consequência derivada da

aplicação da norma é a restrição da liberdade humana, e é o que se dá amiúde no Direito Penal, exige-se um alto grau de probabilidade. Aplica-se em toda sua extensão a regra do *in dubio*. Pelo contrário, se as consequências restringem-se ao campo patrimonial, tal como, em regra, nos diversos ramos do Direito Privado e, em se tratando de Direito Público, no Direito Tributário, o juiz pode satisfazer-se com provas que não geram um convencimento tão absoluto, mas que são suficientes para fazê-lo inclinar-se, motivadamente, a favor de uma parte ou de outra.

Por outro lado, a posição das partes também é um fator relevante. Bom exemplo disso se encontra no campo da responsabilidade civil, onde o rigorismo probatório deixaria as pessoas desprotegidas face aos danos impessoais (impessoais no sentido de que o sujeito ativo do dano não pode ser identificado ou simplesmente não existe) causados pelo funcionamento anormal de mecanismos de produção. O mesmo se dá no Direito Tributário, no qual uma das partes, o Fisco, está em desvantagem, no que respeita ao acesso a informações relevantes à caracterização do fato jurídico tributário, frente à outra.

São tais parâmetros, pois, que permitem ao aplicador da norma locomover-se na linha contínua que vai do verossímil ao verdadeiro, do provável ao certo.

Quanto, especificamente, ao processo administrativo tributário, o estudioso deve despir-se de certos preconceitos e, principalmente, repita-se, do transplante acrítico de métodos de interpretação e aplicação próprios do Direito Penal.

Adotada uma postura mais flexível, passa-se a admitir, sem tantas restrições, o uso de presunções simples. Não há, com efeito,

sentido em se impor, no Direito Tributário, mais do que em outros ramos jurídicos, excessivas restrições ao uso de indícios. A interferência do Estado na esfera patrimonial do indivíduo não o justifica, mesmo porque, em casos de responsabilidade civil, por exemplo, o indivíduo pode estar sujeito, caso condenado, a ônus bem mais gravosos, e nem por isso as provas indiretas são, aí, hostilizadas, muito pelo contrário, são incontáveis, em tal seara, os casos decididos apenas com base em provas críticas.

\* \* \*

## 5.2 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O processo administrativo tributário gravita em torno do ato de lançamento, entendido como "um ato heterônomo de aplicação do Direito Tributário Material ao caso concreto" (BORGES, 1981, p. 431).

Mencionando alguns artigos do CTN relevantes para o presente trabalho, já tivemos oportunidade de tratar do caráter vinculado do lançamento (vinculatividade, naturalmente, que abrange o procedimento que o precede). Cabem mais algumas considerações a propósito do tema.

Basicamente, a vinculatividade implica que não é dada ao administrador a opção entre lançar e não lançar. Devidamente caracterizado, no mundo fático, o descrito hipoteticamente na norma tributária, o lançamento é obrigatório.

Esse caráter vinculado não significa, entretanto, que o administrador esteja, em todos os atos do procedimento, absolutamente preso à lei, hipótese na qual, à falta de expressa autorização, lhe estaria vedado o uso de presunções simples. Na instrução, ele conta com uma certa liberdade na pesquisa dos elementos relevantes para caracterização do fato jurídico tributário e da obrigação tributária que sua ocorrência gera. É claro que o valor dos elementos de prova encontrados sempre está sujeito, na via administrativa e na via jurisdicional, a um juízo crítico.

Foder-se-ia, pois, dizer que há vinculação no que respeita ao resultado (estrita caracterização do fato jurídico tributável e das consequências jurídicas que se lhe seguem), mas certa discricionariedade relativamente aos meios para alcançá-lo?

E o que dá a entender, por exemplo, MICHELI, quando afirma que há discricionariedade técnica na avaliação dos elementos relevantes para a caracterização da base de cálculo (1978, p. 114). Da mesma forma, JARACH, que admite contar o Fisco com poderes discricionários (1957, p. 293). E, ainda, BLUMENSTEIN, que, principalmente no que respeita à valorização do objeto do imposto, vislumbra uma certa dose de discricionariedade fiscal (1954, p. 345).

A resposta, parece-nos, depende do que se há de entender por discricionariedade, no sentido jurídico-administrativo.

Segundo Alberto XAVIER, o administrador atua discricionariamente, quando tem ao seu dispor "uma pluralidade de decisões possíveis, todas elas juridicamente válidas e, portanto, juridicamente equivalentes" (1977, p. 160). Por outra, a norma autoriza ao administrador uma série de comportamentos excludentes entre si. A adoção de um ou outro não é livre, mas deve justificar-se em vista, por exemplo, da finalidade da norma, do interesse público que a inspira.

Fosse discricionário o lançamento, e ainda é Alberto XAVIER quem fala, e a Administração teria várias alternativas ao seu alcance: declarar serem tributáveis fatos não previstos nos tipos legais; dispensar a verificação de certos aspectos do tipo, substituindo-os por aspectos atípicos; ou modificar o conteúdo de um ou alguns aspectos do tipo (ibid, p. 162). Ora, a Administração não conta com nenhum desses poderes.

Este autor, entretanto, admite discricionariedade em relação a atos que precedem o lançamento, inclusive no domínio probatório (1977, p. 165). Mas, depois, esclarece que a discricionariedade de que fala é técnica ou cognitiva, na qual somente há uma solução

aceitável — a que expresse a verdade material da forma mais aproximada possível — e, não, uma equivalência de soluções (ibid., p. 180).

Com base em idéias similares, ALESSI considera a discricionariedade incompatível com o Direito Tributário. Para ele, o poder tributário nunca é discricionário, porque não opera uma valoração, no caso concreto, do interesse público (ALESSI e STAMMATTI, p. 117). O autor não dá o status de poder discricionário à relativa "liberdade" técnica do administrador (ibid., p. 118).

Parece-nos que a razão está com este autor. Deveras, o administrador tem uma margem de flexibilidade técnica, que não se confunde com a discricionariedade. Ele não pode, por exemplo, escolher livremente entre provas diretas e indiciárias. Deve justificar seus passos e decisões, que são todos controláveis. Suas opções não são juridicamente equivalentes ou indiferentes. Veremos que o administrador não pode, sem mais nem menos, dar prevalência a provas indiciárias frente a provas diretas. Deve justificar a desconsideração destas, quando existem, mostrando que não refletem a realidade dos fatos.

Enfim, o uso de indícios, ao contrário do que pensa Agostinho SARTIN (1985, p. 272), não introduz, por si só, a discricionariedade no procedimento e no lançamento tributário (o que justifica, segundo este autor, seja tal uso restringido), e isso porque eles, indícios, são controláveis, tanto no que respeita à sua prevalência sobre provas diretas, como no diz com a sua ligação com a riqueza tributável, que deve ser demonstrada pelo administrador.

Passemos, agora, ao exame de outros princípios que informam o procedimento e o processo administrativos. Esclareça-se que estamos

chamando de procedimento a série ordenada de atos que precede o lançamento. Tal procedimento pode ou não estruturar-se como processo, na medida em que se confira maior ou menor grau de participação ao contribuinte interessado. No Brasil, a regra é que o processo administrativo sucede ao lançamento, sendo provocado pelo contribuinte irresignado com tal ato. Antes do lançamento, pois, o que temos, o mais das vezes, é procedimento puro e simples.

Saliente-se que a possibilidade de instauração do processo administrativo é ineliminável, embora, conforme a matéria, ele possa ser simplificado. Discordamos, assim, de Paulo Celso B. BONILHA, para quem, desde que o lançamento não tenha caráter sancionatório (impondo multas e penalidades, a par de constituir o crédito tributário), o processo não é de rigor, sua existência dependendo de previsão em lei (1992, p. 126). A via administrativa, por força da Constituição, não pode ser fechada ao contribuinte, incorpore ou não o lançamento penalidades.

Os princípios que passaremos a examinar derivam do objeto do lançamento — aplicação da norma tributária — e do seu conseqüente caráter vinculado, que, naturalmente, influencia tanto o procedimento que lhe antecede, como o processo que, eventualmente, lhe sucede.

Paulo de Barros CARVALHO enumera os seguintes princípios: caráter oficioso (inquisitivo), busca da verdade material, participação do interessado, contraditório, e imparcialidade (1979, p. 282).

Paulo Celso B. BONILHA também menciona alguns: legalidade objetiva, oficialidade, informalismo e busca da verdade material ou liberdade de prova (1992, p. 127).

Alberto XAVIER, por sua vez, diz que a investigação é submetida a um princípio inquisitivo e a valoração dos fatos, a um princípio de busca da verdade material (1977, p. 107).

Vejam os, mais de perto, alguns dos princípios mencionados, os quais, repita-se, nada mais são do que desdobramentos ou corolários da natureza e fim do lançamento.

Quando se fala que o procedimento administrativo orienta-se por uma idéia de legalidade objetiva, quer-se significar que o agente tributário não deve prejudicar ou favorecer o contribuinte, mas, isto sim, aplicar objetivamente a lei (CARVALHO, 1979, p. 282; SEIXAS FILHO, 1982, p. 54). A legalidade objetiva deriva do caráter vinculado do lançamento e, por sua vez, favorece outras idéias, como as de procedimento de ofício, busca da verdade material e possibilidade de ampla defesa (CARVALHO, p. 283).

E a legalidade objetiva que nos permite afirmar que, dada a ausência de discricionariedade, o administrador é parte imparcial, pois lhe resta apenas aplicar o direito objetivo (XAVIER, 1977, p. 123).

Dela extrai Alberto XAVIER as seguintes consequências, dentre outras: aplicação da regra *in dubio contra fisco*, salvo quando existirem presunções relativas; reconhecimento de ofício de isenções e de outras situações que impedem ou suspendem a tributação (1977, p. 125). Discordamos. A legalidade objetiva nada nos diz a respeito do grau de aproximação ao fatos (verossimilhança, verdade), não se podendo derivar de sua existência a regra do *in dubio contra fisco*. Por outro lado, a função instrutória do Fisco não pode ser sobrecarregada para além de limites razoáveis. Um exemplo: verificada a omissão de receitas, não se pode exigir que o agente administrativo

investigue se elas são, ou não, tributáveis; se não o forem, cabe ao contribuinte prová-lo. Quando discutirmos a distribuição da carga probatória, voltaremos ao tema.

Quanto ao caráter oficioso ou inquisitivo do procedimento probatório, já era ela ressaltado por ALLORIO (1942, p. 427). Quer ele significar que é à própria Administração que cabe a busca das provas relevantes à caracterização do fato jurídico tributário e da obrigação tributária.

Mais do que o ônus, o Fisco tem o dever de provar (BORGES, 1981, p. 107).

A inquisitividade do processo administrativo, sublinhe-se, não elimina a possibilidade de contraditório, com todos os seus corolários (direito de defesa, conhecimento das diligências instrutórias...) (XAVIER, 1977, p. 130). Em outras palavras, o processo inquisitivo não deixa de ser processo.

Diga-se de passagem que a crescente publicização do processo, fenômeno apontado por DINAMARCO, tem favorecido a sua inquisitividade. Ele, processo, deixa, cada vez mais, de ficar à disposição das partes, em face do interesse público na solução mais adequada possível dos litígios. Certos preconceitos, como o de que o comportamento ativo do juiz, na busca de provas, torna-o um sujeito parcial, vão perdendo força.

Dal não podermos concordar com a afirmação de Paulo Celso B. BONILHA no sentido de que, para se manter o caráter processual do procedimento administrativo, às partes deve caber o grosso da atividade probatória, só atuando o julgador em caráter supletivo, isto é, para esclarecer pontos que ainda ficaram obscuros (1992, p. 97).

Legalidade objetiva e inquisitividade desembocam no princípio da busca da verdade material (SANCHES, 1987, p. 8; JARACH, 1957, p. 372; SARTIN, 1985, p. 270). Pode-se, dizer, com DINAMARCO, que o caráter inquisitivo do processo leva à busca da verdade material e, vice-versa, a busca da verdade material favorece a inquisitividade do processo (1990, p. 355, nota 9). A capacidade contributiva também impõe a busca da verdade material.

Mas o que se deve entender por busca da verdade material?

Responde-nos Aurélio Pitanga de SEIXAS FILHO: "Devendo a Fazenda Pública exigir o pagamento do tributo em estrita adequação com a lei definidora do fato gerador, o princípio da verdade material significa que os fatos suficientes e necessários para a ocorrência do fato gerador serão investigados e avaliados na maior conformidade possível com a sua existência real" (1982, p. 69). Essa busca implica que, na omissão do contribuinte, o Fisco não está autorizado a fixar arbitrariamente a riqueza tributável, devendo fazer uso de todos os meios que estiverem à sua disposição para descobri-la (ibid, p. 71).

Assim, a Administração não se pode satisfazer com a existência meramente formal dos fatos (SARTIN, 1985, p. 271), quer dizer, não se aproveita de determinadas técnicas de verdade formal típicas do processo civil: revelia, falta de impugnação específica de determinados fatos, pena de confesso...

E importante salientar que o comportamento do contribuinte, no que diz respeito à sua maior ou menor colaboração, não libera o administrador da busca da verdade material, não possibilitando, por si só, o recurso à prova indiciária. Independentemente da vontade do contribuinte, o Fisco continua obrigado a demonstrar, da forma mais aproximada possível, a ocorrência do fato jurídico tributário e,

especialmente, de sua dimensão econômica. É claro que a postura do contribuinte pode justificar o uso da prova indiciária, ao impedir a busca da prova direta, mas isso não permite falar em Ônus da prova (XAVIER, 1977, p. 119). Alberto XAVIER, quanto a isso, faz uma ressalva, dizendo caracterizar-se o Ônus nos casos de presunção legal relativa ou da atribuição expressa de certos meios de prova obrigatórios ao contribuinte (ibid., p. 120).

No mesmo sentido, Aurélio Pitanga SEIXAS FILHO, que também fala em dever de colaborar, e, não, em Ônus de provar. Para ele, igualmente, a falta de colaboração fornece um elemento de convicção, o que não autoriza falar-se em repartição do Ônus da prova (1982, p. 70).

Da mesma forma, a reação à fraude e à sonegação não libera o administrador para, deixando de lado a riqueza tributável, punir o contribuinte, fazendo incidir o tributo sobre uma riqueza fictícia. Ele, administrador, não pode ignorar a capacidade contributiva, seja qual for o comportamento do contribuinte (MOSCHETTI, 1973, p. 311). As presunções não são instrumentos de penalização, para o que a Administração fiscal conta com as multas, dentre outros mecanismos sancionatórios.

Ocorre, repita-se, que o comportamento do contribuinte, seja simplesmente sonegando informações, seja praticando formas mais requintadas de fraude e simulação, fecha, o mais das vezes, os caminhos de acesso à prova direta. Ele, contribuinte, força o administrador a fazer uso da prova indiciária, sem a qual a tributação será impossível. Mas, mesmo com as portas de acesso à riqueza fechadas, ao administrador "resta la necessità di un adeguamento nei limiti del possibile" (MOSCHETTI, 1973, p. 312).

Em suma, a falta de colaboração do contribuinte é um elemento de convicção que deve ser somado a outros. Ademais, o contribuinte que, deliberadamente, omite informações sobre a riqueza tributável, é natural, em posição enfraquecida para exigir da Administração o apelo a provas diretas, provas estas que ele mesmo se encarregou de esconder ou, até, destruir. De qualquer forma continuará podendo contestar a força intrínseca dos indícios, ou demonstrar que não se furtou a fornecer os elementos de prova que lhe foram requisitados, ou que, mesmo com a sua resistência, a Administração não teria maior dificuldade em coletá-los.

No tópico seguinte, veremos como se distribui a prova no processo administrativo e poderemos aprofundar algumas das considerações aqui tecidas.

Resta, agora, dizer que nenhum dos princípios examinados exclui a possibilidade de utilização de presunções relativas e simples em Direito Tributário.

Assim, a busca da verdade material não significa seja indispensável chegar-se a um estado de certeza absoluta a respeito da configuração do fato jurídico tributário. Mas, por outro lado, implica um certo esgotamento de possibilidades, ou seja, um esforço efetivo para a caracterização da riqueza tributável. Ela não impede a utilização de indícios, mas força o administrador a não se abandonar a eles facilmente, deixando para o contribuinte a tarefa de impugná-los. O recurso à prova indiciária só é legítimo, quando houve uma razoável (no sentido de proporcional aos objetivos visados), mas não exauriente, pesquisa das provas diretas. Desta forma, o lançamento com base em indícios pode ser derrubado não porque os indícios não sejam confiáveis, e até pode ser esse o caso, mas porque restou

demonstrado que o Fisco desprezou, sem qualquer motivação ou com motivação insuficiente, provas diretas que estavam ao seu alcance. Aflora, de novo, pois, a idéia de subsidiariedade da prova indiciária, em vista dos princípios que impõem a busca da riqueza tributável efetiva do contribuinte (capacidade contributiva, busca da verdade material).

Alberto XÁVIER nos dá conta da discussão na doutrina alemã a respeito da compatibilização do princípio da verdade material com os indícios: considera-se que tal princípio não impõe "a formação de um juízo de certeza quanto aos fatos tributários, bastando apenas a sua credibilidade (Glaubhaftmachung) ou a sua verosimilhança (Wahrscheinlichkeit)"; entendimento este que torna perfeitamente possível a utilização da prova indiciária (1977, p. 110).

Não nos parece, em vista do exposto, que o princípio da verdade material, em sua plenitude, seja incompatível com a prova indiciária, e, por conseguinte, consideramos dispensável a alusão a "verdade material aproximada" ou coisa que o valha. A busca da verdade material pode satisfazer-se com um resultado verossímil, não exigindo a verdade absoluta. Em lugar da certeza, a probabilidade. Sua função é impor ao Fisco a exploração direta do fato jurídico tributário, para só não sendo esta possível valer-se de indícios. Tem a ver, pois, basicamente com a conduta que se exige do administrador. Em muitos casos, diga-se de passagem, o Fisco chega mais perto da verdade tributando com base em resultados aproximados do que, à menor dúvida, deixando de tributar.

A outra conclusão não chega Alberto XÁVIER, quando afirma que o uso do arbitramento, na apuração da riqueza tributável, não implica relativização do princípio da verdade material. Não havendo prova

pré-constituída, ou não sendo esta, quando existe, digna de confiança, o Fisco poderá recorrer a outros meios probatórios, sem ofensa à verdade material (1977, p. 113).

Parece-nos, em conclusão, que os princípios examinados não afastam a possibilidade de utilização de provas indiretas ou críticas no procedimento administrativo, mas reforçam a idéia, já ventilada, de sua subsidiariedade.

Temos, agora, condições de examinar o problema probatório no processo administrativo tributário.

\* \* \*

### 5.3 O PROBLEMA DA PROVA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

Questão preliminar é a de saber se, em face de princípios como o da inquisitividade e da busca da verdade material, pode-se falar em ônus da prova do contribuinte no processo administrativo tributário.

A matéria é de especial interesse, porque, a partir de alguns equívocos relacionados com os princípios que vimos de ver, costuma-se sobrecarregar o Fisco com a totalidade do ônus probatório.

Há que se esclarecer, para podermos chegar a uma conclusão, os dois significados que se costuma atribuir à locução "ônus da prova".

Fala-se em ônus da prova subjetivo no sentido de distribuição dos encargos probatórios entre as partes. Nessa acepção, frente ao caráter inquisitivo do processo administrativo, não se pode admitir que ele possa recair sobre o contribuinte, e isso porque "a existência de um princípio de investigação tem por efeito abrir uma via autónoma para o carrear dos factos para o processo, não permitindo, assim, o estabelecimento de uma relação de dependência entre a actividade da parte e a obtenção de um certo resultado" (SANCHES, 1987, p. 130). Assim, mesmo fatos que favorecem o contribuinte (que configuram isenções, por exemplo) devem ser, officiosamente, investigados pelo Fisco. No máximo, bastaria ao contribuinte alegá-los.

Ocorre que — e é o que mais nos interessa — pode-se falar em "ônus da prova" sob o ângulo objetivo. Nesse sentido, é "uma injunção ao juiz sobre como ele há-de decidir sempre que não possa afirmar ou negar com segurança factos juridicamente relevantes" (ENGLISH, 1988,

p. 104). Por outra, é a regra que determina o conteúdo do julgamento de mérito quando certos fatos não são provados (TESAURO, 1986b, p. 77). Ou ainda: "Trata-se de saber que factos deverão ficar provados, e não quem terá de os alegar" (SANCHES, 1986, p. 129, nota 132).

Com esse segundo significado, o ônus existe e, por assim dizer, afeta ambas as partes litigantes, independentemente do caráter inquisitivo ou dispositivo do processo. E por isso que discordamos de Alberto XAVIER, para quem, dado o princípio da verdade material, "não se coloca, em rigor, um problema de repartição do ônus da prova como critério de juízo sobre o fato incerto" (1977, p. 114). Para ele, subsistindo a incerteza, quem responde por isso é sempre o Fisco, conclusão a que chega, fazendo uso do argumento a *contrario*, em face das normas excepcionais que tratam, em Direito Tributário, da inversão do ônus da prova (e o autor está pensando nas presunções legais relativas), que, o mais das vezes, favorecem ao Fisco (ibid, p. 116). Sobre a aplicação da regra do *in dubio contra fiscum*, com a extensão que lhe atribuem alguns doutrinadores, trataremos mais adiante. Por hora, dois reparos. Conforme já se viu, a presunção legal relativa não leva a uma inversão do ônus da prova, mas a um deslocamento do objeto da prova. Em segundo lugar, e mais importante, a existência de presunções relativas não vem em reforço da tese do autor, porque elas somente atenuam os reflexos do ônus da prova objetivo sobre os interesses do Fisco, nada dizendo sobre o grau de certeza ou probabilidade ao qual ele, Fisco, deve chegar.

Conclui-se, pois, que, apesar de todos os princípios que informam o processo administrativo, o contribuinte não pode manter-se passivo, contentando-se em alegar aquilo que lhe favorece, mas não carregando provas dos fatos cuja caracterização é de seu interesse. Se assim proceder e, por sua vez, o Fisco, fazendo uso de seus poderes,

não constatar, por exemplo, a ocorrência de uma isenção, será o contribuinte o prejudicado, por conta do ônus objetivo da prova.

Vencido esse primeiro problema, parte-se para outro a ele estreitamente vinculado, qual seja, saber-se como se distribui o ônus objetivo.

Inicialmente, há que se verificar, em nível geral, como se dá a distribuição do ônus da prova. Depois, veremos como ela ocorre no processo tributário administrativo.

Para DINAMARCO, a distribuição do ônus é orientada pelo interesse, isto é, cada litigante responde pela inexistência da prova dos fatos cuja caracterização lhe beneficia (1990, p. 358, nota 130). Assim, v.g., os fatos constitutivos da obrigação devem ser provados pelo credor; os extintivos, pelo devedor.

Amaral SANTOS diz que a repartição do ônus probatório acompanha o ônus da afirmação e este o da demanda (ônus da ação ou exceção), e "se inspira no critério de igualdade entre as partes" (1976, p. 33).

J. L. Saldanha SANCHES salienta que o critério da distribuição do ônus é imposto pelo próprio Direito material, que determina quais são os fatos relevantes na conformação dos direitos e deveres. Daí se falar que as regras sobre ônus têm cunho de direito material (1987, p. 117, nota 121). Assim, cada parte tem o ônus de demonstrar, ou melhor, sofre o ônus pela não demonstração dos fatos correspondentes ao previsto nas normas que favorecem sua pretensão (ibid, p. 148).

Concordamos com este último autor a respeito de que são as normas de Direito material que, implicitamente, determinam o que deve ser provado, mas nos parece que o critério de distribuição do ônus,

na forma exposta acima, radica, em última análise, no próprio princípio constitucional do *due process of law* e, mais especialmente, como lembra Amaral SANTOS, no corolário da igualdade entre os litigantes.

Essa última consideração nos leva a indagar se a técnica da inversão do ônus da prova, que se tem difundido nos ordenamentos contemporâneos, não pode romper tal igualdade, não é ofensiva ao *due process of law*.

Apesar da difusão da técnica, o problema ainda, parece-nos, não atraiu os esforços da doutrina nacional.

Lembra Ovidio Baptista da SILVA, nesse sentido, ser ainda necessário investigar-se "até que ponto as eventuais limitações probatórias são 'razoáveis' em virtude da especialidade e importância de certos interesses tutelados pela norma legal; e a partir de que momento essas limitações passarão a ofender o 'direito à prova', como uma das dimensões do princípio do 'devido processo legal' e da 'plenitude de defesa'" (1993, p. 164).

Lecionam Rogério Lauria TUCCI e José Rogério Cruz e TUCCI que um dos corolários do devido processo legal é a paridade de armas atribuídas aos litigantes (1989, p. 16). Assim, a desigualdade de tratamento das partes, em nível legal, deve estar baseada numa circunstância objetiva (1989, p. 41).

Ainda a propósito do tema, calha citar a lição de Luiz Guilherme MARINONI: "O direito à prova, por outro lado, proíbe o legislador de desenhar hipótese de presunção que impeça a demonstração do direito em juízo. As presunções admitidas, ademais, devem guardar consonância com considerações de justiça social e conveniência prática" (1993, p. 168).

Aqui, de novo, só pode haver uma solução de compromisso. Ao legislador não é facultado, sem fortes razões, alterar a distribuição, por assim dizer, "natural" do ônus, que é orientada pelas próprias normas de Direito material.

A alteração é viável naqueles casos em que certas desigualdades entre as partes deixariam a cargo de uma delas, mantida a distribuição normal, a apresentação de uma prova impossível ou quase impossível. Isso se dá, principalmente, em certos casos de responsabilidade civil e, mais modernamente, nas relações de consumo.

Em Direito Tributário, já vimos, o desequilíbrio que se faz sentir é o relativo ao acesso às informações relevantes para a plena caracterização do fato jurídico tributário. Como dito, o contribuinte, nesse particular, encontra-se em posição de evidente vantagem, enquanto o Fisco, em regra, é um terceiro estranho à relação econômica que exterioriza uma riqueza tributável, só tendo, por conseguinte, acesso mediato a ela.

As presunções legais relativas, já o vimos, não chegam a alterar o ônus da prova. Na verdade, elas deslocam o seu objeto, aquilo que deve ser provado. Explica-se: sem elas, a parte interessada teria que demonstrar a existência do fato X, de difícil caracterização; criada uma presunção legal relativa, basta demonstrar-se a ocorrência do fato Y, o qual, geralmente, acompanha, como causa ou efeito, o fato X. Embora a presunção não se confunda com a inversão do ônus da prova, ela pode, na prática, ocasionar dificuldades similares, rompendo a igualdade entre os litigantes. O problema agrava-se se, a par da presunção, limita-se a possibilidade de apresentação de prova em contrário.

Já antecipamos, em outro ponto deste trabalho, aquela que nos

parece a solução, ao menos em Direito Tributário, para tal problema: possibilitar-se ao contribuinte a demonstração de que a presunção na qual se apóia o Fisco, para fazer o lançamento, não é, de forma geral, verossímil, fazendo-se necessárias provas suplementares. Nesses termos, parece-nos, ambos os interesses são resguardados: os do Fisco e os do contribuinte.

Passemos ao exame da distribuição do ônus (objetivo) da prova no processo administrativo.

ALLORIO inicia o trato do problema dizendo que, apesar da inquisitividade do processo administrativo, não é de se excluir a hipótese de não se apresentarem as provas hábeis a fundamentar os interesses opostos, caso em que importa saber quem responderá pela falta. Para ele, cabe ao Fisco provar a integralidade da situação-base, aquela que dá nascimento ao crédito tributário, ônus que não é eliminado nem pela presunção de legitimidade do lançamento (1942, p. 495-496). Tal ônus, ainda segundo ALLORIO, radica na própria idéia de justiça tributária, cuja concretização é escopo do Fisco (ibid, p. 26). A justiça tributária impõe a exata e efetiva aplicação das normas tributárias, combatendo-se a evasão e a elisão, mas sem exigência do tributo nos casos ou em montantes em que ele não seja devido (ibid, p. 15-16). Essa justiça tributária só pode ser atingida se, preliminarmente, o Fisco, pelos meios instrutórios que estão ao seu alcance, desvelar a riqueza tributável. Voltada à realização da justiça tributária, a Administração revela-se uma entidade imparcial, que só pode tributar onde for o caso de tributar, nem mais nem menos (ibid, p. 28).

Já no que diz respeito aos fatos impeditivos (isenção) ou extintivos (pagamento do tributo), ALLORIO considera que "é intuitivo

che la prova tocca al contribuente" (ibid., p. 494). Melhor seria dizer: caso não sejam provados, quem responde por isso é o contribuinte.

Na doutrina pátria, Paulo Celso B. BONILHA aplica ao Direito Tributário a regra geral de divisão do ônus, qual seja, a de que a sua repartição decorre da própria relação substancial, do interesse na afirmação do fato (1992, p. 128). Assim, o ônus dos fatos constitutivos da obrigação tributária recai sobre o ente tributante; o ônus dos fatos extintivos, suspensivos, ou impeditivos, sobre o contribuinte.

Quanto ao comportamento do contribuinte não exime ele, já vimos, o Fisco do dever da prova. Ao Fisco cabe o dever de provar os fatos jurídicos tributários cuja ocorrência ou real magnitude é omitida (SEIXAS FILHO, 1990, p. 162). No que concerne ao ônus da prova da existência de fatos que têm a ver com a extinção ou suspensão do crédito tributário, cabe ele ao contribuinte (SEIXAS FILHO, 1982, p. 72).

Deixando de lado as linhas gerais do problema, vale destacar algumas questões específicas de maior interesse para este trabalho estudadas pela doutrina.

Para JARACH, à Administração cabe demonstrar que os elementos de prova fornecidos pelo contribuinte não são confiáveis (1957, p. 393). Também incumbe a ela, Administração, a prova da impossibilidade de determinação do tributo sobre base certa, ou seja, da necessidade de utilização de indícios (ibid., p. 393).

Em face do Direito espanhol, A. Durán-Sindreu BUXADE afirma que o ônus da prova da impossibilidade de apuração direta cabe à Administração (1989, p. 68). Além de justificar as razões para a

utilização do método indireto, cabe a ela demonstrar que os indícios de que fez uso levam efetivamente ao resultado a que chegou (ibid, p. 69). Já o sujeito passivo poderá demonstrar, para combater as provas apresentadas pela Administração, o excesso do resultado, a inadequação dos meios utilizados e a inexistência de razões para a estimação indiciária. Seu comportamento omissivo pode impor-lhe a prova de que o Fisco atuou com excesso (ibid, p. 70). A prova de inexatidão do lançamento por estimativa, apresentada pelo contribuinte, não tem muito peso, pois não se espera, em tal modalidade de lançamento, um resultado exato (ibid, p. 71).

J. L. Saldanha SANCHES ressalta que, em algumas ordens jurídicas (da Inglaterra, Bélgica e Alemanha, por exemplo), pode proceder-se ao lançamento do tributo sem que o Estado faça uma investigação mais demorada, que só será necessária se o contribuinte impugná-lo, caso em que deverá colocar à disposição do ente tributante as informações pertinentes à matéria (1987, p. 152). Em Portugal, de forma similar, a Administração poderá basear-se, para fazer o lançamento, em uma série de indicações aproximadas, que podem ser impugnadas pelo contribuinte, ocasião em que deverá prestar esclarecimentos adicionais (ibid, p. 157). Em outros casos, onde o lançamento depende de informações prestadas pelo contribuinte, na falta dessas informações, o Fisco poderá apurar o tributo devido segundo critérios de razoabilidade, surgindo, para o contribuinte, o ônus de provar que tais critérios não são razoáveis (ibid, p. 144). Tal ônus é meramente objetivo, pois nada impede que o próprio julgador investigue, de ofício, a matéria (ibid, p. 146). Como se percebe, o ônus do Fisco deixa de ser tão pesado, na medida em que "se terá de aceitar que se opere através de juízos de probabilidade, que terão de suportar o escrutínio judicial" (ibid, p. 158). Quanto

ao lançamento por estimativa, "o requisito indispensável para a sua utilização é a determinação inequívoca dos pressupostos desta forma excepcional de tributação" (ibid., p. 147), isto é, o Fisco deverá provar a impossibilidade, expressão que não é aqui utilizada em seu sentido absoluto, de se proceder ao lançamento com base em provas diretas.

O ordenamento brasileiro não tem regra sobre a divisão do ônus da prova no processo administrativo. De *lege ferenda*, tem-se o art. 50 do Anteprojeto de Lei sobre Contencioso Administrativo Fiscal da União, que vem assim redigido: "À Fazenda cabe o ônus da prova da ocorrência dos pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito; ao impugnante, da inexistência desses pressupostos ou da existência de fatores excludentes" (apud BONILHA, 1992, p. 82).

Feito este breve apanhado de opiniões, procuraremos agrupar os principais pontos de interesse para nosso trabalho.

Não há dúvida que é do Fisco o ônus (mais que ônus, na verdade, dever) da prova de existência dos elementos que constituem a obrigação tributária, ônus que não é alterado pelo comportamento do contribuinte, mesmo quando este se recusa a prestar informações sobre o fato jurídico tributário. É claro, repita-se, que a ocultação de dados relevantes, além de, por si só, já ser um indicio de sonegação, também justifica que a Administração valha-se de provas indiciárias.

No que respeita à utilização de indícios ou à opção pelo lançamento por estimativa, também tem o Fisco o ônus da provar a impossibilidade (relativa, não absoluta) de recurso à prova direta, seja porque ela não foi encontrada (e aqui pesa a omissão do contribuinte), seja porque ela não é digna de confiança (e, então, o

Fisco deverá mostrar o porquê). Se o método indireto de apuração, por força dos princípios da capacidade contributiva e da busca da verdade material, é subsidiário, cabe ao Fisco provar a configuração dos pressupostos que autorizam a sua utilização, um dos quais é a impossibilidade de utilização do método direto.

Não concordamos, por outro lado, em vista dos princípios examinados neste capítulo, com a idéia de que, sendo omisso o contribuinte, a ele cabe o ônus de provar que os indícios utilizados pelo Fisco não são aptos a demonstrar a existência do fato jurídico tributário. A prova de verossimilhança dos indícios, de que eles levam à riqueza tributável, continua sendo do Fisco.

Quanto à possibilidade do Fisco proceder ao lançamento com base em uma investigação sumária, só a aprofundando se o contribuinte impugnar o resultado e, concomitantemente, franquear-lhe, ao Fisco, informações adicionais sobre a riqueza tributável, não há que se, em princípio, questioná-la.

Ainda no que concerne à distribuição do ônus da prova, dois problemas merecem análise: a aplicação, em Direito Tributário, de uma regra de *in dubio* (favorecendo o contribuinte); e a presunção de legitimidade dos atos administrativos, que favorece o Fisco.

A regra do *in dubio contra fiscum* tem sido utilizada para se exigir um maior grau de força probatória dos indícios em Direito Tributário. Daí ser importante estudá-la.

A seu favor, temos Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO, para quem, num Estado de Direito, havendo dúvida, deve esta resolver-se em favor do presumível infrator (1983, p. 101).

Já Alberto XAVIER encontra seu fundamento na tutela do direito

de propriedade dos particulares (1977, p. 118)

Para Paulo de Barros CARVALHO, a regra provém do princípio da estrita tipicidade em Direito Tributário, do qual se extrai a consequência de que qualquer dúvida é suficiente para afastar a tributação (1991, p. 82).

Não nos quer parecer que qualquer dos argumentos expostos leva, em Direito Tributário, à regra do *in dubio contra fiscum*. Senão vejamos.

A noção de Estado de Direito serve apenas para justificar a prevalência do *in dubio*, como critério de decisão, no que diz respeito à aplicação de normas sancionatórias, como são aquelas do Direito Penal, onde o princípio em exame adquire pleno significado. A norma que cria o tributo não tem caráter sancionatório.

A tutela do direito de propriedade dos particulares também não se revela convincente, para fundamentar a regra. Basta dizer que esse direito pode ser muito mais afetado numa demanda de responsabilidade civil, e nem por isso os juizes, em casos tais, com apoio decidido da doutrina, têm, na ausência de certeza, decidido sistematicamente contra o demandante. Ademais, o direito de propriedade, em matéria tributária, já é suficientemente resguardado pelos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da proibição de confisco.

Também não é a tipicidade que leva ao *in dubio contra fiscum*. Ela, por certo, obriga à caracterização, no caso concreto, de todos os aspectos componentes da regra, mas isso não quer dizer que essa caracterização tenha que ser exata. Valem os resultados aproximados, mesmo quando subsistam algumas dúvidas.

Estamos, assim, com autores como DINAMARCO, para quem se, no

processo penal, a aplicação do *topos* estudado ainda encontra justificativa, o mesmo não se dá no processo civil, no qual não há razão para que o juiz dê prevalência, em caso de dúvida, a um dos interesses em jogo. Entende este autor que "condenar a pagar o réu que não deve ou privar o verdadeiro credor do seu crédito, constituem injustiças de igual natureza e teor" (1990, p. 357). E continuando: "Quando nos dois pólos do conflito estão interesses sem significativas diferenças axiológicas, falece fundamento substancial para a exacerbação do ónus da prova" (ibid, p. 358).

Tais lições são plenamente aproveitáveis em Direito Tributário. Postos de lado preconceitos à tributação, o administrador e o juiz devem ponderar suas dúvidas com a totalidade das provas existentes, fazendo uso, igualmente, do senso comum. Se pretenderem substituir esse trabalho de "sintonia fina" por um critério fixo de decisão, como o da regra *in dubio contra fiscum*, estarão muito mais sujeitos a cometer injustiças. A idéia de que mais vale absolver dez culpados do que condenar um inocente só tem significado relevante em Direito Penal.

Aderimos, pois, sem ressalvas, às considerações de J. L. Saldanha Sanches:

Exigir tal grau de certeza da actividade administrativa em todos os casos de dúvida sobre factos incertos sem levar em conta os motivos e as circunstâncias da incerteza não corresponde a uma justa aplicação das leis tributárias: ou, de forma mais exacta, porque não existe a contraposição entre um interesse público e um interesse particular, mas sim a contraposição entre uma tributação que, pretendendo favorecer os particulares, por ser *contra fiscum*, vai na realidade prejudicá-los, na medida em que, privilegiando os aspectos formais em relação aos aspectos substanciais, vai tratar de forma desigual o que deve ser igualmente tratado, deixando assim por preencher o princípio da igualdade que deve presidir à distribuição dos encargos tributários (1987, p. 116).

Também MICHELI, relativamente ao ordenamento italiano, não vislumbra qualquer norma geral que favoreça tal esquema de interpretação (1978, p. 48).

Parece-nos, em síntese, que a propugnada regra do *in dubio contra fiscum* não pode ser derivada de nenhum dos princípios que informam o nosso sistema tributário nacional. Da mesma forma, os princípios gerais de processo não a favorecem. Por fim, também os princípios específicos do processo administrativo não lhe oferecem uma base firme. Quanto a estes últimos, ela não pode ser tirada nem da inquisitividade nem da busca da verdade material, que impõem ao Fisco um papel ativo, mas não a produção de um resultado exato, indiscutível. Tais princípios têm mais a ver com o comportamento que se espera do Fisco e menos com o resultado por ele atingido.

Em nível de Código Tributário Nacional, a única norma que dispõe sobre o *in dubio contra fiscum* (art. 112) fá-lo de maneira restrita, isto é, autoriza a utilização desse cânnon apenas no que respeita às normas sancionatórias de Direito Tributário, o que exclui as normas que tratam da caracterização do tributo.

O fato, finalizando, é que, no contexto de um Estado Social de Direito, não há mais justificativa para a exacerbação de valores individuais frente a valores coletivos, exemplo da qual, sem dúvida, é a malsinada regra do *in dubio contra fiscum*.

Passa-se, agora, no extremo oposto, ao problema da presunção de legitimidade dos atos administrativos.

Em matéria de lançamento, uma interpretação equivocada dessa legitimidade poderia levar ao entendimento de que ela teria o condão de inverter o ónus da prova, fazendo recair sobre o contribuinte o encargo de provar que não deve.

Por tudo o que foi dito, fica claro que a presunção de legitimidade não pode funcionar como um atenuante dos deveres instrutórios do Fisco, como um mecanismo de transferência do ônus probatório.

A presunção de legitimidade assenta-se no fato de que "os atos administrativos, pela qualidade do órgão do qual emanam, que é uma autoridade do Estado, pelas garantias que prevêem e acompanham a sua emissão, contêm em si mesmos uma auto-atestação da sua conformidade com a lei" (LIEBMAN, 1984, p. 140).

A noção que vimos de reproduzir já nos permite afirmar que, ao invés de apresentar a contraprova de que não deve o tributo, basta ao contribuinte demonstrar que o ato administrativo não se ateve às exigências impostas para a sua emissão. Antes de detalharmos essa idéia, faremos uma breve resenha da doutrina.

No direito italiano, Francesco TESAURO nos dá conta da evolução jurisprudencial em torno da matéria. Assim, num primeiro momento, entendia-se que, no processo jurisdicional, a prova caberia, fundamentalmente, ao contribuinte, na ação de accertamento negativo, onde deveria destruir a presunção de legitimidade da qual está investido o accertamento. A partir de 1979, a Cassação adotou novo posicionamento. Passou-se a atribuir outro significado à presunção de legitimidade. Quanto ao accertamento negativo, tomou corpo o entendimento de que importante não é a posição formal assumida face ao oponente (o contribuinte é autor da ação desconstitutiva), mas a posição substancial das partes (1986b, p. 84). No Direito Tributário, tem-se "una situazione sostanziale che è quella d'un soggetto, abilitato a emanare un atto solo in presenza di certi presupposti, onde, se è promosso il giudizio di controllo, è il soggetto agente a

dover fornire al controllante le prove della legittimità della sua azione" (ibid., p. 85). Assim, "si tratta, invece, di giudicare della sussistenza dei presupposti di fatto che determinano la legittimità o la illegittimità del provvedimento" (ibid., p. 87). Há que se verificar, pois, se, no procedimento administrativo, o Fisco satisfaz o ónus probatório que lhe cabia (ibid., p. 88).

Em sentido contrário, considerando que a presunção de legitimidade joga o ónus da prova para o contribuinte, Vitor FAVEIRO (apud SANCHES, 1987, p. 110). Entendimento criticado por J. L. Saldanha SANCHES, para quem essa inversão atribuiria ao contribuinte uma *probatio diabolica* (ibid., p. 119, nota 125).

Na doutrina nacional, Aurélio Pitanga SEIXAS FILHO também entende que a presunção de legitimidade não alivia o Fisco do ónus de provar os fatos constitutivos da obrigação tributária (1990, p. 161).

Da mesma forma, Paulo Celso B. BONILHA salienta que a doutrina moderna repudia a idéia de inversão do ónus da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos (1992, p. 92). Para ele, "a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, a sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão" (ibid., p. 93).

Diante de tudo que já foi exposto, não nos parece, com efeito, possível outro entendimento. O lançamento é ato vinculado e, assim, quando provocada (via embargos do devedor), a Administração deve provar a correta aplicação da norma que instituiu a obrigação tributária.

A presunção de legitimidade é, como ressalta Paulo Celso B. BONILHA, suficiente para que se dê início à execução, mas não exime

o Fisco de justificar seus atos, justamente porque são vinculados.

Os embargos são, sob o aspecto material, a defesa do contribuinte. O mero fato dele, contribuinte, ser o autor não tem o condão de atribuir-lhe o ônus da prova de inexistência do crédito tributário ou de excesso no montante que a Administração pretende seja pago. Remetemo-nos, a propósito dessa idéia, às considerações de Francesco TESAURO, acima expostas.

Apresentados os embargos, o Fisco deverá carrear ao processo os elementos que o levaram ao lançamento, para demonstrar que, de fato, restou vinculado aos pressupostos que o autorizam.

A propósito do tema, e na mesma linha aqui esposada, há acórdão da 5ª T. do extinto TRF (AC 57.961-PR, Rel. JUSTINO RIBEIRO, un., j. 19.04.82, publicado na Revista de Direito Tributário, 15/16:298-306), aplaudido por Cléber GIARDINO. Entre outras considerações contidas em tal decisório, merecem destaque as seguintes: embora "ação em sentido formal, os embargos do devedor não perdem, todavia, o caráter substancial de defesa", e, por conseguinte, a Fazenda não está livre de provar os fatos em que assenta seu direito; o objetivo da presunção de legitimidade é, primordialmente, possibilitar à Fazenda o ingresso do executivo fiscal.

Ainda que assim não se entendesse, sempre estaria aberta ao contribuinte a possibilidade de requerer a exibição judicial de todas as peças que informaram o ato de lançamento. Isso é permitido pelo

Código de Processo Civil e pela Lei de Execuções Fiscais.

\* \* \*

#### 5.4 PRESUNÇÕES SIMPLES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Os tópicos anteriores, a respeito dos princípios que regem o processo administrativo tributário, do comportamento das partes em tal processo e do ônus probatório que lhes é atribuído, mostraram-nos que inexistem maiores obstáculos à utilização de presunções simples.

Parece-nos que limite digno de nota ao recurso às presunções simples, já mencionado por sinal, tem a ver com o seu caráter subsidiário. Não tendo essas presunções natureza sancionatória, punitiva, o administrador não pode, sem mais, render-se a elas, mesmo quando o contribuinte omite informações, comete fraudes etc. Daí segue que, em qualquer hipótese, sendo possível o recurso à prova direta, ela deve ser preferida.

Nada impede, por outro lado, no que o processo administrativo tributário não difere dos demais, que uma prova direta seja destruída por uma presunção simples. E isso justamente porque se afastou a idéia de que o Direito Tributário seja mais refratário às presunções simples do que outros ramos jurídicos.

Outra questão que, quando tratamos do princípio da legalidade e do caráter vinculado do lançamento, foi sucintamente abordada é a da necessidade de previsão específica, em lei, das presunções simples de que pode fazer uso o administrador. Note-se bem, não se trata de transformar as presunções simples em presunções relativas, mas de, simplesmente, autorizar-se o recurso, na instrução do procedimento administrativo, a determinados indícios, cujo valor probatório continuará, apesar da autorização, passível de crítica. Se,

anteriormente, tratamos do problema, é porque há os que entendem que todos os atos do procedimento administrativo estão estritamente submetidos à lei e, por conseguinte, o administrador só se pode valer de indícios especificados em diploma legal.

Outra forma, mais genérica, de se colocar o problema é a seguinte: vige, no procedimento e no processo administrativo tributário, um regime de prova legal, ou, pelo contrário, há maior flexibilidade na coleta e valoração das provas?

Em face do Direito italiano, ALLORIO preleciona que a busca dos elementos instrutórios, por parte do juiz tributário, é espontânea e livre (1942, p. 429).

No Direito espanhol, a Ley General Tributaria traz dispositivos específicos sobre a utilização de presunções legais relativas e presunções simples. Quanto a estas, tem-se o art. 118, 2, segundo o qual "para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano" (apud BUXADE, 1989, p. 57-58). Já o art. 115, do mesmo diploma, dispõe que: "En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes" (apud BUXADE, 1983, p. 1109).

Como se pode notar, não há, no Direito espanhol, a imposição de enumeração taxativa das presunções ao alcance do Fisco. Estão previstos apenas os requisitos gerais que qualquer presunção simples, para poder ser utilizada, deverá satisfazer: requisitos estes, por sinal, que não apresentam notas específicas relativamente às

presunções simples utilizadas em outros ramos jurídicos. A regra é que o regime probatório, em Direito Tributário, segue, salvo exceções previstas em lei, o regime probatório geral.

Na Argentina, o art. 25, da Lei 11.683, enumera, de forma não taxativa, diversos indícios de que se poderá valer a autoridade lançadora:

Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllas, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Dirección General (...) (apud NAVARRINE e ASOREY, 1985, p. 71)

No Brasil, a legislação não é expressa a respeito do problema e há opiniões doutrinárias a favor e contra a maior liberdade instrutória.

Paulo Celso B. BONILHA, por exemplo, entende que os meios de investigação devem estar previstos em lei, por força do princípio da legalidade administrativa, que implica a plena vinculação do administrador (1992, p. 62).

Em sentido contrário, Alberto XAVIER, segundo o qual o administrador não está preso, ao formar sua convicção, a regras legais de prova, "antes os meios probatórios têm, em princípio, o valor que lhes resulte de sua idoneidade como elementos da referida convicção" (1977, p. 109).

Nossa opinião já foi expressa anteriormente. A ela juntamos algumas considerações adicionais.

Como dito, o administrador não tem liberdade para escolher entre a prova direta e a prova crítica (indiciária). Por força de princípios como o da capacidade contributiva e da busca da verdade material, ele deve, sempre, procurar caracterizar a riqueza efetiva do contribuinte, para o que a prova direta, quando não desconfirmada por indícios em contrário, é a mais indicada.

Não se pode, com efeito, permitir o uso indiscriminado de presunções, que costumam dificultar a defesa do contribuinte, e nem, de outro lado, impor-se ao Fisco uma busca exauriente dos elementos que compõem o fato jurídico tributário, para só depois autorizar-se a utilização da prova crítica. Como de hábito, o problema que se põe é de ponderação de interesses contrários, que é resolvido da seguinte forma por Génova GALVÁN: "no puede exigirse a ésta (a Administración) una imposibilidad absoluta sino que deberá considerarse causa bastante el que las dificultades que se opongan a la realización de una determinación sean de tal entidad como para que, racionalmente no pueda exigirse su práctica a los órganos de la Administración" (apud BUXADE, 1989, p. 43). Há que se exigir, pois, uma impossibilidade não absoluta, mas, isto sim, relativa.

Já vimos, aliás, que, embora não signifique uma carta em branco para a Administração, a falta de colaboração do contribuinte é uma das principais razões que justifica o apelo às presunções simples. Nesse sentido, dentre outros, MICHELI, o qual menciona o dever de motivação do administrador, mesmo sendo omissa o contribuinte (1978, p. 202). Da mesma forma, NAVARRINE e ASOREY, que, na omissão do contribuinte, admitem o uso de presunções simples, desde que não seja arbitrário e fique garantida, com o devido processo legal, a possibilidade de apresentação de prova em contrário (1985, p. 69).

No mais, o uso de presunções simples é livre, não dependendo de autorização legal, pois que, com elas, busca-se demonstrar a existência do fato jurídico tributário e dos componentes da obrigação tributária, e, não, alterar os aspectos da hipótese de incidência ou os critérios do mandamento. A ultrapassagem desse limite sempre poderá ser discutida no processo administrativo subsequente ao lançamento ou, sendo necessário, em Juízo, quando o administrador terá de provar a necessidade de apelo à presunção e a sua relevância na prova de existência do fato jurídico tributário e do montante da obrigação tributária.

Já vimos que três requisitos estão relacionados com a força de convicção gerada pelas presunções simples: elas devem ser graves, precisas e concordantes (havendo mais de uma). Sem eles, o uso das presunções seria uma fonte perene de arbitrio. O caráter vinculado do lançamento impõe, ao administrador e ao magistrado, uma verificação mais rigorosa da existência dos mencionados requisitos.

Não é o caso, agora, de individualarmos os requisitos das presunções simples, o que foi feito anteriormente, pois não há, em Direito Tributário, nenhuma especificidade que o justifique.

Apenas uma palavra no que respeita à concordância das presunções. Ao contrário do que, por vezes, se afirma, um único indicio pode ser suficiente para justificar o lançamento. Não se faz necessária a cumulação de indícios. Nesse aspecto, também o Direito Tributário não impõe nenhuma exigência especial.

## 6 ESTUDO DE CASOS

E hora de colocarmos em prática o que foi consignado nos capítulos anteriores, analisando alguns poucos casos de presunções e exceções utilizadas em nosso ordenamento tributário.

Procuraremos fixar-nos naquelas questões que mereceram, e ainda merecem, maior trato doutrinário e jurisprudencial. Teremos, então, oportunidade de verificar se as soluções que esposamos ao longo do trabalho encontram alguma ressonância em nosso meio jurídico.

## 5.1 PAUTAS FISCAIS DE VALORES

As pautas fiscais têm a ver com a base de cálculo dos tributos. São listas de valores médios, normalmente publicadas em decretos, que substituem, no cálculo do montante da obrigação tributária, o valor real ligado ao fato jurídico tributário.

A questão que se põe é saber em que condições o valor constante da pauta pode substituir o valor real da operação.

A resposta nos é dada pelo art. 148 do CTN, que evidencia a subsidiariedade de tal técnica, cuja utilização somente tem cabimento naqueles casos em que o valor real é desconhecido ou em que a informação prestada pelo contribuinte não é digna de crédito (fato que deve ser comprovado pelo agente fiscal responsável).

Em face disso, a pauta nunca pode ter cunho de presunção absoluta, hipótese na qual acaba por criar-se um tributo distinto do nominalmente existente. Assim, por exemplo, a pauta absoluta desnatura o ICMS, tratando de um valor que não reflete a operação que, em tese, se pretende tributar. Em decorrência, a operação de circulação de mercadorias não fixa os limites da tributação, mas é uma mera oportunidade para se tributar, com base em fatores que lhe são estranhos.

A pauta pois, para ser válida, deve ser estruturada como presunção relativa e, mais, ter caráter subsidiário. Quer isso dizer que somente poderá ser utilizada quando o contribuinte omitir informações, não declarando o valor da operação, por exemplo, ou quando suas declarações não forem dignas de confiança (os valores

declarados forem bastante inferiores aos praticados no mercado, por exemplo), pressupostos cuja prova fica a cargo do Fisco. Ademais, deve facultar-se ao contribuinte a apresentação de prova em contrário, inclusive a de excesso dos valores fixados na pauta.

A propósito do tema, e nos moldes acima indicados, formou-se sólida jurisprudência no Supremo Tribunal Federal. A título de exemplo, cite-se o RE 70.577 (2ª T, Rel. CORDEIRO GUERRA, in RTJ 72/907).

O Superior Tribunal de Justiça, relativamente à mesma questão, também já decidiu que o "arbitramento fiscal (art. 148, CTN), de forma casuística e mediante processo regular, é condicionado à omissão ou infidelidade do contribuinte", militando em favor dele, contribuinte, uma presunção de sinceridade (REsp 18.971-0-SF, 1ª T., Rel. CESAR ROCHA, maioria, DJU 24.05.93, in Lex - Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Federais, 49/231-237). No mesmo sentido, citados no acórdão aludido, os Recursos Especiais 23.313-0-GO, 30.601-6-SF, 7.449-0-SF e 23.621-0-SF.

\* \* \*

## 6.2 PLANTAS DE VALORES

Estão bastante próximas às pautas (utilizadas em tributos como o ICMS). Caracterizam-se como padrões de avaliação de imóveis, por metro quadrado, segundo fatores tais como localização, acabamento, e antiguidade.

Já as estudamos sob o prisma de sua adequação à legalidade-tipicidade. Interessamos, agora, perquirir de sua validade como presunções que estão relacionadas com a base de cálculo de tributos imobiliários.

Para Alberto XAVIER, a planta de valores só pode subsistir como presunção relativa. Como presunção absoluta, "ela não faria prova do valor venal do terreno ou da construção, mas substituir-se-ia à prova, dando como provado precisamente aquilo que se pretende provar" (1980, p. 93). Assim, ao contribuinte tem de ser dada a oportunidade de impugnar o valor atribuído, segunda a planta, ao seu imóvel, provando a sua incorreção (ibid, p. 95).

No mesmo sentido, Geraldo ATALIBA, que também atribui caráter relativo à planta, impondo ao contribuinte provar que o valor de seu imóvel é inferior ao que com base nela foi fixado (1979, p. 56).

A opinião de Misabel DERZI, já a expusemos acima. Segundo esta autora, a fixação das plantas, por regulamento, leva a uma uniformização não querida pela lei, gerando injustiça individual (1988, p. 281). Assim, apenas a "lei pode presumir, esquematizar e determinar a 'média' da tributação" (ibid, p. 281). Mas, nos casos em que a planta é disposta em regulamento, ela deve ser considerada um

ponto de partida para o lançamento, a ser combinado com as próprias declarações do contribuinte (ibid., p. 283). Dessa forma, caso o contribuinte declare um valor inferior ao da planta, estará seu imóvel sujeito a uma rigorosa investigação (ibid., p. 284). Nesses moldes, e apenas neles, as plantas dispensam aprovação legal (ibid., p. 284).

Quanto à jurisprudência, não se tem, em geral, discutido o mérito da planta, a sua validade como presunção, mas, isto sim, o veículo normativo necessário para a sua instituição. Em regra, tem-se concluído que, estabelecidos em lei os parâmetros para a sua confecção, ela é válida, mas somente lei formal pode levar a aumento do valor venal em porcentagem superior à desvalorização monetária do mesmo período.

E o que também se tem entendido no tocante às tabelas do IFVA: desde que estabelecidos critérios em lei, podem ser aprovadas por decreto executivo (Ac. Un. da 17ª CC do TJSP, AC 203.306-2/4, Rel. JOSE CARDINALE, j. 06.04.93, Repertório IOB de Jurisprudência, 1993, ementa 1/6772, p. 416).

Que a planta de valores não pode ter valor de presunção absoluta, pena de desnaturação do tributo nominalmente existente, é fato que, a esta altura, não mais precisa ser demonstrado.

Pode ser-lhe, por outro lado, atribuído o cunho de presunção relativa, cabendo ao contribuinte a prova em contrário, como ensinam Geraldo ATALIBA e Alberto XAVIER? Não chegaríamos a tanto. Pensamos que o contribuinte não tem o ônus de provar que o valor de seu imóvel é inferior ao atribuído em planta, mas, tão-somente, o de impugnar o valor de planta, impondo-se, a partir dessa impugnação, ao Fisco o dever de buscar a verdade material. Nossa opinião, pois, vai de

encontro à de Misabel DERZI. E que, pena de se tornar inviável e antieconômica a tributação, não se pode exigir do Fisco a avaliação particularizada de todos os imóveis. Mas, havendo resistência do contribuinte (ou declaração em valor inferior ao previsto na planta), a capacidade contributiva e a busca da verdade material impõem ao Fisco o exame individualizado. A planta, então, menos do que uma presunção relativa, é uma fixação provisória de valores, que se torna definitiva somente face ao conformismo do contribuinte.

\* \* \*

### 4.3 ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS

Costuma-se caracterizar a antecipação como o pagamento do tributo antes da ocorrência do fato jurídico tributário. Trabalha-se com duas presunções: de que o fato jurídico tributário manifestar-se-á num futuro próximo; de que a dimensão econômica de tal fato será equivalente à considerada para fins de tributação. No que respeita à base, há similaridade com as pautas fiscais e plantas de valores.

Exemplos de antecipação tributária: as antecipações e duodécimos do imposto de renda das pessoas jurídicas, quando era apurado anualmente; a antecipação do antigo ICM (autorizada pela Lei Complementar 44/83) e do atual ICMS (regulada pelos arts. 17 e 25, II, do Convênio 66/88).

A antecipação em alguns casos está ligada ao mecanismo da substituição tributária para frente, onde, por exemplo, um determinado contribuinte, além de recolher o tributo devido na operação da qual participa, recolherá também o tributo que será devido por outros contribuintes, quando da realização de operações subsequentes. É o que se dá na antecipação do ICMS. Em casos tais, o Estado busca, mais do que receber antes o valor do tributo (pode, conforme o prazo concedido ao substituto, até receber depois do prazo normal sem substituição), centralizar todo o recolhimento em alguns poucos contribuintes, de forma a facilitar a fiscalização. É procedimento, pois, justificado pelo princípio da praticabilidade. Mas, por outro lado, não ofenderia outros princípios do sistema tributário? E o que se passa a ver.

Analisando o problema face ao Direito italiano, Francesco MOSCHETTI vê na antecipação referência a uma capacidade contributiva futura (1973, p. 342). Noticia que, a propósito do tema, já se manifestou a Corte Constitucional, ao tratar da antecipação do imposto de renda com base em rendimentos auferidos em períodos anteriores, entendendo que ela é válida se: for razoável presumir-se que a renda futura será similar à passada, sendo obrigatório, pois, desconsiderar-se rendimentos excepcionais do passado, como os propiciados pela venda de bens do ativo imobilizado; demais disso, caso a renda futura venha a ser inferior à que se presumia, haja a possibilidade de devolução ou compensação do tributo antecipado em excesso (ibid., p. 342). MOSCHETTI segue na mesma linha: para valer a antecipação, a presunção deve ser verossímil e deve haver a possibilidade de devolução do pago em excesso, caso ela não se confirme parcial ou totalmente (1973, p. 345), computando-se ao valor que será devolvido juros pelo período em que o dinheiro ficou nas mãos do Fisco (ibid., p. 348).

Na doutrina nacional, conforme leciona Marco Aurélio GRECO, costuma-se fulminar a antecipação com base no argumento de que a obrigação tributária sempre deve suceder ao fato jurídico tributário, o que está posto no art. 113, par. 1º, do Código Tributário Nacional (1981, p. 254). Assim entendem, por exemplo, Waldir Luiz BRAGA e Paulo Ayres BARRETO, que a isso acrescentam que a antecipação não faz uso de uma base de cálculo exata e, além disso, não é admissível a tributação a partir da mera potencialidade de ocorrência do fato jurídico tributário (1985, p. 262). Também impugnando a antecipação, Ricardo Mariz de OLIVEIRA, para quem o aspecto temporal não pode ser anteposto ao material, caracterizando-se ela como um verdadeiro empréstimo compulsório (1990, p. 42).

Já admitindo a antecipação, Marçal JUSTEN FILHO, desde que haja inequívoca proximidade temporal com o fato jurídico tributário e fique aberta a possibilidade de repetição do valor pago indevidamente, sem o que haveria tributo incidindo sobre a mera potencialidade de ocorrer uma operação econômica (1985, p. 175). Também a reputa cabível Marco Aurélio GRECO, configurando-se conexão entre a entrega de dinheiro e a ocorrência futura do fato jurídico tributário (1981, p. 259).

Calha examinar, agora, o entendimento de nossos Tribunais a propósito do tema.

Primeiramente, as manifestações contrárias à antecipação.

Já houve ocasião em que o Supremo Tribunal Federal equiparou a antecipação a empréstimo compulsório, sendo ela inconstitucional, no caso, porque instituída por Estado da Federação (RE 68.971-SP, 1ª T, RTJ 67/44). Esclareça-se, porém, que a matéria não chegou a ser discutida em profundidade na ocasião, tendo sido mais explorados outros argumentos que deram ganho de causa ao contribuinte.

O TJSP, por sua 19ª CC, considerou que a antecipação torna obrigatório o pagamento do tributo antes da ocorrência do fato jurídico tributário, o que não pode ser admitido (AC 202.347-2, Rel. Desembargador FERREIRA CONTI, in Repertório IOB de Jurisprudência, 1993, ementa 1/6153, p. 173-174). Também a 3ª CC do TJSC fulminou a antecipação, com a justificativa de que a fixação presuntiva da base, além de confrontar com o disposto no art. 1º, I, do Decreto-lei 406/68 (que, nesse particular, não mais está em vigor), desconsidera a liberdade de preços nas alienações de mercadorias (AMS 3492, in Repertório IOB de Jurisprudência, 1991, ementa 1/5424, p. 310). No

mesmo sentido, a 9ª CC, na AC 208.521-2/1, Rel. Desembargador RICARDO BRANCATO, j. 12.08.93 (Repertório IOB de Jurisprudência, 1993, ementa 1/6829, p. 437).

A favor, desde que se possibilite ao contribuinte recuperar o que foi pago a mais com a antecipação (o excesso de tributação deverá ser usado, como crédito, pelo substituto) a 1ª CC do TJPR, na AC 20.844-8, Relator Desembargador OSIRIS FONTOURA (in Repertório IOB de Jurisprudência, 1992, ementa 1/5720, p. 425-426) e o TJRJ (2ª CC, AC 1.421-86, Rel. Desembargador PENALVA SANTOS, in Repertório IOB de Jurisprudência, 1987, ementa 1/407, p. 1124).

A favor, sem condicionar a substituição à possibilidade de recuperação do que foi pago em excesso, parece ser a inclinação da jurisprudência dominante.

Assim, o Supremo Tribunal Federal, por sua 2ª T, já houve por constitucional a Lei Complementar 44/83 (que tratava da antecipação do antigo ICM), no RE 108.104, Rel. Ministro CELIO BORJA, DJU de 14.08.87, p. 16.089. Nesse acórdão, cita-se outro, do mesmo STF, validando a cobrança antecipada do ICM na remessa de mercadorias para outros Estados (RE 107.104-0-ES, Rel. Ministro CELIO BORJA, DJU 14.08.84, in RT 662/224).

Também validando a antecipação, o Superior Tribunal de Justiça, em diversos pronunciamentos: expressamente afastando a equiparação ao empréstimo compulsório, a 2ª T, un., no RMS 1.562-0, Rel. Ministro PEÇANHA MARTINS (Repertório IOB de Jurisprudência, 1993, ementa 1/5885, p. 47-49); 1ª T, no REsp 34.353-0-SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, DJU 16.08.93, p. 15972 (Repertório IOB de Jurisprudência, 1993, ementa 1/6614, p. 352); RMS 213-0-MA (IOB,

1993, 1/7285, p. 120); Resp 38.265-3-RJ (IOB, 1993, 1/6687); dentre outros.

No mesmo sentido, algumas manifestações de nossos Tribunais Regionais Federais: AMS 09.02.00.099-4-RJ, 1ª T do Tribunal Regional Federal da 2ª R., un., Rel. FREDERICO GUEIROS, DJU 30.07.91 (Lex - Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e Tribunais Regionais Federais 39/389-392); AC 93.01.26.432-3, 3ª T do Tribunal Regional Federal da 1ª R., Rel. TOURINHO NETO, j. 04.10.93 (IOB, 1993, ementa 1/6874, p. 455); AMS 91.02.19.715-4/RJ, 1ª T do Tribunal Regional Federal da 2ª R., Rel. CLELIO ERTHAL, j. 04.11.92 (IOB, 1993, ementa 1/5956, p. 77); e AMS 14.900-RN, 2ª T do Tribunal Regional Federal da 5ª R. (IOB, 1993, ementa 1/5955, p. 77).

No Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, encontramos os seguintes pronunciamentos favoráveis à antecipação: 1º Grupo de Câmaras Cíveis, un., MS 16.312-2, Rel. CORDEIRO MACHADO; 3ª CC, un., AC 20.447-9, Rel. NUNES DO NASCIMENTO; 4ª CC, un., AC 17.738-0, Rel. RONALD ACCIOLY. Contra a antecipação, mas por razões formais (ausência de Lei Complementar tratando da matéria): 2ª CC, un., AC 17.585-9, Rel. OSWALDO SPINDOLA; e 3ª CC, maioria, AC 18.052-0, Rel. LUIZ FERROTTI.

Antes de expormos nosso ponto de vista, uma questão prévia: a antecipação altera o aspecto temporal da norma tributária? Quanto a isso, estamos com Marçal JUSTEN FILHO, para quem ela modifica apenas a determinação objetiva do momento em que se deve pagar o tributo (1985, p. 175).

Poder-se-ia arguir que a antecipação é ofensiva ao princípio da capacidade contributiva, pois tem em conta não uma capacidade presente, mas uma capacidade potencial, futura.

À questão se resolve, parece-nos, se houver ligação com a capacidade que se manifestará futuramente, nos seguintes termos: o valor a ser antecipado corresponda, com a aproximação possível, ao que deverá ser pago no futuro; o lapso temporal entre o fato que justifica a antecipação e o fato jurídico tributário propriamente dito (a locução não é das melhores, pois o fato que torna obrigatória a antecipação não deixa de ser um fato jurídico tributário) possa ser presumido curto (é o que se dá quando, por exemplo, o industrial antecipa os tributos devidos pelo atacadista e pelo varejista); seja possível a devolução do valor pago, se o fato não ocorrer, ou do valor pago a maior, se a base for inferior à presumida (considerando-se os efeitos da desvalorização da moeda). Sem a possibilidade de devolução, não se está a antecipar um tributo devido futuramente, mas se cria um tributo novo, o qual deve em si apresentar-se conforme ao princípio da capacidade contributiva.

A vinculação, nos termos acima expostos, também garante a sujeição à discriminação constitucional de competências. O ICMS antecipado não é um novo tributo, o que se daria se deixasse de ser relevante a ocorrência futura e efetiva da operação de circulação de mercadorias.

Ademais, há pelo menos uma norma constitucional que, a nosso ver, autoriza, de forma indireta, a antecipação. Trata-se do art. 155, par. 2º, XII, b, segundo o qual cabe à lei complementar, em se tratando de ICMS, dispor sobre a substituição tributária. Ora, uma das formas de substituição, a para frente, acarreta a antecipação do tributo devido nas operações subsequentes.

Por fim, cabe considerar o art. 113, par. 1º, do Código Tributário Nacional, que diz surgir a obrigação principal com a

ocorrência do fato gerador (ou melhor, do fato jurídico tributário). Para certos autores, conforme exposto acima, essa norma inviabiliza a antecipação. Não endossamos essa inteligência do dispositivo. Se o art. 113, par. 1º, vincula o surgimento da obrigação principal à ocorrência do fato gerador, o art. 114, por sua vez, define como fato gerador a situação definida em lei como suficiente à ocorrência da obrigação principal. Ora, também a norma que trata da antecipação tem um fato gerador próprio, tal como, v.g., a venda do fabricante para o atacadista, com base no qual se exige o pagamento antecipado do tributo. Mesmo que o dispositivo em exame fosse um óbice ao uso da antecipação, ele não a impediria no caso do ICMS, pois aí já há normas especiais, constantes de diploma com força de lei complementar (Convênio 66/88), que a disciplinam, e, ademais, a própria Constituição, como visto, possibilita, relativamente a esse tributo, o uso da técnica.

\* \* \*

#### 6.4 ARBITRAMENTO DA RIQUEZA TRIBUTÁVEL

Há arbitramento quando o Fisco, à falta de informações diretas sobre a existência e dimensão do fato jurídico tributário, vê-se obrigado a recorrer a elementos indiretos, dentre os quais os indícios, para fazer o lançamento fiscal. O arbitramento apóia-se, frequentemente, em presunções relativas e simples, razão pela qual merece um estudo à parte.

No ordenamento brasileiro podemos citar alguns exemplos de autorização para uso do arbitramento: o art. 69, do regulamento do imposto sobre produtos industrializados; em se tratando de contribuições previdenciárias, o art. 33, par. 6º, da Lei 8.212/91; no caso do imposto de renda das pessoas jurídicas, o art. 21, da Lei 8.541/92.

Caracteriza-se o arbitramento como um método de apuração ou determinação da riqueza tributável. Método de apuração é o instrumento técnico que permite o trânsito da base normativa à base fática (SAINZ DE BUJANDA, 1973, p. 241). Ainda conforme SAINZ DE BUJANDA, os diferentes métodos de determinação levam a bases alternativas e, por conseguinte, a distintos fatos imponíveis (ibid, p. 208). Do mesmo entendimento Carlos Palao TABOADA (1983, p. 17) e Alberto Génova GALVAN (1986, p. 38).

Há diversas classificações e subclassificações relativas aos métodos de determinação da base de cálculo, cujo exame, para fins deste trabalho, é desnecessário. Fiquemos apenas com a distinção básica entre método direto (ou analítico) e método indireto (ou

sintético ou presuntivo). No primeiro, objetiva-se demonstrar a existência dos elementos inseridos na própria base de cálculo normativa. Assim, no caso do imposto de renda, caracteriza-se a própria renda; no caso do imposto sobre circulação de mercadorias, o valor da transação. No segundo, faltando informações que permitam fazer-se um exame direto, buscam-se outros elementos, relacionados indiretamente com aqueles descritos na base normativa.

Cabe ressaltar que a diferença entre os dois métodos é mais quantitativa do que qualitativa (TABOADA, 1983, p. 16), isto é, em ambos mesclam-se elementos diretos e indiretos. Assim, no método direto, há infiltração de certos índices, embora com função secundária (ibid., p. 12), tais como limites fixos de dedução no imposto de renda. No indireto, apesar da prevalência das presunções, também resta possível a consideração de elementos diretos (ibid., p. 12).

Com essas considerações, podemos afirmar que o arbitramento qualifica-se como um método indireto de determinação da base de cálculo.

Quanto aos métodos indiretos, duas questões merecem ser examinadas: quando podem ser utilizados; a que exigências precisam satisfazer para garantir um resultado confiável.

Relativamente à primeira, merece destaque a idéia de subsidiariedade. Com efeito, os princípios da capacidade contributiva e da busca da verdade material impõem que, inicialmente, se recorra ao método direto, e somente quando este não possa ser utilizado, por falta de provas diretas, passe-se ao indireto. Por isso, não basta a desobediência a certos requisitos formais para que o contribuinte

sujeite-se à apuração indireta. Ademais, tal apuração não pode ter caráter punitivo.

Nesse sentido, na doutrina alienígena, SAINZ DE RUJANDA (1973, p. 265), FANTOZZI (1984, p. 270), Dino JARACH (1957, p. 311) e A. Durán-Sindreu BUXADE. Este último autor cita o art. 50 da Ley General Tributaria espanhola (1989, p. 25), ressaltando que, para uso do método indireto, importa a impossibilidade objetiva de apuração direta (ibid, p. 39).

No Brasil, dentre outros, Alberto XAVIER (1984, p. 12) e o Ministro Carlos Mário da Silva VELLOSO (1987, p. 206). Para ambos, a desobediência a obrigações acessórias, que já encontra punição específica na forma de multas, não justifica, por si só, o recurso ao arbitramento, mas, apenas, se impossibilitar a apuração direta. A não ser assim, acrescentamos, haveria, na prática, uma inversão, com as obrigações acessórias assumindo posição de maior relevo que as principais.

Essa idéia não é estranha à jurisprudência. O extinto TFR já decidiu, por exemplo, na AC 37.074-SP, Rel. Ministro ARMANDO ROLENBERG (apud WATANABE e FIGATTI, 1993, p. 281), que o mero atraso na escrituração não justifica o arbitramento. Também nessa linha o decidido na AC 115.477-RS, do mesmo Tribunal, Rel. Ministro HUGO MACHADO (ibid, p. 291).

Na mesma linha, da 3ª T do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, maioria, na AC 89.04.19.156-4-PR, Rel. GILSON DIPP, acórdão segundo o qual o descumprimento de obrigações acessórias não autoriza o Fisco a arbitrar o lucro, "quando há elementos suficientes para identificar o lucro real da pessoa jurídica" (Lex - Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais

25/410-417). Bem ressaltou o Revisor, SILVIO DORROWOLSKI, que o descumprimento de obrigações acessórias não pode alterar a obrigação principal, com mudança de sua dimensão quantitativa. Tratava-se de hipótese de apresentação extemporânea de declaração de rendimentos.

É ainda, acórdão da 2ª T do TRF da 5ª R, na AC 91.05.10.381, Rel. PETRUCIO FERREIRA, segundo o qual, "em tema de imposto de renda, a desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa, não a justificando simples atraso na escrita".

Conclui-se, pelo exposto, que, em primeiro lugar, a autoridade lançadora deve provar a existência dos pressupostos que justificam o abandono da apuração direta.

Para o 2º problema: os resultados que podem ser exigidos da apuração indireta.

O arbitramento não confere à autoridade lançadora uma carta em branco, não lhe dá poderes discricionários, hipótese na qual teria caráter punitivo. O administrador continua vinculado à busca da verdade material (XAVIER, 1984, p. 79; VELLOSO, 1987, p. 212), devendo apresentar resultados, tão aproximados da verdade quanto possível. Para isso, há que considerar, conjuntamente, uma variada gama de indícios, que deve buscar na própria empresa (dados do exercício considerado para tributação e dos exercícios anteriores, estes para fins de comparação) e no setor onde esta atua (para fazer uma análise comparativa).

Atuando de forma a produzir resultados verossímeis, o administrador não chega a uma base alternativa. O método indireto, em tal caso, leva, mas de forma aproximada, à mesma base considerada no método direto. Base alternativa, nos moldes expostos por SAINZ DE

BUJANDA, têmo-la, parece-nos, no método presuntivo de cálculo do imposto de renda, previsto nos arts. 13 e seguintes, da Lei 8.541/92. Ai, de forma a desonerar-se o contribuinte de pequeno porte do cumprimento de certas obrigações acessórias, facultar-se-lhe a apuração simplificada do imposto de renda. Já vimos supra as condições que tornam válida essa opção.

A prova de verossimilhança, e aqui reportamo-nos ao que já foi consignado em capítulo anterior, também cabe ao Fisco.

Justamente por permitir o arbitramento a partir de um leque muito reduzido de indícios, incapazes de levar a um resultado confiável, é que a recém-editada Medida Provisória 374, de 22 de novembro de 1993, é passível de crítica. Tal diploma, ao momento em que estiver sendo defendida esta dissertação, pode ter sido convertido em Lei, rejeitado pelo Congresso ou reeditado, mas, como quer que seja, é bom exemplo de como não se pode proceder ao arbitramento. Objetiva estimular a emissão de notas fiscais, impondo multas bastante gravosas e, em seu art. 2º, qualificando a falta de nota como uma modalidade de omissão de receitas. O problema reside em que, no art. 6º, par. 1º, possibilita-se o arbitramento da renda mensal a partir das receitas auferidas em três dias contínuos ou alternados do mesmo mês, calculando-se uma média que será multiplicada pelo número de dias úteis do mês (art. 6º, par. 2º). E ainda: a renda arbitrada, da forma prescrita, em pelo menos 2 meses, poderá ser considerada, para efeitos fiscais, por até 12 meses (art. 6º, par. 4º), corrigida monetariamente (art. 6º, par. 5º). Por fim, a receita arbitrada tem-se por distribuída aos sócios, para fins de tributação da sua renda (art. 7º). É inconcebível que, a partir de uma base tão exígua se pretendem alcançar resultados amplos como os previstos. Desnecessário lembrar que a escolha dos dias da semana e

até do mês em que se fizer o arbitramento pode levar a tremendas distorções. Imagine-se, nesse sentido, uma amostragem feita às vésperas do Natal. Libera-se a autoridade lançadora para uma atuação arbitrária. Não há, evidentemente, presunção simples, e como tal já não teria nenhum valor, nem presunção relativa, mas pior, valendo-nos da lição de SAINZ DE BUJANDA, uma base alternativa de tributos federais, um novo tributo incidente sobre uma potencialidade de renda. Eis um daqueles casos em que, sem sombra de dúvida, atinge-se um desequilíbrio completo nas relações Fisco-contribuinte.

\* \* \*

## 6.5 REGIME DE ESTIMATIVA

No regime de estimativa, calcula-se o tributo a partir de base simplificada, que não considera, em toda a sua complexidade, os elementos que integram a, por assim dizer, base padrão. Usa-se, para tanto, de presunções absolutas ou relativas.

A estimativa pode ter cunho provisório, caso em que depois será substituída por uma apuração analítica da base de cálculo, ou definitivo. Exemplo da primeira, temos no art. 23 (recolhimento mensal por estimativa do IRPJ), da Lei 8.541/92, e no art. 18, do Convênio 66/88. Da segunda, no art. 13 (método presuntivo de apuração do imposto de renda), da Lei 8.541/92, e no art. 29, par. 1º (abatimento de porcentagem fixa, a título de crédito por imposto pago na operação anterior), do Convênio 66/88. Saliente-se que, em matéria de imposto de renda, só quando da entrega da declaração anual fica-se sabendo se os recolhimentos mensais foram feitos a título de estimativa provisória do imposto devido ou de sua apuração pelo método presumido (art. 26, da Lei 8.541/92).

Nos exemplos citados acima, não se trata de antecipação tributária, porque se dá o pagamento do tributo após a ocorrência do fato jurídico tributário.

Sendo definitiva a utilização do regime simplificado, caracteriza-se uma base alternativa, nos moldes explicitados no tópico anterior. Nesse caso, cabe ao contribuinte optar pela sua utilização, opção esta que só é legítima como forma de desonerar empresas de pequeno porte do cumprimento de obrigações acessórias.

Agora, se for imposta a base alternativa, o novo tributo deve passar pelo teste de compatibilidade com todos os princípios que examinamos neste trabalho.

Passemos ao exame da estimativa com caráter de provisoriedade, na qual, findo determinado período, compara-se a base real com a base estimada, com devolução ou compensação do que foi pago a maior e complementação do que foi pago a menor.

Face à Lei 440/74, do Estado de São Paulo, que dispunha sobre o regime, Cléber GIARDINO, em simpósio, vislumbrou no recolhimento por estimativa uma antecipação sem cunho tributário, e por isso inconstitucional (1979, p. 216). Na mesma ocasião, Paulo de Barros CARVALHO asseverou que a possibilidade de compensação do que foi pago em excesso não saneia o vício de origem (1979, p. 225). Em sentido contrário, Aires Fernandino BARRETO, validando o regime, porque construído ao modo de presunção *iuris tantum* (1979, p. 221).

O Supremo Tribunal Federal, na Representação de Inconstitucionalidade 897-RJ, Pleno, Rel. Ministro RODRIGUES ALCKMIN, valeu-se do mesmo argumento utilizado por BARRETO para ter por constitucional o regime (RTJ 78/330-333).

Também pela validade da estimativa, o acórdão da 8ª Câmara do 1º TACivilSP, na AC 483.836/4, Rel. TOLEDO SILVA, j. 06.10.93 (Repertório IOB de Jurisprudência, 1993, ementa 1/6869, p. 454).

Farece-nos que a razão está com aqueles que admitem o regime de estimativa provisório, mas com uma ressalva. A estimativa, já se viu, ao contrário do que se dá com a antecipação e também com as pautas fiscais e plantas de valores, parece atender mais às conveniências do próprio contribuinte. Assim sendo, a escolha entre a apuração analítica e a estimada sempre deve ser deixada a ele,

contribuinte. Não se lhe pode impor a utilização do regime de estimativa, para, depois, ao final de período determinado, apurar a base real do tributo. Se o contribuinte tem condições e quer, desde logo, chegar a um resultado exato, não tem cabimento tributá-lo a partir de um resultado aproximado. A tal conclusão se chega, mais uma vez, com fulcro nos princípios da capacidade contributiva e da busca da verdade material.

## 6.6 TRIBUTAÇÃO REFLEXA DA PESSOA DO SOCIO

Com a tributação reflexa, consideram-se distribuídos aos sócios, desde logo, os rendimentos da sociedade. Neste trabalho, só nos preocuparemos com aqueles casos em que a tributação reflexa origina-se da omissão de receitas da empresa, hipótese que, atualmente, vem prevista no art. 22, da Lei 8.541/92, segundo o qual o lucro arbitrado considera-se distribuído entre os sócios na proporção de sua participação no capital social. Trata-se, aqui, de presunção absoluta.

Sobre a validade dessa tributação, encontramos diversos posicionamentos.

Há aqueles, em maior número, parece-nos, que, para além da omissão de receitas propriamente dita, exigem prova adicional de que a receita omitida tenha sido desviada para os sócios. Nesse sentido, considerando que o princípio da separação patrimonial entre sociedade e sócio não pode ser, sem mais nem menos, ignorado, Gilberto de Ulhoa CANTO (1984, p. 30). Também Yonpe Dolácio de OLIVEIRA (1984, p. 407), para quem a presumida reflexão é ofensiva ao princípio da capacidade contributiva, e Aires Fernandino BARRETO e Cléber GIARDINO (1984, p. 240). Para Luiz NELEGA, existem inúmeros casos nos quais as receitas omitidas não vão para o bolso dos sócios — fraude ou incúria de empregados, reinvestimento dos valores omitidos na própria empresa, dentre outros — o que justifica, para fins de reflexão, a exigência de provas adicionais a serem apresentadas pelo Fisco (1984, p. 158-159).

Há inúmeros julgados nesse sentido. Exemplificativamente: AMS 103-338-9E, da 5ª T do extinto TFR, Rel. Ministro TORREAO BRAZ (in Repertório IOB de Jurisprudência, ementa 1/134); AMS 243-FE, da 1ª T do TRF da 5ª R, Rel. Juiz ORLANDO REBOUÇAS (in Repertório IOB de Jurisprudência, ementa 1/3238); AC 89.03.02.148, da 4ª T do TRF da 3ª R; AC 91.05.10.381, da 2ª T do TRF da 5ª R; e AC 89.02.11.367, da 2ª T do TRF da 2ª R, dentre outros tantos.

Em sentido contrário, Hugo de Brito MACHADO, que admite a reflexão mesmo à falta de previsão legal (1984, p. 271). Para Ricardo Mariz de OLIVEIRA, a reflexão é válida, desde que seja facultada a prova em contrário, demonstrando o sócio que os valores omitidos pela sociedade não foram desviados para seu patrimônio pessoal (1984, p. 324). Este autor, ademais, menciona casos em que a prova em contrário é despicienda, porque, de antemão, percebe-se que os valores omitidos não foram entregues ao sócio, v.g.: a aquisição de ativo com valores não contabilizados (1984, p. 326).

Atribuindo ao sócio a prova de que os valores omitidos não foram transferidos para o seu patrimônio, a ementa 1/865 (4ª T do TFR), publicada no Repertório IOB de Jurisprudência.

Admitindo a reflexão automática no sócio, em caso de omissão de receitas constatada na sociedade, 6ª T do TFR, AC 94.322-PR, Rel. Ministro CARLOS MARIO VELLOSO; e 4ª T do TRF da 3ª R, AC 89.03.09.813.

Pensamos que a reflexão não pode prevalecer enquanto presunção absoluta, em face da separação entre sócio e sociedade. E que nem sempre renda omitida equivale a renda distribuída (considerem-se os exemplos dados pela doutrina e mencionados supra). Mas como presunção relativa ou simples pode ser admitida, principalmente quando não há

como se saber se os valores omitidos foram ou não aplicados na empresa. Nessa hipótese, é justo pressupor-se que eles foram repassados aos sócios, a eles cabendo provar em contrário.

\* \* \*

#### 6.7 SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA COMO INDÍCIOS DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Em inúmeros casos, só há uma maneira de se provar a omissão de rendimentos: pela evolução do patrimônio do contribuinte em proporção superior à da renda declarada. Tributa-se, então, a renda a partir dos sinais exteriores de riqueza.

No regulamento do imposto de renda, a matéria vinha tratada no art. 678, par. 1º, e também no art. 622, parágrafo único, que impunha ao contribuinte o ônus da prova de que os acréscimos patrimoniais injustificados tiveram sua origem em renda não tributada ou tributada exclusivamente na fonte.

A Lei 8.021, de 12 de abril de 1990, deu um tratamento mais completo à matéria, em seu art. 6º, composto de vários parágrafos.

Há, pois, presunções relativas a respeito do tema.

Especialmente no que respeita à caracterização de depósitos bancários como sinais exteriores de riqueza hábeis a demonstrar a omissão de rendimentos, há dissenso doutrinário.

Entre os que não admitem a automática identificação entre depósitos bancários e renda omitida, Celso Antônio BANDEIRA DE MELLO (1983, p. 100), Agostinho SARTIN (1985, p. 274), Gilberto de Ulhoa CANTO (1984, p. 26), Paulo Celso B. BONILHA (1992, p. 116), Carlos Mário da Silva VELLOSO (1987, p. 212), Yonne Dolácio de OLIVEIRA (1984, p. 400), José Eduardo Soares de MELLO (1984, p. 347), Gustavo Miguez de MELLO (1984, p. 164), e Aires Fernandino BARRETO e Cléber GIARDINO (1984, p. 224). Gustavo Miguez de MELLO, por exemplo, vê na possibilidade de tributação a partir de sinais exteriores de riqueza outorga de perigosa discricionariedade ao agente fiscal (1984, p. 164). Para BARRETO e GIARDINO, a caracterização do sinal exterior de riqueza, para fins de descoberta do rendimento omitido, depende de vários requisitos, que os depósitos bancários, por si sós, não satisfazem, a saber: perfeita identificação do sinal; fixação da renda tributável relacionada com o sinal; demonstração da natureza tributável do rendimento; demonstração de que tal renda já não foi tributada (1984, p. 215).

O extinto Tribunal Federal de Recursos consolidou, nessa linha, sua jurisprudência a respeito da matéria com a edição da súmula 182, com o seguinte teor: "É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários".

Essa posição tem refletido nos Tribunais Regionais Federais: 2ª T do TRF da 5ª R., AC 89.05.0.1753, Rel. NEREU SANTOS; 3ª T do TRF da 4ª R., AC 90.04.07315, Rel. GILSON DIEFF; 3ª T do TRF da 2ª R., AMS 89.02.11.970, Rel. ARNALDO LIMA; 3ª T do TRF da 3ª R., AC 89.03.05181, Rel. ANA SCARTEZZINI; e 3ª T do TRF da 1ª R., AC 92.01.23452, Rel. TOURINHO NETO, dentre outros.

Corrente minoritária entende que os depósitos bancários caracterizam-se como prova suficiente do rendimento omitido, cabendo ao contribuinte a contraprova. Assim pensam Hugo de Brito MACHADO (1984, p. 268), Wagner BALERA (1984, p. 442) e Ricardo Mariz de OLIVEIRA (1984, p. 316). Este último alerta porém, com supedâneo em jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que pequenas diferenças, até 10%, entre os depósitos bancários e a renda declarada devem ser desconsideradas pelo Fisco.

Estamos com estes autores. A prova de descompasso entre a renda declarada e os depósitos bancários (e outros sinais de riqueza) já é suficiente, a nosso ver, para caracterizar a omissão de receita. Ao contribuinte cabe responder pela aparência que cria ou encarregar-se de desfazê-la, pela demonstração de que os depósitos não caracterizam renda omitida ou de que esta renda não é tributável. Naturalmente, não se lhe pode exigir uma justificação 100% exata, conforme preleciona Ricardo Mariz de OLIVEIRA.

Mais uma vez, pois, é a aproximação, não a certeza, que basta. Nem se diga, como faz Gustavo Noguez de MELLO, que a tributação a partir de sinais exteriores de riqueza é um convite à discricionariedade administrativa. Não, na medida em que os resultados obtidos são sindicáveis sob o prisma de sua maior ou menor verossimilhança. Cabe à autoridade lançadora justificar por que o sinal exterior de riqueza corresponde à renda omitida.

\* \* \*

## 6.8 PASSIVO FICTÍCIO

Não basta, para se escapar à tributação, deixar de emitir notas fiscais de saída de mercadorias ou de prestação de serviços, sendo preciso encobrir ou justificar a entrada do dinheiro correspondente, caso contrário não será difícil constatar-se a evasão.

Nesse desiderato, técnica das mais conhecidas é a da criação de um passivo fictício. A locução pode expressar duas idéias diferentes: a não contabilização de obrigações liquidadas pela empresa, o que lhe permite omitir a saída de dinheiro, sem redução de seu ativo circulante registrado; a concessão de "empréstimos" pelos sócios à empresa, com o dinheiro que nela deu entrada sem registro. Sem o passivo fictício, chegar-se-ia a uma situação de "caixa negativo", que tornaria evidente a sonegação.

O passivo fictício, quando constatado, é indicio de omissão de receitas. Trata-se de presunção simples.

Em matéria de imposto de renda, tal presunção é aceita pela doutrina e pela jurisprudência. O problema, e é aí que surge a discussão maior, é que as Fazendas Estaduais também se valem dessa presunção no que respeita ao ICM (hoje, ICMS).

Aires Fernandino BARRETO e Cléber GIARDINO (1984, p. 206), Ricardo Mariz de OLIVEIRA (1984, p. 313), José Eduardo Soares de MELO (1984, p. 342), e Wagner BALERA (1984, p. 438), dentre outros, consideram-na insuficiente para justificar a tributação pelo ICM, já

que a renda omitida pode provir de operações (financeiras, por exemplo) que nada têm a ver com tal tributo.

Em sentido contrário, Ilves José de Miranda GUIMARÃES (1984, p. 567) e Hugo de Brito MACHADO (1984, p. 266).

Nossa mais alta Corte, ao se pronunciar sobre a matéria, considerou, para tributação pelo ICM, insuficiente, como indicio, a constatação de passivo fictício:

A existência de passivo fictício é relevante para o Imposto de Renda, mas não funciona em relação ao Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), que demanda a prova de uma operação mercantil com seu fato gerador próprio (...). Simples suprimentos de caixa não acarretam circulação de mercadorias e, por isso mesmo, não são tributáveis, tanto mais em relação a eles não se pode falar de valor agregado. Não havendo prova cabal de saída de mercadorias (RE 80.695-4, apud MARTINS, 1984, p. 45)

Essa postura, da mesma forma que a relativa aos depósitos bancários, é criticável. Novamente, sobrecarrega-se o Fisco, exigindo-se-lhe a produção de certeza, quando a constatação do passivo fictício, por si só, já garante um resultado plausível.

Assim, se, pelo exame da escrituração, verificar-se que 80% das receitas declaradas pela empresa são devidas a operações de circulação de mercadorias, o mesmo percentual deve ser considerado para fins de tributação, pelo ICMS, do passivo fictício. Ao contribuinte cabe provar que a receita proveio de outras fontes, não sujeitas ao ICMS.

\* \* \*

## 7. CONCLUSÕES

Ao longo deste trabalho, procuramos demonstrar que, tal como outros ramos jurídicos, o Direito Tributário não é, em princípio, avesso às presunções e ficções. Apresenta, é claro, limites específicos à sua utilização, que exploramos nos capítulos antecedentes.

Como tarefa preliminar, buscamos, num trabalho de caracterização normativa e funcional de cada técnica examinada, diferenciá-las umas das outras, evitando confusões conceituais.

A partir daí, tendo como fio condutor do trabalho a idéia de que os princípios jurídicos não podem ser considerados, na apreciação do caso concreto, de forma isolada, mas conjuntamente, de maneira a atingir-se um desejável equilíbrio de interesses legítimos contrapostos, sujeitamos cada modalidade de presunção e as ficções ao teste de validade.

Passemos às conclusões mais específicas:

1. Nem ficções nem presunções falseiam a realidade extranormativa, ao contrário do que pode fazer supor a linguagem do legislador.

2. Sob um mesmo rótulo — presunções —, há fenômenos jurídicos absolutamente distintos. Presunções absolutas, assim como as ficções, caracterizam-se como normas remissivas, quando ampliam o número de fatos aos quais se aplica uma outra norma, ou restritivas, quando operam em sentido inverso. Por vezes, também modificam o mandamento de outra norma, o que, em Direito Tributário, pode levar à criação mascarada de um novo tributo. Já as presunções relativas são normas que dispõem sobre o objeto da prova, aquilo que cabe à parte

demonstrar no litígio, administrativo ou jurisdiccional. As presunções simples, por sua vez, influem no convencimento do julgador quanto à existência de fatos juridicamente relevantes para o caso concreto; são ilações a partir de indícios.

3. Numa perspectiva de sintática normativa, presunções e ficções se identificam. Afastam-se, contudo, sob o prisma semântico (relação entre a norma e a realidade normada), o que é relevante para fins de aplicação do princípio da igualdade e extensão do regime jurídico da norma relativamente à qual se faz remissão ou restrição.

4. Além de sua função normativa, presunções absolutas e ficções cumprem um importante papel na introdução de novos valores no ordenamento, sob a capa de princípios antigos.

5. No Direito Tributário, presunções e ficções prestam-se a: operar uma redução simplificadora da realidade, de forma a torná-la manejável pelo aplicador da norma (é, aliás, função desempenhada pelas presunções e ficções em todos os ramos jurídicos); possibilitar uma tributação em massa, pela utilização de médias e tipos de frequência; auxiliar no combate à elisão e evasão fiscais.

6. Quanto à elisão e à evasão fiscais, presunções e ficções revelam-se mais úteis e menos passíveis de crítica sob o ângulo da validade que outras técnicas alvitradas pela doutrina e, eventualmente, recepcionadas pela legislação, a saber, interpretação econômica, configuração econômica de tipos tributários, e normas gerais antievasivas ou antielisivias. Para remediar a elisão, faz-se uso de presunções absolutas e ficções. Sendo o caso de evasão, de presunções relativas e simples.

7. Presunções absolutas e ficções podem ser encontradas em todos os critérios (hipótese) e determinantes (mandamento) da norma

tributária. Sua presença leva, em muitos casos, à criação subreptícia de um novo tributo. Por vezes, contudo, a doutrina as vê onde não existem: substituição tributária, personalidade jurídica em Direito Tributário.

8. Presunções e ficções, dentro de certos limites, são compatíveis com os princípios que fundamentam nossa ordem tributária.

9. Princípio da igualdade. Aqui, importa saber se os fatos previstos na norma que traz uma presunção absoluta ou ficção podem ser equiparados, no aspecto tido por relevante pelo legislador, aos previstos em outra norma, a qual se faz remissão ou restrição. Nas presunções absolutas, dada a relação natural entre os fenômenos, a equiparação pode ser bastante extensiva. Nas ficções, pelo contrário, torna-se mais complexo saber quando a equiparação ou desequiparação é válida, por faltar um apoio na relação natural entre os fenômenos. Quanto às presunções relativas e simples, a questão da igualdade coloca-se mais sob o prisma processual, pois elas podem levar a um indesejável desequilíbrio entre os litigantes.

10. Capacidade contributiva. O princípio não se restringe a uma eficácia objetiva (eleição para compor a hipótese de incidência normativa de fatos com relevância econômica), mas, por ser a isonomia específica do Direito Tributário, também implica uma diferenciação, genérica não individualizada, entre os contribuintes, de acordo com sua capacidade de contribuir para os gastos públicos. A capacidade contributiva, numa perspectiva ideal, seria inaplicável na prática, por implicar rigorosa investigação da riqueza de cada um. Para evitar tal resultado, há que se considerar 1) sua natureza bifronte — é uma garantia dos contribuintes, mas também uma imposição para que todos contribuam com os gastos públicos —, 2) a possibilidade de que

questões de natureza extrafiscal também influam na divisão da carga tributária, e, por fim, 3) princípios outros, como o da praticabilidade, que procuram resguardar a eficácia da tributação. Mais do que nunca, revela-se a necessidade de sopesamento de valores. E o mesmo sopesamento que justifica não ser de se exigir, em termos de caracterização da capacidade contributiva, resultados absolutos, inquestionáveis, mas aproximados.

11. Presunções absolutas e ficções e a capacidade contributiva. Presunções absolutas e ficções criam novos tributos ou novos casos de incidência de um tributo já existente. Se tais casos não se enquadram nos tipos criados pela discriminação constitucional de competências, e se foram instituídos pela União, no uso de sua competência residual, devem, de forma autônoma, e não pela referência a outros tipos, adequar-se ao princípio.

12. Presunções relativas e capacidade contributiva. Há compatibilidade se forem construídas em bases verossímeis, o que pode ser questionado pelo contribuinte, que tem duas defesas: trazer a contraprova; ou demonstrar, sem recorrer a uma contraprova, que a presunção em si não tem sólidos fundamentos, isto é, não leva, de forma genérica, a um juízo de probabilidade sustentável. O 2º caminho pode ser utilizado não só pela parte interessada, mas também pelo Magistrado. Quando, nos termos propostos, torna-se sindicável a verossimilhança da norma que traz uma presunção relativa, ela, presunção relativa, aproxima-se bastante da presunção simples, que também pode ser destruída das duas formas apontadas.

13. Legalidade. Presunções absolutas, ficções e presunções relativas devem ser instituídas por lei no sentido formal. Caso instituídas por regulamento, seu valor não será superior ao de

presunções simples. Estas últimas são utilizadas no momento da aplicação da norma, e terão valor enquanto hábeis a provar a existência dos fatos previstos hipoteticamente no tipo tributário.

14. Praticabilidade. É princípio que contrabalança o da capacidade contributiva, buscando dar eficácia à atuação administrativa, permitindo a utilização, dentre outros instrumentos, de médias e tipos de frequência. Combinado com os demais princípios acima mencionados, embasa o uso de presunções e ficções.

15. Por criar novos casos de tributação, as presunções absolutas e ficções devem adequar-se às regras-matrizes previstas na discriminação constitucional de competências, ou serem comportadas pela competência residual da União.

16. Presunções relativas e simples são importantes no processo administrativo tributário. A ele, além dos princípios do processo em geral, se aplicam especialmente os princípios da inquisitividade e da busca da verdade material, os quais não impedem, porém, que, à falta de elementos que possibilitem um juízo de certeza, seja bastante, para justificar a tributação, um juízo de probabilidade.

17. Capacidade contributiva e busca da verdade material impõem à autoridade lançadora que, antes de fazer uso da prova indiciária, procure caracterizar o fato jurídico tributário a partir de elementos diretamente conectados a ele. Só depois disso cabe o recurso às provas indiretas. Prevalece, pois, a idéia de subsidiariedade destas.

18. Embora, face ao caráter inquisitivo do processo administrativo tributário, não se possa atribuir ao contribuinte um ônus subjetivo, não deixa ele de responder pela ausência de prova de fatos que lhe favorecem, como os relacionados com isenções, havendo, pois, um ônus objetivo. Ao Fisco cabe a prova de existência dos

elementos previstos hipoteticamente na norma de tributação. Igualmente, onera-lhe a prova de que não foi possível fazer-se uso de elementos diretamente conectados à configuração do fato jurídico tributário, assim como de que o resultado alcançado pelo uso de indícios é verossímil.

19. A alteração do ônus da prova pode provocar sérios danos à isonomia processual entre os litigantes, sobrecarregando um deles em benefício do outro. Justifica-se em situações onde, mantida a distribuição, por assim dizer, natural do ônus, uma das partes, pela posição de fragilidade em que se encontra (fragilidade que não deve ser tomada apenas sob o ângulo econômico), teria extremas dificuldades em fazer a prova de seu direito. É o que se dá com o Estado, que em poucos casos tem acesso direto às informações relevantes para fins de tributação.

20. A regra do *in dubio contra fisco* não tem a abrangência advogada por alguns e não justifica maiores restrições ao uso de indícios na caracterização do fato jurídico tributário.

21. Por outro lado, a presunção de legitimidade dos atos administrativos também não libera o Estado de demonstrar os fatos que fundamentam a tributação.

22. O uso de presunções simples pelo agente administrativo independe de expressa autorização legal. Isso não significa que sua atividade de vinculada transforme-se em discricionária, pois continua preso à pesquisa, mesmo que indireta, dos fatos previstos no tipo tributário.

23. Pautas fiscais e plantas de valores não podem ser admitidas com valor absoluto, hipótese na qual se dá a criação de novos tributos. As pautas têm valor subsidiário, podendo ser

utilizadas quando o contribuinte não prestar informações ou não forem elas confiáveis (o que deve ser objetivamente demonstrado). As plantas facilitam a tarefa do administrador, mas devem ser substituídas pela investigação individualizada do valor do bem, quando o contribuinte impugnar o valor atribuído a partir delas.

24. Quanto à antecipação tributária, que permite exigir-se a obrigação principal antes da ocorrência do fato jurídico tributário, ela só é compatível com o princípio da capacidade contributiva, se o dito fato for mantido como referencial de tributação. Isso significa que: deve ser admissível a sua ocorrência futura, num lapso de tempo razoável, em moldes similares aos considerados para fins de antecipação; não vindo a se concretizar o fato ou isso se dando em valor inferior ao previsto, deve haver devolução total, no primeiro caso, ou parcial, no segundo, do que foi pago antecipadamente. Fora desses parâmetros, deixa de haver antecipação, para se ter um tributo sobre a mera potencialidade de que venham a se realizar determinados fatos associados a riqueza tributável.

25. O arbitramento, método indireto de determinação, que pode fazer uso de presunções relativas ou simples, por força dos princípios da capacidade contributiva e da busca da verdade material, tem caráter sempre subsidiário, isto é, só cabe quando for objetivamente inviável o uso do método direto.

26. O regime de cálculo do tributo por estimativa permite o uso de uma base simplificada. Tendo caráter definitivo, cria uma base alternativa para o tributo. Sendo provisória a estimativa, depende da opção do contribuinte, que não pode ser forçado a dele fazer uso.

27. A tributação reflexa dos sócios, a tributação a partir de sinais exteriores de riqueza e a tributação tendo em vista o passivo

fictício são admissíveis enquanto fundadas sobre presunções relativas ou simples.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- livros:

ALESSI, Renato, STAMMATI, Gaetano. Istituzioni di diritto tributario. Turin : UTET. 330 p.

ALLORIO, Enrico. Diritto processuale tributario. Milano : Dott. A. Giuffrè, 1942. 750 p.

ASSIS, Araken de. Resolução de contrato por inadimplemento. São Paulo : RT, 1991. 158 p.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5. ed. São Paulo : Malheiros, 1992. 182 p.

BALERA, Wagner. As presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Fresunções no direito tributário. São Paulo : Resenha Tributária, 1984. p. 413-450.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 2. ed. São Paulo : RT, 1984. 60 p.

..... Discricionariedade e controle jurisdicional. São Paulo : Malheiros, 1992. 110 p.

BARRETO, Aires Fernandino, GIARDINO, Cléber. As presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Fresunções no direito tributário. São Paulo : Resenha Tributária, 1984. p. 185-250.

BASTOS, Celso Ribeiro, BRITO, Carlos Ayres de. Interpretação e aplicabilidade das normas constitucionais. São Paulo : Saraiva, 1982. 124 p.

BATIFFOL, H. Observations sur la preuve des faits. In: PERELMAN, Ch. FORIERS, P. (Coord.). La preuve en droit. Bruxelles : E. Bruylant, 1981. p. 303-314.

BAYART, A. Peut-on éliminer les fictions du discours juridique? In: PERELMAN, Ch., FORIERS, P. (Coord.). Les présomptions et les fictions en droit. Bruxelles : E. Bruylant, 1974. p. 27-42.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1972. 621 p.

BLUMENSTEIN, Ernest. Sistema di diritto delle imposte. Milano : Dott. A. Giuffrè, 1954. 497 p.

BONILHA, Paulo Celso B. Da prova no processo administrativo tributário. São Paulo : LTr, 1992. 143 p.

BORGES, José Souto Maior. Tratado de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro : Forense, 1981. 578 p.

CANARIS, Claus Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. Lisboa : Gulbenkian, 1989.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional. 5. ed. Coimbra : Almedina, 1991. 1214 p.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 2. ed. São Paulo : RT, 1991. 432 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 4. ed. São Paulo : Saraiva, 1991. 374 p.

Teoria da norma tributária. 2. ed. São Paulo : RT, 1981. 123 p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à constituição de 1988: sistema tributário. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1990. 423 p.

COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo : Malheiros, 1993. 111 p.

COVELLO, Sérgio Carlos. A presunção em matéria civil. São Paulo : Saraiva, 1983. 139 p.

DABIN, Jean. La technique de l'élaboration du droit positif spécialement du droit privé. Bruxelles : Emile Bruylant, 1935. 367 p.

DELGADO-OCANDO, J. M. La fiction juridique dans le code civil vénézuélien avec quelques références à la législation comparée. In: PERELMAN, Ch., FORIERS, P. (Coord.), Les présomptions et les fictions en droit. Bruxelles : E. Bruylant, 1974. p. 72-100.

DENI, Antonio. La prova ed la presunzione dell'esistenza del reddito. In: Studi in onore de A. D. Giannini. Milano : Dott. A. Giuffrè, 1961. p. 471-493.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo : RT, 1988. 302 p.

DIAS, José de Aquiar. 7. ed. Da responsabilidade civil. Rio de Janeiro : Forense, 1983. v. 1.

DINAMARCO, Cândido R. A instrumentalidade do processo. 2. ed. São Paulo : RT, 1990. 478 p.

ENGLISH, Karl. Introdução ao pensamento jurídico. 6. ed. Lisboa : Gulbenkian, 1988. 393 p.

FALCAO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 2. ed. São Paulo : RT, 1971, 160 p.

FANTOZZI, Augusto. Os pressupostos do lançamento sintético e indutivo. In: MACHADO, Brandão (Coord.). Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo : Saraiva, 1984. p. 261-280.

FORIERS, P. Présomptions et fictions. In: PERELMAN, Ch., FORIERS, P. (Coord.). Les présomptions et les fictions en droit. Bruxelles : E. Bruylant, 1974. p. 7-26.

\_\_\_\_\_. Introduction ao direito de la preuve. In: PERELMAN, Ch., FORIERS, P. (Coord.). La preuve en droit. Bruxelles : E. Bruylant, 1981. p. 7-26.

GENY, François. Science et technique en droit privé positif. Paris : Sirey, 1921. v. 3.

GIARDINA, Emilio. Le basi teoriche del principio della capacità contributiva. Milano : Dott. A. Giuffrè, 1961. 477 p.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988 (interpretação e crítica). São Paulo : RT, 1990. 336 p.

GUINARDES, Ylves José de Miranda. Das presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Presunções no direito tributário. São Paulo : Resenha Tributária, 1984. p. 553-570.

HENNION, Roger. La preuve en droit romain. In: PERELMAN, Ch., FORIERS, P. (Coord.). La preuve en droit. Bruxelles : E. Bruylant, 1981. p. 59-76.

HOHN, Ernst. Evasão do imposto e tributação segundo os princípios do estado de direito. In: MACHADO, Brandão (Coord.).

Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Noqueira. São Paulo : Saraiva, 1984. p. 283-301.

JARACH, Dino. Curso superior de derecho tributario. Buenos Aires : Liceo Cima, 1957. t. 1.

..... O fato gerador: teoria geral do direito tributário substantivo. São Paulo : RT, 1989. 200 p.

JUSTEN FILHO, Marçal. Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro. São Paulo : RT, 1987. 165 p.

..... O imposto sobre serviços na constituição. São Paulo : RT, 1985. 187 p.

..... Sujeição passiva tributária. Belém do Pará : CEJUP, 1986. 373 p.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 6. ed. Coimbra : Arménio Amado, 1984. 484 p.

..... Teoria geral do direito e do estado. São Paulo : Martins Fontes/UNB, 1990. 433 p.

KRINGS, J. E. Fictions et présomptions en droit fiscal. In: PERELMAN, Ch., FORIERS, P. (Coord.). Les présomptions et les fictions en droit fiscal. Bruxelles : E. Bruylant, 1974. p. 162-185.

LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. 2. ed. Lisboa : Gulbenkian, 1989. 620 p.

LESSONA, Carlos. Teoria general de la prueba en derecho civil. Madrid : Reus, 1942. v. 5.

LEVY, J. Ph. Les classifications des preuves dans l'histoire du droit. In: PERELMAN, Ch., FORIERS, P. (Coord.). La preuve en droit. Bruxelles : E. Bruylant, 1981. p. 27-58.

LIEBMAN, Enrico Tullio. Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada. 3. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1984. 332 p.

MACHADO, Hugo de Brito. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Presunções no direito tributário. São Paulo : Resenha Tributária, 1984. p. 251-274.

..... Temas de direito tributário. São Paulo : RT, 1993. 181 p.

MARINONI, Luiz Guilherme. Novas linhas do processo civil: o acesso à justiça e os institutos fundamentais do direito processual. São Paulo : RT, 1993. 181 p.

MARQUES, José Frederico. Instituições de direito processual civil. Rio de Janeiro : Forense, 1959. v. 3.

MARTINEZ, Pedro Soares. Manual de direito fiscal. Coimbra : Almedina, 1984. 549 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Presunções no direito tributário. São Paulo : Resenha Tributária, 1984. p. 35-66.

NELLO, Gustavo Niguez de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Presunções no direito tributário. São Paulo : Resenha Tributária, 1984. p. 67-184.

MELO, José Eduardo Soares de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Presunções no direito tributário. São Paulo : Resenha Tributária, 1984. p. 331-356.

MENDES, Gilmar Ferreira. Controle de constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos. São Paulo : Saraiva, 1990. 371 p.

MICHELI, Gian Antonio. Curso de direito tributário. São Paulo : RT, 1978. 269 p.

MOSCETTI, Francesco. Il principio della capacità contributiva. Padova : CEDAM, 1973. 402 p.

NAVARRINE, Susana C., ASOREY, Rubén O. Presunciones y ficciones en el derecho tributario (doctrina, legislación y jurisprudencia). Buenos Aires : Depalma, 1985. 161 p.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. Rio de Janeiro : Renovar, 1988. 100 p.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Presunções no direito tributário. São Paulo : Resenha Tributária, 1984. p. 275-330.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Presunções no direito tributário. São Paulo : Resenha Tributária, 1984. p. 357-412.

OVIEDO, José María Martín. Las ficciones en el derecho tributario. In: ASOCIACION ESPAÑOLA DE DERECHO FINANCIERO. Madrid : 1970. p. 375-449.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. Lesão nos contratos. 3. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1993. 227 p.

PERELMAN, Ch. Présomptions et fictions en droit, essai de synthèse. In: PERELMAN, Ch., FORIERS, P. (Coord.). Les présomptions et les fictions en droit fiscal. Bruxelles : E. Bruylant, 1974. p. 339-348.

PEREZ DE AYALA, José Luis. Las ficciones en el derecho tributario. Madrid : Editorial de Derecho Financiero, 1970. 206 p.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. Discrecionalidade administrativa na constituição de 1988. São Paulo : Atlas, 1991. 180 p.

REALE, Miguel. O direito como experiência. São Paulo : Saraiva, 1992. 294 p.

RIVERO, Jean. Fictions et présomptions en droit public français. In: PERELMAN, Ch., FORTIERS, P. (Coord.). Les présomptions et les fictions en droit fiscal. Bruxelles : E. Bruylant, 1974. p. 101-113.

ROSENBERG, Leo. La carga de la prueba. Buenos Aires : Europa-America, 1956. 366 p.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1973. 532 p.

SANPAIO DORIA, Antônio Roberto. Direito constitucional tributário e "due process of law". 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1986. 215 p.

SANCHES, J. L. Saldanha. O ónus da prova no processo fiscal. Lisboa : Centro de Estudos Fiscais, 1987. 183 p.

SANTOS, Moacyr Amaral. Comentários ao código de processo civil. Rio de Janeiro : Forense, 1976. v. 4.

SILVA, Ovidio A. Baptista da. Curso de processo civil. Porto Alegre : Fabris, 1987. v. 1.

\_\_\_\_\_. A plenitude de defesa no processo civil. In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coord.). As garantias do cidadão na justiça. São Paulo : Saraiva, 1993. p. 149-165.

SURGIK, Aloisio. Presunção absoluta e relativa (teoria da prova). In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo : Saraiva, 1977. v. 60, p. 386-402.

TUCCI, Rogério Lauria, TUCCI, José Rogério Cruz e. Constituição de 1988 e processo. São Paulo : Saraiva, 1989. 281 p.

UCKMAR, Victor. As orientações da corte constitucional italiana em matéria tributária. In: ATALIBA, Geraldo, CARVALHO, Paulo de Barros. VI curso de especialização em direito tributário. São Paulo : Resenha Tributária, 1978. v. 1, p. 287-310.

ULHOA CANTO, Gilberto de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Presunções no direito tributário. São Paulo : Resenha Tributária, 1984. p. 1-34.

\_\_\_\_\_. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Capacidade contributiva. São Paulo : Resenha Tributária, 1987. p. 1-32.

VIEIRA NETTO, J. R. O risco e a imprevisão. Curitiba : Juruá, 1989. 163 p.

VILLEGAS, Héctor. Curso de direito tributário. São Paulo : RT, 1980. 162 p.

WATANABE, Ippo, FIGATTI JR., Luiz. Coletânea de decisões tributárias federais. São Paulo : Saraiva, 1993. 456 p.

WROBLEWSKI, J. Structure et fonctions des présomptions juridiques. In: PERELMAN, Ch., FORTIERS, P. (Coord.). Les présomptions et les fictions en droit fiscal. Bruxelles : E. Bruylant, 1974. p. 43-71.

XAVIER, Alberto. Do lançamento no direito tributário brasileiro. São Paulo : Resenha Tributária, 1977. 384 p.

..... Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo : RT, 1978. 106 p.

- artigos de periódicos:

ATALIBA, Geraldo. Avaliação de imóveis para lançamento de imposto: ato administrativo por natureza - caráter regulamentar da planta de valores - atualização de valores imobiliários. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 3, n. 7/8, p. 36-59, jan./jun. 1979.

\_\_\_\_\_. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 12, n. 46, p. 118-132, out./dez. 1988.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Imposto sobre a renda: depósitos bancários - sinais exteriores de riqueza. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 7, n. 23/24, p. 91-103, jan./jun. 1983.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. Alguns problemas atuais da prova civil. Revista de Processo, São Paulo, a. 14, n. 53, p. 122-133, jan./mar. 1989.

BARROSO, Luis Roberto. Igualdade perante a lei. Revista de Direito Público, São Paulo, a. XIX, n. 78, p. 65-77, abr./jun. 1986.

BRAGA, Waldir Luiz, BARRETO, Paulo Ayres. ICM: irremediável inconstitucionalidade do regime de substituição tributária. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 9, n. 32, p. 258-265, abr./jun. 1985.

BUXADE, A. Durán-Sindreu. La estimacion indirecta de bases imponibles: delimitacion conceptual y legal. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, v. XXXIX, n. 199, jan./fev. 1989.

\_\_\_\_\_. El regimen de presunciones en la estimacion objetiva

singular. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, Madrid, v. XXXIII, n. 168, p. 1101-1112, nov./dez. 1983.

CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 15, n. 55, p. 143-155, jan./mar. 1991.

\_\_\_\_\_. Processo administrativo tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 3, n. 9/10, p. 276-294, jul./dez. 1979.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação econômica em direito tributário: prevalência do conteúdo sobre a forma - impossibilidade no direito brasileiro - princípio da legalidade. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 15, n. 55, p. 180-193, jan./mar. 1991.

DENARI, Zelmo. A interpretação econômica do nosso sistema tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 15, n. 55, p. 343-351, jan./mar. 1991.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário (segurança jurídica e tributação). Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 13, n. 47, p. 166-178, jan./mar. 1989.

FALSITTA, Gaspare. Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, p. 3-42, mar. 1968.

FANTOZZI, Augusto. L'accertamento sintetico ed i coefficienti presuntivi di reddito. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, a. XLIV, n. 3, p. 457-465, set. 1985.

GAFFURI, Gianfranco. Le presunzioni nella disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni. Rivista di Diritto

Finanziario e Scienza delle Finanze, a. XLIV, n. 4, p. 572-592, dez. 1985.

GALVAN, Alberto Génova. Los regimenes de determinación de la base imponible. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, v. XXXVI, n. 181, p. 13-55, jan./fev. 1986.

GENTILLI, Giorgio. Praesumptum de praesumpto non admittitur. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, a. XLII, n. 2, jun. 1983.

GIARDINO, Cléber. ICM: regime de estimativa. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 3, n. 9/10, p. 207-228, jul./dez. 1979.

GRECO, Marco Aurélio. Antecipação do fato impositivo do tributo. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 5, n. 17/18, p. 253-260, jul./dez. 1981.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Metodologia jurídica e interpretação constitucional. Revista de Processo, São Paulo, a. 16, n. 62, p. 122-140, abr./jun. 1991.

MAFFEZZONI, Federico. Della presunzione di esistenza di gioielli, denaro e mobilia nell'applicazione dei tributi successori. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, a. XXVI, n. 3, set. 1967.

MIRANDA, Custódio da Fiedade Ubaldino. Indícios e presunções como meio de prova. Revista de Processo, São Paulo, a. 10, n. 37, p. 52-67, jan./mar. 1985.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Momento de ocorrência do fato gerador e as cobranças antecipadas de tributos. Repertório IOR de

Jurisprudência, São Paulo, n. 3/90, ementa 1/2859, p. 40-43, fev. 1990.

SARTIN, Agostinho. Imposto de renda: lançamento presuntivo - depósitos bancários - sinais exteriores de riqueza - legalidade e tipicidade. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 9, n. 34, p. 266-276, out./dez. 1985.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A função do lançamento tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 14, n. 53, p. 159-165, jul./set.1990.

\_\_\_\_\_. Regime jurídico dos recursos administrativos fiscais e seus efeitos. Revista de Processo, São Paulo, a. 7, n. 25, p. 51-96, jan./mar. 1982.

TABOADA, Carlos Falao. Metodos y procedimientos de determinación de las bases imponibles. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 7, n. 23/24, p. 9-17, jan./jun.1983.

TESAURO, Francesco. Le presunzioni nel processo tributario. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, a. XLV, n. 2, p. 188-205, jun. 1986a.

\_\_\_\_\_. L'onere della prova nel processo tributario. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, a. XLV, n. 1, p. 77-90, mar. 1986b.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. O arbitramento em matéria tributária. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 11, n. 40, p. 198-214, abr./jun.1987.

XAVIER, Alberto. Imposto predial e territorial urbano: determinação da base de cálculo. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 4, n. 13/14, p. 82-98, jul./dez.1980.

..... Imposto de renda: arbitramento de lucros: pressupostos e limites. Revista de Direito Tributário, a. 8, n. 27/28, p. 76-87, jan./jun. 1984.

..... A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal. Revista de Direito Público, a. VI, n. 23, p. 236-253, jan./mar. 1973.