

ALFREDO BERNARDEVI NETO

TEORIA DA PROVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: LIMITAÇÃO À PRESUNÇÃO

1. INTRODUÇÃO

Não sigais os que argumentam com o grave das acusações, para se armarem de suspeita e execração contra os acusados. Como se, pelo contrário, quanto mais odiosa a acusação, não houvesse o juiz de se precaver mais contra os acusadores, e menos perder de vista a presunção de inocência, comum a todos os réus, enquanto não liquidada a prova e reconhecido o delito.’

O tema que será abordado neste trabalho diz respeito à teoria da prova no processo administrativo tributário, especificamente a limitação à utilização da “presunção” como um dos meios de retratar o evento (fato natural/social) em fato jurídico, este sim relevante para o ordenamento jurídico.

Para o desenvolvimento do presente estudo, estamos adotando a linguagem como forma de manifestação do direito, ou seja, a necessidade de que determinado evento ocorrido no mundo fenomênico seja vertido em linguagem competente para que só assim tenha importância e relevância para o direito positivo.

Será feito um corte científico no instituto “processo tributário”, dividindo-o para que possamos analisar separadamente o “processo administrativo tributário” do “processo judicial tributário” de modo a demonstrar as peculiaridades daquele.

Feito esse corte, iremos aplicar sistematicamente na esfera administrativa tributária os conceitos jurídicos já preexistentes em nosso sistema normativo, de modo a adequá-los à realidade do contencioso administrativo tributário.

Iremos ainda buscar e tentar delinear os limites da atuação dos operadores do direito (fisco/contribuinte/julgador) no processo de vitalização do fato jurídico, de modo que não prejudique, mas colabore no processo de reprodução fiel dos “fatos”.

Neste momento, será necessário discorrermos sobre a “presunção” como uma espécie de prova no processo administrativo tributário, delimitando sua extensão como um meio efetivo de retratar o evento para o direito.

Surge a seguinte questão: quais serão os requisitos mínimos extraídos da “presunção”, esta como um elemento de prova, para que haja condição do agente competente traduzir/simbolizar o evento ocorrido no passado? Quando a “presunção” terá o condão de efetivamente traduzir a realidade do ocorrido no passado?

2. DA NECESSIDADE DA LINGUAGEM PARA DELIMITAR O “DIREITO”

Mas a mais nobre e útil de todas as invenções foi a da linguagem, que consiste em nomes ou apelações e em suas conexões, pelas quais os homens registram seus pensamentos, os recordam depois de passarem, e também os usam entre si para a utilidade e conversa recíprocas, sem o que não haveria entre os homens nem Estado, nem sociedade, nem contrato, nem paz (grifo nosso), tal como não existem entre os leões, os ursos e os lobos.²

O direito é um instituto que tem por finalidade regradar as condutas humanas, de modo a permitir que os homens convivam entre si, em suas complexas relações intersubjetivas, formando o tecido social.

Tais condutas, todavia, devem peremptoriamente revestir-se de adjetivação jurídica, pois só o fato social não tem representatividade para o “direito”.

A adjetivação jurídica nada mais é do que os enunciados lingüísticos sobre as coisas e os acontecimentos, sobre as pessoas e suas manifestações.

Porém, não é qualquer linguagem que dá facticidade jurídica ao evento. Não bastaria, assim, a linguagem social para transformar um evento em fato jurídico.

Ainda que o evento (fato social) tenha suas notas relevantes previstas no antecedente de uma norma jurídica, necessário, para ganhar significação jurídica, que o mesmo seja relatado em linguagem competente, amparado em provas admitidas pelo ordenamento. Não haveria qualquer relevância

2. HOBBS, Thomas. *Leviatã, ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil*. Col. Os Pensadores. São Paulo: Abril Cultural, 1979. p. 20

para o “direito” se tal evento fosse relatado tão-somente pela sociedade, ou por diversas pessoas ou qualquer outro meio de comunicação, pois apenas ganharia ele a estrutura de fato jurídico, após a enunciação por um sujeito a quem o direito outorgasse essa competência.

Se um indivíduo vem com seu veículo automotor e ultrapassa um sinal luminoso vermelho, sua atitude certamente seria repreensível, pois não teria atendido as normas inseridas no Código de Trânsito Brasileiro, todavia, se naquele exato momento não estivesse presente uma autoridade administrativa competente (policia de trânsito), ou houvesse um radar fotográfico, ou outro meio legal para verter em linguagem competente aquele fato social, sem dúvida alguma a referida conduta do indivíduo seria irrelevante para o Direito.

Assim, o fato jurídico tem sua existência a partir do momento em que o enunciado ingressa no ordenamento jurídico como uma norma válida, ou seja, constituída por linguagem e agente competentes, nos exatos termos da lei.

3. A LINGUAGEM COMO ORIGEM DA NORMA INDIVIDUAL E CONCRETA ATRAVÉS DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E A APLICAÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Constata-se que no direito, inclusive brasileiro, a noção de norma jurídica não dispõe de um conceito unívoco, havendo inúmeros conceitos e teorias formuladas por diversos doutrinadores a respeito do presente tema.

No presente trabalho, levando-se em consideração o sistema de positivação, estabelecemos como premissa, que a forma de constituição do crédito tributário - seja pelo lançamento ou por qualquer outro meio de constituição do crédito tributário garantido por lei - trata-se de uma norma individual e concreta posta no ordenamento jurídico que surtirá efeitos jurídicos perante terceiros e somente será expulsa do sistema quando houver uma outra norma em sentido contrário.

No presente trabalho, interessa-nos saber, no âmbito do processo administrativo fiscal, como é produzida a norma individual e concreta. O Código Tributário Nacional, em seu art. 142 traz claramente que: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Mas o que entendemos por lançamento?

Conforme anteriormente já transcrito, o lançamento é uma das formas da constituição do crédito tributário tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o *quantum* devido e identificar o sujeito passivo. Ou seja, o lançamento é responsável pela reprodução do evento em fato jurídico.

Na realidade, o lançamento tributário tem a função vital de dar certeza, liquidez e exigibilidade ao crédito tributário, ou seja, criar o título executivo extrajudicial, que se não adimplido anteriormente pelo contribuinte, possibilita o ingresso do Estado nas instâncias judiciais, para que sua pretensão jurisdicional seja alcançada.

Já bem sabemos que o lançamento é uma forma de constituição do crédito tributário, todavia, mais importante agora é sabermos quando o lançamento se inicia e quando podemos afirmar que o lançamento está formalizado. Isto porque, uma vez formalizado o lançamento, e ficando o contribuinte inerte quanto ao pagamento do tributo exigido, temos automaticamente o surgimento do título executivo extrajudicial.

Temos o entendimento de que o termo lançamento não se formaliza tão-somente através de um “ato”, mas é necessária a produção de uma série de “atos” - via de regra a formalização do contencioso administrativo - para que seja produzida uma norma individual e concreta apta a gerar efeitos jurídicos.

Não basta, por exemplo nos casos de lançamento de ofício, a lavratura do auto de infração para afirmarmos que o lançamento constituiu o crédito tributário. A lavratura do auto de infração dá início ao procedimento do lançamento, mas somente com a decisão administrativa de última instância é que o mesmo será formalizado e, neste momento, podemos juridicamente falar que o crédito está constituído e apto a dar exigibilidade aos valores apurados.

O próprio art. 145 do Código Tributário Nacional³ nos dá suporte jurídico para defendermos a alegação acima firmada, quando prescreve que tanto o recurso do Fisco (de ofício), como do contribuinte (impugnação) são suficientes para poder alterar o lançamento. Isso implica dizer que não basta a lavratura do auto de infração para termos a constituição definitiva do crédito tributário, é necessária a observância e respeito aos demais atos posteriores à lavratura do auto de infração, pois o sistema normativo deve ser analisado de forma sistemática e não isolado. O referido dispositivo legal contido no Código Tributário Nacional

3. Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

vai ao encontro com a Constituição Federal que garante o contraditório e ampla defesa, quando prescreve no art. 5º, LIV e LV, que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” e “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes”.

Por derradeiro, o Código Tributário Nacional vem novamente corroborar com o todo acima exposto na medida em que prescreve no art. 201, que somente será considerado inscrito o crédito em dívida ativa, quando esgotado o prazo fixado para o pagamento, por lei, ou por decisão final proferida em processo regular. Ora, se é necessário o esgotamento do contencioso administrativo fiscal (*decisão final*) para somente então o Fisco inscrever em dívida ativa o crédito tributário, resta claro que é neste momento que temos a constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, o efetivo lançamento.

Aliás, Sacha Calmon Navarro Coêlho menciona que: “O lançamento é ato. Antes dele há um procedimento preparatório. Depois dele podem ocorrer, também, procedimentos revisionais, visando confirmar ou infirmar, no todo ou em parte, a sua integridade, por iniciativa do contribuinte ou do Estado, nos casos previstos em lei.”⁴

Assim, não só na esfera constitucional, como também na infra-constitucional temos subsídios para afirmar categoricamente que o lançamento não se pauta tão-somente em um ato, mas prescinde de um “procedimento” que somente após a tramitação e encerramento do contencioso administrativo é que temos a produção de uma norma individual e concreta, apta a ser utilizada como um título executivo extrajudicial.

Necessário se fez essa elucidação acerca da extensão e do próprio conceito do lançamento, pois, o contencioso administrativo é o caminho para “ressuscitarmos” o evento, é imprescindível que esse caminho seja delimitado e muito bem explorado para que existam meios de retratar o fato social, sob pena do Estado não poder investir contra o contribuinte.

4. CONSIDERAÇÕES SOBRE A VERDADE COMO FONTE DE CERTEZA E ORIGEM DA PROVA

Diversos doutrinadores, das diversas áreas da ciência, ao longo dos séculos se dedicaram a escrever reais tratados acerca do que seja verdade e,

4. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 6. ed., 2003, p. 651.

neste contexto, a dúvida, inerente ao inquieto espírito humano, persiste e os questionamentos continuam: O que é a verdade? Ela existe? E quanto à verdade absoluta? O que seria o conhecimento da verdade? Esse conhecimento é apreensível pelo ser humano?

A verdade é uma palavra que comporta diversos significados, pois pode servir de adjetivação para diversas situações, a cada qual teremos uma profundidade de abstração e concretude. Assim, quando estamos nos referindo a sujeitos ou situações abstratas, como por exemplo, sentimentos, dificilmente o ser humano poderá afirmar a verdade sobre aquele fenômeno, ou melhor, ter em suas idéias ou expressar através da linguagem o verdadeiro ideal sobre o sentimento. Um bom exemplo que podemos citar é no caso da religião, que não há a necessidade da existência de provas materiais para que a verdade seja aceita e incontestável para os seguidores; neste caso basta tão-somente a crença como substrato (suporte físico) para firmar a verdade como realidade do ocorrido no passado.

Diferente é a situação quando nos referimos a sujeitos ou situações concretas, os quais possuem mecanismos para serem revitalizadas de modo que o indivíduo tenha o exato conhecimento sobre o objeto. A verdade, mesmo que no mundo concreto, nunca será atingida ideologicamente; só que diferente do mundo abstrato, a mesma poderá ser reproduzida através da linguagem competente, de modo que o indivíduo tenha o conhecimento sobre o objeto.

Certamente então, não podemos afirmar que a verdade plena seja apreensível ao homem, isso porque a verdade plena somente existe no mundo do ser. Ademais, o seu conhecimento depende de várias condicionantes, principalmente no que toca aos sujeitos envolvidos, ao momento histórico e ao conjunto de circunstâncias que envolvem o fato a ser conhecido.

Preferimos, assim, falar de uma verdade relativa, ou do “conhecimento da verdade”, a verdade do sujeito que apreende o fato no exato momento em que o seu conhecimento chega à sua inteligência, aproximando-a mais do conceito de certeza que, enquanto processo psicológico, decorre do convencimento íntimo do indivíduo acerca da ocorrência ou inoocorrência de determinado fato no mundo concreto.

Isso não quer dizer que a “verdade relativa” não precise ser representada fielmente pelo indivíduo como a “verdade absoluta”. O que estamos querendo deixar consignado é que a “verdade absoluta” é inatingível pelo homem, sendo a “verdade relativa” a única forma de representar o sujeito ou situação no mundo da linguagem.

Neste sentir, calha a transcrição das palavras de Susy Gomes Hoffman⁵ a respeito:

Concluimos que no direito, como nas ciências em geral, não buscamos a verdade, que seria a relação total de conhecimento entre o sujeito e o fato a ser desvendado, porque esse não é o conceito da fenomenologia. Assim, buscamos a manifestação do evento, como uma identidade suficiente entre o ocorrido e o que será relatado em linguagem própria do direito, porque somente essa tarefa é possível.

Para que exista um sistema de direito eficaz, é preciso trabalhar com formas possíveis, que possibilitem decisões. A busca da verdade, por ser uma tarefa contínua e infinita, não possibilita a finalização e assim não tornaria o direito possível.

A verdade em essência, por ser inatingível, é parâmetro suficiente para evitar que tomemos por absolutamente verdadeiros quaisquer enunciados, mesmo os científicos.

Todavia, de acordo com o que será apresentado, tal premissa não significa que o direito será algo dissociado da realidade. O direito buscará a identificação entre o ocorrido e o relatado pelos órgãos competentes, identificação essa que será limitada às possibilidades de conhecimento que serão colocadas pelas normas.

A verdade deve representar o exato fato jurídico decorrente do evento, e o mais importante a ser observado é que a verdade não pode ser aferida peculiarmente pelo indivíduo, na realidade ela deve ser provida do próprio evento, pois senão não teremos o instituto da “verdade” descomprometida, mas sim uma afirmação de um indivíduo sobre a verdade, ou melhor, uma verdade relativizada.

Exatamente esta será a função do Agente Fiscal de Rendas quando da lavratura do Auto de Infração e dos agentes administrativos quando do julgamento do processo administrativo, qual seja, buscar através dos meios legais condições para poder imputar a ocorrência de um fato jurídico no mundo fenomênico e não criar uma verdade que seja favorável ao Fisco e prejudicial ao contribuinte. A verdade depende de um sistema jurídico único, pois senão teremos duas verdades, ou melhor, uma “verdade” e uma “não verdade”.

5. *Teoria da prova no direito tributário*. Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutora em Direito Tributário, p. 30.

Portanto, o lançamento tributário - entendido como uma das formas de produção de norma individual e concreta - tem como substrato a verdade, ou seja, o exato conhecimento do fato social ocorrido no passado que se expressa através da prova.

5. AS PECULIARIDADES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL QUE INFLUENCIAM A TEORIA DA PROVA

Buscando a história do processo administrativo, podemos afirmar que este nasceu com o estado de direito, em que as garantias individuais constituem direitos fundamentais. Possivelmente, nos estados totalitários, a vontade do Estado se sobrepõe aos direitos individuais e pratica-se a arbitrariedade, porquanto a vontade do Estado é a do seu governante.

Encontramos na doutrina informações que nos levam a crer que o processo administrativo teve sua origem no *dueprocess oflaw*, surgido na Grã-Bretanha, sendo que, inicialmente, era de cunho eminentemente processual penal.

Já no Brasil, Odete Medauar, em *A processualidade no direito administrativo*⁶ relata que a idéia da codificação do processo administrativo iniciou-se em 1938, com Temístocles Brandão Cavalcanti quando este propôs um anteprojeto de código do processo administrativo.

O processo administrativo tributário nada mais é, conceitualmente falando, que uma sucessão encadeada de atos, juridicamente ordenados, destinados todos à obtenção de um resultado final, culminando uma determinada decisão administrativa que culmina com a formalização ou não do crédito tributário. O procedimento é, pois, composto de um conjunto de atos, interligados e progressivamente ordenados em vista da produção de um resultado final.

É necessário frisar que há uma grande diferença do âmbito administrativo e do âmbito judicial, pois os princípios informadores de tais esferas são totalmente distintos em razão de suas naturezas jurídicas e objeto de discussão.

Na seara judicial, o título executivo extrajudicial já está formalizado, não havendo qualquer necessidade da Fazenda Pública produzir prova, ou mesmo demonstrar seu direito, pois há a premissa que o título que embasa a ação executiva foi formalizado nos termos da lei.

De forma diversa, é exatamente na instância administrativa que o título executivo extrajudicial vai ter seu surgimento, sendo ônus do Fisco realizar

6. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais 1993. p.155.

todas as diligências necessárias e colher provas para demonstrar seu direito a ser formalizado.

Na seara administrativa tributária (contencioso fiscal), inúmeras são as peculiaridades que a divergem do “processo civil”, inclusive da própria área judicial tributária.

A grande e primordial diferença que todos os doutrinadores sempre chamam a atenção para diferenciar as duas formas de contencioso diz respeito à verdade que se busca no processo. Assim, no processo judicial se busca a verdade formal, ou seja, o que está nos autos retrata a verdade, e esta verdade, mesmo que não retrate o evento ocorrido no mundo fenomênico pode surtir efeitos jurídicos contra a parte que não conseguiu provar em contrário.

Já na instância administrativa prevalece a verdade real ou material, como preferem alguns doutrinadores, o que significa dizer que o Estado tem o dever legal de buscar a realidade dos fatos, sob pena de ter frustrada a sua pretensão arrecadatória.

O administrativista Hely Lopes Meirelles, em sua obra *Direito administrativo brasileiro*, 14ª ed., p. 584, nos ensina que

O princípio da verdade material, também denominado da liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve cingir-se às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzida em outro processo ou decorrente de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela.

Então, diversamente daquilo que acontece no Processo Civil, em que prevalece a verdade formal, no processo administrativo a verdade que é contemplada é a chamada verdade material, aquela que independe do formalismo da lei processual, cabendo ao julgador, como presidente do processo, a responsabilidade de ir ao encontro da objetividade mesma do fato, ainda quando as partes tenham silenciado ou deixado de dispor, negligentemente ou não, de provas que seriam relevantes à demonstração evidenciadora desses mesmos fatos.

Como bem sabemos, a prova das alegações incumbe a quem as fizer, e especialmente na esfera administrativa fiscal é pressuposto lógico a instrução e motivação do lançamento sob pena de nulidade absoluta. Mas, ao Julgador - antes de proferir decisão - cabe determinar, de ofício, independentemente de aprovação das partes, diligência para dirimir dúvidas sobre ponto relevante da mesma causa. Contudo, só esse empenho não assegura que o Julgador de fato encontre essa verdade material, tão ostensivamente perseguida no processo administrativo fiscal para a realização de seus fins. O sentido é que ele realmente se esforce com esse intuito como corolário da própria Teoria da Prova.

Poderíamos afirmar que o processo administrativo funciona igual ao trabalho de um historiador que tem a função de trazer para a atualidade a reprodução fiel de certo animal que teve sua existência no passado. Esse animal é único, e nunca mais se poderá representar a sua real existência, todavia, o historiador tem a função de, através de mecanismos próprios, revitalizar o animal, de modo que o indivíduo hoje tenha a idéia perfeita daquele animal que sequer existe nos dias atuais. Se o historiador não conseguir colher o máximo de informações e materiais e ficar impossibilitado de montar seu quebra-cabeça, o mesmo não terá condições de retratar efetivamente aquele “evento” ocorrido no passado, mas tão-somente supor a existência. Não pode existir meia certeza ou mera suposição da existência do fato social, como pode fazer o historiador em seu trabalho. Para o direito, principalmente na instância administrativa fiscal, a qual é responsável pela produção de uma norma individual e concreta (título executivo), a transformação do evento para o fato tem que partir não só da certeza ou suposição, mas ser instruída com a linguagem competente e válida no ordenamento jurídico, que no presente caso são as “provas”.

E exatamente essa a função do processo administrativo fiscal, na medida em que tem o dever de retratar o evento exatamente como ocorrido no passado, pois o fruto de sua conclusão terá como ápice à produção de um título que goza de presunção *iuris tantum*, a qual transfere ao contribuinte o dever de provar em contrário. Portanto, não pode faltar nenhuma peça de encaixe no processo administrativo sob pena de nulidade absoluta dos atos praticados e consequentemente nulidade do título executivo.

O professor e tributarista James Marins a respeito do assunto, bem assevera que

a exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação

entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalização através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material: deve apurar e lançar com base na verdade material.⁷

Exatamente por esse motivo é que o agente administrativo deve observar todos os princípios informadores do processo administrativo fiscal, quais sejam: (i) devido processo legal; (ii) contraditório; (iii) ampla defesa; (iv) moralidade; (v) verdade material; (vi) tipicidade, entre outros.

6. CONSIDERAÇÕES SOBRE A TEORIA DA PROVA E AS PECULIARIDADES DA PRESUNÇÃO

Depreendemos da doutrina clássica que o vocábulo prova, pode ser usado com significados diversos, entre eles podemos afirmar que prova pode representar: (i) um instrumento material de comprovação de ocorrência de algo; (ii) o significado de um experimento; (iii) um sofrimento; (iv) a situação de alguém ser colocado em exame; (v) o significado de confrontação; (vi) o convencimento de algo; (vii) o enunciado sobre a ocorrência de um determinado acontecimento.

Paulo Celso B. Bonilha ao conceituar prova vale-se das lições de CHIOVENDA e Moacyr Amaral Santos:

como enuncia Chiovenda, 'provar significa formar o convencimento do juiz sobre a existência ou inexistência dos fatos relevantes do processo'. Em outras palavras, o vocábulo prova (do latim *proba*, de *probarè*) pode ser tomado em duas acepções: no sentido de tudo quanto possa convencer o juiz da certeza de um fato (acepção objetiva); e no sentido da convicção ou certeza da existência ou inexistência de um fato assumida pelo juiz (acepção subjetiva).⁸

Na realidade, a prova tem por objeto os fatos da causa, ou melhor, no processo administrativo o objeto da prova é demonstrar a ocorrência ou não

7. *Direito processual tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 176.

8. *Da prova no processo administrativo tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 68

da obrigação tributária, de modo a aplicar aos sujeitos direitos e deveres.

As provas podem ser classificadas, levando-se em consideração o objeto, em diretas e indiretas. As diretas são produzidas com a finalidade de demonstrar o fato principal da obrigação tributária, que, se comprovado, leva àquele que a produz a consequência jurídica pretendida. Já as indiretas são as destinadas à demonstração de fatos secundários que, tendo relação com o fato principal da obrigação tributária, autorizam, por indução, concluir-se a existência de outra ou de outras circunstâncias, sendo também conhecidas como “indícios”.

Discorrendo sobre tal tema, a professora Maria Rita Ferragut defende que

a prova indireta ocorre quando a prova referir-se a um fato indiciário, diverso do fato típico, que será considerado como juridicamente existente, em virtude da relação de inferência lógica, do raciocínio dedutivo. As presunções legais, em face disso, constituem-se como meios indiretos de prova.⁹

Nesta linha de entendimento, a presunção constitui um meio de prova indireta, todavia, ousamos discordar da possibilidade jurídica da utilização da presunção como um meio absoluto de prova no processo administrativo fiscal. Necessário para tanto, neste momento, discorrermos sobre a natureza jurídica das presunções. Vejamos.

A presunção é o resultado de um processo mental, um processo lógico resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido - o fato-base - cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável - o fato presumido - mas que tem relação direta com aquele.

Ora, o fato de constituir a consequência extraída de um processo mental segundo o qual a partir de um fato conhecido se conclui pela ocorrência de um outro fato, não demonstrado diretamente, lhe retira a objetividade de instrumento probatório, contando com a inclusão de um novo elemento, qual seja, a subjetividade.

Devemos levar em consideração quando estamos aplicando o instituto da presunção no universo do processo administrativo tributário, que o seu objeto é a constituição de um título certo, líquido e exigível. Assim, a utilização de provas para a constituição do crédito tributário não pode ser revestida de incertezas ou até mesmo dúvidas sobre a ocorrência do evento.

O doutrinador Alfredo Augusto Becker, discorrendo sobre o instituto da presunção nos ensina que:

9. *Op. cit.*, p. 48.

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 substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da 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.^{10 11}

Mais adiante o citado autor define a presunção como sendo “*o resultado lógico mediante o qual o fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável*”.

Analisando as lições trazidas por diversos doutrinadores, podemos afirmar que as presunções na seara do processo administrativo tributário não podem ser meras interpretações intelectuais, devendo sempre ser fruto da experiência, ou melhor, da observação do acontecer dos fatos na ordem natural das coisas, nas sábias palavras do mestre Becker.

Esse, também, é o entendimento do mestre Leonardo Sperb de Paola”, ao afirmar que

Numa acepção bastante ampla, costuma-se dizer que a presunção dissipa dúvidas sobre a realidade, optando por aquilo que, embora não seja certo, é provável. Estabelece, a partir de uma correlação natural (observa-se, na experiência cotidiana, que determinados eventos estão, em regra, ligados a outros), uma correlação lógica (da prática, passa-se à formulação de um juízo, que, quando for aplicado, dispensará nova observação da realidade).

O que estamos querendo afirmar é que a Administração Pública está empregando um conceito abrangente para o instituto da presunção destoando da razoabilidade e proporcionalidade admitida em direito. Isto significar dizer que o Fisco, com a anuência dos julgadores administrativos, está constituindo títulos executivos extrajudiciais sem que os mesmos estejam revestidos dos pressupostos legais, especialmente a “certeza”.

Ora, na prática estamos verificando cotidianamente que o Fisco imputa ao contribuinte o descumprimento de uma obrigação (fato Y), pautando-se para tanto em presunções, só que muitas vezes o método indutivo utilizado (certeza de um

10. *Teoria geral do direito tributário*, Lejus, p. 508.

11. *Presunções eficazes no direito tributário*, Dei Rey, p. 58-9.

em presunções, só que muitas vezes o método indutivo utilizado (certeza de um fato para imputar um segundo fato provável) é totalmente infundado, ou seja, o fato X, que é aquele do qual se parte do raciocínio lógico para chegar ao fato Y, não tem qualquer relação plausível com o descumprimento da obrigação.

Ou muito pior! Estamos constatando que o Fisco está imputando ao contribuinte o descumprimento de uma obrigação tributária (fato Y), sem, contudo, comprovar a existência ou ocorrência efetiva do fato X, aquele precursor para dar suporte ao raciocínio indutivo. Como dar probabilidade de um fato Y, sem, contudo, demonstrar e comprovar a existência do fato que dá suporte para todo o processo indutivo da presunção?

Discorrendo sobre essa problemática, bem consignou o doutrinador Leonardo Sperb de Paola, que:

Na matéria de que estamos a tratar, um dos erros em que, com frequência, se incorre é o de adotar-se um conceito jurídico muito lato de presunção. Resulta daí, com evidente prejuízo para a utilidade do conceito, a sua aplicação a fenômenos que nada têm de comum entre si. Se tivermos em conta o que já foi dito a respeito da redução simplificadora dos elementos substanciais do Direito, num certo sentido poucas normas não trariam em seu bojo uma presunção. Enfim, quanto mais genérico um conceito, tanto mais difícil a sua operacionalização, e tanto mais reduzida a sua utilidade científica.¹²

Esta situação fica evidente, quando analisamos a Lei Federal nº 9.430/96, especificamente seu art. 42, que estabelece uma relação entre os depósitos bancários e a omissão de rendimentos. Neste caso, fica evidente a referida inadequação da presunção legal, posto que entre os depósitos bancários e a omissão de rendimentos não há uma correlação lógica direta e segura. Isso porque, nem sempre o volume de depósitos injustificados leva ao rendimento omitido correlato. Não precisa ter conhecimento específico na área contábil/bancária para saber que a movimentação bancária não corporifica fato gerador do Imposto sobre a Renda. Para usar uma linguagem econômica, depósito bancário é estoque e não fluxo, e não sendo fluxo não tipifica renda. Juridicamente, só o fluxo tem a conotação de acréscimo patrimonial.

Corroborando o acima defendido, podemos perceber que o próprio Poder Judiciário já há longa data vem corrigindo os erros cometidos na ins-

12. *Op. cit.*, p. 59.

tância processual administrativa, pois o extinto Tribunal Federal de Recursos, através da Súmula nº 182 afastou a possibilidade da presunção apenas em extratos ou depósitos bancários.

O próprio Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, discorrendo sobre o tema ora apresentado bem afirma que:

É que o sinal exterior de riqueza - os depósitos bancários, que evidenciarão a renda auferida ou consumida pelo contribuinte - deve ser o marco inicial da investigação do Fisco, com vistas a comprovar que o contribuinte teve o seu patrimônio aumentado sem a necessária declaração dos rendimentos, não sendo possível aceitar-se aquilo que deve ser o marco inicial da investigação com o seu ato final. Noutras palavras, não é possível acolher o procedimento do Fisco, que, diante dos depósitos bancários, tem como finda a investigação e faz incidir a tributação sobre tais depósitos. Se esse procedimento fosse aceito, o ponto inaugural da investigação fiscal acabaria se transformando no ato final, o que não é admissível.¹³

Assim, no exemplo acima citado o processo de presunção, qual seja, aquele que se parte de um fato conhecido (fato X) para imputar a existência de um fato provável, não contém qualquer lógica, pois o fato conhecido e provado, no presente caso, os extratos ou depósitos bancários não têm relação razoável e proporcional com a afirmação do segundo fato “provável”, qual seja, geração de rendimentos.

E necessário que haja uma ponte de correlação entre o “fato-base” e o “fato-presumido”, de modo que o primeiro seja o marco inicial lógico e tenha plenas condições de sustentar o processo indutivo, de modo a formalizar indiretamente a verdade.

Ante o exposto resta clara a impossibilidade da utilização da presunção da forma como está sendo articulada pelo Fisco, pois sendo esse um ente do Poder Público, dotado de uma autoridade superior, não pode valer-se de artifícios para prejudicar os cidadãos. Na realidade o Poder Público, levando-se em consideração nosso sistema de governo, deve sempre visar o bem público, ou seja, o bem do povo e não os interesses do Estado de forma a prejudicar os cidadãos.

Percebemos que o legislador muitas vezes cria mecanismos para facilitar a atuação estatal, todavia, o Fisco ultrapassa os limites legais e até mesmo morais em prol da arrecadação, o que é um absurdo.

13. *Temas de direito público*. Belo Horizonte: Dei Rey, p. 378.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como já falamos inicialmente, o surgimento dos fatos jurídicos depende da efetiva ocorrência, no mundo fenomênico, do fato ou conjunto de fatos anteriormente previstos numa determinada norma jurídica. Também não basta tão-somente a existência do fato, pois senão, seria um fato social e não jurídico. Para que seja jurídico esse fato tem que ser vertido em linguagem competente. Assim, somente podemos falar em fatos jurídicos e, via de consequência, em relações jurídicas, em que haja inteira correspondência entre o fato concretamente ocorrido e aquele que restou previsto na norma jurídica correspondente. Apesar disso, não é raro o direito socorrer-se da existência comprovada e do conhecimento direto de determinados fatos para deles extrair, por conclusão, a ocorrência de outros fatos, não diretamente comprovados, e que constituem o suporte fático de certa norma jurídica. Presunção é, portanto, o resultado de um processo lógico, resultante da associação formada entre determinado fato conhecido, cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável, mas que tem relação direta com aquele outro.

E exatamente neste momento que fizemos o corte científico para demonstrar que muitas vezes o Fisco está partindo de fatos e provas que não tem relação lógica com o antecedente do processo presuntivo, para criar uma realidade ou imputar uma verdade.

Necessário e imprescindível que haja uma relação lógica e, juridicamente falando, razoável e proporcional, entre o primeiro fato, que tem a função de suporte para se chegar a verdade, e o segundo fato, que se reputa como provável.

Atualmente, podemos perceber que o Fisco não está se preocupando com a necessidade de comprovar o “fato suporte” ou até mesmo partir de “fatos” que guardem relação com a verdade que se pretende demonstrar, pautando-se apenas em firmar suas premissas sem contudo demonstrar o caminho que foi percorrido para tanto. Ou seja, o Fisco imputa ao contribuinte o “Fato Y” (fato-presumido), mas despreza o “Fato X” (fato-base).

Assim, por tratar-se apenas do conhecimento indireto do fato descrito na norma jurídica tributária, cuja ocorrência efetiva há que se basear em fatos graves, precisos e concordantes neste sentido, a utilização das presunções como vem sendo utilizada pelo Fisco afronta o sistema normativo brasileiro, bem como, especificamente, os princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal que buscam a verdade material ou real.