

PRAZOS E PRESUNÇÕES EM PROCESSOS JUNTO AO CARF

Ives Gandra da Silva Martins

Entendo, desde a edição do CTN (Lei 5.172/66), de que o processo administrativo é um processo revisional do lançamento, que possui a dupla natureza, ou seja, constitutiva do crédito tributário (art. 139 do CTN) e declaratória da obrigação tributária (art. 113 do CTN)¹. Objetiva, por decorrência, como razão última, a busca da verdade material, vale dizer, conhecer se a hipótese legal, considerada violada pela autoridade fiscal, corresponde rigorosamente ao fato constatado². Isto porque, o julgamento que se desvie

1. *Estão os artigos assim redigidos:*

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária;

.....

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

2. *Ricardo Mariz de Oliveira esclarece:*

“Com efeito, a obrigação tributária é ‘ex lege’, surgindo com a ocorrência do fato gerador (CTN, art. 113, parágrafo 19), ou seja, com a ocorrência efetiva da hipótese prevista em tese na lei do ente público detentor da competência tributária específica, segundo a discriminação de rendas advinda da Constituição Federal, e ainda de acordo com os limites estatuidos pela lei complementar da Constituição, ou seja, pelo CTN.

Ocorrido o fato concreto, surge a obrigação tributária vinculando um sujeito ativo e um sujeito passivo numa relação obrigacional prevista e definida em lei.

A despeito disso, o CTN distinguiu claramente, o momento de nascimento da obrigação tributária do momento de constituição do crédito tributário, com o que, inclusive, colocou fim à discussão doutrinária que o precedia, na qual uma corrente atribuía ao lançamento efeitos constitutivos da obrigação tributária, ao passo que outra corrente enxergava no lançamento efeitos meramente declaratórios da obrigação já existente pelo fato gerador. O art. 142 fez clara opção pelo caráter declaratório do lançamento, em relação ao nascimento da obrigação tributária, mas concedeu-lhe a função constitutiva do crédito tributário” (Do lançamento, Caderno de Pesquisas Tributárias volume 12, ob. cit. p. 98/99).

desta procura ou faça uma incorreta avaliação da norma aplicável ao fato será contestado em juízo e certamente derrubado.

Por esta linha de raciocínio, enquanto a rigidez defensiva da magistratura leve a buscar primeiro saber se a norma processual foi respeitada, pois não o sendo, afasta a possibilidade de seu julgamento, principalmente nos recursos (por exemplo, a não interposição de embargos de declaração inviabiliza o recurso especial), para só depois buscar a verdade material, no processo administrativo descobri-la é o mais relevante, a fim de se evitar contestação e anulações pelo Judiciário. No processo judicial, a forma vale mais do que o mérito. No processo administrativo, o mérito vale mais do que a forma.

Desta forma, entendo que a prova no processo administrativo pode ser realizada a qualquer momento, não obstante as regras da legislação de regência pertinente à SRFB.

É que para o julgador de 1ª e 2ª instâncias administrativas, a busca da verdade incontestável é seu principal desiderato, pois, por força da lei suprema (art. 5º inciso I e 150 inciso I), o princípio da legalidade é inelástico, inflexível e inextensível³.

3. *Escrevi:*

“Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (Hacienda y derecho, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto.

A exigência da ‘lex scripta’, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da ‘lex stricta’, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (ob. cit., p.39): “E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (Sachentscheidungsnormen), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (handlungsnormen), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento”.

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário, in Comentários ao CTN, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (Direito Tributário, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O

Percebe-se que o número de diligências que se pede em 2ª instância administrativa para suprir lacunas das decisões de 1ª é grande, algo que não ocorre no processo judicial, em que a fase probatória encerra-se em 1º grau e, a não ser que a decisão seja anulada pelo Tribunal “ad quem”, o princípio do “dormientibus non succurrit jus” é olímpicamente aplicado, como na Roma republicana de 450 a.C. - ou seja, na fase primitiva do direito processual romano, conhecido por direito formulário.

Esta flexibilidade maior na busca da verdade material pelo CARF - que o torna para muitos um Tribunal mais qualificado que os judiciais, não só pela especialidade maior de seus julgadores, mas pelo espírito que norteia a sua busca do ideal de Justiça -, é que me leva a entender que, antes do encerramento da fase administrativa, em havendo fato capaz de elidir o lançamento, ele deve ser levado ao conhecimento dos julgadores, em prol da verdade material e do ideal de justiça fiscal que deve marcar as relações entre Fisco e contribuinte.

Em relação às presunções, lembro que organizei, em 1984, o Simpósio do Centro de Extensão Universitária (IX) sobre Presunções no Direito Tributário, com a colaboração, no livro publicado pela Editora Resenha Tributária, dos seguintes autores: Aires Fernandino Barreto, Antonio Alberto Soares Guimarães, Antonio Bianchini Neto, Antonio Manoel Gonzalez, Cleber Giardino, Gilberto de Ulhôa Canto, Gustavo Miguez de Mello, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra Martins, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Roberto Catalano Botelho

princípio da legalidade tributária, in Direito Tributário, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do ‘numerus clausus’ veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (Resenha Tributária 154:779-82, Seção 2.1, 1980)” (Curso de Direito Tributário, coordenação minha, São Paulo: Co-edição CEEUI/FIEO, Editora Saraiva, 1982, p. 57/58).

Ferraz, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Ylves José de Miranda Guimarães e Yonne Dolácio de Oliveira⁴ e, em 1987, organizei o XII Simpósio subordinado ao tema “Do lançamento”, cujo livro, também editado pela Resenha Tributária do saudoso amigo Bicego, o qual difundiu, durante três décadas, estudos de tributaristas e membros da Receita, foi escrito pelos autores seguintes: Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos Celso Orcesi da Costa, Carlos da Rocha Guimarães, Carlos Valder do Nascimento, Francisco de Assis Praxedes, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, Jose Eduardo Soares de Melo, Marco Aurélio Greco, Moisés Akselrad, Ricardo Mariz de Oliveira, Waldir Silveira de Mello, Walter Barbosa Corrêa e Ylves José de Miranda Guimarães⁵.

Minha posição naquele Simpósio foi a de que somente as presunções “juris et de jure” poderiam ser utilizadas pelo Fisco, em face das garantias de defesa asseguradas aos contribuintes e colocadas no Código Tributário Nacional no capítulo referente à exegese, como a retroatividade benigna (106), integração analógica a favor do contribuinte (108 § 1º)⁶ e o princípio “in dubio” em prol do pagador de tributos (art. 112).

Por outro lado, os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, próprios de direito tributário, impedem

4. *Presunções no direito tributário, Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 9, coordenação minha, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1991.*

5. *Caderno de Pesquisas Tributárias volume 12, ob. cit., coordenação minha, 1987, São Paulo.*

6. *Estão os artigos 106 e 108 III assim redigidos:*

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”;

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

.....

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

....”

a utilização das presunções “*juris tantum*” ou quaisquer outras formas de aproximação ou integração analógica para caracterização da ocorrência do dever de pagar. É que poderiam tais presunções ser derrubadas por fatos ou, não havendo fatos capazes de derrubá-las, pela insuficiência das provas alegadas pelo Fisco para justificar o lançamento.

Para aquele Simpósio escrevi:

Por essa razão, o direito tributário brasileiro, por força da lei maior e de sua lei explicitadora, não admite “ficções jurídicas” nascidas de legislação ordinária, em desacordo com o tipo descrito na lei maior ou na lei complementar. As presunções ou indícios, por outro lado, em face de dúvida pertinente à falta de desenho completo do fato gerador pretendido pelo sujeito passivo, não podem ser aplicados, sempre que se utilize de interpretações extensivas. Na dúvida – e sempre há parcela de dúvida nas presunções relativas – deve-se aplicar a interpretação mais favorável ao sujeito ativo e não passivo da relação tributária.

A presunção é figura da metodologia exegética que permite, nas suas duas modalidades, em face de determinados comportamentos conhecidos, seja considerado ocorrido comportamento final desconhecido. Se a lei determinar que tal processo de condução hermenêutica não admite prova em contrário, será absoluta. Se não, será relativa.

A “ficção jurídica” é mentira, que se torna “verdade” por força de lei.

Os indícios são elementos de menor densidade probatória que as presunções, os quais devem levar – ou não – à conformação de uma situação jurídica desconhecida, mas provável por força de sua existência⁷.

Tendo a conclusão do plenário sido a seguinte:

1ª questão: Em que as presunções se distinguem das ficções jurídicas e dos indícios? Compatibilizam-se presunções com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação?

Indícios são fatos conhecidos, comprovados, que se prestam como ponto de partida para as presunções “*hominis*”. Estas constituem um processo

7. *Presunções no Direito Tributário, Caderno de Pesquisas Tributárias n. 9, ob. cit., p. 41-42.*

de raciocínio pelo qual se parte do fato conhecido para um não conhecido com base numa regra de freqüência suficiente ou de resultados conhecidos ou em decorrência da previsão lógica do desfecho.

Nas presunções legais a identificação da conseqüência decorrente dos fatos conhecidos se dá por determinação da lei que substitui o processo de raciocínio desenvolvido pelo seu aplicador, podendo comportar prova em contrário ou não, conforme se trate de presunções relativas ou absolutas.

Na ficção a lei atribui a determinado fato, coisa, pessoa ou situação característica ou natureza que, no mundo real, não existem nem podem existir.

Os lançamentos de tributos com base em presunções “hominis” ou indícios (ressalvados os indícios veementes quando proporcionam certeza quanto aos fatos), sempre que ocorrer incerteza quanto aos fatos, não se compatibilizam com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. As presunções legais relativas podem ser adotadas pelo legislador desde que sejam estabelecidas no âmbito da competência tributária respectiva.

Por ficção não se pode considerar ocorrido o aspecto material do fato imponível, pois ou se estará exigindo tributo sem fato gerador ou haverá instituição de tributo fora da competência outorgada pela Constituição. O mesmo se aplica à instituição da presunção absoluta pois, de sua aplicação, poderá resultar exigência de tributo sem fato gerador (unânime)⁸.

Não há por que mudar, em 2012, a posição assumida em Simpósio que coordenei em 1984. Mantenho, pois, a inteligência de que apenas as presunções “juris et de jure” podem ser adotadas em direito tributário a favor do Erário. Já em relação ao contribuinte, há maior elasticidade, pois pode ele se defender com “presunções juris tantum”, em face do espírito que norteou o CTN de dar-lhe maior amplitude impugnativa, confirmada pelo inciso LV do artigo 5º da Lei Maior, e do artigo 112 do CTN segundo o qual, em caso de dúvida, a interpretação tem que lhe ser a mais favorável, estando assim redigido o dispositivo que repito:

8. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 10, Coedição CEEU/Resenha Tributária, 1985, p. 353/354.*

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação⁹.

Embora examinados neste estudo de forma bastante perfunctória, são dois temas em permanente debate no CARF e nos quais a minha interpretação é aquela aqui exposta.

9. A.J. Franco Campos lembra que:

“Conclusão vigésima: art. 112 — nada mais justo que a interpretação mais favorável ao sujeito passivo (a expressão “acusado”, primitiva redação, não nos parece própria), máxime no campo da ilicitude e em casos de dúvida” (grifos meus) (Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenação minha, vol. 2, ob. cit., p. 168).”

