

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

FÁBIO DE SOUSA CAMARGO

OS LIMITES DA PRESUNÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2016

FÁBIO DE SOUSA CAMARGO

OS LIMITES DA PRESUNÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Íris Vânia Santos Rosa.

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

São Paulo - 2016

CAMARGO, Fábio de Sousa

Os limites da presunção no Direito Tributário / Fábio de Sousa Camargo. São Paulo: PUC/SP, 2016.

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**De tanto ver triunfar as nulidades,
De tanto ver prosperar a desonra,
De tanto ver crescer a injustiça,
De tanto ver agigantarem-se
Os poderes nas mãos dos maus,
O homem chega a desanimar da virtude,
A rir-se da honra,
A ter vergonha de ser honesto.**

Rui Barbosa

Agradeço inicialmente a **DEUS**, por tudo o que tem me concedido ao longo destes anos e a oportunidade de concluir mais esta etapa.

Agradeço aos meus pais, **OTÁVIO** e **MIRIAM**, além do meu irmão, **DANIEL**, por toda a nossa estrutura familiar, além da união e das palavras de incentivo, fundamentais para a superação de mais este desafio.

Agradeço também aos meus **AVÓS** e aos meus **FAMILIARES**, por todo apoio e carinho desde sempre me dedicados.

Agradeço, em especial, a minha professora e orientadora **Dra. ÍRIS VÂNIA SANTOS ROSA**, por toda compreensão, colaboração e orientação.

SUMÁRIO

RESUMO/ABSTRACT	01
------------------------------	----

INTRODUÇÃO	03
-------------------------	----

CAPÍTULO I

1	Definição dos institutos aplicáveis	04
1.1	Conceito de “verdade”	04
1.1.1	A acepção da palavra “verdade” para a filosofia	04
1.1.1.1	Teoria do conhecimento	06
1.1.1.2	Teoria da conformidade ou correspondência	07
1.1.1.3	Teoria pragmática	08
1.1.1.4	Teoria do consenso	08
1.1.1.5	Teoria neopositivista (teoria da linguagem científica)	08
1.1.1.6	Teoria semântica	10
1.1.1.7	Teoria do fenomenalismo	10
1.1.1.8	Teoria do idealismo lógico	11
1.1.1.9	Teoria da coerência	11
1.1.1.10	Síntese conclusiva	12
1.1.2	A acepção da “verdade” para o Direito	12
1.2	Conceito de “presunção”	16
1.2.1	A “presunção” para a filosofia	16
1.2.2	A “presunção” na visão doutrinária	17
1.2.3	A “presunção” para o Direito internacional arcaico	20
1.2.4	A “presunção” para o Direito brasileiro	22
1.2.5	A acepção da “presunção” para o Direito Tributário	24
1.2.6	Diferenciação com as outras técnicas presuntivas	25

CAPÍTULO II

2	O uso da “presunção” como ferramenta do Direito Tributário	28
2.1	A “presunção” e a Regra Matriz de Incidência Tributária	28

2.2	A “presunção” como instrumento para a constituição do crédito e a configuração do ilícito tributário.....	33
2.2.1	Os princípios constitucionais aplicáveis ao uso da “presunção”	33
2.2.2	Os limites legais ao emprego da “presunção”	38
2.2.2.1	Limites impostos ao legislador	38
2.2.2.2	Limites impostos ao aplicador da lei	43
2.2.3	O uso da “presunção” e o ônus da prova	46

CAPÍTULO III

3	O controle dos atos presuntivos viciados	50
3.1	A “presunção” inválida e o ato presuntivo viciado	50
3.2	Revogação da norma presuntiva	53
3.3	Anulação do fato presuntivo.....	54

CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
-----------------------------------	-----------

BIBLIOGRAFIA	60
---------------------------	-----------

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os limites da aplicação das técnicas presuntivas comumente utilizadas na ciência do Direito, com um enfoque específico no âmbito do Direito Tributário, notadamente no que se refere à constituição do crédito.

Para tanto, faz-se uma importante análise sobre a adoção destas técnicas na formação da Regra Matriz de Incidência Tributária, observando cada um dos seus aspectos, refletindo sobre os limites impostos tanto ao legislador quanto ao operador da lei.

Fixadas essas premissas, verificam-se as formas de controle dos atos presuntivos viciados, estudando brevemente as ferramentas legais disponíveis para a sua anulação.

Tal estudo mostra-se de suma relevância, na medida em que não raramente as técnicas presuntivas autorizadas pelo ordenamento jurídico são usadas indiscriminadamente pelo Fisco com o intuito nitidamente arrecadatório, em prejuízo dos contribuintes e em flagrante violação à Constituição Federal e às leis infraconstitucionais que disciplinam a constituição do crédito tributário.

Neste contexto, a real intenção desta monografia consiste em trazer uma visão crítica e uma reflexão jurídica sobre o tema, haja vista os constantes abusos incorridos na prática pela Fazenda Pública, que, utilizando-se indevidamente das técnicas presuntivas para cobrar tributos e lavrar autuações, viola direitos e garantias constitucionais dos contribuintes, desviando-se da sua função institucional.

Referida pesquisa encontra-se atualizada e em consonância com a legislação vigente, sendo lastreada por pareceres, artigos científicos e obras de renomados juristas, contribuindo para a reflexão ora proposta.

Palavras-chave: Direito, Tributário e Presunção

ABSTRACT

This study aims to analyze the limits of the application of the presumptive techniques commonly used in the science of Law, with a specific focus on Tax Law, as regards claim arises.

Therefore, it is important to analyze the techniques adopted in the formation of the Rule-Array of Tax Incidence, checking all these aspects, reflecting on the limits of both the legislator and the law operator.

Established these points, there are ways to control the presumptive addicted acts, studying the legal tools available for their annulment.

The importance of this study is so relevant, given the fact that the presumptive techniques are rarely authorized by law and indiscriminately used by Tax authorities with clearly revenue collection order at the expense of taxpayers and in flagrant violation of the Federal Constitution and the infra-constitutional laws that rule the Tax Credit.

In this context, the real intention of this paper is to bring a critical view and a legal reflection concerning the quoted subject, considering the uninterrupted abuses practiced by the Treasury, which dishonestly uses the presumptive techniques to charge taxes and apply fines, thus breaking constitutional rights and guarantees of taxpayers, diverging from its institutional role.

This research is updated and settled with the current legislation, based on scientific articles and reports of famous jurists, contributing to the reflection proposed here.

keywords: Tax, Law and presumptive

INTRODUÇÃO

O uso de técnicas presuntivas para a resolução de impasses remonta ao Direito Arcaico, sendo muito utilizada nos dias atuais como forma para se aproximar da “verdade”, permitindo o julgamento sobre situações obscuras (leia-se: não provadas).

No ordenamento jurídico brasileiro, embora a presunção seja uma técnica autorizada e muito utilizada pelos operadores do Direito, no âmbito do Direito Tributário ela deve ser encarada com extrema cautela justamente para não violar direitos e garantias constitucionalmente asseguradas aos contribuintes e administrados em geral, visando impedir o uso indiscriminado pelo Fisco com o intuito arrecadatório.

Justamente por essa razão é que tanto a Constituição Federal como o Código Tributário Nacional e as outras legislações infraconstitucionais obrigam a Fazenda Pública a apresentarem provas fidedignas sobre a obrigação e/ou da infração tributária, conforme disposto no artigo 9º do Decreto n. 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Como consequência lógica, o descumprimento desse ônus enseja a falta de higidez do ato, cominando na sua anulação.

Nesse diapasão, a norma ou o ato que tem por objetivo presumir uma dada situação fática devem respeitar uma série de requisitos e preencherem inúmeras condições para que sejam considerados válidos, dentre eles a mínima comprovação da ocorrência do fato imputado pelo agente público, sob pena de ilegalidade.

Com base nessas premissas e embasado em relevantes trabalhos doutrinários sobre o tema, a presente monografia visa ressaltar os principais limites da presunção no âmbito do Direito Tributário, a serem observados tanto pelo legislador quanto pelos aplicadores da lei.

CAPÍTULO I

1. Definição dos institutos aplicáveis

1.1 Conceito de “verdade”

1.1.1 A acepção da palavra “verdade” para a filosofia

Antes de iniciarmos o estudo relativo à conceituação da palavra “verdade” para a ciência do direito, é de suma importância analisarmos, ainda que brevemente, a sua origem e as suas raízes desenhadas através das reflexões alcançadas pela filosofia.

Isso porque o conhecimento atingido por ela, via de regra, é amplo e desvinculado de laços que prendem a outros elementos, trazendo a essência do objeto estudado em seu ponto de vista único e particular.

A “verdade” é um dos temas mais debatidos e controversos da filosofia atual, cuja análise pode ser feita abrangendo inúmeros aspectos, concepções, teorias e diferentes pontos de vista.

Historicamente, o estudo da “verdade” começou a ser enfrentado concretamente na Grécia, impulsionado pelas reflexões dos grandes filósofos e pensadores da época, que a relacionavam com os fenômenos da “falsidade” e da “ilusão”^{1 e 2}. Além disso, ela era também encarada como a realidade que deveria, em oposição ao mutável, ser permanente.

Partindo destas premissas, os estudiosos da época entendiam que a “verdade” poderia ser vista tanto no sentido de uma realidade proposta quanto no sentido de uma realidade fática. Nestas concepções, a “verdade” seria o inverso da “falsidade”, da “aparência”, do “irreal” ou do “inexistente”³.

Dentro deste viés histórico, com o decorrer dos anos, várias concepções foram criadas com a finalidade de aperfeiçoar a explicação do que seria a “verdade” propriamente

¹ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Revista Dialética, 2001. Pág. 41

² MORA, José Ferrater. Dicionário de filosofia São Paulo: Martins Fontes, 1994. Pág. 699

³ MACEI, Demetrius Nichele. A verdade material no Direito Tributário: A cidadania fiscal administrativa e judicial. São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Pág. 28.

dita. Dentre estas correntes filosóficas, destacam-se: (i) o aspecto da linguagem; (ii) o aspecto metafísico ou ontológico e; (iii) o aspecto epistemológico.

O primeiro deles, referente ao aspecto da linguagem, propõe ao filósofo a busca da definição da palavra “verdade”, guardando uma íntima relação com a teoria semântica (vide item 1.1.1.6.). Nesse contexto, as perguntas filosóficas a serem respondidas seriam: qual o significado da “verdade”? Ou ainda: qual a definição da “verdade”?

Por outro lado, a segunda corrente, relativa ao aspecto metafísico ou ontológico, se prende à essência da “verdade”, com vistas a apurar a sua natureza. A teoria da coerência (vide item 1.1.1.9.) é que mais se relaciona com ele. Filosoficamente o questionamento mais apropriado seria: qual é a essência da “verdade”? Ou também: qual é a natureza da “verdade”?

A doutrina, ao explicar este ponto de vista, esclarece que a busca pela essência da “verdade” pressupõe o estabelecimento prévio de um conjunto de condições e características gerais para que uma proposição seja, de fato, considerado como “verdadeira”⁴.

Já o terceiro aspecto, denominado de epistemológico, prima pela busca da essência da “verdade” com a real possibilidade de conhecimento. Guarda, portanto, uma íntima relação com a teoria da conformidade (vide item 1.1.1.2.). Os questionamentos filosóficos que se poderiam fazer seriam: como podemos conhecer a “verdade”? Ou ainda: como podemos ter crenças verdadeiramente justificadas?

O aspecto epistemológico explica a “verdade” como sendo a concepção “*concebida por um intelecto e formulada num juízo por um sujeito cognoscente*”⁵.

Em outras palavras, trata-se de uma corrente que busca a essência da verdade, respeitando os limites do conhecimento humano, através de um processo cognitivo - o que a diferencia das outras duas concepções,

Assim, de modo a complementar e a justificar essas concepções criadas pela filosofia para explicar a “verdade”, várias teorias foram desenvolvidas, algumas, inclusive, já citadas nos parágrafos anteriores. São elas: (i) a teoria do conhecimento; (ii) a teoria da

⁴ MACEI, Demetrius Nichele. Pág. 27.

⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Pág. 41.

conformidade ou correspondência; (iii) a teoria pragmática; (iv) a teoria do consenso; (v) a teoria neopositivista (teoria da linguagem científica); (vi) a teoria semântica; (vii) a teoria do fenomenalismo; (viii) a teoria do idealismo lógico e; (ix) a teoria da coerência.

1.1.1.1. Teoria do conhecimento

O conhecimento é essencial para se apurar a veracidade de uma determinada proposição, eis que não se chega à verdade sem conhecer todas as circunstâncias e peculiaridades dos objetos analisados, bem como o meio em que eles surgiram.

Conforme leciona Maria Rita Ferragut, o conhecimento para a filosofia é a relação entre o juízo humano e o objeto estudado, podendo ser examinado sob diferentes correntes filosóficas, dentre as quais se sobrepõe: (i) a “dogmática”; (ii) o “ceptismo”; (iii) o “subjetivismo”; (iv) o “relativismo” e; (v) o “criticismo”⁶.

A primeira corrente a estudar o conhecimento foi a “dogmática”, que, em linhas gerais, pressupõe que sempre será possível a absorção do objeto analisado pelo sujeito, o qual deve ser previamente conhecido/estudado por ele.

Opondo-se à “dogmática”, o “ceptismo” defende ser impossível a apreensão real do objeto pelo sujeito, de modo que não se deve formular nenhum juízo sobre ele. Para os adeptos desta corrente, não há objeto conhecido e muito menos a “verdade”.

Já o “subjetivismo” limita a “verdade” ao sujeito que analisa o objeto e assim o julga, podendo ser tanto um sujeito individual (subjetivismo individual) como um sujeito geral - leia-se gênero humano - (subjetivismo geral). Segundo Maria Rita Ferragut, “*essa corrente entende que o conhecimento humano depende de fatores que residam no sujeito cognoscente, o que implica admitir a possibilidade do mesmo juízo ser verdadeiro para alguns e falsos para outros*”⁷. Portanto, não há verdade universalmente válida.

O “relativismo”, por sua vez, entende não haver o conhecimento e a verdade absoluta universalmente válida, isso porque tanto o conhecimento quanto a verdade são relativos e limitados a fatores externos como o meio social e o contexto histórico vivido.

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Pág. 43.

⁷ Idem. Pág. 38

Por fim, o “criticismo” conclui que a verdade deve ser extraída a partir da razão humana combinada com todas as desconfianças existentes. Ela examina todas as afirmações da razão, não aceitando nada de forma despreocupada e intuitiva, investigando as fontes das próprias afirmações/objeções.

A corrente do “criticismo” privilegia uma postura mais reflexiva e analítica, entendendo que o conhecimento e a busca da verdade são possíveis, desde que o intérprete questione os fatos e as circunstâncias correlacionadas, a fim de afastar o conhecimento falso e o próprio desconhecimento. Justamente por este motivo é a que mais se coaduna com o objeto ora estudado.

1.1.1.2. Teoria da conformidade ou correspondência

A teoria da correspondência nasceu através da teoria aristotélica da “verdade”, a qual serviu de base para a conclusão alcançada pelos Gregos, de que a “verdade” seria intimamente relacionada com a realidade⁸.

A ideia central desta concepção consiste no fato de que não há “verdade” sem um enunciado que deve corresponder especificamente à coisa analisada. Vale dizer, o enunciado deve guardar conformidade/adequação com o referido objeto⁹.

O entendimento em que se funda esta teoria está baseado na ideia de que a “verdade” deve corresponder com a realidade. Trata-se de uma visão realista-objetiva: se algo é verdadeiro, isso não depende daquilo em que cada um acredita; a verdade depende do mundo e não de nós¹⁰.

Assim, para saber se a proposição é realmente verdadeira, deve-se fazer a verificação/comprovação/confirmação com o objeto estudado, através de um processo cognitivo, respeitado os limites do conhecimento humano, de acordo com a teoria do conhecimento.

Dado o seu caráter intuitivo, essa teoria é a que mais tem acumulado adeptos.

⁸ MACEI, Demetrius Nichele. Pág. 29.

⁹ ZILLES, Urbano. Teoria do conhecimento e Teoria da Ciência. São Paulo: Paulus, 2005. Pág. 130.

¹⁰ PEREIRA, Renato Machado. Concepção semântica da verdade segundo Alfred Tarski. Tese de Mestrado. UFSCAR. 2009. Pág. 32.

Justamente por esse motivo é que Demetrius Macei assevera que a teoria da correspondência serve como fundamento para todas as outras concepções criadas com a finalidade de explicar o que seria a “verdade”.

1.1.1.3. Teoria pragmática

A teoria pragmática, por sua vez, defende que a concepção da “verdade” deve ser feita de acordo com o objeto prático analisado. Em outras palavras, a verdade de uma proposição se denota do que é crível que se aconteça.

Melhor explicando, Maria Rita Ferragut leciona que, segundo essa concepção, a *“verdade consiste na congruência dos pensamentos com os fins práticos do homem, em que aqueles resultem úteis e proveitosos para o comportamento prático”*¹¹.

1.1.1.4. Teoria do consenso

Ao revés, a teoria do consenso entende que a veracidade de uma proposição é conhecida por meio da sua aceitação no meio social em que é produzida.

Para esta corrente, a “verdade” não se traduz em um simples exame da propriedade das proposições. Ela parte do princípio de que um enunciado só pode ser considerado como verdadeiro quando o discurso sobre ele conduz a um consenso fundamentado entre os membros que compõe aquele meio¹².

1.1.1.5. Teoria neopositivista (teoria da linguagem científica)

Outra concepção que vem influenciando os filósofos contemporâneos é a chamada teoria neopositivista, surgida pelo chamado “Círculo de Viena”.

¹¹ FERRAGUT, Maria Rita. Pág. 44.

¹² ZILLES, Urbano. Pág. 135.

Referida teoria foi a precursora do que hoje se desdobrou na teoria da linguagem ou do “movimento do giro linguístico”¹³, tendo como um dos principais apreciadores o professor Paulo de Barros Carvalho.

O neopositivismo surgiu dos vários desdobramentos do positivismo clássico. Ao passo que este último tem como temática a ênfase nos sentidos do homem para a verificação da “verdade”, o neopositivismo busca a sua verificação na lógica, baseada puramente na significação (positivismo lógico).

Segundo esta concepção, não é possível descobrir a “verdade”, mas tão somente construí-la. Logo, o método de apuração seria o “construtivismo lógico-semântico”.

Isso importa dizer que a construção da “verdade” para a teoria neopositivista se dá mediante a correspondência da lógica entre o significado das palavras utilizadas entre os sujeitos cognoscentes para expressar a coisa analisada.

Nota-se, portanto, que para os defensores desta corrente filosófica, a linguagem utilizada para expressar uma proposição e a lógica do raciocínio são os elementos determinantes para a apuração da “verdade”.

Um dos fieis defensores deste entendimento, Dardo Scavino, discorrendo sobre a concepção neopositivista da “verdade”, leciona que um enunciado verdadeiro não diz o que uma coisa é, mas o que pressupomos que ela seja dentro de uma cultura particular.

Assim, os neopositivistas não se interessam em verificar a verdade dos enunciados por meio de uma correspondência com a essência das coisas, mas sim através da significação (ou a falta dela) desses enunciados.

Embora ela seja bastante difundida e aceita entre alguns estudiosos, é também muito criticada, especialmente pelos pragmáticos, dada a dificuldade em admitir como verdadeiro apenas a significação da linguagem, sem realizar a sua conferência com a realidade fática.

Além disso, depõe também contra essa concepção o fato de que, considerando que a “verdade” é construída pela conformidade entre as palavras, e a linguagem pode ser expressa de inúmeras formas, segundo esta teoria, a “verdade” pode ser influenciada por vários fatores, especialmente o meio social de convívio do sujeito cognoscente. Isso faz

¹³ MACEI, Demetrius Nichele. Pág. 33.

com que a “verdade” deixe de ser considerada objetivamente (análise criteriosa) para ser encarada de forma subjetiva (análise pessoal).

Assim, a despeito da relevância desta teoria filosófica para o estudo da “verdade”, muitos autores a criticam. Isso porque, embora concordem que o evento (fato) deve ser convertido em linguagem para irradiar efeitos jurídicos e transmitir a “verdade” de forma inteligível, esta construção lógica não poderia ser confundida com a verdade em si, posto que necessita de correspondência com o mundo físico.

1.1.1.6. Teoria semântica

A semântica é a disciplina que se ocupa das relações entre as expressões de uma linguagem e os objetos aos que se referem essas expressões¹⁴.

Neste contexto, a teoria semântica tenta solucionar o problema a cima proposto reconhecendo a importância da ciência da linguagem, exigindo, no entanto, a correspondência da proposição traduzida em linguagem com a realidade fática (o objeto conhecido).

Portanto, a teoria semântica relaciona a teoria da linguagem com a teoria da correspondência, complementando-as.

Disso conclui-se que a “verdade” para a teoria semântica deve ser formalmente expressa (leia-se: em linguagem clara e específica para o fim pretendido) e materialmente adequada (leia-se: com a possibilidade (ou não) de demonstração através de um procedimento de averiguação)¹⁵.

1.1.1.7. Teoria do fenomenalismo

Referida teoria parte do princípio de que existem objetos independentes do pensamento humano que são completamente incognoscíveis.

¹⁴ TARSKI, Alfred. La concepción semântica de la verdad y los fundamentos de la semântica. In: Buenos Aires: Nueva Visión, 1972. Pág. 17.

¹⁵ PEREIRA, Renato Machado. Conceção semântica da verdade segundo Alfred Tarski. Tese de Mestrado. UFSCAR. 2009. Pág. 49

Neste contexto, a mencionada teoria defende que não há sentido em considerar a “verdade” como a simples concordância do pensamento com os objetos¹⁶.

Os adeptos dessa corrente filosófica afirmam, portanto, não ser possível conhecer a coisa em si, mas apenas a sua manifestação (fenômeno).

1.1.1.8. Teoria do idealismo lógico

A teoria do idealismo lógico, por sua vez, prega que a essência da “verdade” não se assenta na relação do conteúdo do pensamento com algo que se encontra perante ele, mas em algo que reside dentro do próprio pensamento. Em outras palavras, a “verdade” seria, portanto, a concordância do pensamento com ele próprio.

Referida teoria se atenta à obediência lógica da não contradição. Isso porque o pensamento só concordará consigo mesmo apenas se ele estiver livre de contradição, que, como já foi dito, é um dos critérios de verificação/comprovação/confirmação da “verdade”¹⁷.

1.1.1.9. Teoria da coerência

Segundo esta teoria, verdadeira será a proposição que não se contradisser com outra proposição considerada verdadeira. Visa, portanto, buscar a convergência de opiniões.

Para esta corrente filosófica, a “verdade” de uma proposição consiste na coerência deste juízo com o sistema em que ele está inserido. Logo, a veracidade ou a inconsistência de uma determinada proposição depende da coerência com a qual ela se relaciona com outras proposições da mesma teoria¹⁸.

A dura crítica feita a esta concepção refere-se à desconsideração de que duas proposições poderiam ser contraditórias e nem por isso uma delas deixaria de ser verdade¹⁹.

¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Pág. 43.

¹⁷ Idem. Pág. 37.

¹⁸ ZILLES, Urbano. Pág. 134.

¹⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Pág. 43.

1.1.1.10. Síntese conclusiva

Diante desta extensa gama de conceitos e definições, todas originárias da filosofia, tem-se que o significado da “verdade” é mais amplo e complexo do que se imagina, podendo ser encarado sob diferentes aspectos, dependendo da escola filosófica adotada.

Assim, a despeito da grande evolução do estudo da “verdade” para a filosofia, como demonstrado anteriormente, é certo que não existe um consenso sobre ela. Isso porque a “verdade” pode ser relacionada com diferentes fenômenos, tais como a aparência, a realidade fática vivida, o entendimento subjetivo dos sujeitos cognoscentes, a aceitação no meio social, entre outras questões.

Prova desta afirmação são os diferentes conceitos extraídos na literatura mundial. Para os gregos, por exemplo, a “verdade” (“*aletheia*”) representa tudo aquilo que não está oculto, manifestando-se aos olhos e ao espírito tal como efetivamente o é.

Em latim, no entanto, a “verdade” (“*veritas*”) significa aquilo que pode ser demonstrado com precisão, referindo-se ao rigor e a exatidão.

Já na literatura hebraica, o conceito de “verdade” (“*emunah*”) se relacionada com fé e a confiança. Em outras palavras, a verdade é convencionalizada pelo grupo que possui crenças em comum.

Não obstante a relevância desses entendimentos, especialmente para fins histórico e filosófico, os conceitos de “verdade” que envolvem a correspondência com a realidade e o contexto fático são os mais aceitos pelos estudiosos, especialmente para o ramo da ciência do Direito.

1.1.2 A acepção da “verdade” para o Direito

Atento a todos estes aspectos validamente estudados pela filosofia, a ciência do Direito conceituou a “verdade” como sendo o enunciado que permite o conhecimento de

um fato tal qual ele efetivamente ocorreu²⁰. Em outras palavras, a “verdade” é a conformidade da vontade declarada com os fatos ocorridos. Seria, portanto, a qualidade do que se apresenta aos nossos sentidos, de maneira inequívoca²¹.

A despeito da relevância das teorias filosóficas estudadas nos tópicos anteriores, as quais indubitavelmente possuem pontos positivos e negativos, a partir desta definição da “verdade” algumas concepções ganham especial destaque, tais como a da correspondência e a semântica. Isso porque ambas exigem que o enunciado declarado deva guardar correspondência com os fatos ocorridos.

Ao longo dos anos, a busca pela verdade para a ciência do Direito foi constantemente modificada, evoluindo de acordo com o contexto histórico vivido.

Como relata Michel Foucault em uma das suas célebres conferências, durante a Grécia antiga, a resolução dos conflitos envolvendo dois sujeitos (quem estava certo e quem estava errado) se baseava em um processo, que consistia em uma peleja entre as partes envolvidas, na qual um lançava ao outro o seguinte desafio: “És capaz de jurar diante dos deuses que não fizestes o que eu afirmo?”.

Nesta época não havia a figura do juiz, da sentença, do inquérito e tampouco da produção de outros meios hábeis a se alcançar a verdade de forma objetiva, tal qual o depoimento de uma testemunha²². O interesse pela verdade se resumia às partes litigantes.

Segundo o aludido autor, esta mesma sistemática ocorreu em outras civilizações, como no Direito Germânico antigo e durante a Idade Média, remontado ao século XI.

Esse sistema de práticas processuais desapareceu no final do século XII, ocasião em que a busca pela “verdade” deixou de ser realizada por meio de um sistema de jogos para consolidar-se como um objetivo superior que impunha a solução do litígio surgido entre os particulares. Neste contexto, a resolução dos conflitos saiu da esfera particular dos litigantes para sofrer a interferência do Estado, o qual passou a ser peça fundamental na solução desses impasses.

²⁰ CUNHA, Sérvulo da Cunha. Dicionário compacto do Direito. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007. Pág. 275.

²¹ GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri (Org.); MIRANDA, Sandra Julien (Coord.). Dicionário Jurídico. 4ª edição. São Paulo: Rideel. 2000. Pág. 195.

Propulsionado pela vitória da razão e do iluminismo durante a Revolução Francesa, a partir do século XVIII, a perseguição da verdade pelo direito foi novamente reformulada, na medida em que a disputa pelos litigantes passou a ser um debate lógico, tornando a atividade judicante mais ativa na evolução do processo, de modo a formar o seu julgamento à base de um racional convencimento diante das provas apresentadas.

Toda esta constatação histórica revela que o processo nasceu da necessidade de provar a ocorrência de fatos imputados por alguns, em prejuízo de outros, em virtude dos danos causados ou dos interesses envolvidos²³, tudo visando à apuração da “verdade”.

Assim, dentro do viés histórico/jurídico, sem prejuízo de outras classificações, a “verdade” para o nosso ordenamento jurídico pode ser atualmente encarada sob dois diferentes aspectos: (i) a verdade formal (também conhecida como verdade processual) e; (ii) a verdade material (também conhecida como verdade substancial ou real).

Segundo o entendimento majoritário, a verdade formal é aquela apurada no curso de um processo, restrito ao sistema legal de produção de provas e os institutos que impedem a obtenção da verdade real, tais como o ônus da prova, a coisa julgada, a revelia e a preclusão.

Por outro lado, a verdade material é aquela obtida fora destes limites processuais, permitindo a busca da verdade de forma livre e ilimitada²⁴.

Dada a dificuldade para se apurar a verdade material, o atual sistema processual civil adotou como princípio regente a verdade formal²⁵, aplicando-se a máxima latina “*quod non est in actis non est in mundo*”.

A este respeito seguem as observações de João Manoel de Arruda Alvim Netto²⁶, Miguel Reale²⁷, Luiz Marinoni, Sergio Arenhart²⁸ e Humberto Theodoro Junior²⁹,

²² FOUCAULT, Michel. A verdade e as formas jurídicas. 3ª edição. Rio de Janeiro: Nau Editora, 2002. Pág. 53.

²³ MACEI, Demetrius Nichele. Pág. 45.

²⁴ Idem. Pág. 41.

²⁵ Idem. Págs. 46/47.

²⁶ ARRUDA ALVIM NETTO, João Manoel de. Manual de Direito Processual Civil. 14ª edição. São Paulo: Editora RT, 2011. Pág. 932.

²⁷ REALE, Miguel. Verdade e Conjectura. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1983, pág. 18.

²⁸ ARENHART, Sergio; MARINONI, Luiz. Prova. 2ª edição. Editora RT, 2011. Pág. 43.

²⁹ JUNIOR, Humberto Theodoro. Curso de Direito Processual Civil. Vol. I. 48ª edição. Editora Forense, 2008. Pág. 481.

reconhecendo a aplicação da verdade formal no processo civil, haja vista a dificuldade do juiz para o alcance da verdade real.

Atualmente, contudo, tem-se verificado que o processo civil moderno vem se desvinculando desta premissa básica, buscando solucionar os litígios à luz da verdade real, baseado não só nas provas apresentadas pelas partes e colacionadas aos autos.

Referida mudança de entendimento encontra fundamento no chamado “princípio da busca da verdade material”, o qual, reconhecendo a importância dos bens tutelados pelo processo civil, leva em consideração o fato de que o juiz não pode mais ser visto como mero expectador da lide, em razão da sua colocação eminentemente publicista no litígio, tornando-se parte ativa na resolução dos conflitos.

Tal conclusão pode ser facilmente verificada através da redação dos artigos 130 e 481 do antigo Código de Processo Civil, assim anunciados:

Art. 130. Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias à instrução do processo, indeferindo as diligências inúteis ou meramente protelatórias.

Art. 481. O juiz, de ofício ou a requerimento da parte, pode, em qualquer fase do processo, inspecionar pessoas ou coisas, a fim de se esclarecer sobre fatos que interesse à decisão da causa.

Nesta mesma linha de raciocínio verifica-se o artigo 370 do atual Código de Processo Civil, assegurando ao juiz o poder de determinar a realização de provas, assumindo uma função jurisdicional ativa no curso do processo, visando justamente à apuração da verdade real dos fatos. Tal dispositivo encontra-se assim redigido:

Art. 370. Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias ao julgamento do mérito.

No âmbito do processo administrativo, a verdade material ganha um destaque muito maior do que a verdade formal, na linha dos ensinamentos de Celso Antonio Bandeira de

Mello³⁰, na medida em que o julgador administrativo não está adstrito às provas apresentadas pelo particular. Isso porque os elementos de prova de conhecimento público ou que estejam sob a posse da Administração Pública podem e devem ser levados em consideração para a descoberta da “verdade”³¹.

Esta mesma conclusão também é alcançada pelo saudoso Helly Lopes Meirelles, destacando que, pelo “princípio da liberdade de prova” a Administração Pública tem o poder dever de levar em consideração toda prova de que tenha conhecimento, mesmo que não apresentada pelas partes litigantes³².

Assim, em vista de todos estes posicionamentos acerca da “verdade” para a ciência do direito, nota-se a preocupação do legislador de utilizar o processo como meio de reconstruir os fatos tais quais eles realmente ocorreram, explorando amplamente as manifestações das partes e as provas produzidas, visando à apuração da “verdade” em sua essência.

1.2 Conceito de “presunção”

1.2.1 A “presunção” para a filosofia

Para a filosofia, a “presunção” possui duas vertentes fundamentais: (i) a de vaidade/preensão e a (ii) de conjectura/suspeita, sendo esta última a que mais guarda relação com a ciência do Direito.

Nessa toada, a “presunção” na acepção de conjectura/suspeita, é a atividade mental de valoração, relacionada com o conceito de prova, vez que supõe um exercício valorativo de comparação e confronto³³.

³⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 29ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. Págs. 512/513.

³¹ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 1997. Pág. 76.

³² MEIRELLES, Helly Lopes. Direito Administrativo. 38ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. Pág. 755.

³³ FERRAGUT, Maria Rita. Pág. 57.

Conforme explica Florence Haret, presumir um fato é realizar uma atividade intelectual de emitir uma opinião sobre algo, considerando-o válido até que se prove o contrário³⁴.

Contudo, essa atividade intelectual não pode ser fruto de um raciocínio isolado do próprio sujeito cognoscente. Ela deve nascer após uma ampla reflexão, baseada nas circunstâncias fáticas vividas naquele momento.

Com isso, tem-se que as proposições baseadas em presunções referem-se a conclusões antecipadas e provisórias sobre um determinado fato, eis que emitidas antes da formulação de um amplo consenso entre as partes envolvidas e sem o necessário cotejo com outras proposições relacionadas à questão³⁵.

Além disso, conforme já salientando, via de regra, para essa atividade intelectual ser considerada válida, ela deve ser respaldada, ainda que minimamente, em elementos de prova aptos a embasarem a referida conjectura. Ademais, as proposições fundamentadas em “presunções” só se aplicam quando a prova da “verdade” se tornar demasiadamente penosa e de difícil produção.

Para a filosofia clássica, portanto, as principais características da “presunção” correspondem: (i) à uma noção substitutiva; (ii) originária de um juízo antecipado e provisório; (iii) criada por efeito de “espelhamento” e identificação entre uma situação e outra; (iv) sendo produto de interação específica de significados heterogêneos; (v) garantindo uma nova organização conceitual.

1.2.2 A “presunção” na visão doutrinária

Com respaldo no conceito filosófico sucintamente alinhado no item anterior, a doutrina é praticamente uníssona ao definir o conceito de “presunção”, apontando a mesma essência e indicando praticamente as mesmas características.

³⁴ HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no Direito Tributário: Teoria e Prática*. Tese para a obtenção de título de doutor pela Universidade de São Paulo, 2010. Pág. 20.

³⁵ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Tradução de Alfredo Bosi. Revisão de Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 926.

Ives Gandra da Silva Martins³⁶, por exemplo, a conceitua da seguinte forma:

[...] figura da metodologia exegética que permite, nas suas modalidades, em face de determinados comportamentos conhecidos, seja considerado ocorrido comportamento final desconhecido.

Prosseguindo nessa explicação, Aires Fernandino Barreto e Cleber Giardino destacam que ³⁷:

O ato ou processo presuntivo, intelectual que é, ocorre e se esgota no plano do raciocínio. Presta-se a induzir convicção quanto à existência de fato (por definição, desconhecido), dado o reconhecimento da ocorrência de outro, do qual geralmente depende. Firma, assim, aceitação da veracidade ou verossimilhança do chamado “fato suposto” (fato presumido).

Dessa noção emergem nítidas as características lógicas da figura:

a - desenvolve-se tendo por objeto acontecimentos, estados ou situações pertinentes ao plano dos fatos;

b – funda-se na experiência do nexa causal que, geralmente, correlaciona o fato antecedente (conhecido) ao fato conseqüente (desconhecido);

c – induz conclusão necessariamente provável, embora nunca uma certeza.

Nas palavras de Alfredo Augusto Becker, a atividade presuntiva pode ser explicada da seguinte maneira³⁸:

A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade de existência do fato desconhecido. A correlação natural entre a existência de dois fatos é subtraída pela correlação “lógica”. Basta o conhecimento da

³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Presunções no Direito Tributário. In Caderno de Pesquisas Tributárias n. 09: Presunções no Direito Tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1984, pág. 42.

³⁷ BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cleber. Presunções no Direito Tributário. In Caderno de Pesquisas Tributárias n. 09: Presunções no Direito Tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1984, págs 186/187.

existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência do outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural. 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.

Já Paulo de Barros Carvalho entende que a “presunção é o resultado lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso cuja existência é, simplesmente, provável”³⁹.

Diante desses ensinamentos doutrinários, que exemplificam o entendimento maciço da doutrina nacional, tem-se que a “presunção” é uma técnica exegética/intelectiva/lógica, que permite intuir a ocorrência de um fato através de um outro a ele correlacionado. Trata-se, portanto, de uma constatação indireta.

Logo, as conclusões alcançadas pelo uso da “presunção” atingem somente as matérias fáticas e, na maioria das vezes, são oriundas da experiência do sujeito cognoscente, que se utiliza de um fato cuja existência é conhecida para inferir a ocorrência de um outro cuja existência é provável. Por esse motivo é que, via de regra, os incidentes presumidos não gozam de certeza, mas sim de mera probabilidade⁴⁰.

É também consenso entre os renomados juristas que a “presunção” em nosso ordenamento jurídico pode ser derivada da lei (chamadas de “presunções legais”) ou do senso comum (“presunções *hominis*”).

As “presunções legais” são divididas entre: (i) presunção “*iure et de iure*”, também chamadas de “presunções absolutas” e; (ii) presunções “*iuris tantum*”, também denominadas de “presunções relativas”. Alguns autores, incluindo Pontes de Miranda, entendem haver uma terceira espécie, identificada como “presunções mistas”⁴¹.

³⁸ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 2002. Pág. 508.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. A Prova no Procedimento Administrativo Tributário. In Revista Dialética de Direito Tributário. Edição n. 34. São Paulo: Editora Dialética, 1998, pág. 109.

⁴⁰ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, págs. 530/531.

⁴¹ MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado. Tomo III. Editora Borsoi. Rio de Janeiro: 1954. Pág. 420.

Ao passo que a primeira espécie de presunção (presunção “*iure et de iure*” ou absoluta) cria uma total certeza sobre a ocorrência de um fato, não admitindo prova em contrário, a segunda (presunção “*iuris tantum*” ou relativa) cria somente uma probabilidade, desafiando prova em sentido oposto. A terceira espécie de presunção, por seu turno, é uma mistura das duas anteriores, de modo que ela pode ser elidida somente por meio de prova especificamente apontada na legislação.

Já as presunções derivadas do senso comum, nomeadas como “presunções *hominis*”, decorrem da vivência do sujeito cognoscente/aplicador da lei, não sendo previstas em lei. Dessa forma, a sua aplicação depende exclusivamente do livre convencimento do aludido sujeito no caso concreto⁴².

1.2.3 A “presunção” para o Direito internacional arcaico

A “presunção” para fins de resolução de impasses é uma técnica antiga, que remonta ao Direito Arcaico, sendo considerada nos dias atuais como um importante mecanismo para a solução de conflitos.

Os primeiros vestígios históricos da “presunção” encontram-se nos Direitos Hebraico, Indiano, Persa e Romano⁴³.

Em relação ao Direito Hebraico, a título exemplificativo, vale destacar a passagem bíblica de julgamento realizado por Salomão acerca de uma criança cuja maternidade duas mulheres disputavam. Levando em consideração a ternura demonstrada por uma delas, Salomão chegou à conclusão, emitindo o seu veredicto.

Na Índia, o Código de Manu (mais antiga ordenação legislativa da Antiguidade), era muito minucioso quanto às formas de julgamento e meios de prova, contemplando vários tipos de “presunções”, tais como a mentira das partes, o suborno das testemunhas e a concordância quanto à pergunta da parte adversa.

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções Simples e Indícios no procedimento administrativo Fiscal. In ROCHA, Valmir de Oliveira (coordenador). Processo administrativo fiscal. Vol. 3. São Paulo: Editora Dialética. 1998. Pág. 83.

⁴³ FERRAGUT, Maria Rita. Pág. 53.

Já no tocante ao Direito Persa, os juízes tinham o costume de utilizar a “presunção” por meio da chamada “prova do arroz”, segundo o qual a testemunha deveria ingerir determinada quantidade de arroz para que o seu depoimento fosse considerado verdadeiro.

No Direito Romano, entretanto, a “presunção” era disciplinada de forma diferente. Isso porque os magistrados gozavam de liberdade de convencimento a respeito da “verdade” dos fatos, podendo tirar conclusões com base em indícios e segunda a sua própria experiência. Como foi explanado no item anterior, essa “presunção” é conhecida atualmente como “presunção *hominis*”, correspondendo a um processo meramente interpretativo com base nos elementos de prova já produzidos.

Com o passar dos anos, essa forma de “presunção” adotada no Direito Romano foi adaptada, ocasião em que foi inserida a chamada “presunção legal relativa”, também já mencionada no item anterior. Assim, o vocábulo “*presumptio*”, que originariamente se reportava à ideia de um juízo puramente subjetivo, passou a representar uma hipótese legal de presunção, que poderia ser revista mediante a produção de prova em contrário.

A técnica de “presunção legal” foi estudada com mais ênfase nos séculos XII e XIII pelo Direito Canônico, o Código de Visigótico e as Leis das Sete Partidas⁴⁴.

Impulsionado pelo Direito Romano, o Direito Canônico também contribuiu validamente para o estudo da “presunção” (dedicou inclusive um título especial a ela), pois delimitou o critério de probabilidade, além de permitir ao magistrado o uso tanto das provas diretas (aquelas produzidas e comprovadas nos autos) como as indiretas (presunções) na análise dos casos concretos⁴⁵.

Apesar do Código de Visigótico não ter feito nenhuma referência expressa à “presunção”, ele a contemplou indiretamente como uma espécie de poder de ofício do magistrado, visando identificar a verdade das testemunhas e dos documentos, baseando-se no “juramento”, que nada mais era do que a presunção de sinceridade da parte e também do temor que ela dispensava quanto à divindade evocada.

⁴⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Pág. 54.

⁴⁵ “Artigo 1.825, §1º - A presunção é a conjectura provável de uma coisa incerta; uma é de Direito (“*juris*”), estabelecida pela lei; outra é (“*hominis*”) pessoal, que é deduzida ou conjecturada pelo juiz”.

Já no tocante à Lei das Sete Partidas, que foi um Código escrito entre os anos de 1256 a 1263, tendo exercido uma grande influência no Direito Português, ela deu um especial tratamento às “presunções” no domínio das provas, diferenciando a “presunção legal”, que era norma, da “presunção comum”, relativo ao juízo subjetivo do magistrado.

Somente no século XIV, época da renascença, que as “presunções” foram efetivamente estudadas de forma aprofundada, tendo-se colhido importantes trabalhos doutrinários levados a efeito até os dias atuais.

Mais recentemente o Código de Napoleão em 1804 avançou neste assunto, prevendo não somente várias hipóteses de “presunção” como também conceitos, classificações e fixação de regras atinentes à aplicação da “presunção *hominis*” em juízo, servindo como importante modelo para os atuais ordenamentos jurídicos neste aspecto.

Seguindo este caminho, os Códigos Civis italiano de 1865 e 1942 incluíram as “presunções” entre os meios de provas, assim como o Código Civil espanhol, português, boliviano, colombiano e panamenho.

1.2.4 A “presunção” para o Direito brasileiro

Baseado nos estudos e nas técnicas presuntivas mencionadas anteriormente, o Brasil passou a reconhecer legalmente a “presunção” como um meio de prova através do Decreto n. 737 de 25 de novembro de 1850⁴⁶.

Ainda hoje ela é bem aceita no direito brasileiro, sendo comumente utilizada em vários ramos, dentre eles no Direito Trabalhista, Direito Público, Direito Privado e também no Direito Processual.

No âmbito do Direito Privado, por exemplo, a “presunção” (em seu aspecto legal) é reconhecida em várias passagens do Código Civil, tais como a presunção de morte aos ausentes (artigos 10 e 482), a realização de negócios jurídicos que dispensam formalidades especiais (artigo 136, inciso V), a presunção de pagamento quando há a entrega do título

⁴⁶ “Artigo 138. São admissíveis no Juízo Commercial as provas seguintes: [...] § 8º As presumpções.”.

ao devedor (artigo 945), a prorrogação do contrato de aluguel quando o locatário permanece na posse do imóvel (artigo 1.195) e muitos outros.

O Direito Processual Civil, por seu turno, também contemplou várias hipóteses de “presunção legal”, como, por exemplo, a aceitação pelo réu do valor atribuído à causa pelo autor (artigo 261, parágrafo único do antigo Código de Processo Civil e 293 do atual Código de Processo Civil), a aceitação pelo réu dos fatos articulados pelo autor na petição inicial (artigo 319 do antigo Código de Processo Civil e 341 do atual Código de Processo Civil) e a confissão do depoente quanto aos fatos que lhes forem contrários quando não comparecer à audiência ou, comparecendo, se recuse a depor (artigo 343, §1º do antigo Código de Processo Civil e 385, §1º do atual Código de Processo Civil).

Como não haveria de ser diferente, a “presunção legal” também é aplicada em relação ao Direito Público, especialmente quanto à vedação de participação no certame licitatório do servidor público responsável pela própria licitação (artigo 9º, inciso III da Lei n. 8.666/93), a necessária intervenção dos sindicatos nas negociações coletivas do trabalho de modo a resguardar os direitos trabalhistas dos empregados (artigo 8º, inciso VI da Constituição Federal) e a irregularidade de despesas/assunção de dívidas públicas contraídas em desacordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal (artigo 15 da Lei Complementar n. 101/00).

Como se pode observar através do extenso ordenamento jurídico nacional, o Brasil adotou várias espécies de “presunção legal”, contemplando tanto a presunção “*iuris et de iure*” quanto a presunção “*iuris tantum*”.

Desse mesmo modo, a legislação brasileira e a própria jurisprudência também admitem o uso da “presunção *hominis*”, que normalmente é utilizada nos casos de resolução de impasses concretos pelo magistrado ou julgador administrativo com base nas regras de experiência e nos elementos probatórios colacionados aos autos.

Diante disso, tem-se que o uso da “presunção” no direito brasileiro é amplamente aceito em todos os ramos, sendo um mecanismo bastante utilizado pelo legislador em sua atividade legiferante e pelos magistrados/julgadores administrativos na aplicação da lei nos casos concretos.

1.2.5 A acepção da “presunção” para o Direito Tributário

Sendo o Direito Tributário um dos braços do Direito Público, nele também podemos localizar várias espécies e hipóteses de “presunções legais”, aplicáveis tanto em relação ao domicílio tributário (artigo 127 do Código Tributário Nacional), a falta de pagamento de crédito tributário (artigo 158 do Código Tributário Nacional), a fraude na alienação de bens por sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito (artigo 185 do Código Tributário Nacional), a certeza e liquidez da certidão de dívida ativa (artigo 204 Código Tributário Nacional e artigo 3º da Lei n. 6.830/80) e a responsabilidade de sujeito passivo por fato gerador futuro (artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988).

Com efeito, ao analisar o ordenamento jurídico tributário brasileiro nota-se uma infinidade de dispositivos relacionados à “presunção legal”, prevendo a ocorrência de fatos e circunstâncias hipotéticas, visando, na maioria das vezes, facilitar a atividade estatal de arrecadação e fiscalização, além da apuração de elementos essenciais para a tributação dos sujeitos passivos.

Como não haveria de ser diferente, a “presunção *hominis*” é também muito utilizada no cotidiano do Direito Tributário, tanto na esfera administrativa quanto judicial, tendo, na maioria das vezes, o intuito de solucionar impasses fáticos e concretos relacionados à subsunção da lei a uma situação concreta.

Ocorre que, em homenagem aos princípios constitucionais da segurança jurídica e da presunção de inocência (longe de estar confinada à matéria penal “*stricto sensu*”, eis que espraia-se sobre todos os fatos em que há um acusado), corolários da estrita legalidade dos tributos e das sanções fiscais, as presunções utilizadas no Direito Tributário devem ser encaradas com extrema cautela e parcimônia sempre visando uma tributação correta e justa, assim como uma punição legal e razoável.

Isso implica dizer que a atividade estatal de fiscalização deve sempre ser respaldada (ainda que precariamente) em provas relacionadas ao fato jurídico tributário e à condição

de contribuinte⁴⁷. Somente com a prévia identificação desses elementos é que podem ser imputados a uma certa pessoa os efeitos da “presunção legal” ou da “presunção *hominis*”⁴⁸.

A observância a estas premissas é essencial para preservar os direitos fundamentais dos contribuintes, posto não ser admissível a flexibilização do ônus probatório em favor da Fazenda Pública em detrimento dos contribuintes, visto ser ela a parte mais forte, seja no aspecto formal, material ou processual⁴⁹.

Assim, não é lícito admitir (ainda que sob o pretexto de combater a fraude e potencializar a arrecadação) à Fazenda Pública presumir fatos para forçar os contribuintes a pagarem tributos ou tampouco suportarem multas fiscais, eis que, em um Estado Democrático de Direito, a liberdade e a propriedade das pessoas não podem navegar ao sabor das presunções e de outras técnicas presuntivas formalmente admitidas em nosso ordenamento jurídico.

1.2.6 Diferenciação com as outras técnicas presuntivas

Assim como a “presunção”, o direito brasileiro vale-se também de outras técnicas para solucionar impasses e preencher lacunas, destacando-se dentre elas a “ficção jurídica” e o “indício”.

As “ficções jurídicas” se diferenciam das “presunções”, pois elas aceitam como verdadeiros fatos e circunstâncias imaginárias, ao passo que as “presunções” intuem o que é provável.

Em outras palavras, a “ficção jurídica” acaba deformando a realidade, considerando como verdadeiro o que sabidamente é falso.

Isso significa dizer que os fatos extraídos dela são inverossímeis e improváveis em termos realísticos, tratando-se, portanto, de um artifício utilizado pelo legislador que transforma uma impossibilidade material numa possibilidade de natureza jurídica.

⁴⁷ Segundo Roque Carraza, essas duas circunstâncias compõe a chamada “situação base”, o que permite o uso da presunção.

⁴⁸ CARRAZA, Roque Antonio. Pág. 534.

⁴⁹ Idem. Pág. 533.

Dada a sua natureza irreal, é importante destacar o ensinamento de Roque Carraza, segundo o qual “a ficção só pode ser empregada com base em lei específica, e, ainda assim, enquanto não ferir direitos subjetivos constitucionais”. E conclui afirmando que, “conquanto possa restringir direitos, não pode transformar um inocente em culpado ou uma pessoa alheia ao fato imponible num contribuinte”⁵⁰.

Tal preocupação externada pelo citado jurista se justifica para resguardar os direitos fundamentais dos cidadãos (por exemplo: presunção de inocência) e dos contribuintes (por exemplo: capacidade contributiva e não confisco), reafirmando que o ônus de provar a ocorrência do fato imponible de uma exação ou de fatos antijurídicos passíveis de penalidade é do próprio Estado, sob pena de permitir o uso da “ficção” para atender as necessidades arrecadatórias em detrimento dos direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal.

Neste contexto, seguem as observações feitas pelo mencionado professor Roque Carraza⁵¹:

A potencialização da eficácia arrecadatória não tem força o bastante para justificar o uso indiscriminado de ficções no campo tributário, especialmente quando isso põe em risco os direitos constitucionais dos contribuintes.

Portanto, sendo a “ficção jurídica” uma realidade imaginária, transformando o falso em verdadeiro, ela deve ser aplicada com extrema cautela nas relações tributárias, de modo a se harmonizar com as garantias constitucionais, tais como a segurança jurídica e os já citados princípios da presunção de inocência, da capacidade contributiva e estrita legalidade.

Diferentemente da “ficção”, mas semelhante à “presunção”, a figura jurídica do “indício” é associada à operação mental de inferência, de modo que, de um fato conhecido, chega-se a concluir, através do raciocínio, pela existência de um outro desconhecido, mas a ele pertinente.

⁵⁰ CARRAZA, Roque Antonio. Pág. 535.

⁵¹ Idem. Pág. 535.

Trata-se uma prova indireta muito questionável e combatida pelos juristas ao longo dos séculos. Isso porque, sob a análise da certeza, o “indício” nunca leva a uma conclusão segura.

Nessa toada, é oportuno lembrar a conclusão de Shakespeare na sua obra “O Mercador de Veneza”, afirmando que o “indício” só conduz às portas da verdade. Isso porque ele sozinho não tem força probante o suficiente para instituir uma conclusão sólida.

Justamente com base nessas premissas é que a doutrina afirma que “*os indícios não passam de começos de prova, insuficientes, em si mesmos, para fazerem nascer tributos ou penalidades*”⁵². Isso significa dizer que, quando desacompanhadas de demais provas, os “indícios” não podem produzir contribuintes ou tampouco infratores de natureza tributária.

Exemplo bem ilustrativo de prova indiciária é a denominada “prova emprestada”, consistente em informações prestadas por terceiros estranhos à relação jurídica originária. Por não resultar de um procedimento submetido ao crivo do contraditório, ela, por si só, não reúne condições de legitimar acusações ou validar exações fiscais.

A despeito da questionável força probante dos “indícios”, é certo, todavia, que o Fisco não deve ignorar as provas indiciárias (obtidas de forma lícita). Por dever de ofício, os auditores fiscais devem investigar e depurar os fatos, reunindo, se for o caso, novos elementos de prova hábeis a justificar a cobrança de tributos ou a imposição de penalidades.

Portanto, assim como a “presunção”, a “ficção jurídica” e os “indícios” são técnicas comumente utilizadas no âmbito do Direito Tributário que, todavia, devem ser encaradas com extrema prudência, sempre respeitando os direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal e nas demais normas infraconstitucionais, tais como a presunção de inocência, a estrita legalidade, a segurança jurídica, a capacidade contributiva, o contraditório e a ampla defesa, além de muitos outros, tudo isso visando à justa tributação, à observância ao princípio da presunção de inocência e a famigerada moralidade administrativa.

CAPÍTULO II

2. O uso da “presunção” como ferramenta do Direito Tributário

2.1 A “presunção” e a Regra Matriz de Incidência Tributária

Relembrando as clássicas lições sobre a ciência do Direito, lecionadas por Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova, o Direito é composto por um conjunto de normas jurídicas vigentes em um determinado território, aplicáveis dentro de um lapso temporal. Dentre os diversos traços e características que lhe são próprios, a “linguagem” assume a importante função de integrar e constituir o Direito⁵³.

Isso porque ela permite ao intérprete extrair o conteúdo dos enunciados prescritivos, ordenando-os na forma estrutural de normas jurídicas.

As leis, neste contexto, assumem a qualidade de veículo destas prescrições jurídicas, atuando como verdadeiro suporte material de linguagem e instrumento de introdução das normas jurídicas⁵⁴.

Assim, a norma jurídica, enquanto comando normativo dotado de coatividade, é construída pelo intérprete como resultado do processo interpretativo que tem início com a leitura dos textos da lei⁵⁵.

Deveras, analisando detidamente a estrutura da norma jurídica, nota-se que ela se apresenta na forma de “juízo hipotético-condicional”. Em outras palavras, significa dizer que ela é composta por uma “hipótese” (antecedente da norma) e por um “consequente” (consequência da norma).

⁵² CARRAZA, Roque Antonio. Pág. 538.

⁵³ Decorre justamente daí a conclusão de que conhecer o direito é, na verdade, compreendê-lo e interpretá-lo, construindo o conteúdo/sentido/alcance da comunicação legislativa.

⁵⁴ Nessa toada, “normas jurídicas” são consideradas como o “juízo implicacional construído pelo intérprete em função da experiência adquirida no trato com estes suportes comunicacionais” (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, pág. 34).

⁵⁵ GILIOLO, Juliana. A presunção na Regra-Matriz de Incidência Tributária (tax presumptions in the matrix rules of tax incidence). Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito/UFRGS. Vol. VII. N. 1. Porto Alegre, 2013, pág.32.

A “hipótese” é a parte que permite realizar a subsunção do fato realístico à norma. Através dela, nas palavras do jusfilósofo Lourival Vilanova, um fato social pode se tornar um fato jurídico⁵⁶. Já o “consequente” estabelece a relação entre os sujeitos envolvidos, modalizada em uma das três formas deônticas possíveis: (i) obrigatório; (ii) permitido e; (iii) proibido.

Assim como a composição da norma jurídica tradicional, explicada sucintamente nos parágrafos anteriores, a norma jurídica tributária, também conhecida como Regra Matriz de Incidência Tributária⁵⁷, segue praticamente o mesmo esquema.

Basicamente, a estrutura implicacional da Regra Matriz de Incidência Tributária associa a um fato lícito de possível ocorrência (hipótese tributária) uma relação jurídica que obriga um determinado sujeito a recolher quantia certa aos cofres públicos (consequente).

Para que um fato social se torne um fato jurídico tributário - fazendo nascer a relação jurídica tributária -, ele deve preencher os critérios pré-fixados pela “hipótese” da Regra Matriz de Incidência Tributária, que é composto pelo: (i) critério material; (ii) critério especial e o; (iii) critério temporal.

O critério material pode ser explicado como sendo a conduta ou estado humano, que deverá estar no campo das possibilidades. Dito em outras palavras, o critério material é o núcleo da hipótese de incidência, que sempre será composto por um verbo pessoal (no infinitivo) de predicação incompleta (verbo + complemento).

O aspecto espacial refere-se ao local determinado pelo legislador onde ocorrerá o fato jurídico tributário. Nesse contexto, é importante salientar que nem sempre o critério espacial coincide com o âmbito territorial de vigência da norma jurídica.

Já o critério temporal é o que determina o instante em que se considera ocorrido o evento tributário.

Enquanto na “hipótese” da Regra Matriz de Incidência Tributária encontram-se os critérios que definem os elementos que o fato social deve conter para que ocorra a sua

⁵⁶ VILANOVA, Lourival. Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Max Limonad, 1997. Pág. 89.

⁵⁷ Em rápidas palavras, trata-se de uma norma jurídica tributária em sentido estrito. Isso porque ela prescreve, de maneira geral e abstrata, um determinado tributo, regulando a conduta humana.

subsunção à norma, formando-se o fato jurídico tributário, no “consequente” encontram-se os critérios que determinam o nascimento da relação jurídico-tributária, sendo: (i) critério pessoal e o; (ii) critério quantitativo.

O aspecto pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária define quem serão os sujeitos da relação jurídico-tributária. Vale dizer, quem será o sujeito ativo (credor da exação) e o sujeito passivo (devedor do tributo).

Já o critério quantitativo determina sobre “o que” e “em que proporção” se pagará determinado tributo, conjugando dois importantes elementos, quais sejam: (i) a alíquota e a; (ii) base de cálculo.

Com isso, tem-se que esses cinco critérios são, na verdade, elementos que compõe a regra geral e abstrata que regulamenta uma conduta tributária a ser inserida no ordenamento jurídico, balizando situações específicas e concretas. Segundo Paulo de Barros Carvalho, os cinco elementos da Regra Matriz de Incidência Tributária, quando analisados em conjunto, formam a “unidade irreduzível de manifestação do deôntico”, capaz de indicar aos destinatários da norma jurídica tributária o comportamento que devem adotar⁵⁸.

Pois bem. Feita esta brevíssima introdução de modo a lembrar a estrutura e a composição das normas jurídicas tributárias (necessária para prosseguir com o estudo acerca da presunção no ramo do Direito Tributário), conforme restou concluído anteriormente, as técnicas presuntivas são plenamente aplicáveis ao Direito Tributário.

Neste contexto, cortejando a legislação brasileira tributária, nota-se que a “presunção legal” é comumente utilizada alcançando todos os critérios da mencionada Regra Matriz de Incidência Tributária.

Com efeito, o clássico exemplo de “presunção legal” relacionado tanto ao critério material quanto ao critério quantitativo é o lucro presumido na apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica. Tal regime de apuração foi instituído pelo Decreto n. 5.844/43, sendo facultativo a alguns contribuintes que se encontram dentro dos limites legais

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, pág. 45.

(especialmente àqueles que não estão sujeitos à apuração pela modalidade de lucro real ou lucro arbitrado).

Como o próprio nome sugere, no lucro presumido há a substituição da base de cálculo primária (que é o lucro real) para uma presumida.

Nessa toada, sendo a materialidade do imposto “*auferir renda e proventos de qualquer natureza*” e a base de cálculo os “*rendimentos brutos*”, o fato de se tributar o lucro imaginário – cuja opção foi previamente manifestada pelo contribuinte –, demonstra, ao menos em tese, a inobservância dos critérios material e quantitativo previstos constitucionalmente para o aludido tributo.

Tal presunção, no entanto, é considerada válida e amplamente aceita, posto tratar-se de uma opção benéfica disponibilizada pela lei ao contribuinte, o qual a ela fica vinculado, nos termos do artigo 26 da Lei n. 9.430/96. Caso esse regime (apuração pelo lucro presumido) fosse obrigatório, estar-se-ia diante de uma grave inconstitucionalidade por desvirtuar os critérios previstos na Constituição Federal, além de violar o princípio da capacidade contributiva (especialmente se o contribuinte tiver experimentado prejuízos em suas operações ao invés de lucro).

Já em relação ao critério espacial, a “presunção legal” ocorre quando a lei determina presumível o local de ocorrência do fato jurídico tributário. O exemplo comumente citado pela doutrina é o caso das entradas simbólicas de mercadorias nos estabelecimentos para fins de incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

A materialidade do mencionado imposto pressupõe a ocorrência de operação de circulação de mercadorias, intuindo a figura mercantil e, por conseguinte, a transferência de titularidade destes bens.

Sucedo que a Lei Complementar n. 87/96, acompanhada por grande parte dos Regulamentos estaduais, traz a figura da “entrada simbólica” de mercadorias, concluindo que tanto a entrada quanto a saída de uma mercadoria será presumida pela simples transmissão contratual do bem. Neste caso, o lugar do estabelecimento do transmitente é considerado como elemento útil para demarcar o local da incidência do imposto.

Em outras palavras, significa dizer que a mera transmissão de propriedade da mercadoria se equipara, presuntivamente, à sua saída, independentemente da circulação física do bem⁵⁹.

Por fim, no tocante aos critérios temporal e pessoal, talvez o tributo que mais ilustre o uso da presunção nestes dois aspectos é o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, cobrado na modalidade de Substituição Tributária Progressiva.

Como é cediço, a Emenda Constitucional n. 03/93 acrescentou ao artigo 150 da Constituição Federal o §7º, criando a figura da substituição tributária, a qual pode ser aplicada de duas formas diferentes em uma cadeia produtiva. A primeira delas é denominada como “Substituição Tributária Para Trás ou Regressiva” e se dá após a prática do fato gerador (quando o substituto é subsequente ao substituído). Já a segunda espécie é denominada de “Substituição Tributária Para Frente ou Progressiva” e ocorre antes da prática do fato gerador (quando o substituto é antecedente ao substituído).

Melhor explicando o fenômeno da “Substituição Tributária Progressiva”, presume-se que ocorrerão subseqüentes etapas de circulação de mercadorias (aspecto temporal) e, por esse motivo, cobra-se o imposto correspondente já do contribuinte situado no início da cadeia produtiva (critério pessoal), adotando-se uma base de cálculo presumida (aspecto quantitativo).

Neste caso nota-se que a sujeição passiva é presumida pela legislação, permitindo ao legislador escolher o substituto tributário, dele cobrando o tributo antecipadamente. Do mesmo modo, a legislação também intui a ocorrência de subseqüentes etapas de circulação de mercadorias, presumindo igualmente o critério temporal do imposto.

A despeito das fortes e inteligentes críticas formuladas especialmente por Roque Antônio Carraza, em que se alega a inconstitucionalidade desta modalidade de substituição tributária⁶⁰, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.851/AL, em maio de 2002, o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade desta exação, pondo (aparente) fim à discussão.

⁵⁹ Tal forma de presunção prestigia a circulação jurídica do bem, equiparando-a à circulação física da mercadoria.

⁶⁰ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 15ª edição revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2011, pág. 355.

Ademais, salienta-se que a constitucionalidade da substituição tributária está vinculada à restituição imediata dos valores recolhidos nas hipóteses em que o fato impositivo não se concretizar em virtude da: (i) inoccorrência do evento ou; (ii) na hipótese da operação ser realizada com valor menor do que aquele que foi presumindo, implicando em recolhimento a maior.

Na primeira hipótese verifica-se que os Estados possuem mecanismos e procedimentos legais de modo a assegurar aos contribuintes a restituição do imposto recolhido indevidamente. Em relação à segunda hipótese, entretanto, não há, hodiernamente, a possibilidade dos contribuintes ressarcirem-se do valor pago a mais, afigurando-se, neste particular, inconstitucionalidade por violação ao critério quantitativo da norma tributária.

Nessa toada e em vista dos exemplos ora citados, conclui-se que as presunções podem atingir os mais diversos critérios da “Regra Matriz de Incidência Tributária”, sendo certo que nem sempre estarão de acordo com o sistema tributário nacional.

Isso porque, independentemente de qual critério estejam atingindo, as presunções devem respeitar a Constituição Federal e os princípios tributários consagrados em nosso ordenamento jurídico, não sendo admissível, portanto, que, em razão de presunções, um tributo atinja fora do campo da materialidade escolhida como signo de riqueza, tributando aquilo que não é e que nunca poderia ser em atenção à praticidade estatal e sob o mero argumento de facilitar a arrecadação do Fisco.

2.2 A “presunção” como instrumento para a constituição do crédito e a configuração do ilícito tributário

2.2.1 Os princípios constitucionais aplicáveis ao uso da “presunção”

Conforme já destacado anteriormente, a “presunção” é uma das principais técnicas de apuração indireta de fatos relacionados à obrigação tributária. No entanto, como também já foi adiantado, ela não pode ser aplicada inadvertidamente (tanto pelo legislador quanto pelo aplicador da lei) por mais digno que seja o seu propósito.

Isso porque, em respeito aos princípios e normas constitucionais, o uso da presunção em matéria tributária deve ser feito com muita prudência sempre em observância a uma tributação justa e a uma punição regular.

Para tanto, o ordenamento jurídico impõe uma série de limites e condições (de observância obrigatória) com o objetivo de impedir o uso desenfreado desta técnica em prejuízo dos direitos fundamentais dos administrados, merecendo especial destaque os princípios constitucionais tributários.

Todo o sistema tributário nacional é calcado primordialmente na Constituição Federal, donde emergem valores e princípios que orientam o regular exercício da tributação.

Segundo o entendimento de Karl Larenz, os princípios são normas de grande relevância para o ordenamento jurídico, posto que estabelecem fundamentos normativos para a interpretação e aplicação do Direito, permitindo a extração de normas de comportamento⁶¹.

Complementando essa definição, Robert Alexy afirma que os princípios jurídicos consistem em uma espécie de norma jurídica por meio da qual são estabelecidos deveres de otimização, aplicáveis em vários graus, segundo as possibilidades normativas e fáticas⁶².

Ao mesmo tempo em que os princípios são normas carregadas com forte carga axiológica, são também enunciados prescritivos, que decorrem de uma escolha por parte daquele que legisla, aplica a lei ou a interpreta.

Mais do que muitos possam imaginar, os princípios não servem apenas para recomendar valores ou conceitos utópicos. São normas que se realizam por meio de limites objetivos, que jamais podem ser esquecidos tanto pelo legislador na criação de novas presunções de caráter hipotético, quanto pelo aplicador da lei na construção do enunciado factual (ato jurídico).

Neste contexto, o subsistema constitucional tributário é formado tanto por princípios gerais (que atingem todo o sistema jurídico) como por princípios específicos atinentes ao domínio da imposição, arrecadação e fiscalização de tributos. Tais princípios

⁶¹ LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6ª edição. Munchen, Beck, 1991. Pág. 474.

⁶² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4ª edição. Malheiros Editores, 2005, Pág. 28.

organizam a atividade interpretativa da lei, esclarecendo os valores a serem alcançados pelo Direito.

Dentre estes valores constitucionais que balizam o sistema tributário, destacam-se a certeza do Direito, a segurança jurídica, os limites ao poder de tributar, a estrita legalidade (tipicidade estrita), igualdade, capacidade contributiva, vedação ao confisco, proporcionalidade, devido processo legal, ampla defesa e contraditório, bem como a unicidade probatória.

O princípio da certeza do Direito pressupõe a observância ao: (i) direito adquirido; (ii) o ato jurídico perfeito e; (iii) a coisa julgada.

Previsto no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, o seu objetivo é o de consolidar no tempo (em termos individuais e concretos) a ordem posta, atribuindo aos enunciados prescritivos e factuais a certeza jurídica para a estabilização das condutas no universo do Direito⁶³.

A certeza pretendida no aludido princípio corresponde à confiança no sistema e a crença nos dizeres da ordem vigente, aplicando-se tanto no direito penal tributário (em relação às características específicas do tipo penal, por exemplo), como também na interpretação da lei tributária (no tocante à precisão dos vocábulos utilizados na norma e a jurisprudência dos Tribunais Superiores).

Dada a sua importância no ordenamento jurídico, o uso da presunção não pode implicar em violação ao princípio da certeza do Direito, sendo a sua aplicação restrita aos casos autorizados na legislação, como é o caso do §7º, do artigo 150 da Constituição Federal.

As técnicas presuntivas encontram óbice também nas competências tributárias consagradas na Constituição Federal, especialmente nos artigos 145 e seguintes.

Isso porque, no campo do Direito Tributário, o legislador constituinte originário determinou com precisão as competências legislativas, evitando o conflito entre os entes tributantes.

⁶³ HARET, Florence Cronemberger. Pág. 428.

Assim, diante das rígidas imposições das regras de competência, a norma presuntiva geral e abstrata deve trazer os elementos essenciais para a configuração do fato tributário, identificando a sua materialidade constitucionalmente estabelecida.

O mesmo se aplica à norma presuntiva concreta, de modo que o seu aplicador deve adstringir-se às regras competenciais, sendo inadmissível que, por analogia ou interpretação extensiva, afaste-se da materialidade constitucional.

Também para evitar abusos pelo ente tributante, o constituinte, por mais de uma vez, assegurou que os administrados não serão compelidos a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão por força de lei.

Tal axioma, disposto no artigo 5º, inciso II e 150, inciso I, ambos da Constituição Federal, deve ser encarado sob a ótica formal e material. Ou seja, no primeiro momento verifica-se se a obrigação estatuída na lei foi elaborado pela autoridade competente e se foi submetida ao procedimento regulamentar, e depois se o conteúdo da norma afina-se com os cânones normativos.

Trata-se de uma garantia que se volta contra o legislador (se os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária não foram violados, por exemplo) e o aplicador da lei (se todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária foram observados no enunciado factual).

Assim como os outros princípios, no Direito Tributário a igualdade ganha também um especial destaque, haja vista a necessária neutralidade do ordenamento jurídico perante os administrados.

Consagrado no “*caput*” do artigo 5º e no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, a igualdade é um dos principais valores do Estado Democrático de Direito.

O Estado, em sua função de organizar a sociedade, garante aos indivíduos igualdade instituída em lei. Convivendo com as desigualdades natural e social, a igualdade jurídica é regra de Direito que prescreve a ideia de equidade de tratamento pela ordem posta, sendo uma garantia assegurada ao indivíduo e não ao Estado.

Logo, via de regra, o uso da presunção não pode ferir a igualdade de tratamento entre contribuintes, privilegiando um em detrimento do outro.

Outro princípio que mitiga a aplicação de técnicas presuntivas é a capacidade contributiva, estatuída no artigo 145, §1º da Constituição Federal.

Sendo este um dos principais cânones que deve nortear o Direito Tributário, eis que prega a verdadeira justiça social, o uso da presunção não pode jamais contraria-lo, sob pena de desvirtuar a “*mens legis*” do constituinte originário.

O sexto princípio que assume especial relevância em relação a esta matéria é a vedação ao confisco, previsto no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

Embora ele possua um valor indeterminável e indefinível pela sua própria natureza axiológica, esse princípio deve ser observado tanto pelo legislador como pelo aplicador da lei como uma decorrência lógica do direito da propriedade.

Assim, sendo a presunção uma técnica excepcional de tributação, o legislador e o aplicador, ao utiliza-la, devem fazê-lo com extrema cautela, observando os valores constitucionais e especialmente o direito à propriedade e à vedação ao confisco.

A despeito de não ser previsto expressamente na Constituição Federal, o princípio da proporcionalidade inevitavelmente deve também ser observado pelos agentes públicos que atuam na parte fiscal.

Segundo a doutrina, tal princípio é orientado por três condições: (i) pertinência ou adequação para o fim almejado; (ii) exigibilidade ou necessidade da medida e; (iii) proporcionalidade *stricto sensu* na escolha do meio.

Neste contexto, ele se mostra relevante para o Direito Tributário, pois, ao mesmo tempo em que serve como instrumento de concretização dos valores constitucionais (especialmente para o legislador), veda a aplicação arbitrária do aplicador da lei ao fazer ingressar enunciado presuntivo factual.

Ademais, considerando que a presunção atinge somente matérias fáticas, a sua presença no âmbito processual é intensa, colidindo, não raramente, com os princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

Deveras, o exercício de tais garantias, previstas nos incisos LIV e LV, ambos do artigo 5º da Constituição Federal, só se aperfeiçoam quando é assegurado ao contribuinte o acompanhamento da constituição do crédito tributário, oportunizando-se a apresentação de defesa com garantias mínimas de meio e de resultado.

Logo, é vedado à técnica presuntiva fazer constituir o fato sem chamar ao procedimento a parte contrária para se opor à exação fiscal.

Do mesmo modo haverá violação a esses princípios se o aplicador impedir a completa ampla defesa e o pleno exercício do contraditório.

Por fim, como corolário da ampla defesa, não há como se olvidar acerca do princípio da unicidade probatória, segundo o qual é vedado ao intérprete assumir “meia” prova de algo. Ou seja, ele impede que no ato de aplicação da norma, seja reconhecida apenas parte do fato, desconsiderando outros fatores compositivos daquele mesmo enunciado.

Isso porque, o corte da prova poderá produzir novos pontos de vista ou perspectivas parcial do enunciado factual de base, obtendo por consequência, subsunção errônea do fato à norma no caso em concreto.

Diante do exposto, nota-se que embora a presunção seja uma técnica comumente utilizada para fins tributários, tanto o legislador quanto o aplicador da lei devem se submeter aos cânones da Constituição, atuando de maneira a observarem os princípios constitucionais aplicáveis.

2.2.2 Os limites legais ao emprego da “presunção”

Como já adiantado anteriormente, para manter a ordem jurídica, todos os enunciados prescritivos devem se submeter à Constituição Federal e às normas de hierarquia superior, visando se enquadrarem aos limites gerais do sistema normativo.

Em outras palavras, antes dos enunciados presuntivos atingirem os fins imediatos para os quais foram instituídos, eles devem se submeter aos cânones da Constituição Federal e das outras normas jurídicas aplicáveis, de modo a compatibilizarem-se com os inúmeros limites formais (em relação ao veículo introdutor das “presunções”) e materiais (em relação ao conteúdo da norma ou do ato presuntivo) previstos na legislação.

2.2.2.1 Limites impostos ao legislador

Endossando o que já foi dito nos tópicos anteriores, o uso da “presunção” em matéria tributária deve ser visto com muita cautela, justamente para não incorrer em ilegalidades ou violação de preceitos fundamentais.

Assim, ao criar enunciados presuntivos, o legislador infraconstitucional deve observar as orientações disciplinadas na Constituição Federal com a importância que lhes são próprias, e não como “*meras instruções para a boa prática do direito*”⁶⁴ - como comumente se tem visto -, delas extraíndo os limites legiferentes implícitos e explícitos.

Em relação aos enunciados legislativos presuntivos, várias são as barreiras impostas ao legislador, abrangendo tanto questões formais quanto materiais.

Em relação a este tema, a doutrina conceitua “limite material” como tudo aquilo que tem o condão de restringir a matéria a ser tratada pelo legislador. Nessa toada, o legislador não pode nunca, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade, ultrapassar as barreiras materiais e substanciais cuidadosamente delimitadas pela Constituição Federal e por outras legislações correlatas.

Assim, por exemplo, os enunciados legislativos estão adstritos às cláusulas pétreas, previstas no artigo 60, §4º da Constituição Federal, de modo que não podem criar “presunções” usurpando direitos e as garantias individuais.

Do mesmo modo, toda presunção que resultar mudança nas materialidades da competência tributária estabelecidas na Constituição Federal, dispostas nos artigos 153, 155 e 156, configurarão violação aos limites materiais.

A este respeito cumpre salientar o entendimento de Florence Haret em sua tese de doutorado apresentado perante a banca do Departamento Econômico e Financeiro da Universidade de São Paulo:

Há de manter viva a exegese segunda a qual não se pode alterar o campo competencial utilizando-se de subterfúgios como os preceitos presuntivos, ainda que pela lei.

Revelemos que a técnica presuntiva, independentemente de seus efeitos benéficos – fiscais ou extrafiscais –, jamais pode alterar, mediante equiparação, o campo da competência tributária estabelecido pelo diploma Supremo, principalmente quando pela modificação do conceito ocorrer ampliação do poder tributário do ente público. Ainda que tenha função extrafiscal importante, à regra presuntiva é vedado proceder à alteração no campo competencial e tributar fatos fora da abrangência do poder tributário estabelecido pelo constituinte originário àquele ente do Executivo. A norma

⁶⁴ HARET, Florence Cronemberger. Pág. 536.

presuntiva enquanto previsão legal estendida tem limitações muito bem definidas pelo sistema constitucional, não podendo o legislador ordinário modificar discricionariamente esses conceitos, mesmo em face de benefícios extrafiscais.

Configuram também limites materiais ao legislador os princípios constitucionais tributários, notadamente o da tipicidade cerrada (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal) – que impõe aos agentes públicos a atividade vinculada à lei, restringindo a margem de atuação discricionária -, a vedação ao confisco e o direito à propriedade (artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal), a garantia à não tributação surpresa e a anterioridade tributária (artigo 150, inciso II, alíneas ‘b’ e ‘c’, da Constituição Federal), o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa (artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal) - que dá a oportunidade do contribuinte se defender de cobranças indevidas ou a imposição de penalidades injustas -, bem como da capacidade contributiva (artigo 145, §1º da Constituição Federal) – que assegura a correta tributação dos contribuintes e zela para justiça fiscal.

A lei tributária deve também respeitar o chamado princípio da reciprocidade dos efeitos, segundo o qual é vedado ao legislador criar “presunções” para beneficiar em termos legais somente a Administração Pública.

Em outras palavras, o legislador deve prescrever enunciados de modo a performar o princípio da igualdade e da isonomia entre o Fisco e particulares, constituindo uma realidade jurídica que não favorece ninguém além do próprio sistema prescritivo.

O quinto exemplo citado pela doutrina como um limite material à atuação do legislador é o que a Florence Haret denomina como “domínio dos fatos possíveis”.

Seguindo o conceito dado pela filosofia (vide item 1.2.1), toda “presunção” trás em si uma noção substitutiva, originária de um juízo indutivo antecipado e provisório, criado mediante o espelhamento entre uma coisa e outra. Portanto, ela se baseia nas experiências empiricamente verificáveis, admitindo um fato por outro, para dele dar o mesmo tratamento jurídico.

Logo, a criação de um enunciado legislativo presuntivo que desvirtue esse conceito, equiparando a “presunção” com a “ficção jurídica” (inaplicável em relação ao Direito Tributário), por exemplo, é inadmissível.

Neste contexto, válidas são as observações feitas pela citada jurista:

Mesmo na forma de presunção, é vedado ao legislador estipular técnicas presuntivas de quantificação do tributo que façam superar o valor efetivo da operação tributada. Ao se embasar em fatos que se apresentam semelhantes e deles indutivamente obter regra de probabilidade que institua presunção hipotética, o legislador deve se limitar a fixar modos de quantificação que resultem ou no valor efetivo da operação ou em quantia menor, mas não mais que o preço efetivo que aquelas situações são capazes de gerar. A delimitação das técnicas presuntivas que o legislador põe em lei para determinar o quantum devido, presumidamente, jamais pode resultar em valores maiores que os praticados, como imposição dos princípios do não confisco, da legalidade e do enriquecimento sem causa. [...] É constitucionalmente vedado pelo sistema tributário cobrar tributo aquém do valor devido, devendo limitar-se à real proporção do fato. A confirmação de que a presunção ocorre no domínio dos fatos possíveis se dá na análise do vínculo essencial entre fatos presuntivos e fato jurídico em sentido estrito.⁶⁵

No mais, durante a sua atividade legiferante, o legislador deve zelar pela boa técnica de escrita (aplicando com rigor a semântica das palavras e se atentando às especificidades jurídicas da matéria disciplinada), positivando a regra presuntiva sem contradições ou dúvidas. Isso porque a exatidão dos termos utilizados configura certeza e trás segurança jurídica na positivação da norma.

Ainda falando em termos de limites materiais à atuação do legislador, não há como se olvidar também a existência de matérias específicas atinentes ao subdomínio do Direito Tributário impassíveis de “presunção”, tais como a suspensão ou exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Além disso, mister recordar que, sendo a “presunção” um mecanismo excepcional em domínio tributário, o seu uso para fins fiscais deve ser explicitado com base em motivos justos e razoáveis. Portanto, ao prescrever hipóteses de “presunção”, o legislador deve justificar a sua finalidade no próprio texto legal, vinculando, com isso, o ato do aplicador da lei, que só poderá presumir o que lhe foi expressamente autorizado.

Tais quais os limites materiais, o legislador, ao elaborar um enunciado normativo presuntivo, deve se atentar também às barreiras de ordem formal.

Assim, sendo os enunciados normativos uma das fontes do direito, eles só serão válidos quando produzidos por autoridade competente, mediante regular procedimento legislativo⁶⁶.

Como é cediço, na seara tributária algumas matérias são reservadas à lei complementar (tais como conflito de competência, regulamentação de empréstimos compulsórios, competência tributária residual, a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas e os requisitos para o gozo das imunidades tributárias), de modo que todo enunciado presuntivo a elas atreladas deve se submeter ao processo legislativo correlato.

Matérias diversas, no entanto, poderão ser enunciadas por procedimento legislativo ordinário, ressalvado o princípio da legalidade, disposto nos artigos 5º, inciso II e 150, inciso I, ambos da Constituição Federal.

Sucedo que, como bem recordou Florence Haret em sua tese de doutorado apresentado perante a banca do Departamento Econômico e Financeiro da Universidade de São Paulo, além dos padrões formais estabelecidos ao veículo introdutor da presunção, outros dois limites formais impostos ao legislador ganham destaque por se apresentarem objetivamente como direitos necessários à boa implementação da norma presuntiva.

O primeiro deles refere-se ao “direito à restituição”, pois as técnicas presuntivas, ao criarem facilidades procedimentais no plano das provas, muitas vezes antecipam a incidência da norma, tributando fato que ainda não ocorreu.

Para minimizar os efeitos desta antecipação é que a lei deve prescrever um direito que assegure ao contribuinte a restituição do valor pago, seja pela inoccorrência do fato tributável, seja pelo acontecimento sob outras formas que não aquela prevista implicando em recolhimento tributário a maior.

Tal garantia serve para assegurar o já mencionado “princípio da reciprocidade dos efeitos”, diminuindo o favorecimento do Fisco em detrimento dos particulares em tais casos. Nas palavras de Florence, a “*restituição é o preço pago pela lei ao positivar regra*

⁶⁵ HARET, Florence Cronemberger. Pág. 542.

⁶⁶ Idem. Pág. 546.

com efeitos práticos de tributação de fato futuro que, justamente por estar para acontecer, é incerto”⁶⁷.

Portanto, sendo a restituição (na sua modalidade de repetição de indébito ou compensação) um direito ínsito aos contribuintes, os enunciados presuntivos só poderão ser admitidos quando preservarem esta garantia.

O segundo limite formal corresponde ao “direito de petição”, que, por seu turno, nada mais é do que uma decorrência lógica e prática do direito à restituição.

Referida garantia deve ser interpretado como o meio apto a viabilizar o recebimento dos valores recolhidos a maior aos cofres públicos, independentemente se por repetição de indébito ou compensação, impedindo o enriquecimento ilícito estatal.

2.2.2.2 Limites impostos ao aplicador da lei

A doutrina, ao enfrentar o conceito de “aplicador da lei”, o dividiu em duas categorias: (i) os sujeitos representativos do Estado, englobando os magistrado e os julgadores administrativos e; (ii) os entes particulares.

Essa diferenciação feita pela doutrina é importante para delimitar o regime jurídico em que os aplicadores se sujeitarão quando da interpretação e aplicação da lei.

Com efeito, sendo o aplicador da lei um representante do Estado, o regime jurídico aplicável é o de Direito Público, regendo-se o princípio ontológico segundo o qual “*são proibidas todas as ações que não estejam expressamente permitidas em lei*”. Dessume-se, com isso, que ao agente estatal é defeso usar a presunção para criar direitos ou deveres quando tais hipóteses não forem expressamente previstas em lei.

Por outro lado, em sendo o aplicador da lei um ente particular, aplica-se as conjecturas do Direito Privado, notadamente o princípio ontológico de que a ele é “*permitido fazer tudo aquilo que a lei não proíba*”. Tem-se, portanto, que, na falta de regulação expressa, é permitido ao agente privado agir e presumir situações, desde que dentro do campo da licitude.

⁶⁷ HARET, Florence Cronemberger. Pág. 547.

De todo modo, assim como ocorre com o legislador, o aplicador da lei também deve observar alguns limites em relação ao uso da “presunção”, alguns deles já tratados no tópico anterior, como é o caso, por exemplo, do respeito às cláusulas pétreas, da interpretação rigorosa da semântica das palavras, do bom senso, dos princípios constitucionais tributários (legalidade, tipicidade fechada, segurança jurídica, isonomia e razoabilidade), do respeito ao conceito da “presunção” (domínio dos fatos possíveis), do dever de motivar e justificar o uso da presunção, bem como o de assegurar o direito à petição e à restituição de valores recolhidos a maior em prol do Fisco.

Além destas importantes barreiras, o aplicador da lei deve também se submeter a uma série de outros limites materiais.

Assim, no exercício de interpretação e execução da lei, antes de mais nada, o aplicador deve respeitar o princípio ontológico a ele aplicável, conforme aduzido no início deste item. Isso significa que, se o aplicador foi um agente estatal, seus atos deverão ser jungidos segundo as regras do Direito Público, ao passo que, se for um ente particular, seus atos deverão ser regidos pelos preceitos do Direito Privado.

Outro importante limite material que baliza os atos praticados pelo aplicador da lei é a impossibilidade de exigir tributo de um contribuinte baseado na presunção de um evento factual que modifique o critério jurídico adotado pelo Fisco para fins tributários. Tal vedação encontra-se prevista no artigo 146 do Código Tributário Nacional, assim disposto:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Tal limite impede que o aplicador da lei presuma a ocorrência de um evento fático que altere o entendimento do Fisco sobre a incidência do tributo, exigindo-o retroativamente.

Por sua vez, é também considerado como um limite material imposto ao aplicador da lei a presunção de fatos de modo a justificar a cobrança de um tributo com base em costumes e práticas reiteradas pela Fazenda Pública.

Tal impedimento se justifica, pois, sendo o lançamento tributário um ato eminentemente vinculado, ele deve ter embasamento legal em toda a sua extensão, de modo que, nas presunções introduzidas pelo Poder Executivo ou Judiciário, o costume socialmente considerado não é fato suficiente para dar causa à exação tributária.

Oportuno registrar, porém, que, diferentemente da hipótese de cobrança dos tributos, o sistema tributário permite que os costumes sejam usados como hipótese de exclusão de punibilidade, em face da regra “*in dubio pro reo*”.

Conforme também indicado pela doutrina, considera-se como limite material ao aplicador da lei o exercício da presunção em questões que fogem do conhecimento comum. Em outras palavras, quando a prova do fato a ser presumido depender de conhecimento técnico ou científico, a presunção não é admitida, nos termos do artigo 156 do atual Código de Processo Civil (artigo 145 do antigo Código de Processo Civil).

O quinto óbice material atinente à presunção exercida pelo aplicador da lei refere-se à prevalência do senso jurídico em detrimento de todos os outros. Isto é, durante o processo de formação do ato presuntivo, o intérprete da lei tem o dever de fazê-lo prevalecendo o senso jurídico em prejuízo de todos os outros.

Tal barreira é de suma importância e de necessária observância no campo do Direito Tributário, de modo a inibir autuações lavradas pela Fazenda Pública utilizando-se de critérios não jurídicos (senso econômico, por exemplo). Isso porque, em um sistema que privilegia a legalidade e a tipificação jurídica dos fatos, não é possível admitir presunções com base em critérios eminentemente econômicos ou políticos para fins de prescrever obrigações tributárias.

Ademais, considerando que o próprio uso da “presunção” no âmbito do Direito Tributário deve ser encarado com reservas, o “empréstimo” de enunciados presuntivos obtidos em outras circunstâncias (ou processos) exige uma análise ainda mais cuidadosa.

Isso não significa, contudo, que ele é inadmitido no ordenamento jurídico. O empréstimo de presunção oriundo de outro processo serve apenas para auxiliar o aplicador da lei na constituição do fato investigado, possuindo diminuto valor probante.

No mais, além da necessária motivação que o aplicador da lei deve fazer ao emitir um enunciado presuntivo, ele deve ter em mente que a “presunção” é uma técnica excepcionalmente admitida, sendo justificada apenas em face dos fins juridicamente previstos na lei.

Por fim, cumpre lembrar que o aplicador da lei tem o dever funcional de lançar mão da técnica presuntiva somente quando autorizado pelo ordenamento jurídico, de modo a subsumir perfeitamente o fato à norma, encaixando-o dentro dos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária.

Nessa toada, dá-se especial destaque ao ensinamento de Florence Haret, segundo o qual “*não pode o aplicador querer fazer a todo custo subsunção que não existe*”⁶⁸. Isso porque os limites materiais a serem observados pelo aplicador são dados pela própria materialidade do fato positivado, sendo vedado a ele atuar como legislador.

Já no tocante à barreira formal oposta ao intérprete e aplicador da lei, refere-se à necessária motivação para o uso da presunção, a qual deve ser necessária e logicamente lastreada em elementos de prova (em direito admitidas), capazes de transformar o fato empírico em linguagem competente, preenchendo todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária para fins da regulação da sua conduta.

Diante disso, conclui-se que é dever do Fisco produzir prova acerca da ocorrência do fato que, por sua vez, deve subsumir perfeitamente à hipótese legal.

2.2.3 O uso da “presunção” e o ônus da prova

Como já tivemos a oportunidade de estudar nos tópicos anteriores, no campo do Direito Tributário o uso das técnicas presuntivas deve ser encarada como exceção, aplicando-se somente em casos previstos em lei e sem usurpar as garantias constitucionais.

Atuando como um dos principais vetores interpretativos no campo fiscal (e limitativos em relação à atuação estatal), situa-se o princípio da estrita legalidade (tipicidade tributária), a qual, no plano legislativo, impõe a obrigatoriedade de que a lei tributária aborde todos os elementos do fato jurídico tributário, e, no plano factual, obrigue

o seu aplicador a subsumir estritamente o evento realístico aos preceitos estabelecidos na Regra Matriz de Incidência Tributária.

Em outras palavras, os agentes públicos, no exercício da função de gestão tributária, por dever de ofício, devem indicar pormenorizadamente todos os elementos do tipo normativo previstos na lei tributária e os traços jurídicos que apontam para uma conduta tida como ilícita⁶⁹.

Tal obrigação foi expressamente consignado no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o qual garante aos administrados a atuação vinculada (à lei) dos agentes públicos, vedando qualquer tipo de subjetividade em seus atos na verificação dos requisitos para a configuração do crédito tributário.

Portanto, não é permitido ao aplicador da lei o emprego de recursos imagináveis, presumindo a ocorrência de fatos ou eventos para fins de tributários.

Atento a esta limitação, o legislador brasileiro contemplou uma série de providências e expedientes das mais variadas espécies, permitindo aos agentes públicos a fiscalização no cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, tais como análise dos livros empresariais, a realização de diligências, consultas a órgãos públicos e instituições privadas, além do intercâmbio de informações sigilosas no âmbito da própria administração pública, consoante disposto nos artigos 194 e seguintes do já mencionado Código Tributário Nacional.

Neste diapasão, ao relatarmos um evento tributário, os agentes públicos devem demonstra-lo de forma comprovada, efetuando a *“verificação de que o acontecimento fático narrado e a relação jurídica instalada mantêm estrita correspondência com as provas montadas e apresentadas mediante formas linguísticas selecionadas pelo direito positivo”*⁷⁰.

Tal exigência inibe abusos por parte da administração pública, assegurando aos contribuintes o cumprimento das prerrogativas constitucionais de serem gravados apenas e nos exatos termos que a lei tributária especificar.

⁶⁸ HARET, Florence Cronemberger. Pág. 562.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre a teoria da prova no procedimento administrativo tributário e o emprego de presunções. Artigo escrito para o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Jul/2015. Pág. 2.

⁷⁰ Idem. Pág. 3.

Ocorre que, como bem relembra Paulo de Barros Carvalho, durante muitos anos esse não foi o entendimento majoritário aplicável, recaindo aos contribuintes o ônus de prova em matéria fiscal⁷¹.

No entanto, com a evolução da doutrina e a maturidade criada pela jurisprudência brasileira, atualmente não se admite mais tal inversão, da mesma forma que não se acredita também que a presunção de legitimidade dos atos administrativos exonera a administração de provar as ocorrências dos fatos alegados.

A corroborar, na própria configuração do lançamento tributário, a lei institui a obrigatoriedade de que o ato seja devidamente fundamentado, o que significa que o fisco deve provar que o evento se deu nos termos da lei, demonstrando o preenchimento de todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária.

O atual artigo 373 do Código de Processo Civil, ao distribuir o ônus da prova em matéria processual, atribuiu ao autor a responsabilidade de provar o fato constitutivo do seu direito, e ao réu a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Excepcionalmente, no entanto, o legislador autorizou a redistribuição deste ônus (chamada de “distribuição dinâmica do ônus da prova”) nos casos previstos em lei e diante das peculiaridades da causa.

Assim, projetando estes ensinamentos para os processos de natureza tributária, cabe inicialmente ao Fisco o ônus de provar a higidez da exação tributária, ao passo que ao contribuinte incumbe demonstrar as causas impeditivas, modificativas ou extintivas da pretensão estatal.

Excepcionalmente, no entanto, de forma casuística e justificada, o julgador pode redistribuir esse ônus probatório, notadamente quando a obrigação de uma parte se mostrar excessivamente penosa.

De todo modo, é fato que, ao lavrar um auto de infração ou inscrever um débito em dívida ativa, o Fisco tem o dever de justificar documentalmente o seu ato, não se baseando exclusivamente em provas indiretas, sob pena de ilegalidade.

É, portanto, salutar a conclusão formulada pelo professor Roque Antonio Carraza:

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Pág. 8.

Em conclusão, as autoridades fiscais têm o dever de (i) comprovar a ocorrência do fato imponible ou do ilícito supostamente cometido pelo contribuinte e (ii) valer-se de todos os meios de prova para a busca da verdade material. Todavia, são condenáveis as práticas fiscais que, ignorando os direitos fundamentais, dos contribuintes, tentam, a todo o custo, “encurtar o caminho” do lançamento tributário ou da lavratura do auto de infração.⁷²

Neste mesmo diapasão, salta aos olhos o entendimento de Paulo de Barros Carvalho:

Providência salutar para o exegeta que lida com a linguagem jurídica é lembrar-se, a cada momento, que o sistema brasileiro de direito positivo, dispensando cuidado especial a certos campos de atuação da disciplina normativa, não acolhe, excluídas raríssimas exceções, a técnica presuntiva para efeito de caracterização do “fato jurídico tributário”. Permite, sim, em outros setores da atividade tributária, mas resguarda o instante da subsunção, qualificado que é do fenômeno jurídico da incidência.⁷³

Portanto, dada a sua “obrigação” de provar a higidez do lançamento tributário ou do auto de infração, a presunção admitida no âmbito tributário e levada a efeito pelo Fisco não pode manter atinência intrínseca aos aspectos da Regra Matriz de Incidência Tributária – ou seja, não pode atingir especificamente os seus critérios -, mas apenas referir-se a elementos (situações/fatos) que possam conduzir indiretamente à tipificação da figura impositiva.

⁷² CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, págs. 542.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre a teoria da prova no procedimento administrativo tributário e o emprego de presunções. Artigo escrito para o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Jul/2015. Pág.12.

CAPÍTULO III

3. O controle dos atos presuntivos viciados

3.1 A “presunção” inválida e o ato presuntivo viciado

Ante todo o exposto, especialmente os limites formais e materiais aplicáveis ao legislador e ao aplicador da lei, as presunções inválidas são aquelas que violam, por exemplo, as cláusulas pétreas, as competências legislativas tributárias, os princípios tributários (especialmente os princípios da tipicidade fechada, devido processo legal, contraditório e ampla defesa), que vilipendiem os conceitos de direito privado, as vedações materiais específicas do subdomínio do direito tributário, o sentido próprio das palavras e o direito à restituição dos tributos recolhidos a maior.

A inobservância desses elementos (seja pelo legislador, seja pelo aplicador da lei), configura ato abusivo de poder, afastando-se dos propósitos do Estado de Direito.

Justamente por isso é que as presunções inválidas e os atos presuntivos viciados (como forma abusiva de poder) devem ser expulsos pelo sistema, posto afastarem-se ao esquema liberal de um Estado fundado na democracia de direitos.

O vício⁷⁴ na presunção pode ocorrer de duas formas: (i) erro no fato e; (ii) erro no direito.

Ocorre o erro de fato quando o enunciado apresentar defeito interno, tal como a utilização inadequada das técnicas linguísticas para a certificação do evento tributário, guardando correlação com a temática das provas. Em outras palavras, trata-se de um vício tangente ao meio de prova utilizado pelo aplicador da lei.

No tocante às presunções, o erro de fato ocorre essencialmente como vício no ato do aplicador da lei, podendo ser materializado ora como um problema na constituição do

⁷⁴ A expressão “vício” neste caso pode ser encarada como um defeito grave em um ou mais elementos ou pressupostos constitutivos da norma, que torna o ato jurídico inadequado para os fins ou funções jurídicas. Isso não implica, necessariamente, na sua invalidade

ato presuntivo, ora na má utilização da linguagem jurídica para a construção do fato a ser subsumido à hipótese presuntiva exarada pelo legislador.

Ele pode ser verificado tanto no antecedente (erro de fato formal) quanto no consequente (erro de fato material) da norma.

O vício de fato formal (que atinge o antecedente da norma) ocorre no curso do procedimento enunciativo da norma individual e concreta presuntiva. Ou seja, deve-se verificar se os requisitos extrínsecos do ato foram cumpridos, tais como: (i) autoridade competente; (ii) objeto e motivo lícito; (iii) constituição do ato mediante procedimento previsto em lei; (iv) publicidade do ato e; (v) a finalidade prevista em lei. Inexistente um desses requisitos, ocorre o erro de fato formal, devendo o ato presuntivo ser anulado⁷⁵.

Somente o erro de fato formal autoriza a revisão do lançamento nos termos do artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, o erro de fato material (que atinge o consequente da norma) ocorre quando o vício está no conteúdo do ato normativo presuntivo, demandando o preenchimento dos seus elementos, quais sejam: (i) motivação justificada do ato; (ii) existência de sujeito enunciador e receptor da ordem jurídica; (iii) nexos causal normativo do enunciado deôntico; (iv) conduta prescritiva modalizada pelo vínculo implicacional. Ausente alguma dessas hipóteses o ato presuntivo apresenta vício de fato material, devendo igualmente ser considerado nulo de pleno direito.

Apenas a título exemplificativo de um vício de fato material, cumpre destacar as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

O ato administrativo de lançamento será declarado nulo, de pleno direito, se o motivo nele inscrito – a ocorrência de fato jurídico tributário, por exemplo – inexistiu. Nulo será, também, na hipótese de ser indicado sujeito passivo diferente daquele que deve integrar a obrigação tributária. Igualmente nulo o lançamento de IR (pessoa física), lavrado antes do termo final do prazo legalmente estabelecido para que o contribuinte apresente sua declaração de rendimentos e de bens⁷⁶.

⁷⁵ HARET, Florence Cronemberger. Pág. 573.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre a teoria da prova no procedimento administrativo tributário e o emprego de presunções. Artigo escrito para o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Jul/2015. Pág.12.

Ao revés, o erro de direito diz respeito ao vício na subsunção do fato à norma. Vale dizer, ocorre o aludido erro quando constata-se um problema no perfeito enquadramento do enunciado factual concreto à hipótese jurídica.

O erro de direito é entendido como a interpretação jurídica imprópria ou a adequação normativa inadequada dos fatos.

Em relação à presunção, o erro de direito pode ocorrer nos enunciados presuntivos hipotéticos (ou legais) ou nas presunções factuais (ou “*hominis*”).

Com base no que já foi exposto nos itens anteriores, via de regra, cabe ao aplicador da lei buscar a melhor hipótese legal para subsumir a norma ao fato, sendo comumente ajudado por técnicas interpretativas auxiliares (analogia, interpretação extensiva, equiparação etc.).

O erro de direito factual, portanto, ocorre justamente nesse exercício de buscar a similitude entre o fato jurídico em sentido amplo e a hipótese tributária propriamente dita.

Com efeito, para não incorrer nesse erro, o intérprete da lei deve, antes de subsumir o fato à norma, verificar se todas as características essenciais e necessárias do tipo tributário estão presentes no enunciado factual presumido. A ausência de qualquer um desses elementos inviabiliza a incidência da regra tributária no fato presumido.

Nessa toada, resta intuitivo que as características essenciais do tipo tributário não podem ser criadas ou tampouco manipuladas pelo aplicador da lei com a finalidade de subsumir, a qualquer custo, o fato à norma. A margem de interpretação dada a ele em relação à essencialidade do tipo se restringe àquelas existentes nos conceitos normalmente aceitos pelo Direito.

Neste particular, abre-se parênteses para esclarecer que, quando o Fisco modifica o entendimento sobre um dado critério jurídico em relação aos elementos que compõe o tipo tributário (respeitada a margem de interpretação mencionada no parágrafo anterior), nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional, tal inovação deve respeitar o princípio da irretroatividade, ou seja, somente os fatos presumidos após essas modificações é que sentirão os efeitos jurídicos dessa nova regra interpretativa.

Nessa linha de raciocínio já se posicionou Ricardo Lobo Torres:

A autoridade administrativa, depois de efetivado o lançamento, não pode alterá-lo, de ofício, sob o argumento de que a interpretação jurídica adotada não era a correta, a melhor ou a mais justa. Nem mesmo se os Tribunais Superiores do País firmarem orientação jurisprudencial em sentido diverso daquela que prevaleceu no lançamento, com o que se teria robustecido a convicção da presença de erro de direito, poderá o agente fazendário modificar o ato para agravar a situação dos contribuintes⁷⁷.

Portanto, qualquer violação a essa premissa enseja erro de direito, tornando o ato nulo e, conseqüentemente, inexigível.

3.2 Revogação da norma presuntiva

O significado jurídico da palavra “revogação” indica o cessar da produção de efeitos pela norma jurídica, ou seja, ao revogar-se uma norma, retira-se a sua validade e extirpa-se a sua vigência.

O ato de revogação pode ter como fundamento a mera conveniência ou oportunidade da autoridade administrativa, afigurando-se como uma atividade discricionária do agente público.

Conforme dispõe a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, a revogação de uma lei pode ocorrer de várias maneiras, tanto de forma expressa quanto tácita.

Dá-se a revogação expressa, por exemplo, no próprio veículo introdutor (“fica revogada a lei X”), pelos chamados enunciados normativos específicos (“fica revogado o artigo Y da lei Z”) ou então pelas disposições derogatórias genéricas (“ficaram revogadas todas as disposições que se oponham à presente lei”).

Do mesmo modo, as normas presuntivas podem ser revogadas tacitamente no caso de conflito de normas, seja pelo critério cronológico (“*lex posterior derogat priori*”), hierárquico (“*lex superior derogat inferior*”) ou de especialidade (“*lex specialis derogat generalis*”).

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais – efeitos no tempo. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 121, p. 127, out. 2005

Nesse contexto, não havendo revogação expressa da norma presuntiva viciada, o intérprete deve analisar se ela foi substituída tacitamente por outra, utilizando-se dos aludidos critérios.

Sem prejuízo destas formas de apuração, existem também muitas teorias que buscam arregar mais critérios interpretativo para resolver o problema da contradição entre leis, merecendo destaque o critério da não contradição (baseada puramente no raciocínio lógica entre as normas presuntivas entre si ou entre elas e outras regras do ordenamento) e o da interpretação sistemática (baseado na premissa de que o direito é uno e indecomponível).

3.3 Anulação do fato presuntivo

O instituto da anulação no Direito produz o efeito jurídico de desaparecimento do ato individual e concreto no sistema normativo, não mais produzindo efeitos.

A anulação de um ato tributário, por se tratar uma atividade vinculada, não pode ser motivada por argumentos de conveniência ou oportunidade – como ocorre com a revogação – e muito menos por razões extrajurídicas. Logo, ao se deparar com um ato viciado, o Fisco e o Poder Judiciário têm a competência e o dever de reconhecer tal ilegalidade, expulsando-o do ordenamento jurídico.

Assim, aos serem instados a se manifestarem sobre a validade de um ato presuntivo viciado (tanto em relação ao descumprimento de deveres probatórios [erro de fato] quanto acerca da incorreta subsunção do fato à norma [erro de direito]), o Fisco e o Poder Judiciário têm o dever de anula-lo, cassando os seus efeitos.

Nesse contexto, abre-se parênteses para esclarecer a diferença entre o ato anulável e o ato nulo.

Caso o vício atinja um dos elementos⁷⁸ da norma, como ocorre, por exemplo, na ausência de provas hábeis para comprovar a incidência de uma exação (no momento

⁷⁸ São elementos ou requisitos intrínsecos do ato jurídico: (i) motivação ou descrição do motivo do ato; (ii) sujeito enunciador ou emissor da norma; (iii) sujeito receptor ou destinatário da norma; (iv) nexos normativo relacional da norma; e (v) conduta prescritiva modalizada pelo relacional.

exigido pelo ordenamento jurídico), ele é anulável, podendo ser impugnado nas esferas legais.

Se, no entanto, o ato estiver viciado em um dos pressupostos⁷⁹ da norma, tais como a inobservância das regras de procedimento para a constituição do crédito tributário, ele é nulo, ensejando a sua expulsão do ordenamento jurídico.

Ao passo que o ato anulável pode ser convalidado, o ato nulo já nasce morto.

Para o Direito Tributário, no entanto, a convalidação do ato anulável deve respeitar uma série de limitações.

Como bem explica Florence Haret, “*convalidar é o procedimento produtor de normas que visa o suprimento da invalidade de um ato com efeitos retroativos, isto é, é a inserção de nova proposição jurídica no ordenamento que tem por objetivo invalidar a regra viciada, aproveitando-se dos efeitos desta e fazendo deles seus*”⁸⁰. Portanto, segundo a mencionada autora, a convalidação pressupõe a existência de dois processos: (i) a positivação e; (ii) expulsão/convalidação da norma no sistema, o que ocorre mediante a linguagem das provas.

Em matéria fiscal, somente os vícios formais (erros de fato) podem ser convalidados, ou seja, aqueles normalmente cometidos pelo Fisco na lavratura de autos de infração e lançamentos tributários, oriundos do estabelecimento de presunções indevidas.

Já os vícios materiais (erros de direito), consistentes naqueles defeitos que integram os pressupostos da norma, são inadmissíveis de convalidação. Exemplo típico desse vício é o erro de motivo no lançamento, em que o Fisco constitui a relação tributária com base em fato jurídico que nunca existiu (presunção de fato que nunca se realizou).

Matéria muito discutida e questionada ferrenhamente no âmbito administrativo e judicial relacionada à presunção no Direito Tributário é a possibilidade de o Fisco anular negócios jurídicos efetuados por contribuintes mediante planejamento tributário.

Referida prática é considerada como uma atividade psicofísica do contribuinte em projetar, cronologicamente para frente, protótipos de norma tributária que tenha por

⁷⁹ São pressupostos ou requisitos extrínsecos da norma: (a) autoridade ou agente competente; (b) objeto lícito; (c) procedimento previsto em lei; (d) publicidade em sentido lato; (e) motivo do ato; e (f) finalidade ou objetivo. São eles os pressupostos do ato jurídico normativo.

⁸⁰ HARET, Florence Cronemberger. Pág. 591.

objetivo economia fiscal. Nessa medida, tem o contribuinte total direito em planejar seus negócios da forma que mais lhe aprouver, estando constrito aos ditames constitucionais apenas e tão somente quando verter o resultado dessa atividade em norma jurídica válida no sistema.

Assim, conforme aduzido anteriormente, em se tratando de uma anulação, mister pontuar que o Fisco não pode fazê-lo por motivo de conveniência e/ou oportunidade, sendo defeso ao agente público ultrapassar a competência rígida que lhe foi imputado por lei.

Nessa toada, somente os atos comerciais ilícitos é que podem ser invalidados, devendo o critério de anulação ser baseado na lei, dispensado qualquer caráter psicológico do agente público.

Isso significa dizer que não pode haver a presunção extrassistêmica, especialmente no campo dos ilícitos, sob pena de violação à segurança jurídica, a certeza de direito, a liberdade e a legalidade. Admitir o contrário seria o mesmo que outorgar à Administração Pública carta branca para qualificar, à sua maneira, a vontade do particular.

A esse respeito cumpre destacar as palavras de Florence Haret:

É vedado à autoridade pública desconsiderar negócio jurídico sob fundamentos extralegais, presumindo a ilicitude do ato, com base em fato(s) presuntivo(s) de índoles outras que não jurídicas, tal qual os argumentos de cunho econômico – economia fiscal – ou mesmo psicológicos – a verdadeira vontade do ato.⁸¹

Portanto, o fato típico ilícito que dá ensejo à anulação do negócio jurídico formalizado para minimizar a carga tributária – elisão fiscal – é constituído por três critérios que devem estar objetivamente relatados em lei e cabalmente descritos no despacho anulatório. São eles: (i) fato normativo típico ilícito; (ii) dolo do contribuinte na elaboração do negócio jurídico e; (iii) finalidade jurídica ilícita do ato.

Consoante esclarecido pela mencionada professora, a caracterização desses elementos por meio presuntivo para o fim de incumbir a conduta ilícita ao contribuinte que procedeu a atos negociais em busca de uma economia fiscal é inaceitável no nosso

⁸¹ HARET, Florence Cronemberger. Pág. 595.

ordenamento jurídico. Isso porque, a ilicitude, o dolo e a intenção de fraudar dependem de prova cabal para serem levados a efeito.

Nesses casos em que há abusividade por parte da administração pública, desconstituindo negócios jurídicos e impondo obrigações tributárias indevidas com base em presunções, os contribuintes podem se insurgir a esses atos viciados, fazendo-o mediante processo administrativo ou judicial.

Em linhas gerais, a revisão administrativa opera-se pelo chamado “recurso administrativo”, que é composto pela “impugnação administrativa” (em primeira instância), o “recurso voluntário” (em segunda instância perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) ou “recurso ordinário” (em segunda instância perante os Tribunais de Impostos e Taxas) e o “recurso especial” (em hipóteses específicas tratadas pela lei federal e estadual). Todos esses meios servem como forma de defesa de modo a possibilitar a discussão da legalidade do ato administrativo.

Ao exercer esse direito, no entanto, o contribuinte deve apresentar os seus fundamentos jurídicos de defesa, colacionando os documentos que façam prova acerca das suas alegações.

O processo, como todo procedimento jurisdicional, deve observar o fundamento do devido processo legal, conforme previsto no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, assegurando o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Entre outros efeitos, essa jurisdicionalização há de fazer prevalecer: (i) garantia do duplo grau; (ii) princípio do contraditório como meio de exercício do direito de ampla defesa; e (iii) princípio do efeito vinculante para a Administração das decisões finais nele proferidas.

Além da esfera administrativa, segundo o princípio da inafastabilidade da jurisdição, pode também o contribuinte se insurgir judicialmente, fazendo-o mediante, por exemplo: (i) a impetração de mandado de segurança; (ii) o ajuizamento de ação declaratória ou; (iii) a propositura de ação anulatória.

Uma vez proposta a medida judicial, é defeso ao magistrado convalidar o ato impugnado (seja ele causado por erro de fato ou erro de direito), o qual deve nascer perfeito em todos os seus aspectos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A despeito das inúmeras definições traçadas pela filosofia à “verdade”, aqueles que abarcam a ideia de correspondência com a realidade e o contexto fático são os mais aceitos pela ciência do Direito, a qual deve sempre trabalhar para alcançar a verdade real.

Contudo, dada a notável dificuldade para apurar os acontecimentos na forma com que de fato ocorreram, o ordenamento jurídico brasileiro, em alguns casos, ora presume a ocorrência de situações fáticas – presunção legal –, ora autoriza os operadores da lei a fazerem – presunção “*hominis*”.

Sucedo que, no âmbito do Direito Tributário, essa técnica encontra inúmeras restrições, devendo ser aplicada com extrema cautela e razoabilidade, especialmente diante dos interesses envolvidos.

Isso porque, não raramente ela é utilizada pelos agentes públicos como forma de solucionar impasses fáticos relacionados à subsunção da lei a uma situação concreta, visando à cobrança de tributos ou a imposição de multas fiscais, olvidando-se do seu ônus probatório e da obrigação funcional de agir sempre de acordo com a lei, além de violar direitos e garantias constitucionais dos contribuintes.

Neste contexto, embora a presunção seja uma importante técnica de espelhamento de situações (de um fato conhecido, conclui-se um outro desconhecido a ele correlacionado), no âmbito tributário a sua aplicabilidade fica restrita somente a algumas ocasiões, não sendo permitida exclusivamente para fins arrecadatários. Ou seja, a presunção não pode manter atinência intrínseca aos aspectos da Regra Matriz de Incidência Tributária (presumindo a ocorrência dos seus critérios), mas apenas referir-se a elementos fáticos que possam conduzir indiretamente à tipificação do tributo ou da infração tributária.

Ademais, não sobeja relembrar que, ainda nessas situações, o ato presuntivo deve respeitar os princípios constitucionais, notadamente: (i) a certeza do Direito; (ii) a segurança jurídica; (iii) os limites ao poder de tributar; (iv) a legalidade; (v) igualdade; (vi) capacidade contributiva; (vii) vedação ao confisco, além do; (viii) devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Do mesmo modo, o exercício da presunção no âmbito tributário encontra também resistência nas cláusulas pétreas, na obrigação de fundamentação/motivação do ato, no

chamado princípio da reciprocidade dos efeitos, na exata subsunção do fato à norma, bem como no direito à restituição dos tributos pagos a maior.

Qualquer violação a essas garantias implica em abusividade e ilegalidade (“*lato sensu*”), tornando a norma ou o ato presuntivo viciado, possibilitando a sua revogação ou anulação pelas vias legais, posto afastarem-se ao esquema liberal do Estado Democrático de Direito, como é o caso do Brasil.

BIBLIOGRAFIA

- ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de filosofia. Tradução de Alfredo Bosi. Revisão de Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- ARENHART, Sergio; MARINONI, Luiz. Prova. 2ª edição. São Paulo: Editora RT, 2011.
- ARRUDA ALVIM NETTO, João Manoel de. Manual de Direito Processual Civil. 14ª edição. São Paulo: Editora RT, 2011.
- ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. 4ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cleber. Presunções no Direito Tributário. In Caderno de Pesquisas Tributárias n. 09: Presunções no Direito Tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1984.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 2002.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 1997.
- CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.
- CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 15ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006
- CARVALHO, Paulo de Barros. A Prova no Procedimento Administrativo Tributário. In Revista Dialética de Direito Tributário. Edição n. 34. São Paulo: Editora Dialética, 1998.
- CUNHA, Sérvulo da Cunha. Dicionário compacto do Direito. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.
- FERRAGUT. Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Revista Dialética, 2001.
- FOUCAULT, Michel. A Verdade e as Formas Jurídicas. 3ª edição. Rio de Janeiro: Nau Editora, 2002.
- GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri; MIRANDA, Sandra Julien.. Dicionário Jurídico. 4ª edição. São Paulo: Rideel. 2000.

GILIOLO, Juliana. A presunção na Regra-Matriz de Incidência Tributária. In Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito/UFRGS. Vol. VII. n. 1. Porto Alegre, 2013.

HARET, Florence Cronemberger. Presunções no Direito Tributário: Teoria e Prática. Tese para a obtenção de título de doutor pela Universidade de São Paulo, 2010.

JUNIOR, Humberto Theodoro. Curso de Direito Processual Civil. Vol. I. 48ª edição. São Paulo: Editora Forense, 2008.

LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 6ª edição. Munchen: Beck, 1991.

MACEI, Demetrius Nichele. A verdade material no Direito Tributário: A cidadania fiscal administrativa e judicial. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Presunções no Direito Tributário. In Caderno de Pesquisas Tributárias n. 09: Presunções no Direito Tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1984.

MEIRELLES, Helly Lopes. Direito Administrativo. 38ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 29ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado. Tomo III. Rio de Janeiro: Editora Borsoi, 1954.

MORA, José Ferrater. Dicionário de filosofia. São Paulo: Martins Fontes, 1994.

PEREIRA, Renato Machado. Concepção Semântica da Verdade segundo Alfred Tarski. Tese para a obtenção de título de mestre pela Universidade Federal de São Carlos, 2009.

REALE, Miguel. Verdade e Conjectura. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1983.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal. In ROCHA, Valmir de Oliveira (coordenador). Processo Administrativo Fiscal. Vol. 3. São Paulo: Editora Dialética, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de Incentivos Fiscais: Efeitos no Tempo. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 121. São Paulo, Out/2005.

VILANOVA, Lourival. Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Max Limonad, 1997.

ZILLES, Urbano. Teoria do conhecimento e Teoria da Ciência. São Paulo: Paulus, 2005.