

PRESUNÇÕES E FICÇÕES FISCAIS E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

TAX PRESUMPTIONS AND FICTIONS AND THE ABILITY-TO-PAY PRINCIPLE

Guilherme Broto Follador

RESUMO

O texto examina a relação entre o princípio da capacidade contributiva e as ficções e presunções fiscais. Analisa-se, primeiro, a natureza jurídica dos institutos jurídicos abrangidos pela expressão, para concluir que, ao contrário do que afirma a doutrina tradicional, só as presunções legais relativas e as simples têm natureza probatória; as ficções e presunções absolutas são normas de direito material.

Investiga-se, então, o conteúdo do princípio em seus sentidos objetivo e subjetivo e, neste último caso, na dupla perspectiva de garantia do contribuinte, por um lado, e de instrumento de satisfação dos interesses fazendários, por outro, concluindo que ambas estão presentes no sistema tributário brasileiro, mas com predomínio da primeira sobre a segunda.

Por fim, examina-se a influência do princípio na determinação da validade ou invalidade da instituição de presunções e ficções fiscais, de modo a concluir que: a) a adoção de presunções legais relativas e simples não ofende, por si, a capacidade contributiva objetiva; b) a instituição de presunções absolutas e ficções fiscais ofenderá a capacidade contributiva objetiva sempre que o fato descrito na norma definidora da presunção ou ficção não for signo-presuntivo de riqueza; c) o respeito à capacidade contributiva subjetiva, que não influencia a instituição de ficções, exige que a instituição de presunções absolutas seja feita a partir da observação, pelo legislador, daquilo que *normalmente ocorre* na realidade e, de outro lado, depende de que seja *impossível* a consideração de fatores particulares dos contribuintes; d) o respeito à capacidade contributiva subjetiva depende, nas presunções legais relativas e simples, da observância dos critérios de necessidade de sua adoção, generalidade do padrão, e da observância da oportunidade de o contribuinte demonstrar tanto a discrepância entre o fato real e o presumido, como a inconsistência da própria presunção.

PALAVRAS-CHAVE: Presunções; Presunção absoluta; Presunção relativa; Presunção simples; Presunção *hominis*; Ficções; Capacidade contributiva; Capacidade contributiva objetiva (absoluta); Capacidade contributiva relativa (subjetiva);

ABSTRACT

This paper's subject is the relationship between the ability-to-pay principle and the legal fictions and presumptions. It examines the juristic nature of those institutes, in order to conclude, against the traditional comprehension, that, in fact, only presumptions of law-and-fact and natural presumptions have probationary nature; legal fictions and presumptions of mere law (which are absolute and conclusive) are not procedural, but substantive rules.

Then it investigates the content of the ability-to-pay principle, in its objective and subjective senses, and in its dual perspective of taxpayers' guarantee and instrument to the satisfaction of State interest, both contemplated on Brazilian Tax System, but with a predominance of the former over the latter.

Finally, it analyzes the influence of the principle in determining the validity or invalidity of legal fictions and presumptions. The conclusion is that: a) the adoption of presumptions of law-and-fact and natural presumptions does not disrespects the ability-to-pay principle in its objective sense; b) the establishment of legal fictions and presumptions of mere law will be offensive to the principle, in its objective sense, when the fact which is the subject of the presumption or fiction does not represent an evidence of any wealth property; c) in order to respect the principle in its subjective sense, presumptions of mere law must be instituted by the law, on one hand, under the observation of what *usually occurs* in the reality of the facts and, on the other hand, under the consideration of the real impossibility of taking particular factors about every taxpayer into account; d) in order to respect the principle in its subjective sense, the adoption or establishment of natural presumptions and presumptions of law-and-fact must respect the requirements of necessity, generality and possibility of rebut by proof on the contrary, either to demonstrate the discrepancy between real and assumed fact or to prove the inconsistency of his own concept.

KEYWORDS: Legal presumptions; Presumption of mere law; Presumption of law-and-fact; Natural presumption; Legal fictions; Ability-to-pay principle.

INTRODUÇÃO

A disseminação do uso de presunções e ficções fiscais no Direito Tributário é fenômeno há muito constatado, e cada vez mais sentido. Não será leviano, certamente, intuir que este é, dentre todos, o ramo do Direito em que o uso de tais técnicas é mais frequente.

Essa suspeita é reforçada pela observação de que as presunções e ficções, no ensejo de facilitar a tarefa do Fisco, tanto podem contribuir para a ampliação do espectro de fatos atraídos pela norma de incidência – já que podem se relacionar com qualquer dos critérios da regra-matriz, como bem demonstrou Florence Cronemberger HARET em sua recente tese sobre o tema¹ – quanto podem facilitar o desencadeamento dos efeitos atribuídos a essas normas, dispensando a constatação inequívoca da ocorrência concreta dos fatos jurídico-tributários a ela subsumíveis.

Apenas para que se tenha uma ideia da importância do tema, é da validade de presunções e ficções tributárias que se está tratando, por exemplo, quando se analisa a legitimidade de pautas fiscais e plantas de valores na definição da base de cálculo de tributos como o IPVA e o IPTU; das hipóteses em que a legislação exige a antecipação do pagamento de tributos, cobrados antes mesmo da efetiva ocorrência dos fatos que lhes dariam ensejo, aí incluídos os casos de substituição tributária “para frente”; de determinados métodos previstos para o arbitramento da riqueza tributável; de hipóteses em que o valor do tributo é calculado em regime de estimativa; dos casos de tributação reflexa da pessoa do sócio, por se

¹ HARET, Florence Cronemberger. Presunções no direito tributário: teoria e prática. São Paulo, 2010. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade São Paulo – USP. Disponível em <http://www.teses.usp.br/teses/dispo niveis /2/ 2133/tde-28012011-090558/es.php>. Último acesso em 16/09/2011.

considerarem a ele distribuídos os rendimentos auferidos pela sociedade desde quando recebidos por esta; e da tomada de sinais exteriores de riqueza como indícios de omissão de rendimentos. Estes são apenas alguns exemplos dentre outros tantos que se poderia citar.

Embora variadas as espécies de presunções e ficções, em todas elas o que se nota, segundo Humberto ÁVILA, é uma mitigação do “*dever constitucional de observância da igualdade segundo a capacidade contributiva em função de uma finalidade extrafiscal qualquer, normalmente econômica ou social*”².

Isso porque a observância estrita da capacidade contributiva, vista no sentido de garantia do contribuinte, requereria que fossem gravadas, sempre, manifestações reais de riqueza, jamais manifestações fictícias ou meramente presumidas. Isso exigiria não apenas a construção de normas de incidência caracterizadas pela observância desse requisito, mas também a adoção de métodos de apuração e arrecadação fundados na riqueza tributável real, e não na meramente estimada ou suposta³.

O fato, porém, é que, de um lado, o princípio da capacidade contributiva, sendo dotado da complexidade própria dessa sorte de normas constitucionais abstratas (no sentido de que têm, *prima facie*, conteúdo menos determinado que o das regras), não tem apenas um viés garantista, de proteção do indivíduo contra o Fisco; representa, também, a noção de que todos aqueles que a detêm devem contribuir (concorrer) para os gastos públicos.

Doutro lado, o princípio da igualdade, de que, no Direito Tributário, a capacidade contributiva é o critério de aplicação⁴, não vigora sozinho no ordenamento, e sim convive com vários outros princípios, entre os quais estão aqueles que impõem tornar viável o atingimento dos fins perseguidos pelo Estado por meio da atividade tributária.

Por isso mesmo, isto é, por esse caráter dúplice do princípio é que, segundo Humberto ÁVILA, as questões que envolvem a relação conflituosa entre a capacidade

² ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. Malheiros: São Paulo, 2008, p. 83. Reconheça-se que o autor fala não em simples “mitigação”, mas em verdadeiro afastamento do dever de observância da capacidade contributiva, no caso dos tributos extrafiscais (p. 161). Para ele, nesses casos, a medida de comparação por meio da qual se analisará a observância da igualdade não será a capacidade contributiva, mas outras finalidades que o Estado deve buscar, controladas por um juízo de proporcionalidade (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito). Porém, ele mesmo admite uma gradação, conforme o nível de predominância da finalidade extrafiscal do tributo, ao dizer que “*a instituição de um tributo com finalidade extrafiscal (...) fará com que o ente estatal se afaste, em maior ou menor medida, do ideal de igualdade particular (...)*” (p. 162 – os destaques são nossos). Como a finalidade fiscal em um tributo é sempre mais ou menos predominante, mas nunca inexistente, entendo que as considerações do autor relativas aos tributos fiscais valem também, em maior ou menor grau, pra os extrafiscais.

³ MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad contributiva. Instituto de Estudios Fiscales: Madri, 1980, p. 303.

⁴ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 372. O autor considera que a capacidade contributiva nada mais é que a medida de comparação, a “*medida de diferenciação entre os contribuintes*” (ÁVILA, H. Teoria (...), p. 160).

contributiva (especialmente na perspectiva de garantia do indivíduo contra o Fisco) e as presunções e ficções fiscais, na verdade, nada mais são do que reflexos de uma disputa mais ampla entre duas concepções de justiça: a justiça geral e a justiça individual.

Trata-se, mais especificamente, do confronto entre o direito a ser tributado com base na dimensão econômica real do fato descrito na norma de incidência, com atenção em termos absolutos a todas as garantias individuais do contribuinte, por um lado, e a necessidade, por outro lado, de se racionalizar a administração tributária, de modo a evitar que seja extremamente complexa, demorada ou onerosa e permitir, ao contrário, a execução razoável e eficiente da imprescindível tarefa de carrear aos cofres públicos os recursos necessários à satisfação dos fins do Estado.

Assentando-se nessas premissas, o objetivo deste estudo é precisamente o de analisar se – e, se sim, de que maneira e em que medida – é possível compatibilizar o uso de presunções e ficções fiscais com o princípio da capacidade contributiva⁵, visto nessa perspectiva complexa.

Para tanto, dados os limites desse trabalho, far-se-á primeiramente uma rápida incursão sobre o tema das presunções e ficções tributárias, para melhor identificar o objeto (ou os objetos) cuja relação com o princípio da capacidade contributiva será investigada. Em seguida, tecer-se-ão considerações mais gerais sobre as diversas perspectivas sob as quais pode ser vislumbrado o conteúdo do princípio objeto do cotejo. Finalmente, embora sem pretensão de esgotar o assunto, buscar-se-á apontar critérios que permitam orientar a harmonização do recurso às ficções e presunções fiscais com o princípio em questão.

1. Presunções e ficções

Classicamente, as presunções são descritas como um processo lógico pelo qual, constatada a existência de um fato determinado (o fato-base), conclui-se pela existência de outro fato que normalmente o acompanha (o fato presumido), a cuja ocorrência são atribuídos determinados efeitos jurídicos⁶. Nessa linha, diz-se que, pela técnica da presunção, é possível, a partir de um fato conhecido, inferir-se a ocorrência doutro fato, cuja existência é desconhecida, mas provável.

Tal processo de dedução lógica pode ser resultado da investigação do aplicador do Direito (presunções simples ou *hominis*), ou pode estar expressamente autorizado no texto de

⁵ A análise feita nesse texto, obviamente, não abarca a relação que a instituição de presunções e ficções possa ter com outros princípios integrantes do sistema jurídico-tributário.

⁶ MARTINEZ, Ernesto Eseverri. Presunciones legales y derecho tributario. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons: Madri, 1995, p. 7.

uma regra jurídica positivada, tratando-se, neste caso, de uma presunção legal. Mas, tanto num caso como no outro, nessa visão tradicional, considera-se que as presunções “*têm influência no âmbito da prova (...)*”⁷.

A despeito da predominância dessa visão corrente, porém, o fato é que *presunção* é vocábulo extremamente polissêmico. Florence HARET aponta a existência de pelo menos oitenta e nove sentidos possíveis da palavra⁸, fato por si só revelador das dificuldades envolvidas na identificação do que efetivamente se pode ou não designar por seu intermédio. Segundo a autora, na verdade, as presunções são “*fenômenos complexos que, num só tempo, querem significar o raciocínio lógico, a norma jurídica, os efeitos prescritivos gerados no sistema*”⁹, entre outros tantos sentidos possíveis.

Leonardo Sperb de PAOLA, justamente em razão dessa plurissignificação da palavra – que, a rigor, nada mais é do que um reflexo do fato de que, sob um mesmo termo, pretende-se abarcar um variado número de institutos jurídicos de natureza diversa – considera simplesmente impossível formular um conceito jurídico unitário de presunção. Critica, por isso mesmo, as tentativas de se elaborar uma sua definição extremamente genérica para nela contemplar todas as categorias jurídicas usualmente designadas sob esse mesmo “rótulo”. Isso porque, em sua opinião, “*quanto mais genérico um conceito, tanto mais difícil a sua operacionalização, e tanto mais reduzida a sua utilidade científica*”¹⁰.

Por isso, ainda que pudesse ser viável atrelar à palavra *presunção* uma ideia mais geral, como aquela segundo a qual “*toda presunção é norma que põe em relação dois enunciados, firmando correlação lógica – e jurídica – entre eles*”¹¹, para o fim deste estudo, que visa apenas a examinar os institutos que circundam o tema à luz do princípio da capacidade contributiva, parece-nos ser mais útil do que tentar chegar a um conceito geral do que deve ser entendido por *presunção* examinar os institutos jurídicos normalmente tidos como “espécies” de presunções, cotejando-os também com as *ficções jurídicas*, com as quais guardam algumas semelhanças.

1.1. Presunções legais absolutas

⁷“*La presunción es un proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho – el llamado hecho base – se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña – el hecho presumido – sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos. Ese proceso de deducción lógica puede ser el resultado de la especulación de quien aplica el Derecho, y en tal caso la presunción se califica de simple u ‘hominis’, y puede también repentizarse en el texto de la norma jurídica, tratándose entonces de una presunción legal. Tanto unas como otras influyen en el ámbito de la prueba (...)*”. MARTINEZ, E. E. Ibid., p. 7.

⁸ HARET, F. C. Ibid., p. 72.

⁹ HARET, F. C. Ibid., p. 292.

¹⁰ PAOLA, Leonardo Sperb de. Presunções e ficções no direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 59.

¹¹ HARET, F., C., Ibid., p. 605.

Tradicionalmente, as presunções são ditas *absolutas (iuris et de iure)* quando, embora supostamente estabelecidas pelo legislador em vista do que normalmente ocorre na realidade, não admitem prova em contrário. Nessa perspectiva mais corrente, o traço distintivo desse instituto em relação a outras “espécies” de presunção estaria justamente nessa última característica, isto é, na inadmissibilidade de prova que desminta o acontecimento do fato cuja ocorrência a lei faz presumir.

Representando tal visão, PÉREZ DE AYALA diz que “*La presunción absoluta es una institución del Derecho probatorio, que establece la certeza, por probabilidad lógica, de un hecho B, cuando se haya producido otro hecho A*”.¹²

A verdade, porém, é que, salvo num momento pré-jurídico, isto é, num momento anterior à introdução da norma no ordenamento jurídico, as regras que estabelecem “presunções” deste tipo (absolutas) não incursionam pelo campo probatório, isto é, não dizem respeito ao campo da interpretação dos fatos para fins da análise de seu enquadramento ou não no suposto de uma norma.

Do ponto de vista estrutural, são, muito diversamente, normas de caráter remissivo¹³, isto é, que se reportam à estrutura de outra norma, criando uma estrutura normativa nova, embora à imagem e semelhança daquela.

Com efeito, são regras que, fazendo remissão a determinado critério normativo de outra norma jurídica, integrante ou do descritor do fato jurídico em função de cuja ocorrência esta incidiria, ou do prescritor da relação jurídica que surgiria por força de sua incidência¹⁴, criam novas normas. Esta norma nova, que é por ela criada, ou atrela a uma nova hipótese consequente idêntico ao da norma a que se remeteu, ou então faz com que o mesmo fato descrito na norma a cuja estrutura se remete possa desencadear, quando de sua ocorrência no mundo fenomênico, outras relações jurídicas, atingindo sujeitos diversos ou objetos diversos.

Como se vê, a regra que estabelece presunção absoluta não faz presumir a ocorrência de um fato desconhecido a partir de um fato conhecido, como se usa afirmar, pois simplesmente não trata de matéria fática. Diz Leonardo Sperb de PAOLA, nesse sentido, que,

¹² PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Prologo. In: VALDES, José Andres Rozas. Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones. Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons: Madrid, 1993, p. 9.*

¹³ Mais raramente, comportam-se como normas restritivas, ou excluindo da abrangência de certa norma situações que, em princípio, desencadeariam a sua incidência, ou limitando a configuração da relação jurídica decorrente da subsunção à norma do fato por ela descrito.

¹⁴ Segundo MOSCHETTI, as presunções fiscais podem ser classificadas em quatro categorias, conforme estejam orientadas a determinar: a) a quantia da base de cálculo; b) a existência do fato correspondente à hipótese; c) a qualificação jurídica desse fato; d) o sujeito passivo. MOSCHETTI, F. *Ibid.*, p. 310.

“Quando, por exemplo, encontramos um dispositivo que diz ‘o fenômeno Y equipara-se ao fenômeno X’, não podemos vislumbrar aí nenhuma afirmação sobre fatos”¹⁵.

Na verdade, quando se reporta ao antecedente, isto é, ao suposto da estrutura de outra norma, a cujo regime jurídico remete, acaba por atribuir à descrição de um fato que na realidade empírica é conhecido (fato-base), mas que não é descrito pela norma à qual se remete, o mesmo efeito que a efetiva ocorrência do fato não comprovado (fato presumido), nela descrito, desencadearia.

Em termos estruturais, o que uma norma dessa natureza faz, quando se reporta ao antecedente doutra norma, é prescrever que, *quer ocorra o fato X [desconhecido], quer ocorra o fato Y [conhecido], deve ser uma consequência idêntica*. Ou, mais sinteticamente, *se Y (fato-presumido), deve ser C; porém, se X (fato-base), também deve ser C*.

Já quando se reporta ao consequente doutra norma jurídica, prescreve que, *ocorrido o fato X, a relação jurídica daí decorrente poderá ser C* (a que decorreria normalmente da ocorrência do fato X) *ou D* (uma relação que atinja outros sujeitos ou outro objeto), ou até ambas ao mesmo tempo, se a aplicação de uma não implicar a derrogação da outra.

A norma de presunção pode, ainda, relacionar-se ao mesmo tempo com o antecedente e o consequente da norma a cujo regime jurídico remete, especialmente quando disser respeito ao critério material ou à base de cálculo, integrante do critério quantitativo desta, tendo em vista a íntima correlação que deve haver entre esses dois critérios. Essa possibilidade ficará mais clara no exemplo adiante exposto (tributação, no imposto sobre a renda, segundo o regime do lucro presumido).

Em resumo, quando se está referindo àquilo que se usa chamar *presunções absolutas*, não se está tratando de regra definidora da presunção de um fato desconhecido a partir de um fato conhecido; a presunção mesma só existiu num momento anterior à inserção da norma no sistema, no momento de elaboração da regra, na análise dos motivos – extraídos da observância, estatística ou meramente inferida, daquilo que *normalmente acontece* – que levaram o legislador a editá-la. Ou seja, as presunções absolutas são, como bem aponta FERRAGUT, “*disposições legais de ordem substantiva*”¹⁶, e não probatória.

Por isso, os limites impostos ao legislador na criação de normas que estabelecem *presunções absolutas* são, basicamente, os mesmos que ele tem de observar para prescrever qualquer norma, ou seja, são aqueles relacionados com a extensão da regra de competência,

¹⁵ PAOLA, L. S., *Ibid.*, p. 62.

¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 64.

dentre os quais, é claro, também se incluem os decorrentes do princípio da capacidade contributiva, que serão objeto de análise mais adiante.

Para ilustrar o que foi dito acima em termos abstratos, pode-se apontar como exemplo¹⁷ concreto de uso da técnica de *presunção absoluta* no Direito Tributário brasileiro a possibilidade de, no âmbito do imposto de renda da pessoa jurídica, adotar-se a tributação segundo o regime do lucro presumido, por opção do sujeito passivo que é feita de maneira irretratável para todo o ano-calendário (art. 13, §1º, da Lei nº. 9.718/98).

Como se sabe, nesse regime a base de cálculo do tributo (o lucro) não é efetivamente apurada, como se dá no regime do lucro real, mas sim estimada, mediante a aplicação de um percentual sobre a receita bruta da pessoa jurídica, variável conforme a atividade por ela desempenhada. Aliás, não só a base de cálculo é estimada, como a própria ocorrência do fato jurídico-tributário (a obtenção de lucro) é pressuposta, de modo que a norma estabelecida da *presunção* entabula relação (remissiva) tanto com o conseqüente quanto com o antecedente da regra-matriz de incidência do imposto de renda.

E, com efeito, a partir do momento em que o contribuinte opta por tributar a renda pelo lucro presumido, pouco importa se ele teve, realmente, lucro ou prejuízo no período de apuração, e pouco importa, no primeiro caso, a real dimensão desse lucro (se superior ou inferior ao decorrente da aplicação do percentual de *presunção* sobre a receita bruta).

Face à irretratabilidade da opção – e aí está o elemento que lhe dá caráter *absoluto* –, o sujeito passivo não gozará da alternativa de recorrer ao regime do lucro real para demonstrar que o fato jurídico tributário (o auferimento de lucro) na realidade não ocorreu; da mesma maneira, de nada lhe servirá provar que o lucro efetivamente auferido foi inferior ao *presumido* pela lei. O valor do tributo será calculado como se o lucro efetivo do contribuinte houvesse sido igual àquele resultante da aplicação do percentual de *presunção* sobre a receita bruta. E isso só se explica pelo fato de que o que houve, aqui, foi a criação de uma nova norma de incidência, que tem por critério material a obtenção de receita (e não a obtenção de renda), e tem por base de cálculo a receita (e não a renda).

¹⁷ Outros exemplos estão nas *presunções absolutas* de “transferência de lucros, do Brasil para o exterior, em operações de importação, aquisição e exportações de mercadorias, serviços e direitos entre empresas ligadas, ou em transações realizadas com país cujo volume de tributação dos lucros não seja superior a 20%”, estabelecidas pelos artigos 18 e 19 da Lei nº. 9.430/96. É o que se aponta em: PISANI, José Roberto; GALHARDO, Luciana Rosanova. *Preços de Transferência – Presunções Tributárias – Acordos Internacionais – Valorização Aduaneira*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 21. Jun/1997. Dialética. São Paulo, p. 69.

1.2. Ficções

É oportuno o momento para estabelecer uma distinção entre as presunções absolutas e as ficções, até porque há quem considere se tratar de categorias idênticas.

A confusão se explica – e em grande medida se justifica – porque, sob o ponto de vista exclusivamente estrutural, e ainda que muitos digam o contrário¹⁸, as normas que estabelecem ficções e as que estabelecem presunções absolutas realmente não se diferenciam.

Afinal, mediante a técnica da remissão, ambas se apresentam como normas de direito material, que ou atribuem a um fato novo, específico, efeitos idênticos aos já previstos em outra norma, para outro pressuposto de fato – cuja efetiva ocorrência se torna, a partir disso, irrelevante para que o Fisco possa lograr a aplicação dos efeitos desejados – ou, então, como normas que estabelecem para a ocorrência de um mesmo fato, já descrito em outra norma, o desencadeamento de relação jurídica diversa.

A principal diferença entre as normas que estabelecem ficções e as que instituem presunções absolutas está, a rigor, num momento prévio à imposição da norma, isto é, nos fundamentos que informam sua criação pelo legislador. É que a norma de presunção só pode ser aquela “*construída a partir de um vínculo natural entre dois fenômenos*” que “*resulta de uma relação entre eles, constatada a partir da observação do que, em geral, acontece*”, ao passo que, nas razões que levam à edição da norma estabelecidora de ficção jurídica, “*não há um forte vínculo ‘natural’ entre os fenômenos equiparados, para efeitos normativos*”¹⁹.²⁰

Segundo Florence HARET, as ficções se diferenciam das técnicas presuntivas “*utilizando-se de um critério associativo que foge daquilo que ordinariamente acontece*”. A ficção, em outras palavras, é “*modus poniendi que altera a relação da causalidade natural ou da causalidade jurídica normal para fins prescritivos*”²¹.

¹⁸ Ernesto Eserveri MARTINEZ, por exemplo, defende que as presunções absolutas e ficções jurídicas se diferenciam porque a primeira seria norma de direito processual, e a segunda de direito material. A consequência disso seria que “*las normas que contienen una ficción jurídica son de aplicación imperativa, mientras que la presunciones pueden ser aplicadas según el criterio del órgano administrativo encargado de hacerlo; se trata, por tanto, de normas de aplicación facultativa*”. (Ibid., p. 23).

¹⁹ PAOLA, L. S. Ibid., p. 81.

²⁰ Em linha semelhante, diz Humberto ÁVILA que ficções são “*formas mediante as quais o legislador, pela técnica da remissão, atribui a um caso os mesmos efeitos jurídicos atribuídos a outro, independente de eles serem realmente iguais. É o que ocorre, por exemplo, na consideração do navio como um bem imóvel para fins de hipoteca*”. Já presunções são “*instrumentos por meio dos quais o legislador retira, de um fato conhecido, conclusões a respeito de um fato desconhecido, mas provável, em função do nexo de causalidade estatística existente entre ambos. É o que sucede, por exemplo, quando o legislador qualifica como distribuição disfarçada de lucros a operação de venda de um bem de uma empresa para um de seus sócios por valor expressivamente inferior ao de mercado*”. ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. Cit., pp. 82/83.

²¹ HARET, F. C. Ibid., p. 194.

Como a equiparação entre os efeitos atrelados a dois fenômenos é, aqui, decididamente independente da natureza desses fenômenos, os limites à instituição de ficções estão ligados à própria finalidade buscada com o preceito fictício, isto é, com o preceito equiparador, não guardando relação alguma com a probabilidade (estatística, empírica ou de qualquer ordem) de efetiva ocorrência do fato ao qual o elemento ficcional é equiparado. Nesse sentido, diz FERRAZ JUNIOR que “o limite de possibilidade da ficção, assim, não é interno (semelhança), mas externo (puramente a finalidade a que se almeja)”²².

Um dos exemplos claros de uso de ficção jurídica no Direito Tributário brasileiro está na regra prescrita pelo art. 3º, §1º, da Lei nº. 9.718/98, que, para fins de incidência da COFINS e das contribuições para o PIS/PASEP, equiparou *faturamento* à *receita bruta* da pessoa jurídica. Ora, embora o despreze, o legislador sabe perfeitamente que, segundo a doutrina do Direito Comercial, apenas uma parcela das receitas da pessoa jurídica (aquelas relativas a operações mercantis que autorizam a emissão de fatura) poderiam ser enquadradas no conceito de faturamento, utilizado pela Constituição, na redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, como elemento definidor da competência da União para a instituição de tais contribuições²³. Ignorando, porém, esse fato, pretendeu atribuir a todas as *receitas* da pessoa jurídica o mesmo regime jurídico conferido àquelas entradas contábeis efetivamente enquadráveis no conceito de *faturamento*.

Como se observa, neste caso, o legislador artificialmente equiparou as noções ontologicamente diversas de *faturamento* e *receita bruta*. Ao fazê-lo, não presumiu coisa alguma, sequer num momento pré-jurídico; criou ele mesmo uma realidade artificial, contrária à natureza jurídica dos institutos a cujo regime jurídico remete.

1.3. Presunções legais relativas

A característica fundamental das presunções legais relativas (*juris tantum*), por sua vez, reside na circunstância de admitirem prova em contrário. Isto é, embora nelas também a ocorrência de um fato faça pressupor a existência de outro, ao qual estão vinculadas certas consequências jurídicas, a prova da inoccorrência efetiva deste fato presumido impede a atração do regime jurídico a ele correlato.

²² *Apud* HARET, F. C., *Ibid*, p. 196.

²³ Aqui o conceito é ainda mais decididamente vinculante para o legislador, tendo em vista que se trata de conceito de direito privado utilizado pela Constituição para definir competência tributária (art. 110 do Código Tributário Nacional).

A rigor, estas são as únicas que podem ser consideradas verdadeiras presunções legais, haja vista que, ao contrário do que ocorre nas *presunções absolutas*, nelas o momento presuntivo não existe apenas antes da elaboração da norma, mas também no de sua aplicação.

Diferentemente das presunções absolutas, pois, as presunções relativas tratam, efetivamente, de matéria probatória, e não de direito material; são regras de direito processual, e não de direito substantivo. A regra que estabelece presunção relativa não cria um novo suposto de fato ao qual atrela consequências idênticas às já previstas em outra norma, nem prescreve relação jurídica diversa daquela prescrita pela norma a cuja hipótese se remete. Ao contrário, facilita à Administração tributária a aplicação da própria norma cuja incidência é presumida, autorizando que se infira, a partir doutro fato (fato-base), a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato-presumido, que desencadeia seus efeitos próprios. A presunção relativa conecta tais acontecimentos segundo uma lógica de causalidade provável, mas que pode ser refutada pelo contribuinte, mediante a apresentação de contraprova.

Ao contrário das categorias já analisadas, portanto, não é uma norma remissiva, não é norma que estabelece qual será a consequência atrelada a um novo pressuposto de fato mediante a remissão à consequência prevista para outra hipótese normativa. Trata-se, isso sim, de norma que modifica o objeto da prova, altera aquilo que deve ser provado pelo Fisco para alcançar os efeitos de interesse da Fazenda.

Há quem sustente que disposições dessa natureza alterariam o ônus da prova em desfavor do contribuinte, mas sem razão. A norma que estabelece presunção relativa não desincumbe a Fazenda, na sua função fiscalizadora, de demonstrar a ocorrência de um fato; apenas o fato a ser demonstrado é que passa a ser outro. Com efeito, ao invés de ter de provar o fato X, para desencadear as consequências a ele atreladas (aí incluído o surgimento da relação jurídica tributária) bastará à Administração provar o fato Y, podendo o sujeito passivo, no entanto, evitar a aplicação dos efeitos da norma, seja provando que o fato Y não ocorreu, seja provando que o fato X não ocorreu.

Um claro exemplo de presunção legal relativa está no art. 464 do Regulamento do Imposto de Renda (que reflete o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº. 1.598/77).

Segundo esse dispositivo, para fins de incidência do imposto sobre a renda, presume-se que houve distribuição disfarçada de lucros aos sócios quando constatada a ocorrência de determinados negócios entre pessoa jurídica e pessoa a ela ligada. O §3º do art. 464, porém, excepciona a aplicação da presunção – e eis o elemento que lhe dá, em certa medida, caráter relativo – se houver “*prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica*

contrataria com terceiros”. Como se vê, a lei confere expressamente ao contribuinte a prerrogativa de, mediante contraprova, tornar a regra presuntiva inaplicável, ineficaz no caso concreto, com isso deixando patente o caráter relativo da presunção estabelecida pela norma.

1.4. Presunções simples (*hominis*)

Por fim, a exemplo das presunções legais relativas, as presunções simples (ou judiciais) também se referem a matéria probatória, mas sem decorrer de previsão legal. São, basicamente, “*ilações tiradas do relacionamento entre um fato conhecido, que, em si, é irrelevante na lide, e um fato desconhecido, cuja existência, pelo contrário, é relevante para o deslinde do processo*”²⁴.

São, portanto, o resultado de um raciocínio cujo ponto de partida é a experiência do aplicador da norma. Na presunção simples, a partir de um indício, isto é, a partir da evidência da ocorrência de determinado fato (que não é aquele sobre que essencialmente se debate na lide), tendo em conta a observação do que *ordinariamente acontece* (artigo 335 do Código de Processo Civil), chega-se a uma conclusão sobre a probabilidade de ocorrência de outro fato, a que a legislação tributária atribui os efeitos sobre cuja aplicação se discute no processo.

Um dos exemplos de uso de presunção simples, no campo do imposto sobre a renda, é o atinente ao caso em que se constata a existência de um passivo fictício criado pela pessoa jurídica, que (i) ou não contabiliza obrigações por ela já liquidadas (permitindo, assim, omitir a saída de dinheiro, sem redução de seu ativo circulante registrado), ou então (ii) recebe “empréstimos” de seus sócios, também como forma de justificar o recebimento do dinheiro que nela deu entrada sem registro (o “caixa dois”, na expressão vulgar). A criação de passivo fictício, não há dúvida, é forte indício de omissão de receitas, ainda que não haja norma específica que imponha (ou faculte) a sua observância pelo julgador²⁵; trata-se, pois, de uma presunção simples ou *hominis*.

1.5. Conclusão parcial

Atingido, enfim, o objetivo de brevemente elaborar uma tipologia das presunções e ficções tributárias, ilustrada com alguns exemplos destinados a facilitar a sua compreensão, pode-se agora passar ao exame do conteúdo do princípio com que se as cotejará.

²⁴PAOLA, L. S. Ibid., p. 72.

²⁵ PAOLA, L. S. Ibid., p. 261: “*O passivo fictício, quando constatado, é indício de omissão de receitas. Trata-se de presunção simples*”.

A título de síntese da conclusão parcial, pode-se dizer que as normas veiculadoras de presunção absoluta e ficção jurídica são normas de direito material, enquanto a norma veiculadora de presunção legal relativa é norma de direito processual, norma de julgamento, diferenciando-se das presunções simples apenas em razão de seu caráter cogente, do qual estas últimas são desprovidas.

2. Considerações sobre o conteúdo do princípio da capacidade contributiva

Tradicionalmente, analisa-se o princípio da capacidade contributiva, definido em termos mais genéricos como o padrão que permite aferir “*a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos*”, “*de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento*”²⁶, segundo duas perspectivas: a objetiva (ou absoluta) e a subjetiva (ou relativa).

No plano subjetivo, em que mostra uma correlação mais estreita com o princípio da igualdade, apresentando-se como seu critério de aplicação para fins tributários²⁷, o princípio pode ser examinado sob dois pontos de vista bastante diferentes, orientados por vetores frontalmente contrários que, contudo, não se excluem, mas se complementam. Um o toma como garantia do contribuinte contra o Fisco; outro o adota como instrumento de proteção dos interesses fazendários (nos quais, a rigor, estão ou devem estar indiretamente representados os interesses de toda a coletividade). São essas as três categorias focalizadas neste tópico.

2.1. Capacidade contributiva objetiva (ou absoluta)

Sob o ponto de vista objetivo, o princípio da capacidade contributiva diz respeito, precipuamente, à eleição, pelo legislador, de “*fatos ou situações que revelam, ‘prima facie’, da parte de quem os realiza ou neles se encontra, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica desta particular espécie tributária*”²⁸.

Segundo Regina H. COSTA, ela condiciona “*a atividade de eleição pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias*”, desautorizando “*a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza*”²⁹.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. Saraiva: São Paulo, 2007, p. 173/174.

²⁷ Nesse sentido, diz Humberto ÁVILA que “*a igualdade, como metanorma que estrutura a aplicação de outras (como postulado, portanto), constitui um dever puramente formal, porque estabelece uma forma que só funciona com a complementação de conteúdos (...), somente adquire significado normativo quando relacionada a critérios normativos materiais, sob pena de ser apenas uma forma despida de qualquer conteúdo jurídico*”. ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 371.

²⁸ CARRAZZA, Roque A. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 85.

²⁹ COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 28.

Portanto, a ideia, aqui, é a de que, de um fato insuscetível de ser avaliado patrimonialmente não será possível extrair grandezas que representem valor em dinheiro, único meio em que se pode expressar o conteúdo do objeto da prestação que integra a relação jurídica tributária, conforme faz ver o art. 3º do Código Tributário Nacional.

Dando um exemplo caricato de tributo que não respeitava a capacidade contributiva em sentido objetivo, CARRAZZA faz referência ao *imposto sobre a barba*, instituído na Rússia Imperial por Pedro, o Grande, com o fim de obrigar os russos a cortarem os pêlos faciais e, assim, ocidentalizar o País na maneira de vestir³⁰. Precisamente por força da aplicação do princípio da capacidade contributiva em seu sentido objetivo, um tributo dessa natureza, caso instituído no Brasil, seria claramente inconstitucional. Mas não é preciso ir a este exemplo extremo para ver a importância do princípio; como se verá adiante, há exemplos práticos, no Direito brasileiro, de inobservância do princípio nessa perspectiva absoluta.

É sob esse ponto de vista, objetivo, que exsurge a relevância precípua³¹ dos conceitos de mínimo existencial e da proibição da utilização de tributo com efeito de confisco, postos como limites mínimo e máximo da capacidade contributiva³², as marcas além das quais a tributação da riqueza pessoal não pode ir. Esses conceitos impõem ao legislador que a obrigação de preservar a *fonte produtiva* da riqueza que gera a tributação, mediante a supressão, do âmbito dos fatos tributáveis, daquilo que, objetivamente considerado, seja minimamente necessário à preservação da pessoa e de sua família, ou ao custeio dos gastos indispensáveis ao livre exercício de atividade econômica³³.

É também sob essa perspectiva que o princípio impõe a observância da seletividade nos impostos indiretos, comandando a adoção de alíquotas diferenciadas segundo a maior ou menor essencialidade dos produtos e serviços sobre os quais incide a tributação.

2.2. Capacidade contributiva subjetiva (ou relativa) e a igualdade

Como aponta Paulo de Barros CARVALHO, o princípio da capacidade contributiva em sentido subjetivo, “*embora revista caracteres próprios*”, está intimamente ligado “*à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º. Caput, do Texto Supremo*”³⁴.

³⁰ CARRAZZA, R. A. *Ibid.*, p. 92, nota 52.

³¹ É claro que a observância dos princípios do mínimo existencial e da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco se dá também sob um ponto de vista subjetivo. É o que ocorre, por exemplo, quando se logra, judicialmente, o reconhecimento de que determinada despesa deve ser considerada dedutível do imposto de renda, apesar de não estar prevista tal dedutibilidade em lei. Precipua, porém, a observância desses princípios faz-se com critérios objetivos, aplicáveis a todo e qualquer contribuinte.

³² VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 41.

³³ ÁVILA, Humberto. *Sistema (...)*, p. 380.

³⁴ CARVALHO, P. B. *Ibid.*, p. 174.

Relacionar a capacidade contributiva com a igualdade implica conceber que o primeiro só se pode reputar realizado com o atendimento do segundo, até porque, conforme Celso Ribeiro BASTOS, a “*igualdade é (...) o mais vasto dos princípios constitucionais, não se vendo recanto onde ela não seja impositiva*”³⁵.

E o princípio da igualdade se realiza com a observância de que as equiparações e distinções entre os sujeitos só podem ser estabelecidas em face de um critério autorizado pela Constituição³⁶ (isto é, uma medida de comparação adequada) e com vistas ao atingimento de um fim constitucional. No campo das obrigações tributárias, essa medida de comparação é, normalmente, o princípio da capacidade contributiva³⁷.

Necessário, porém, avançar um pouco mais para analisar o conteúdo específico da capacidade contributiva, princípio em face do qual a legitimidade da instituição de ficções e presunções fiscais será examinada, nas duas perspectivas que tal princípio pode assumir, conforme o interesse (do contribuinte ou do Fisco) protegido sob sua invocação.

2.2.1. Capacidade contributiva subjetiva como garantia individual do contribuinte

No viés subjetivo, pode-se ver o princípio da capacidade contributiva subjetiva, primeiro, como relacionado à repartição da percussão tributária, no sentido de impor que esta seja feita de acordo com a *força econômica* do contribuinte.

É nesse sentido que parece apontar com maior vigor o art. 145, §1º, da Constituição Federal, tendo em vista a exigência, nele contida, de que, “quando possível”, isto é, sempre que a estrutura da norma de incidência dos impostos permitir, tenham eles caráter pessoal e sejam graduados segundo a *capacidade econômica* do contribuinte³⁸.

Sob esse enfoque, a capacidade contributiva se aproxima mais de uma noção de justiça individual, focalizando o aspecto do princípio que aponta para a existência de uma garantia individual do contribuinte em face do Estado. A igualdade aparece, aqui, segundo um

³⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. A Nova Redação do Princípio da Isonomia. In: BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**, V. 2. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 13.

³⁶ VIEIRA, José Roberto. Princípios Constitucionais e Estado de Direito. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Revista dos Tribunais, nº. 54, 1990, pp. 97/98.

³⁷ Como dito na nota 2, para Humberto ÁVILA, nos tributos revestidos de finalidade predominantemente extrafiscal, a medida de comparação “*não será a capacidade contributiva*”.

³⁸ Apesar da referência à *capacidade econômica*, cujo conceito está ligado à detenção pura e simples de alguma riqueza por parte do contribuinte, o dispositivo constitucional, segundo entendimento amplamente majoritário da doutrina, está fazendo referência à *capacidade contributiva*, que nada mais é que “*uma capacidade econômica específica*”, ligada “*à aptidão para suportar determinada carga tributária*”. Por exemplo, quando a tributação atinge o mínimo vital, tributa-se alguém que é dotado de capacidade econômica, mas não de capacidade contributiva. Deve-se distingui-las, ainda, da capacidade financeira, que está ligada à liquidez, isto é, à disponibilidade de meios para liquidar as obrigações tributárias no tempo da exigência. CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 35/36.

modelo de tratamento isonômico, em que “*o contribuinte é tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais*”³⁹.

Os limites à capacidade contributiva, neste prisma, são considerados não como a ele imanentes, mas como externos a ele, decorrendo, assim, do choque com outros princípios do sistema constitucional, num conflito que deverá ser resolvido, segundo a teoria constitucional dominante, conforme o método da ponderação⁴⁰, segundo juízo de proporcionalidade.

2.2.2. Capacidade contributiva subjetiva como instrumento de proteção do Fisco

Numa outra perspectiva desse sentido subjetivo, a capacidade contributiva aparece como instrumento de proteção dos interesses fazendários (que, no fundo, estão ou deveriam estar mais estreitamente conectados com os interesses coletivos), indicando que todos devem ser instados a contribuir, de maneira tão uniforme quanto possível, para a manutenção da coisa pública. Enfatiza-se, aqui, a exigência de um tratamento igualitário, “*por meio do qual o contribuinte é tratado igual aos outros, mesmo que ele seja diferente*”⁴¹.

Essa segunda perspectiva, ligada a uma noção de justiça geral (em oposição à individual, garantista), foi assumida mais tardiamente, especialmente por influência da doutrina italiana, na figura de Francesco MOSCHETTI, que, a partir da década de 1970, passou a interpretar o princípio da capacidade contributiva (art. 53 da Constituição Italiana), à luz do ideal de solidariedade previsto no art. 2º da mesma Carta.

Para MOSCHETTI, aliás, o caráter solidário do dever de prestação tributária está afirmado implicitamente no próprio art. 53 da Constituição Italiana, na medida em que tal dispositivo não trata de um dever de cada cidadão de pagar tributos, mas sim do dever de todos “concorrerem para os gastos públicos”⁴². O conceito de “concurso” (do verbo “concorrer”), segundo ele, implica um *currere cum*, um “participar com outros”, um cooperar.

Tal perspectiva, que enfatiza a capacidade contributiva sob o ponto de vista da *justiça geral*, é também em grande medida adotada no Direito brasileiro, o que é evidenciado pelo fato de que, segundo pesquisa recentemente realizada, que classifica os julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o tema da *capacidade contributiva* de acordo com o interesse protegido na decisão (se o do contribuinte ou o do Erário), na maior parte deles o princípio é invocado para proteger os interesses fazendários. É o que atesta Leonel Cesarino PESSÔA:

³⁹ ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. Malheiros: São Paulo, 2008, p. 85.

⁴⁰ Trata-se da chamada *teoria externa (Aussentheorie)* das limitações aos direitos fundamentais, como apontado em: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 300.

⁴¹ ÁVILA, H. Teoria (...), p. 85.

⁴² MOSCHETTI, F. *Op. cit.*, pp. 123/124.

No trabalho realizado, os setenta acórdãos do STF em que os termos ‘capacidade contributiva’ aparecem foram classificados de acordo com o interesse protegido. Estas análise e classificação conduzem a uma conclusão principal: no Brasil, o princípio da capacidade contributiva foi utilizado pelos ministros do STF, em alguns poucos acórdãos, para proteger o interesse do contribuinte e quase sempre para proteger o interesse do fisco. (...)

Seja para assegurar a tributação diferenciada em algumas situações, como no caso de empresas optantes pelo Simples, seja para garantir que as taxas possam ser cobradas com alíquotas diferenciadas, seja, de maneira geral, para assegurar a tributação nas situações em que exista manifestação de capacidade contributiva, o princípio a capacidade contributiva foi utilizado sempre de modo a que, nas situações em que se revele capacidade contributiva, a tributação não deixe de alcançá-la⁴³.

Sob essa perspectiva, os limites à invocação da capacidade contributiva como direito fundamental, ao invés de serem externos a ele, isto é, ao invés de serem obtidos mediante ponderação, teriam um caráter mais imanente, estariam no próprio conteúdo do princípio⁴⁴.

2.2.3. Síntese da capacidade contributiva em sentido subjetivo

Numa síntese conciliatória entre os dois pontos de vista, poder-se-ia dizer que o conteúdo da capacidade contributiva está ligado à “*disponibilidade de meios econômicos para arcar com a tributação e, desse modo, concorrer para o custeio das despesas públicas*”⁴⁵.

O conceito acima transcrito, ao acentuar tanto a necessidade da disponibilidade de meios econômicos (força econômica), de um lado, quanto o dever de concorrer para os gastos públicos, de outro, afina-se com uma interpretação do princípio da capacidade contributiva que o identifica simultaneamente como (i) garantia individual do contribuinte contra o Estado (modelo de justiça individual) e (ii) elemento de proteção do interesse do Fisco, no sentido de que “*ninguém deveria se furtar a contribuir para as despesas públicas conforme sua capacidade contributiva*”⁴⁶ (modelo de justiça geral).

O princípio, então, tem um caráter bifronte, e é até natural que assim seja, especialmente levando em conta o fato de sua inserção num sistema complexo, como é o sistema constitucional de uma democracia pluralista, tal qual a brasileira, construído sobre paradoxos que são, ao mesmo tempo, fonte de suas contradições imanentes, por um lado, mas também de sua vitalidade e abertura, por outro.

Ambas as perspectivas que informam o princípio, portanto, convivem no ordenamento, muito embora apontem em direções contrárias. Na solução de problemas

⁴³ PESSÔA, Leonel Cesarino. *O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. In Revista Direito GV. São Paulo, jan./jun./2009, n.º. 9, p. 103.

⁴⁴ Trata-se da chamada teoria “interna” (*Innentheorie*) das restrições aos direitos fundamentais. MENDES *et al*, op. cit., p. 300.

⁴⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. P. 36.

⁴⁶ PESSÔA, Leonel Cesarino. *O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. In Revista Direito GV. São Paulo, jan./jun./2009, n.º. 9, p. 99.

concretos, porém, não será possível seguir de uma vez só por ambas as direções opostas (sob pena de se não sair do lugar), mas, no máximo, o sentido apontado pelo vetor resultante de seu confronto. Para dizer qual a direção efetivamente apontada é necessário, portanto, identificar qual é a perspectiva predominante, qual é aquela adotada preferencialmente pela Constituição para a aplicação do princípio da capacidade contributiva em sentido subjetivo.

No que concerne ao uso de presunções (especialmente aquelas fundadas em padronizações), a questão passa, portanto, a ser, como bem resumiu Humberto ÁVILA, se:

para atender a igualdade a norma tributária deve considerar todas as particularidades dos contribuintes e das operações por eles praticadas (...) ou basta, para preservar o tratamento isonômico, que a norma tributária trate os contribuintes com base em qualidades geralmente presentes na maioria deles ou nas operações por eles praticadas, considerando o seu caso como pertencente a uma classe de casos, mesmo que ele seja eventualmente diferente, se examinados outros elementos não selecionados pelo legislador⁴⁷.

Segundo ÁVILA, a Constituição brasileira, embora não opte de maneira draconiana por um ou outro modelo (de justiça individual ou geral), privilegiou o tratamento particularizado, isto é, enfatizou a perspectiva isonômica, que dá atenção às peculiaridades presentes na situação de cada contribuinte, e não a perspectiva igualitária, que dá relevo à obrigação de todos contribuírem para o custeio dos gastos públicos. Há, de acordo com o autor, três elementos, extraídos diretamente do texto constitucional, que apontam no sentido de ter sido essa a opção constitucional⁴⁸.

O primeiro indício está em que o texto constitucional estabeleceu o dever de, nos impostos, respeitar-se o caráter pessoal e a graduação segundo a capacidade econômica de cada contribuinte *sempre que possível* (145, §1º), isto é, sempre que for da índole constitucional do imposto, sempre que sua hipótese de incidência admitir a graduação segundo elementos pessoais.

Como se não bastasse, nesse mesmo dispositivo a Constituição atrelou as faculdades da Administração tributária de identificar “*o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*” especialmente ao desígnio de “*conferir efetividade a esses objetivos*”, isto é, de conferir efetividade aos objetivos de que os impostos tenham caráter pessoal e sejam graduados segundo a capacidade econômica.

A propósito, como se colhe da expressão “*sempre que possível*”, a única exceção a esse dever de observar o caráter pessoal e a capacidade econômica de cada contribuinte - dever ao qual o Estado deverá buscar “*conferir efetividade*” - está ligado à real

⁴⁷ ÁVILA, H. Teoria (...), p. 78.

⁴⁸ ÁVILA, H. Teoria (...), p. 85/88.

impossibilidade de sua observância. Com efeito, pelo que se extrai do texto constitucional, não é possível opor a esse dever uma mera dificuldade, muito menos a simples conveniência, para a Administração, de sua inobservância. O constituinte, de fato, não opôs a essa garantia qualquer princípio relacionado à praticidade ou comodidade da atuação da Administração fazendária. Eis o primeiro fator que aponta pela primazia do modelo de justiça individual sobre o modelo de justiça geral.

O segundo indício dessa escolha reside na circunstância de o texto prever, a partir da Emenda Constitucional nº 3/93, que, nos casos de substituição tributária, se não ocorrido o fato gerador presumido, deve ser assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga. Isso evidencia que, mesmo na exceção, a exigência de observância do tratamento particularizado segue atuando como contraponto à validade do uso de presunções.

Isso evidencia que a capacidade contributiva não deve ser considerado um princípio *prima facie*, não deve ser considerado um princípio passível de integral afastamento mediante juízo de ponderação, mas sim um princípio *pro tanto*, que não pode ser descartado completamente, preservando seu peso mesmo na presença de razões contrárias.

Por fim, o terceiro indício a partir do qual se infere a opção do constituinte pelo modelo isonômico (garantista) da capacidade contributiva é encontrado, segundo ÁVILA, no fato de ter atribuído competência tributária aos entes federados por meio de regras que descrevem (ou ao menos apontam para) os aspectos materiais da hipótese de incidência, revelando com isso que não é qualquer fato que pode ser objeto de tributação, mas apenas aqueles descritos pela Constituição. Isto é, só a ocorrência concreta desses fatos, e não a presunção de sua possível ocorrência, é que pode fazer nascer a obrigação tributária.

Em suma, para ÁVILA, o caráter geral das normas que estabelecem presunções – já que fundadas em juízos *a priori* daquilo que *normalmente ocorre* – deriva da impossibilidade de se observarem considerações particulares a cada caso. Se é assim, torna-se insofismável a conclusão, tomada *a contrario sensu*, de que “*é precisamente quando essa impossibilidade da consideração de circunstâncias individuais se transforma em possibilidade que se [pode questionar] a manutenção da diretriz geral frente ao caso concreto*”⁴⁹.

ÁVILA, nesse *iter*, defende que o contribuinte deve ser tratado diferentemente, na medida em que se distinga dos demais, mas reconhece que isso poderá deixar de ser feito se,

por ser impossível ou extremamente onerosa a fiscalização de tributos, as particularidades dos contribuintes e dos casos não puderem ser verificadas, porque

⁴⁹ ÁVILA, H. Teoria (...), p. 80.

sua consideração causaria – pela falta de previsão, controle, coordenação, modicidade e conhecimento – mais generalização do que individualização⁵⁰.

Contudo, complementa, o modelo particularista de justiça não é jamais abandonado; deve permanecer sempre como

contraponto para a generalização, na medida em que os padrões legais utilizados, além de deverem ser compatíveis com a maioria dos fatos efetivamente praticados, devem possuir cláusulas de retorno ao modelo particularista, desde que a decisão individualizada não prejudique nem o alcance da finalidade substancial do padrão, nem a segurança jurídica que suporta a sua utilização, em virtude da pouca probabilidade de reaparecimento frequente de situação similar por dificuldade de ocorrência ou de comprovação⁵¹.

Esse é o resultado do confronto entre as duas perspectivas que orientam a aplicação da igualdade segundo a capacidade contributiva. O caso, agora, é de aplicar essas conclusões ao exame dos critérios de validade das presunções e ficções, na tipologia antes construída.

3. Presunções, ficções e a capacidade contributiva

Pode-se, agora, finalmente, passar ao cotejo entre o princípio da capacidade contributiva e as diversas “espécies” de ficções e presunções tributárias examinadas acima.

3.1. Ficções e presunções absolutas jurídico-tributárias

Como visto, as ficções e presunções absolutas em matéria tributária são normas de direito material (e não processual), que se reportam à estrutura de outra norma jurídica, de modo a prever a mesma consequência nela prescrita para fato diverso do nela descrito, ou de modo a prescrever consequência diversa para o mesmo fato nela descrito.

Assumida essa premissa, torna-se impossível concordar com a conclusão de MOSCHETTI, tomada justamente a partir do entendimento de que tais normas teriam natureza probatória, no sentido de que *“las presunciones fiscales absolutas, aunque sean abstractamente lógicas y racionales, son siempre inconstitucionales”* (sem o destaque, no original), por não garantirem *“que la contribución de todos se mida en razón a su capacidad efectiva”*⁵², dado o fato de não admitirem prova em contrário.

Isso porque, como tais normas têm natureza material, sua validade ou invalidade não pode ter qualquer relação com a possibilidade ou não de prova da inoportunidade do fato “presumido” (isto é, aquele que é objeto da equiparação). Em outras palavras, pensar a questão em termos probatórios é equivocado. O que se deve analisar, muito diversamente, é se

⁵⁰ ÁVILA, H. Teoria (...), p. 88.

⁵¹ ÁVILA, H. Teoria (...), p. 85.

⁵² MOSCHETTI, F. *Op. cit.*, p. 325.

o atrelamento de efeitos jurídico-tributários a hipótese diversa daquela a que corresponde o fato *presumido* ou *equiparado*, ou a prescrição de relação jurídica diversa a partir do mesmo fato jurídico-tributário, viola ou não o princípio da capacidade contributiva.

Fixada essa premissa, é claro que, quando implicarem a ampliação do rol de hipóteses descritoras de fatos desencadeadores da obrigação de pagar determinado tributo, a validade das normas ficcionais ou presuntivas dependerá, em primeiro lugar, de a pessoa política que as institui ser competente para expedir normas tributárias alusivas a tais fatos.

Nesse sentido, por violar a regra de competência, pode-se dizer, por exemplo, que, considerado o texto da Constituição vigente à época de sua edição, é absolutamente inconstitucional o art. 3º, §1º, da lei nº. 9.718/98, no ponto em que ficcionalmente equiparou *receita bruta* a *faturamento*, para fins de incidência da COFINS e da contribuição ao PIS, já que a regra constitucional então em vigor apenas autorizava a instituição de tais tributos sobre o *faturamento* da pessoa jurídica ou sujeito a ela equiparado (art. 195, inciso I).

Mas o objetivo deste estudo não é analisar a questão da validade das presunções e ficções levando em conta a integralidade da regra de competência, mas tão-somente um dos elementos que se conjugam para determinar seu conteúdo, qual seja, o princípio da capacidade contributiva, em sentido objetivo e em sentido subjetivo.

Como visto, sob o ponto de vista da capacidade contributiva em sentido **objetivo** (ou absoluto), o que importa é indagar se o fato posto como base da presunção absoluta ou da ficção “*é, em si, um índice capaz de expressar riqueza tributável*”⁵³.

Analisados exclusivamente sob esse aspecto (objetivo), poder-se-ia dizer que os dois exemplos de presunção absoluta e ficção citados acima (tributação irretroatável pelo lucro presumido e equiparação dos conceitos de faturamento a receita) não violam o princípio em questão. Afinal, tanto num caso como no outro, o fato ensejador da relação jurídica tributária é o auferimento de receita pelo sujeito passível, índice certamente capaz de, sob um ponto de vista estritamente objetivo, expressar a existência de riqueza tributável.

O mesmo não se poderia dizer, contudo, de uma norma que, por exemplo, estabelecesse a presunção absoluta de que qualquer valor que transitasse pela contabilidade da pessoa jurídica, mesmo que pertencente a terceiros, deveria ser considerado como integrante da sua receita bruta e refletir, assim, na composição da base de cálculo. Uma norma que estabelecesse presunção nesse sentido, sem dar ao contribuinte a possibilidade de demonstrar que tais valores pertenciam, na verdade, a terceiros, estaria criando uma nova hipótese de

⁵³ PAOLA, L. S. de. *Ibid.*, p. 155.

incidência, descritora de fato que, em si, não revela a existência de riqueza tributável pertencente ao sujeito passível. Não há dúvida de que disposições que tais seriam inconstitucionais por violarem a capacidade contributiva já na sua dimensão objetiva⁵⁴.

A seu turno, na análise que focaliza o ponto de vista da capacidade contributiva **relativa (ou subjetiva)**, relacionada à consideração ou não de fatores particulares de cada contribuinte em oposição ao padrão de normalidade vislumbrado pelo legislador, há que se distinguir entre dois aspectos: a) primeiro, aquele mais intimamente ligado à concepção de justiça geral (ou da capacidade contributiva relativa como instrumento ligado à satisfação dos interesses fazendários), que diz respeito à observação, ou não, pelo legislador, daquilo que *normalmente ocorre*, como pressuposto para a edição da norma que estabelece a presunção; b) segundo, aquele mais ligado à concepção de justiça individual (ou da capacidade contributiva relativa como instrumento de garantia do contribuinte contra o Estado), que diz respeito à possibilidade concreta de se examinarem circunstâncias pessoais do contribuinte, de modo a afastá-lo do padrão de normalidade vislumbrado pelo legislador, para que a tributação sobre ele incidente se dê da maneira mais afinada possível com sua capacidade *pessoal*.

É óbvio, em primeiro lugar, que a análise dessa vinculação do padrão de normalidade com a realidade efetiva só faz sentido quando se trata do exame da validade das presunções absolutas, não tendo sentido no que concerne às ficções. Afinal, a ficção é criada desde logo sem qualquer atrelamento à realidade, sem liame com o que *normalmente ocorre*, sendo esse precisamente o seu traço distintivo. Portanto, embora sujeita a outros limites, como todos os referentes à extensão da regra de competência, inclusive os decorrentes diretamente do princípio da igualdade (aplicado sob outra medida de comparação), o conteúdo específico da capacidade contributiva só limita a instituição de ficções sob o ponto de vista objetivo.

No que toca à instituição de presunções absolutas, a vinculação do padrão de normalidade pressuposto pela norma com a realidade, referido à observância da capacidade contributiva subjetiva como preceito de justiça geral, “*diz respeito à necessidade de um*

⁵⁴ O exemplo não é totalmente desconectado da realidade, já que, alguns casos, a Fazenda pretende que o art. 1º, §1º, da Lei nº. 10.833/03, ao estabelecer que a incidência da COFINS não-cumulativa pode se dar inclusive nas operações “em conta alheia”, daria azo a que a base de cálculo do tributo abrangesse inclusive a receita de terceiros. Na verdade, porém, como diz Solon SEHN, o dispositivo em questão, “*ao estabelecer que a Cofins incide sobre a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta alheia, refere-se ao incremento patrimonial decorrente da comissão ou outra modalidade de remuneração recebida pela intermediação do negócio. Em momento algum autorizou a incidência sobre a receita de terceiros, inclusive porque, se assim fosse, o dispositivo seria inconstitucional. Afinal, a receita de terceiros, no momento em que ingressa no caixa da pessoa jurídica intermediária, representa um simples movimento de fundo, sem qualquer repercussão patrimonial*” (SEHN, Solon. Cofins incidente sobre a receita bruta. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 186).

*suporte empírico considerável que permita comprovar a correspondência do padrão*⁵⁵ àquilo que efetivamente ocorre na maioria dos casos.

O tratamento padronizado instituído pela norma de presunção, uma vez que leva em conta a suposição daquilo que *normalmente ocorre*, só pode ser considerado válido se

provocar efeitos desiguais de diminuta extensão (quando a desigualdade não é nem contínua nem considerável entre os contribuintes), alcance (quando a desigualdade não atinge um número expressivo de contribuinte) e intensidade (quando a desigualdade não é direta, mas secundária relativamente aos direitos fundamentais de igualdade e de liberdade)⁵⁶.

Assim, se não for possível divisar minimamente essa vinculação entre o fato-base e o fato-presumido, o princípio da capacidade contributiva subjetiva restará violado, porque a norma instituidora da presunção absoluta estará atrelando a determinado fato os mesmos efeitos atribuídos a outro fato, sem que haja entre eles uma relação de causalidade que pudesse justificar o tratamento igualitário dado aos que praticam um e outro.

Já a exigência de vinculação posterior do padrão à realidade, ligada à concepção da capacidade contributiva subjetiva como preceito de justiça individual, particularizada, será satisfeita, nas presunções fiscais absolutas, apenas quando estas forem instituídas precisamente em razão de ser absolutamente *impossível* qualquer tratamento particularizado.

Afinal, como dito anteriormente, ao dizer que a capacidade contributiva e o caráter pessoal dos impostos devem ser levados em conta *“sempre que possível”*, a Constituição estabeleceu como única exceção ao tratamento particularizado a hipótese de ser ele impossível, do ponto de vista prático.

Isso pode ocorrer, por exemplo, na adoção, por lei, de pautas de valores fiscais para fins de base de cálculo dos impostos sobre o patrimônio (IPTU e IPVA, em especial). Em determinadas circunstâncias, será até possível excepcionar a regra para considerar certas peculiaridades dos bens dos contribuintes que a própria lei especificar (e, nessa medida, a presunção será relativa). Se, porém, a consideração de todas as peculiaridades e detalhes dos bens de cada contribuinte se tornasse regra, seria necessário apurar caso a caso o valor dos bens, o que não só tornaria a atividade da Administração tributária desarrazoada, para não dizer impossível, mas, pior que isso, geraria mais generalização do que individualização.

Imagine-se, por exemplo, o grau de desarrazoabilidade que acarretaria para a Administração exigir-se dela que autorizasse cada contribuinte a pedir redução no valor do IPTU em conformidade com o estado de conservação do imóvel. Ora, não há dúvida de que

⁵⁵ ÁVILA, H. Teoria ..., p. 89.

⁵⁶ ÁVILA, H. Teoria ..., p. 105

um imóvel em mau estado de conservação vale menos do que um imóvel com as mesmas características, mas bem conservado. Tal fato não impede, porém, que, para fins de incidência do IPTU, a legislação faça presumir, sem autorizar prova em contrário, que todos os imóveis estão razoavelmente conservados (e que, portanto, quer o imóvel esteja bem, quer esteja mal conservado - quer Y, quer X -, *deve ser* a mesma consequência). Afinal, admitir demonstração em contrário, neste caso, seria criar para a Administração um custo burocrático e financeiro, oriundo da carga de dever fiscalizatório, que provavelmente superaria até mesmo o decorrente da arrecadação do tributo.

Portanto, em certa medida, isto é, excepcionada a consideração de determinadas peculiaridades que a própria lei indicar, parece válida a adoção de plantas e pautas fiscais como regras presuntivas de caráter absoluto⁵⁷, ao menos no que tange à sua utilização como ponto de partida para a avaliação dos bens cuja titularidade pelo sujeito passivo dará azo à incidência de norma jurídico-tributária, avaliação essa a ser matizada, mediante prova a cargo do contribuinte, à vista de certos fatos que a lei reputar relevantes para reduzir a base de cálculo do tributo (como aqueles ligados ao acesso do imóvel a serviços públicos de água, luz e esgoto, por exemplo).

Se é assim, pela mesma lógica se deve entender pela inconstitucionalidade, decorrente da violação ao princípio da capacidade contributiva em sentido subjetivo, da norma que estabelece a irretratabilidade da opção pelo regime do lucro presumido.

Afinal, nesse caso, diferentemente do que ocorre no caso das plantas e pautas fiscais, do ponto de vista prático, nada impediria que o contribuinte que houvesse feito opção pelo regime do lucro presumido, ao constatar que na verdade não teve qualquer lucro ao cabo do período de apuração, ou que o lucro foi menor do que aquele que resultaria da aplicação do percentual de presunção de lucro previsto pela lei sobre a sua receita bruta, apresentasse esses dados à Fazenda por ocasião da apresentação da declaração de ajuste anual, inclusive reivindicando a restituição dos valores de imposto que houvesse antecipado, se o resultado final, pelo regime do lucro real, apontasse a ocorrência de prejuízo (ou de lucro em dimensão inferior ao pressuposto no recolhimento antecipado).

⁵⁷ Para os que admitem a existência de tal categoria, poder-se-ia dizer que este seria um exemplo de presunção legal “mista”, considerada como aquela que não admite qualquer prova em contrário, mas apenas a prova quanto a fatos determinados. É o que defende, por exemplo, Pontes de Miranda, ao caracterizá-las como aquelas que “*aludem, por definição, às provas que se admitem*”. Em: PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, t. 3, p. 450. A classificação não parece procedente, porém, na medida em que, se a presunção será relativa quanto aos fatos que puderem ser excepcionados, e absoluta quanto àqueles que não puderem ser excepcionados pela prova em contrário, nada há que impeça ver duas regras de “presunção” (uma de direito material e uma de direito processual) articuladas.

Nem se poderia dizer que admitir a possibilidade de mudança do regime de tributação do lucro implicaria dificultar demasiadamente a atuação da Administração fazendária. Afinal, se o contribuinte pode livremente optar pela adoção do regime do lucro presumido, antes do início do ano-calendário, e se não há nada que lhe obrigue a optar por essa forma de tributação, então é lógica a conclusão de que a Fazenda **tem de estar sempre preparada** para processar quantas declarações houver de contribuintes no regime do lucro real. Por isso, qualquer argumento que apele à praticidade da Administração tributária, neste caso, não pode prevalecer, na medida em que o uso de presunção absoluta pressupõe verdadeira *impossibilidade* de análise das situações particulares.

3.2. Presunções legais relativas

A seu turno, o estabelecimento de presunções legais relativas, estas sim relacionadas a matéria probatória, em princípio, não ofende a capacidade contributiva objetiva.

Os limites para o estabelecimento de presunções dessa natureza são, normalmente, de outra ordem, dizendo respeito, mais diretamente, à investigação de se existe uma tal relação de probabilidade entre o fato-base e o fato-presumido que autorize o legislador a conceder que o intérprete, na presença do primeiro, afirme, em caráter provisório, a existência do segundo. Essa análise, ao que parece, não está relacionada com a existência ou não de capacidade contributiva em sentido objetivo, mas sim com a razoabilidade ou falta de razoabilidade da lei.

Por outro lado, tendo em vista que, por meio de presunção *iuris tantum*, o que o intérprete aplica é a própria norma cujo suposto é o fato-presumido, e não outra norma que tenha por antecedente o fato-base, não há a exigência de que o fato-base, em si, seja revelador de aptidão para contribuir. Basta, para respeitar o princípio nessa perspectiva objetiva, que o fato-presumido, descrito na hipótese de incidência, seja, por si, signo-presuntivo de riqueza.

No exemplo de presunção legal relativa citado acima (distribuição disfarçada de lucros), o fato-presumido (a distribuição de parcela do lucro da pessoa jurídica ao sócio), sem dúvida manifesta riqueza e, pois, o estabelecimento da presunção não viola o princípio. Saber, por outro lado, se há ou não relação de probabilidade entre o fato-base e o fato-presumido é questão mais complexa, e estranha ao âmbito de aplicação do princípio em questão, razão pela qual não nos aventuramos a examiná-la neste artigo.

Já do ponto de vista subjetivo, a adequação da presunção legal relativa ao princípio da capacidade contributiva dependerá da observância de alguns pressupostos, que decorrem

do fato de o modelo de igualdade particular ter sido adotado pela Constituição com preferência em relação àquele da igualdade geral.

O primeiro desses pressupostos, segundo Humberto ÁVILA, é a *necessidade*⁵⁸ de constituir o padrão. Não se deve exigir, nas presunções relativas, a impossibilidade de consideração de circunstâncias particulares do contribuinte, como nas presunções absolutas, mas pelo menos uma *grande dificuldade* de se o fazer.

O segundo é a *generalidade*, que diz com a escolha de um padrão legal adequado à maior parte dos contribuintes inseridos em determinada situação, ainda que não reste exato para todos. Em outras palavras, para que seja válida a presunção relativa, a base empírica considerada pelo legislador ao construí-la deve ser a dos casos típicos, e não dos atípicos. É necessário que a norma estabelecida de presunção se refira, efetivamente, àquilo que ordinariamente acontece.

O terceiro é a possibilidade – que, aliás, encerra a própria característica da presunção relativa – de o contribuinte, nos limites do razoável, demonstrar a discrepância entre o fato real e o presumido. Exatamente por isso é que os critérios que puderem razoavelmente ser considerados na lei para efeito de adequar o padrão legal à realidade, ou afastar a aplicação da regra de presunção, deverão ser obrigatoriamente considerados pelo legislador⁵⁹.

Nesse sentido, também não parece violar o princípio da capacidade contributiva em sentido subjetivo o estabelecimento da presunção relativa contida no art. 464 do RIR.

Salvo melhor juízo, defensável apenas com comprovação empírica, as hipóteses de negócios com pessoas ligadas descritas nos incisos do *caput* são, sim, fortes indícios de distribuição disfarçada de lucros; a construção da presunção é necessária, na medida em que a atuação das pessoas ligadas é feita, nesses casos, em conluio, de modo a dificultar ao extremo qualquer prova direta do fato; por outro lado, resta sempre ao contribuinte a possibilidade de comprovar que “*o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contratava com terceiros*” (art. 464, §3º, do RIR). Daí se considerar que, num caso como esse, o princípio foi respeitado.

3.3. Presunções simples

As mesmas considerações feitas acima valem para as presunções simples, na medida em que têm a mesma natureza probatória. Como traço diferencial destas, deve-se apenas

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria (...), p. 95.

⁵⁹ Humberto ÁVILA refere-se a seis pressupostos para o uso de padrões fiscais, mas os três aqui citados acabam abrangendo os critérios que se deseja precisar nessa exposição.

sublinhar que sua utilização, precisamente pela falta de autorização legal específica, deve ser absolutamente subsidiária, delas apenas se podendo valer o juiz ou o administrador quando puderem justificar razoavelmente “*o porquê do abandono da prova direta*”⁶⁰.

É claro, ademais, que, além de demonstrar a razoabilidade do uso da presunção, deve-se dar ampla possibilidade de o contribuinte demonstrar a inexistência do fato presumido, bem como a de destruir a própria presunção, pela demonstração de que ela “*não se funda em indícios seguros de existência ou montante da riqueza tributável*”⁶¹.

O exemplo citado, do passivo fictício como indício de omissão de receitas, parece se enquadrar nos critérios de necessidade, generalidade e admissão de prova em contrário que permitem a adoção de presunção *hominis*, sendo, em razão disso, perfeitamente válido.

CONCLUSÃO

Como se observou, contrariando a afirmação corrente na doutrina, as presunções absolutas e as ficções jurídico-tributárias, diferentemente das presunções relativas e simples, não são institutos de direito processual (probatório), mas de direito material. Nelas não se infere de um fato conhecido a existência de outro, mas, muito diversamente, alarga-se algum dos critérios da regra-matriz de incidência, ampliando ou o espectro dos fatos por ela alcançada (antecedente), ou o espectro das relações jurídicas desencadeadas a partir da incidência (consequente). Isso impede que se possa pensar a questão de sua validade ou invalidade, à luz do princípio da capacidade contributiva, sob um ponto de vista que enfatiza a impossibilidade de produção de prova em contrário, como faz MOSCHETTI. No que a elas diz respeito, a compatibilidade com a capacidade contributiva não deve ser pensada em termos probatórios, como ocorre no caso das presunções relativas e *hominis*.

O princípio da capacidade contributiva pode ser visto, primeiro, sob um ângulo objetivo; nesse sentido, é atendido mediante a eleição, pelo legislador, de fatos signo-presuntivos de riqueza sobre os quais recairão os encargos tributários.

Sob um ângulo subjetivo, enfatiza-se a existência de capacidade individual concreta para contribuir, servindo o princípio, simultaneamente, como garantia do contribuinte (no sentido de que ninguém será tributado além de sua capacidade) e como instrumento de satisfação dos interesses fazendários (no sentido de que todos os que puderem contribuir para os gastos públicos deverão ser instados a fazê-lo). As duas concepções estão presentes no sistema constitucional tributário brasileiro, mas a primeira predomina sobre a segunda,

⁶⁰ PAOLA L. S. Ibid., p. 158.

⁶¹ PAOLA, L. S. Ibid., p. 157.

conforme conclusão que se extrai a partir de elementos do próprio texto constitucional, devendo, por isso, ser atendida em caráter preferencial.

Do cotejo feito entre as categorias examinadas sob o rótulo “presunções e ficções” e o princípio da capacidade contributiva nos sentidos referidos, conclui-se que:

1. Para respeitar o princípio da capacidade contributiva objetiva, é necessário que as normas que prescrevem ficções e presunções absolutas descrevam fatos capazes, por si, de expressar riqueza tributável. Não basta que o fato descrito na norma a cujo regime jurídico remetem (a norma que descreve o fato equiparado) seja signo-presuntivo de riqueza;
2. O estabelecimento de presunções legais relativas, ou de presunções simples, em princípio, não ofende o princípio da capacidade contributiva em sentido objetivo. Tendo em vista que, por meio de presunção *iuris tantum*, o que o intérprete aplica é a própria norma cujo suposto é o fato-presumido, e não outra norma que tenha por antecedente o fato-base, não há a exigência de que o fato-base, em si, seja revelador de aptidão para contribuir. Basta que o fato-presumido seja, por si, signo-presuntivo de riqueza;
3. O respeito à capacidade contributiva subjetiva está relacionado, na instituição de presunções absolutas, de um lado, com a observação, pelo legislador, daquilo que *normalmente ocorre* e, de outro lado, com a impossibilidade de consideração de fatores particulares dos contribuintes;
4. Como as ficções são desde logo criadas sem qualquer atrelamento à realidade, sem ligação com o que *normalmente ocorre*, embora estando a sua instituição sujeita a outros limites, como os referentes à extensão da regra de competência, e inclusive com aqueles relacionados com o princípio da igualdade, o conteúdo específico do princípio da capacidade contributiva só limita a instituição de ficções sob o ponto de vista objetivo;
5. A adequação das presunções legais relativas e simples à capacidade contributiva em sentido subjetivo dependerá da observância de alguns pressupostos de constituição e manutenção do padrão: a) necessidade, revelada pela *grande dificuldade* (não se exigindo a impossibilidade) de consideração das situações particulares do contribuinte; b) *generalidade*, consistente na escolha de um padrão legal adequado para a *maior parte* dos contribuintes inseridos em determinada situação (uso de base empírica dos casos típicos, e não dos atípicos); c) possibilidade de o contribuinte, nos limites do razoável, demonstrar a discrepância entre o fato real e o presumido, ou a inconsistência da presunção estabelecida.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. Malheiros: São Paulo, 2008.
- _____. Sistema constitucional tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BASTOS, Celso Ribeiro. A Nova Redação do Princípio da Isonomia. *In*: BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS FILHO, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil, V. 2. São Paulo: Saraiva, 1989.
- BECKER, Alfredo Augusto. em Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. Saraiva: São Paulo, 2007.
- CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1996.
- COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2001.
- HARET, Florence Cronemberger. Presunções no direito tributário: teoria e prática. São Paulo, 2010. Tese (Doutorado em Direito). Universidade de São Paulo. Disponível em <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/es.php>. Acesso em 16/09/2011.
- MARTINEZ, Ernesto Eseverri. Presunciones legales y derecho tributario. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons: Madri, 1995.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO; Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad contributiva. Instituto de Estudios Fiscales: Madri, 1980.
- PAOLA, Leonardo Sperb de. Presunções e ficções no direito tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PÈREZ DE AYALA, José Luis. *Prologo*. In: VALDES, José Andres Rozas. Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre sucesiones. Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons: Madrid, 1993.

PESSÔA, Leonel Cesarino. *O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. In Revista Direito GV. São Paulo, jan./jun./2009, nº. 9.

PISANI, José Roberto; GALHARDO, Luciana Rosanova. *Preços de Transferência – Presunções Tributárias – Acordos Internacionais – Valorização Aduaneira*. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 21. Dialética: São Paulo, jun./1997.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, t. 3.

SEHN, Solon. Cofins incidente sobre a receita bruta. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição Tributária Interpretada. São Paulo: Atlas, 2007.

VIEIRA, José Roberto. Princípios Constitucionais e Estado de Direito. Revista de Direito Tributário. São Paulo, Revista dos Tribunais, nº. 54, 1990.