



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

José Eduardo Dornelas Souza

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO: Aspectos teóricos e práticos

Mestrado em Direito

São Paulo

2021

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

José Eduardo Dornelas Souza

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO: Aspectos teóricos e práticos

Mestrado em Direito

Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Pós-graduação em Direito pela PUC-SP, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza.

São Paulo

2021

Banca Examinadora

RESUMO

O presente trabalho pretende lançar luzes no desenvolvimento do tema relacionado às presunções legais no Direito Tributário, a fim de oferecer critérios científicos para utilizá-las e controlá-las. Como veremos, iremos identificá-las como proposições prescritivas que suprem a impossibilidade de produção de provas diretas acerca da ocorrência fática do evento descrito no fato jurídico típico, para fins de desencadeamento válido da obrigação tributária.

É inegável que as presunções colaboram para a eficácia da atividade arrecadatória, simplificando a arrecadação, permitindo que determinado fato seja conhecido, através da produção indireta de provas. Por outro lado, por vezes, são elas utilizadas pelo Fisco para justificar práticas arbitrárias, e, nessa direção, devem ser repudiadas, por se afastarem do Estado de Direito.

Afim de conciliar os direitos constitucionais conferidos aos contribuintes com o interesse público da arrecadação, se põe a temática das presunções legais, onde serão analisadas as espécies validamente existentes em nosso sistema, as *hominis* e as relativas, destacando que ambas possuem natureza processual probatória.

Em seguida, dedicaremos nossa atenção na identificação de critérios a serem necessariamente observados, pela Administração, quando da expedição de normas presuntivas *hominis*, encerrando com análise prática; logo após, discorreremos sobre as presunções relativas, e nesse passo, serão oferecidos inúmeros exemplos encontrados no direito positivo tributário, estudando-os um a um.

PALAVRAS-CHAVE: Presunções; obrigações tributárias; prova indireta; fato indiciário, fato probando;

ABSTRACT

The present work intends to shed light on the development of the theme related to legal presumptions in Tax Law, in order to offer scientific criteria for using and controlling them. As we will see, we will identify them as prescriptive propositions that supply the impossibility of producing direct evidence about the factual occurrence of the event described in the typical legal fact, for the purpose of valid triggering of the tax obligation.

It is undeniable that the assumptions contribute to the effectiveness of the collection activity, simplifying the collection, allowing a certain fact to be known, through the indirect production of evidence. On the other hand, they are sometimes used by the Tax Authorities to justify arbitrary practices, and, in this sense, they must be repudiated, for departing from the rule of law.

In order to reconcile the constitutional rights conferred on taxpayers with the public interest of the collection, the theme of legal presumptions is put, where the intention is to analyze the species validly existing in our system, the *hominis* and the relative ones, highlighting that both have evidential procedural nature.

Then, we will dedicate our attention to the identification of criteria to be necessarily observed, by the Administration, when issuing *hominis* presumptions, ending with practical analysis; soon after, we will discuss the relative assumptions, and in this step, numerous examples found in positive tax law will be offered, studying them one by one.

KEYWORDS: Assumptions; tax obligations; indirect proof; factual fact, factual proof;

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
 CAPÍTULO 1 - NOÇÕES PRELIMINARES	10
1.1. Fato Jurídico e Evento	10
1.2. A Verdade	11
1.3. A Verdade: Universalmente Válida?	14
1.4. A Verdade e as Provas.....	14
1.5. As Provas no Direito Tributário	15
1.6. A Classificação Jurídica das Provas	17
1.7. O Objeto da Prova	17
1.8. As Provas e os Valores	18
1.9. A Prova Indiciária	20
1.10. A Prova Indiciária e a Teoria das Probabilidades	21
 CAPÍTULO 2 – AS PRESUNÇÕES LEGAIS.....	22
2.1. A Definição do Vocábulo Presunções	24
2.2. As Classificações das Presunções	26
2.3. A Natureza das Presunções	24
2.4. As Presunções Legais e Ficção Jurídica	32
 CAPÍTULO 3 – AS PRESUNÇÕES E A CONSTITUIÇÃO	35
3.1. Os princípios no Subsistema Constitucional Tributário.....	35
3.2. As Presunções e Segurança Jurídica	37
3.3. As Presunções e Competência Tributária	41
3.4. As Presunções e Legalidade Tributária	42
3.5. As Presunções e Igualdade	45
3.6. As Presunções e Capacidade Contributiva	48
3.7. As Presunções, Ampla Defesa e Contraditório	50
3.8. Presunções e Razoabilidade	51
3.9. Presunções e Proporcionalidade	51
3.10. As Presunção e Unicidade Probatória	55

3.11. A Relevância das Limitações Constitucionais na Formação das Presunções de Direito Tributário	58
CAPÍTULO 4 - PRESUNÇÕES LEGAIS <i>HOMINIS</i>	59
4.1. Requisitos para Criação das Presunções <i>Hominis</i>	61
4.2. As Presunções <i>Hominis</i> e as Simulações	63
4.3. As Presunções <i>Hominis</i> e a Prova Emprestada	69
CAPÍTULO 5 – PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS	70
5.1. As Presunções de Certeza e Liquidez da Dívida Ativa	71
5.2. As Presunções. Fato Gerador Presumido ou Substituição Tributária para Frente .	73
5.3. As Presunções e o Lucro Presumido	76
5.4. As Presunções e a Omissão de Receitas	79
5.4.1. Omissão de Receitas – Um Breve Histórico	79
5.4.2. Hipóteses Legais de Presunção Relativa de Omissão de Receitas	83
5.4.2.1. Saldo Credor de Caixa	83
5.4.2.2. Pagamentos Não Escriturados	84
5.4.2.3. Passivo Fictício e Passivo Não Comprovado	85
5.4.2.3.1. Passivo Fictício	86
5.4.2.3.2. Passivo Não Comprovado	91
5.4.2.4. Suprimento de Caixa	94
5.4.2.5. Falta de Emissão de Nota Fiscal ou Subfaturamento	98
5.4.2.6. Depósitos Bancários Não Justificados	00
5.4.3. Aplicação de Multa Qualificada	00
CONCLUSÃO	108
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	110

INTRODUÇÃO

O presente estudo, revela-se como sendo de grande importância para a realidade jurídico-tributária brasileira, uma vez que o tema das presunções legais vem tomando topo nas discussões, mormente em razão do crescimento das autuações fiscais que se utilizam dessa técnica.

O objetivo desse trabalho é oferecer critérios científicos para a utilização e controle das presunções legais, entendidas como proposições prescritivas que suprem a impossibilidade de produção de provas diretas acerca da ocorrência fática do evento descrito no fato jurídico típico, para fins de desencadeamento válido da obrigação tributária.

Assim, é inegável que as presunções colaboram para a eficácia da atividade arrecadatória, simplificando a arrecadação, permitindo que determinado fato seja conhecido, através da produção indireta de provas. Por outro lado, por vezes, são elas utilizadas pelo Fisco para justificar práticas arbitrárias, e, nessa direção, devem ser repudiadas, por se afastarem do Estado de Direito.

Assim, pretendendo oferecer critérios científicos para conciliar os direitos constitucionais conferidos aos contribuintes com o interesse público da arrecadação, é que se põe a temática das presunções legais nesse trabalho.

Procurando melhor desenvolver o tema, dividimos o trabalho em 5 capítulos. No Capítulo 1, abordamos questões relevantes para consolidar premissas fundamentais que foram utilizadas neste trabalho, estabelecendo o conceito de verdade, tratando das provas e suas relações com as presunções. Identificamos, como objeto de prova, a correspondência entre o significado do enunciado linguístico e a manifestação que se tem do evento, concluindo que para que o fato jurídico tributário seja considerado verdadeiro para o direito, não se requer a certeza de que o relato corresponda fielmente ao evento natural, mas a certeza de que o enunciado descritivo foi elaborado de acordo com as regras do sistema, submetendo-se às provas e resistindo à refutação.

A partir dessas considerações, no Capítulo 2, ingressamos no tema de presunções legais, identificando a natureza, a definição, as espécies e os objetivos, com intuito de oferecer critérios científicos para a distinção entre as duas espécies de presunção: *hominis* e relativas. Afastamos, por conseguinte, tanto a utilização das denominadas “presunções legais absolutas”, quanto as qualificadas. Quanto às ficções jurídicas, compreendemos que se trata de proposições prescritivas que propositadamente criam uma verdade legal que não existe no mundo fatos. E, como tal,

inseridas no âmbito do Direito Tributário, são elas inconstitucionais, já que se tem como fato jurídico tributário aquele que, diante da realidade fática, sabidamente não o é, o que viola os princípios constitucionais da legalidade, da tipicidade e da discriminação constitucional de competências.

Na sequência, no Capítulo 3, abordamos os princípios constitucionais tributários informadores das presunções, com intuito de demonstrar inexistir inconstitucionalidade na utilização dessas proposições para a criação válida de obrigações tributárias. Entendemos que as presunções legais compactuam-se com as prescrições normativas inseridas na Constituição, podendo ser validamente utilizadas para esses fins se observados os princípios que nela habitam. Nesta análise, verificaremos que se houver alguma inconstitucionalidade ou ilegalidade no manuseio das presunções, é porque a norma veiculadora foi incorretamente produzida.

No capítulo seguinte, Capítulo 4, nos dedicamos à análise das presunções legais *hominis* no Direito Tributário, apresentando os critérios a serem necessariamente observados, pela Administração, quando da expedição dessa espécie de enunciado, encerrando com análise prática.

Finalmente, no Capítulo 5, discorreremos sobre as presunções relativas, oferecendo inúmeros exemplos encontrados no direito positivo tributário, estudando-os um a um. Em seguida, realizamos uma breve análise do tema, relacionando-o com a aplicação de multa qualificada.

Desta forma, com tal estudo, espera-se contribuir para o progresso do tema relacionado às presunções no direito tributário brasileiro.

CAPÍTULO 1: NOÇÕES PRELIMINARES

Antes de adentrarmos no tema proposto, se faz necessário realizar uma pequena abordagem acerca de questões relevantes para consolidar premissas fundamentais que serão utilizadas no decorrer deste trabalho.

1.1. Fato Jurídico e Evento

Para movimentar as estruturas do direito, aplicando normas gerais e abstratas e delas extraírem novas normas, é preciso conhecer o fato. Para que seja possível conhecê-lo, é preciso ter acesso a ele, o que se faz através dos vestígios e das marcas deixadas por um determinado evento. Mas, ocorrido um evento, não há como entrar em contato direto com ele, pois se esvai no tempo e no espaço. Sobram, apenas, vestígios, marcas, as quais servem como base para construção do fato jurídico e adequado desenvolvimento do processo de positivação.

Observa-se, desde logo, que denominamos de evento o acontecimento do mundo dos fenômenos, despido de qualquer relato linguístico. O fato, por sua vez, é tomado como enunciado denotativo de uma situação, delimitada no tempo e no espaço. Registra Tercio Sampaio Ferraz Jr.¹ que “Fato não é pois algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade”. O fato refere-se sempre ao passado, a algo que já ocorreu. Daí se acessar ao fato, e não, ao evento. Isso não implica, porém, que ele seja desprezado ou negado. Embora inatingido, o evento é pressuposto para o fato, que será construído pela linguagem a partir dele.

Ora, as coisas só existem para o homem quando constituídas pela linguagem. Assim, qualquer que seja o sistema que se examine, nele ingressam apenas os enunciados compostos pela forma linguística própria daquele sistema. Descrito o evento em linguagem social, teremos fato social; este, vertido em linguagem jurídica, dará nascimento ao fato jurídico.

O evento está para o fato social, assim como o fato social está para o fato jurídico. Na lição de Paulo de Barros Carvalho², a realidade social é constituída pela linguagem social, sobre a qual incide a linguagem prescritiva do direito positivo, juridicizando fatos e, deste modo, desenhando o campo da facticidade jurídica. Assim é que os fatos da chamada realidade social

¹ Introdução ao estudo do direito, p. 253.

² Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 11

[fatos sociais], enquanto não constituídos mediante linguagem jurídica própria, podem ser tidos como eventos em relação ao mundo do direito.

O mesmo se dá com o fato político, econômico, biológico, psicológico, histórico etc.: quaisquer destes, enquanto não traduzidos em linguagem jurídica, permanecem fora do campo de abrangência do sistema do direito posto, na qualidade de meros eventos.

Fato jurídico, segundo Paulo de Barros Carvalho³, é aquele que, e somente aquele, que puder expressar-se em linguagem competente, isto é, segundo as qualificações estipuladas pelas normas do direito positivo”. E, conclui adiante: “ou a mutação ocorrida na vida real é contada, fielmente, de acordo com os meios de provas admitidos pelo sistema positivo, consubstanciando a categoria de fatos jurídicos [lícitos ou ilícitos, pouco importa], e da eficácia que deles se irradia; ou nada terá acontecido de relevante para o direito, em termos de propagação de efeitos disciplinadores da conduta. Transmitido de maneira mais direta: fato jurídico requer linguagem competente, isto é, linguagem das provas, sem o que será mero evento, a despeito do interesse que possa suscitar no contexto da instável e turbulenta vida social”

1.2. A Verdade

A verdade existe e é possível conhecê-la? O que garante que conhecemos e não incorremos em erro ou ilusão? O que é ser verdadeiro? E o que é ser falso? Quais os critérios necessários à definição de um juízo como verdadeiro ou falso? A verdade precisa ter relação com o mundo físico? As perguntas, definitivamente, são muitas. As respostas, vazias e nem sempre satisfatoriamente esclarecedoras.

O termo “verdade” normalmente é empregado para se referir a uma proposição e uma realidade empírica. Os filósofos gregos iniciaram a busca da verdade no momento em que descobriram a existência da falsidade e da ilusão⁴. A verdade correspondia à realidade que deveria, em oposição ao mutável, ser permanente. Investigaram-na, também, como propriedade das proposições, chegando então às seguintes concepções: verdade ontológica, que equivale à verdade das coisas, ou à realidade como verdade; verdade semântica, que expressa a adequação da proposição ao objeto conhecido; verdade epistemológica, que se refere à verdade, na medida

³ Direito tributário, linguagem e método, p. 824.

⁴ Cf. José Ferrater Mora. Dicionário de filosofia, p. 699

em que é concebida por um intelecto e formulada num juízo, por um sujeito cognoscente; e verdade nominal, que é a verdade em conformidade com os signos.

Com o passar do tempo, novos conceitos foram surgindo. Destacaram-se, dentre outros importantes, o de Martin Heidegger, para quem um enunciado é verdadeiro quando aquilo que designa está conforme à coisa sobre a qual se pronuncia. Aquilo que está de acordo não é a coisa, mas a proposição.

Nesse sentido, o “verdadeiro, seja uma coisa verdadeira ou uma proposição verdadeira, é aquilo que está de acordo, que concorda. Ser verdadeiro e verdade significam aqui: estar de acordo, e isto de duas maneiras: de um lado, a concordância entre uma coisa e o que dela previamente se presume, e, de outro lado, a conformidade entre o que é significado pela enunciação e a coisa”⁵. Tem-se, ademais, a não-verdade do conteúdo do enunciado, denominado por esse filósofo de “não-conformidade”, que significa a não-concordância da enunciação (ente) com a coisa (sua essência); a falsidade.

Segundo Edmund Husserl, verdade é a correspondência adequada entre o que significa e o significado. O principal problema dessa concepção consiste no fato de que, numa comunicação, o sentido do enunciado é dado pelo receptor da mensagem, e não pelo emissor, ainda que este último procure, ao se comunicar, transmitir o sentido que, para ele, é o verdadeiro. Por isso, para verificarmos a veracidade ou falsidade de uma proposição é preciso analisá-la sistematicamente, supondo, além disso, um certo acordo semântico entre emissor e receptor, acerca da significação dos vocábulos utilizados⁶

Mas será que, além da evidência da percepção, há uma evidência do pensamento conceptual? E em caso positivo, ele pode ser considerado como critério de verdade?

Pode-se entender a evidência como algo tanto irracional como racional. Na primeira hipótese, evidência é sinônimo de certeza emocional imediata. Representa algo subjetivo (conhecimento intuitivo) e, por isso, não visa à obtenção da validade universal, nem pode ser provada de modo logicamente convincente. Ocorre que, como o conhecimento científico possui validade universal, não é possível, para os fins dessa investigação, tomar-se a evidência em seu sentido irracional.

⁵ Martin Heidegger, Sobre a essência da verdade, p. 125.

⁶ Cf. Ricardo A. Guibourg, Alejandro M. Ghigliani, Ricardo V. Guarinoni, Introduccion al conocimiento científico, p. 89.

Já a evidência enquanto algo racional é a lógica. O fundamento dos juízos não reside, nesta hipótese, na evidência intuitiva, mas nas leis lógicas do pensamento, que são principalmente as da identidade, da não-contradição e do terceiro excluído. Nessas leis, está revelada a estrutura do pensamento, razão pela qual o conhecimento só seria possível com a rigorosa observância de seus termos.

O que se pretende com uma investigação científica é a identidade da representação com a realidade representada. A dúvida instiga o pensamento. Pela ação deste, posto em movimento pela investigação, atinge-se um estado de crença e esta crença revela uma realidade (independentemente de ser ou não verdadeira). Assim, consideramos verdadeiras certas coisas que sabemos (ou que pensamos saber que são verdadeiras) ou certas coisas que, depois de reflexão, estaríamos dispostos a considerar evidentes? Que justificação temos para pensar que sabemos que uma coisa é verdadeira?

Se entendermos que pensamos saber o que é verdadeiro, ou que após uma reflexão estaríamos aptos a encontrar a verdade, supomos que a verdade esteja implícita no espírito que a procura, precisando ser apenas inferida e levada à reflexão. O que um homem acredita ser verdadeiro é, simplesmente, que a sua crença é verdadeira.

Há, também, aqueles que consideram que algo é verdadeiro tendo em vista que uma outra coisa é evidente. Mas o problema não estaria de todo solucionado, uma vez que não temos como determinar se o evidente é o verdadeiro. De qualquer forma, o indiretamente evidente é conhecido por meio do que é diretamente evidente.

Heidegger critica a concepção tradicional de verdade como concordância entre mente e coisa. A verdade não é, mas acontece, distante da verdade como abstração, distante do real. Por isso, a verdade é sempre a verdade do mundo das relações, uma verdade que não é fixa, mas que acontece justamente porque as relações acontecem.

Entendemos que a verdade jurídica pressupõe uma linguagem competente, provas, contraditório e ampla defesa. A veracidade para o julgador é a manifestação da prova convincente. Agora a verdade material é aquela que é identificada através de um procedimento ou processo, em razão de uma investigação inquisitória que considere as provas possíveis de serem produzidas após o evento.

1.3. A Verdade: Universalmente Válida?

É comum ouvirmos que inexiste verdade universalmente válida. A universalidade da verdade funda-se na concordância do juízo com a manifestação da realidade. Se existe essa concordância, não tem sentido limitá-la a um número determinado de indivíduos e a um certo território; ou o juízo é falso, e então não é válido, ou é verdadeiro, e então é válido para todos, até que se prove o contrário.

O que pode ocorrer é que, em determinado espaço territorial, um fato seja meramente social, enquanto que em outro, seja também jurídico, alterando o conceito de verdade, por exemplo, se a proposta for analisar a ocorrência da prestação de serviços como fato jurídico. Seria verdade nos locais onde existisse lei prévia, apta a juridicizar o fato, e falso nas demais hipóteses. Tal exemplo, no entanto, não desqualifica a verdade como sendo universal, pois o intérprete terá partido de sistemas de referências distintos, o que pode levar a verdades também distintas, embora válidas. Toda análise deve verificar se os silogismos são ou não verdadeiros, considerando-se o sistema de referência adotado, sob pena de transformar o conhecimento em desconhecimento, conforme ensina Goffredo Telles Júnior⁷.

Essa conclusão permite-nos afirmar que, se o sistema for o mesmo, a verdade jurídica será universal enquanto não for desconstituída pela linguagem das provas. Essa verdade é suficiente para o direito, pois descreve adequadamente o fenômeno de relevância jurídica.

1.4. A Verdade e as Provas

A verdade encontra-se diretamente ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade através das provas.

Toda verdade deve resistir à objeção. A prova, e preferencialmente a confrontação de provas, visa demonstrar a verdade ou a falsidade do significado de um enunciado. Por confrontação entende-se a comparação do dado que se quer provar com outros que confirmem ou infirmem sua exatidão. A verdade resultará da confirmação ou da concordância dos dados confrontados.

⁷ “A ideia de sistema de referência toma posição dominadora em todo o conhecimento humano. Sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento”. (direito quântico, p. 289)

Quando se afirma que a realidade descrita no fato não necessita corresponder à realidade social efetivamente ocorrida, isso não significa que o objetivo máximo da prova não seja a de uma perfeita correspondência entre essas duas realidades. Considerando tudo que já foi dito até aqui, o que se afirma é que como o evento não é apreensível, a averiguação e a comprovação de sua versão é o fim último da prova.

Assim, é por meio das provas que os enunciados declaratórios do fato jurídico serão construídos ou mantidos, devendo-se buscar traduzir as manifestações do evento de acordo com as regras existentes no sistema.

1.5. As Provas no Direito Tributário

O direito tributário é orquestrado por vários princípios constitucionais, dentre eles, os princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária, de modo que a obrigação tributária terá nascimento tão somente se verificado o fato descrito na hipótese de incidência. A figura da prova é de extrema relevância nesse contexto, pois sem ela não existe fundamento para a aplicação normativa e consequente constituição do fato jurídico tributário e do respectivo laço obrigacional.

Por seu turno, a realidade, tal qual se apresenta aos seres humanos, nada mais é que um sistema articulado de símbolos num contexto existencial. Cada sistema delimita sua própria realidade, elegendo o modo pelo qual seus enunciados linguísticos serão constituídos. É o que se verifica no sistema do direito posto: “o que o ordenamento faz é delimitar sua própria realidade, que é a realidade do direito. Essa delimitação artificial consiste em constituir tal *realidade jurídica* e, simultaneamente, e *regulá-la*”⁸.

É o sistema do direito que determina o que nele existe ou não. Para tanto, elege uma forma linguística específica, que denomina-se linguagem competente. Somente por meio dela é que a realidade jurídica se constitui, o que, por si só, revela a importância das provas no ordenamento como um todo, inclusive na esfera tributária.

Como os acontecimentos físicos naturais exaurem-se no tempo e no espaço, são eles de impossível acesso, sendo necessário, ao homem, utilizar enunciados linguísticos para constituir os fatos com que pretenda entrar em contato. Um evento não prova nada, simplesmente porque os eventos não falam⁹. Somos nós quem, valendo-nos de relatos e de sua interpretação, provamos.

⁸ Gregorio Robles. O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito, p. 13.

⁹ Dardo Scavino, La filosofía actual: pensar sin certezas, p. 39.

Daí por que os eventos não integram o mundo jurídico e, por consequência, nos autos processuais. O que integra o processo são sempre fatos: enunciados que declaram ter ocorrido uma alteração no plano físico-social, constituindo a facticidade jurídica. Francesco Carnelutti¹⁰, embora sem empregar essa terminologia, também vislumbra a prova como suporte necessário à constituição do fato jurídico: “Isso significa que o confessor declara não para que o juiz conheça o fato declarado e aplique a norma *tão somente se o fato é certo*, senão para que *determine o fato tal como foi declarado* e aplique a norma *prescindindo da verdade*”. Para esse jurista, a declaração feita nos processos “não se limita a trazer ao conhecimento o fato declarado, senão que vem a constituir por si mesmo um fato diferente, do qual depende a realização da norma, ou seja, fato jurídico processual. (...) Provar, de fato, não quer dizer demonstrar a verdade dos fatos discutidos, e sim *determinar ou fixar formalmente os mesmos fatos mediante procedimentos determinados*” Esse é motivo pelo qual afirma Jeremías Bentham¹¹ que a arte do processo não é senão a arte de administrar as provas, concluindo também Michelle Taruffo¹² que “os fatos devem ser levados a sério. Muitas causas são vencidas ou perdidas *nos fatos*, dependendo se o autor conseguiu ou não provar os fatos postos como fundamento de sua demanda”.

Não é, porém, qualquer linguagem habilitada a produzir efeitos jurídicos ao relatar os acontecimentos do mundo social. Como registra Christine Mendonça¹³

O sistema jurídico, diverso do que ocorre no mundo social, indicará os instrumentos credenciados para constituir tais eventos em linguagem competente. [...] a escritura é indicada como instrumento para ‘dizer que ocorreu’ o evento de uma venda de um imóvel; a certidão de nascimento é indicada como instrumento para ‘dizer que ocorreu’ o nascimento de uma pessoa; a nota fiscal é indicada como instrumento para ‘dizer que ocorreu’ o evento de uma venda de um produto.

Mais do que isso, ao nosso ver, a linguagem escolhida pelo direito vai não apenas dizer que um evento ocorreu, mas atuar na própria construção do fato jurídico e, mais especificadamente, do fato jurídico tributário, tomado como enunciado protocolar que preenche os critérios constantes da hipótese de incidência tributária. Apenas se presentes as provas em direito admitidas ter-se-á por ocorrido o fato jurídico tributário.

Provado o fato, tem-se reconhecimento de sua veracidade. Somente se, questionado ou não, o enunciado pautar-se nas provas em direito admitidas, o fato é juridicamente verdadeiro.

¹⁰ A prova civil, p. 61-72.

¹¹ Tratado de las pruebas judiciales, p. 4

¹² Uma simples verdade: O Juiz e a construção dos fatos, p. 60.

¹³ A não-cumulatividade do ICMS, p.22.

1.6. A Classificação Jurídica das Provas

No que diz respeito à classificação em função do objeto, temos que as provas jurídicas são classificadas em diretas ou indiretas.

São denominadas provas diretas as que representam, de forma imediata, o evento, caracterizando seu relato linguístico.

Por seu turno, a expressão provas indiretas é utilizada para referir à prova de acontecimentos diversos daquele que se pretende provar, mas cuja existência confirma ou infirma o fato probando.

Um documento, por exemplo, ora pode se apresentar como prova direta, ora como indireta, a depender do fato que se deseja provar: direta se, a partir dele, infere-se a ocorrência do fato probando; indireta, se os enunciados constantes no documento referem-se a um fato diverso do principal, o qual, por sua vez, serve como base para deduções acerca do fato alegado.

No que diz respeito ao sujeito, as provas podem ser classificadas como pessoal, se originada da afirmação de indivíduo, como, por exemplo, a prova testemunhal; e real, quando seu objeto for um documento, como, por exemplo, as provas documentais e periciais.

Por fim, classificam-se, segundo a forma pela qual são produzidas, em literal, se baseadas em documentos; e testemunhal, se em testemunhos ou depoimentos pessoais.

1.7. O Objeto da Prova

Os fatos alegados pelas partes, referentes a eventos ocorridos em lapso temporal necessariamente anterior à alegação, constituem o objeto da prova. Devem ser determinados e apresentar características próprias, aptas a distingui-los de outros que se lhes assemelhem.

Analiticamente, é para o antecedente das normas individuais e concretas que a prova deve voltar-se, por nele encontrar-se relatado o fato jurídico que deve se enquadrar na classe de eventos prevista no antecedente de normas gerais e abstratas.

A enunciação deve ser realizada com base na linguagem das provas, porque, assim, mais facilmente são alcançadas a justiça e a certeza, valores máximos buscados pelo direito. E, mesmo nas hipóteses de “presunção absoluta” e de ficção jurídica, algo tem que ser sempre provado; não o evento típico, mas o indício ao qual a lei imputa consequências jurídicas próprias daquele.

Assim, assentado que provar um fato é estabelecer sua existência – ou, preferencialmente, estabelecer a existência do evento nele descrito -, é demonstrar o que existiu antes ou o que existe

na atualidade, a tarefa daquele que prova confunde-se com a de um historiador ¹⁴. Provar é, sob essa perspectiva, reconstruir o passado ¹⁵.

Provar juridicamente, por sua vez, é promover essa “reconstrução” de acordo com uma metodologia própria, baseada em uma linguagem descritiva que indique a existência ou a inexistência do evento. A norma jurídica geral e abstrata juridicizará o acontecimento social, transformando-o em fato jurídico, se puder ser comprovado que o fato apresenta as características que o moldam ao tipo legal, permitindo assim a subsunção de conceitos.

Mas não basta construir o evento por meio de uma linguagem competente para que o fato seja considerado verdadeiro. É imperioso que a linguagem descritiva subsista à refutação, um dos elementos para se alcançar a verdade jurídica, conforme será melhor explorado.

Por expressa imposição legal, excluem-se do objeto da prova, sem com isso significar que não necessitem ser formalizadas em linguagem competente (a única que confere o caráter de juridicidade aos fatos), as hipóteses previstas no artigo 374 e incisos do Código de Processo Civil/2015 (quais sejam, os fatos notórios, os afirmados por uma parte e confessados pela outra, os admitidos em processo como incontroversos e aqueles em cujo favor milita a presunção legal de existência ou de veracidade).

1.8. As Provas e os Valores

A prova manifesta-se sempre por meio de linguagem. Se é assim, e se admitirmos como verdadeira a premissa de que a linguagem é um objeto cultural, criada pelo homem e, por isso, necessariamente impregnada de valor, não poderíamos deixar de reconhecer a influência dos valores na teoria das provas, influência essa ainda mais presente quando estivermos diante de presunções legais.

As regras de experiência são os únicos instrumentos que o conhecimento humano dispõe para a valoração das coisas, atos e sujeitos. O valor está no ser, e não nos objetos, razão pela qual a valoração das provas varia de acordo com a experiência do intérprete, que constrói a significação do fato segundo seus próprios valores. Isso explica a razão pela qual para um mesmo fato haja mais de um juízo válido, sem que isso afete a validade da prova.

¹⁴ Cf. Antonio Dellepiane, op. cit., p. 24

¹⁵ O método deveria ser denominado construtivo, já que não se trata de reconstruir um acontecimento, mas de construí-lo de forma inaugural para o direito.

Tratamos prova, aqui, enquanto fenômeno psicológico, e, nesse instante, é ela ainda irrelevante para o mundo jurídico, uma vez que não se encontra descrita em linguagem competente. Somente a exteriorização do juízo, em que a motivação do ato revelar quais foram os valores adotados para a formação da convicção do julgador, é que os valores adquirirão relevância jurídica.

Miguel Reale¹⁶, ao ensinar o que vem a ser valor, afirma que “da mesma forma que dizemos que ‘ser é o que é’, temos que dizer que ‘o valor é o que vale’. Por que isto? Porque ser e valer são duas categorias fundamentais, duas posições primordiais do espírito perante a realidade. Ou vemos as coisas enquanto elas são, ou as vemos quanto valem; e porque valem, devem ser. Não existe uma terceira posição equivalente.”

E mais adiante acrescenta¹⁷: “Os valores não são, por conseguinte, objetos ideais, modelos estáticos segundo os quais iriam se desenvolvendo, de maneira reflexa, as nossas valorações, mas se inserem antes em nossa experiência histórica, irmanando-se com ela. Entre valor e realidade não há, por conseguinte, um abismo; e isto porque entre ambos existe um nexo de polaridade e de implicação, de tal modo que a história não teria sentido sem valor: um “dado” ao qual não fosse atribuído algum valor seria como se inexistente; um “valor” que jamais se convertesse em momento da realidade seria algo de abstrato ou de quimérico. Pelas mesmas razões, o valor não se reduz ao real, nem pode coincidir inteiramente, definitivamente, com ele: um valor que se realizasse integralmente converter-se-ia em “dado”, perderia a sua essência que é a de esperar sempre a realidade graças à qual se revela e jamais se esgota.”

Os valores caracterizam-se pela polaridade (um valor contrapõe-se a outro); implicação recíproca (existem valores que têm afinidade uns com os outros, implicando-se); referibilidade (tudo aquilo que vale, vale para algo ou vale no sentido de algo para alguém); preferibilidade e graduação hierárquica (um valor, frente a outro, será preferível); inexauribilidade (nenhum bem esgota o valor que realiza, já que os valores sempre admitem novos conteúdos); objetividade (os valores não são subjetivos, por não coincidirem com a consciência que cada homem tem deles, não obstante estejam sempre em relação com o homem que os valora); incomensurabilidade (o conteúdo de um valor não é passível de quantificação ou mensuração) e historicidade (um valor se realiza no decorrer do tempo)¹⁸.

¹⁶ Miguel Reale, Introdução à filosofia, p. 141-142.

¹⁷ Idem, p. 155-156.

¹⁸ Conforme características apontadas por Miguel Reale (Introdução, op. cit. p. 141 e seguintes).

Portanto, valor é algo que é valioso e que caracteriza o ordenamento jurídico de uma sociedade, estabelecendo a hierarquia das normas a partir do fundamento de validade imediato que busca, e influencia a elaboração, a interpretação e a aplicação das regras jurídicas.

O sistema de valoração de provas adotado pelo nosso sistema é o do livre convencimento motivado, não admitindo arbitrariedade na produção da prova e na sua apreciação. Pressupõe, também, razoabilidade entre o conteúdo das provas e a conclusão obtida a partir delas.

Ademais, o inciso LVI do artigo 5º da Constituição Federal estabelece que “são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos”. Consequência inarredável desse dispositivo é que a prova realizada ou obtida ilicitamente, ainda que relevante, não pode ser considerada.

O direito deve disciplinar a produção de provas, rejeitando todas aquelas que, de alguma forma, possam comprometer a liberdade e a individualidade dos sujeitos. Tal restrição excepcionada apenas mediante autorização prévia do Poder Judiciário, que no caso concreto avaliará a pertinência da medida em, por exemplo, caso de fraude que ocasione violação a relevante interesse público -, ainda que possa impedir o conhecimento do fato e a constituição das consequências jurídicas deles decorrentes, privilegia a licitude, valor da mais alta relevância em nosso ordenamento. É a segurança jurídica e o respeito aos direitos individuais, impondo limites ao conhecimento humano juridicamente relevante.

1.9. A Prova Indiciária

A prova indiciária é uma espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou a inexistência do fato principal. Para que ela exista, faz-se necessária a presença de indícios, a combinação dos mesmos, a realização de inferências indiciárias e, finalmente, a conclusão dessas inferências.

Indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente¹⁹. É, segundo Pontes de Miranda²⁰, “o fato ou parte do fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz, como homem.”

¹⁹ O Código de Processo Penal define o vocábulo indício em seu artigo 239, da seguinte forma: Considera-se indício a circunstância conhecida e provada que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.”

²⁰ Comentários ao Código de Processo Civil, v. 3, p. 421.

Conhecido o indício, deverá ser efetuada a operação lógica de subsunção de seu conceito, como os critérios previstos numa regra geral e abstrata, por força da qual o indício adquirirá relevância jurídica, ou seja, constituir-se-á no antecedente de um enunciado jurídico prescritivo que implicará juridicamente uma conclusão, cujo conteúdo é o fato principal.

A relação de implicação une, por força da causalidade normativa, o antecedente ao consequente. A relação formal existente entre eles é jurídica, posto que os fatos vinculam-se por força dessa espécie de causalidade, informada não por relações naturais de causa efeito, pertinentes à causalidade física, mas por relações deônticas de causa e efeito.

Entretanto, admitimos que, extra-juridicamente, a relação jurídica de implicação seja pautada na premissa maior de um silogismo lógico, verdade mais geral que a contida no antecedente do enunciado, sendo formada com o auxílio das experiências externa e interna, as chamadas regras de experiência. A partir das regras de experiência, é possível saber se a relação existente entre o antecedente e o consequente do enunciado é constante ou ordinária. É constante, se o conteúdo semântico do consequente apresentar-se verdadeiro em todos os casos particulares compreendidos na espécie; e ordinária, se verdadeiro no maior número de casos particulares.

A relação presente nas inferências indiciárias é ordinária, pois, por mais provável que a conclusão seja, considerando-se as regras de experiência e a indução lógica, pode ocorrer do evento descrito no fato indiciado não ser verdadeiro.

1.10. A Prova Indiciária e a Teoria das Probabilidades

Cabe-nos, agora, responder à seguinte questão: como vários indícios podem levar à certeza, à convicção da existência de um fato?

No concurso das probabilidades, somam-se os indícios homogêneos, isto é, aqueles que conduzam a um mesmo resultado, para que a cada novo indício aumente ou diminua significativamente o grau de certeza, podendo até mesmo conduzir, quando não à evidência, a uma convicção segura.

Já os heterogêneos, por conduzirem a fatos diferentes, podem ou não ser somados, faculdade pertinente ao sujeito que os avalia. Segundo Lópes Moreno²¹, as probabilidades contrárias não devem ser somadas, porque se referem a fatos diferentes, sem conexão alguma entre si, o que, sem dúvida, tornaria difícil conferir-lhes um caráter homogêneo.

²¹ Referido por Antonio Dellepiane em op. cit., p. 84

Já Antonio Dellepiane²² critica este entendimento, demonstrando que se deve procurar descobrir e pesar as probabilidades contrárias, a qualificação em homogêneas e heterogêneas aplicadas às probabilidades prós e contra, e o motivo pelo qual a concorrência de vários indícios aumenta a probabilidade de cada um deles.

A prova indiciária acaba, assim, por constituir-se num balanço de probabilidades, suscetível de provocar no espírito uma certeza, questionável apenas dado ao fato de não ser possível obter certeza total do juízo, ainda que juridicamente a verdade possa ser construída. Já o valor das probabilidades prós e contra, em cada um dos indícios, varia em razão das circunstâncias especiais de cada caso concreto.

A certeza da ocorrência do evento descrito no fato varia, além disso, de acordo com a possibilidade de existência fenomênica do evento. Quanto a isso, não pode haver dúvidas, posto ser imprescindível saber se o evento pode ter existido, já que seria ineficaz a averiguação de um cuja ocorrência fosse impossível.

Por isso, todo evento descrito no fato envolve uma probabilidade de existência que oscila entre zero e o infinito. Assumem valor zero os fatos cuja existência seja de impossibilidade metafísica, enquanto que certos são aqueles cuja existência seja necessária.

A crença sobre a existência de um fato decorre, portanto, das seguintes variáveis: número de indícios prós e contra, valor das probabilidades e possibilidade de existência fenomênica do evento. A crença aumenta ou diminui de acordo com esses fatores.

CAPÍTULO 2 . AS PRESUNÇÕES LEGAIS

Diversas são as razões que impedem ou tornam extremamente difícil que a ordem jurídica constate diretamente a ocorrência do fato social que, quando juridicizado, passa a produzir efeitos jurídicos. Ocorre que o direito, não podendo manter-se inerte diante dessa situação, passível de, em muitos casos, comprometer até mesmo a ordem jurídica, desenvolveu técnicas que possibilitaram o alcance do conhecimento indireto do fato. Dentre essas técnicas, encontram-se as presunções legais.

No Direito Brasileiro, as presunções surgiram com o Regimento nº 737, de 25 de novembro de 1850, que as incluiu no rol das provas, o que foi seguido por alguns códigos estaduais, tais como os do Rio de Janeiro, Pernambuco e Minas Gerais.

²² Op. cit. p. 87

A Constituição Federal de 1988, no parágrafo 7º do artigo 150, outorga competência para criação de regra presuntiva, ao autorizar que as pessoas políticas cobrem impostos e contribuições com base em fatos jurídicos indiciários de eventos de provável ocorrência futura.

O Código Civil incluiu as presunções entre os meios probatórios, tendo acolhido em seu texto inúmeras referências às presunções legais²³, ou regras de competência para sua criação, tais como os artigos 6º, 8º, 9º, IV, 133, 163, 164, 212, IV, 219, 230, 257, 265, 283, 311, 322, entre outros.

Já o código de Processo Civil trata de presunção nos seguintes dispositivos: artigo 261, § único (aceitação do valor da causa quando não houve impugnação), 285 (diante da ausência de contestação presumem-se aceitos pelo réu, como verdadeiros, os fatos articulados pelo autos), 302 (presumem-se aceitos os fatos não impugnados), 319 (se o réu não contestar a ação, reputam-se verdadeiros os fatos alegados pelo autor), 334, IV (não dependem de prova os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade), 335 (em falta de normas jurídicas, o juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece), etc.

O código Comercial, por sua vez, contempla hipóteses de presunção nos artigos 133 (omitindo-se no contrato cláusulas necessárias à sua execução, deverá presumir-se que as partes sujeitaram-se ao que é de uso e prática em tais casos entre os comerciantes, no lugar da execução do contrato), 304 (a existência da sociedade, quando não constituída por meio de instrumento, pode provar-se por todos os meios de prova, admitindo-se até presunções fundadas em fatos de que existe ou existiu sociedade), 305 (presume-se que existe ou existiu sociedade sempre que alguém exercita atos próprios de sociedade), 618 (havendo presunção de que as fazendas foram danificadas, roubadas ou diminuídas, o capitão é obrigado a requerer que elas sejam judicialmente visitadas e examinadas), 719 (a omissão culposa do segurado de não comunicar ao segurador as notícias que receber acerca de qualquer sinistro, pode ser qualificada como presunção de má-fé) e 720 (passado um ou dois anos, dependendo do caso previsto em lei, sem notícias do navio, presume-se este perdido).

Finalmente, no Código Tributário Nacional as presunções estão previstas no artigo 185 (é fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, pelo sujeito passivo em débito inscrito

²³ Referimo-nos, aqui e nas indicações que se seguem, a todas as espécies de presunção por nós admitidas, bem como as “presunções absolutas” e as qualificadas que, como se verá oportunamente, não se caracterizam, segundo nosso entendimento, em regras jurídicas presuntivas.

para com a Fazenda Pública) e 204 e parágrafo único (presunção relativa de certeza e liquidez de dívida regularmente inscrita.)

Além disso, as presunções estão presentes em diversas leis ordinárias, que contemplam pautas fiscais de valores, regime de estimativa, tributação reflexa dos sócios, sinais exteriores de riqueza, passivo fictício, depósito bancário não justificado, entre outras conforme teremos oportunidade de verificar oportunamente.

2.1. A Definição do Vocábulo Presunções

A presunção consiste na existência de um fato desconhecido, tido por verdadeiro, decorrente de outro fato conhecido. O fato desconhecido, provado indiretamente, apoia-se no fato conhecido e provado diretamente.

Nesta linha, a presunção tem em sua base um fato, provado e certo, pois o direito não tolera que se presuma o fato e dele se induza a presunção, nem admite que se deduza presunção de presunção. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a presunção é definida como “*o resultado lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é simplesmente, provável*”.²⁴

A presunção é meio de prova, mas não se confunde com a prova em si, pois na prova não há necessidade de deduzir consequências, enquanto que nas presunções as consequências devem ser deduzidas, derivadas através de um raciocínio que faça constar a existência de relações especiais entre dois fatos (o fato desconhecido e o fato conhecido).

Neste contexto, indícios e presunções não são espécies distintas de prova. Eventual confusão entre ambos decorre da indiscriminada aplicação de significados vulgares das palavras aos termos utilizados no âmbito jurídico.²⁵

Na doutrina, vários são os conceitos dados à presunção. Nas palavras de Alfredo Augusto Becker, “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual o fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”.²⁶

José Eduardo Soares de Melo assim afirma:

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 34, 1998. p. 109

²⁵ MALATESTA, Nicola Framarino dei. A lógica das provas em matéria criminal. Trad. de Paolo Capitanio. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2001. p. 192.

²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 508.

A presunção é o resultado do processo lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável. A presunção legal (*juris et de jure*) estabelece uma verdade jurídica, ao passo que a presunção relativa (*juris tantum*) constitui mera conjectura.²⁷

Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, define da seguinte maneira:

As presunções simples, originadas da vivência de cada um, não estão disciplinadas em lei e não são impostas ao aplicador da lei; sua aplicação depende exclusivamente do livre-convencimento do aplicador da lei em um caso concreto. Já as presunções legais, como o próprio nome diz, decorrem de expresso mandamento legal. Assim, enquanto na presunção simples o juiz tem ampla liberdade para decidir sobre sua aplicação ou não, ainda que suscitada pela parte, no caso de presunção absoluta, a liberdade do aplicador da lei fica limitada, quando o legislador sobre ela dispõe e a parte requer sua aplicação, demonstrada a ocorrência das premissas previstas.²⁸

Com o devido respeito aos entendimentos da doutrina respeitada sobre o tema, penso que mais acertado é o conceito dado por Maria Rita Ferragut, que, ao definir a presunção, afirma existir mais de uma definição, tratando-a como proposição prescritiva, relação e fato:

Como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciário, fato indiretamente conhecido, fato implicado).

Constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato.

Já como fato, presunção é o consequente da proposição (conteúdo do consequente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço social definidos.²⁹

Nesse contexto, é a comprovação indireta que diferencia a presunção de outros meios de prova e não o (des)conhecimento do evento. Isso porque o fato é sempre conhecido e, conhecido juridicamente também é o evento nele descrito. Contudo, da perspectiva fática, o evento, apesar de provável, é sempre presumido.

Assim, conclui Maria Rita Ferragut:

As presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais, etc.) apenas ‘presumem’. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não há como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato

²⁷ MELO, José Eduardo Soares de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de pesquisas tributárias. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1991. v. 9. p. 336.

²⁸ SCHOUERI, Luiz Eduardo. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal. São Paulo: Dialética, 1998, v. 3. p. 83

²⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 113-114.

que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável. É a realidade jurídica impondo limites ao conhecimento jurídico.³⁰

2.2. As Classificações das Presunções

Costuma-se classificar as presunções de acordo com a sua origem e de acordo com a possibilidade de produção de prova em contrário.

De acordo com sua origem, fala-se que as presunções podem ser simples ou comuns ou *hominis* e presunções legais ou de direito.

As presunções simples são aquelas que são consequências do próprio raciocínio do homem em face dos acontecimentos que observa ordinariamente. Elas são construídas pelo aplicador do direito, de acordo com o seu entendimento e convicções. No dizer de Giuseppe Chiovenda:

São aquelas de que o juiz, como homem, se utiliza no correr da lide para formar sua convicção, exatamente como faria qualquer raciocinador fora do processo. Quando, segundo a experiência que temos da ordem normal das coisas, um fato constitui causa ou efeito de outro, ou de outro se acompanha, nós, conhecida a existência de um dos dois, presumimos a existência do outro. A presunção equivale, pois, a uma convicção fundada sobre a ordem normal das coisas.³¹

As presunções legais ou de direito também são elaboradas pelo homem, mas expressamente determinada em lei. Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé, nessa segunda hipótese, o raciocínio dedutivo figura no âmbito pré-legislativo, de modo que, após introduzido no ordenamento, impõe uma relação artificial entre um fato F' , provado, e o fato probando F'' .³²

Não obstante a referida classificação ser usada em larga escala pela doutrina, ela não é a mais adequada, pois, ao fim e ao cabo, tanto uma como a outra é legal. Nas palavras de Maria Rita Ferragut:

A presunção *hominis*, muito embora pressuponha uma operação lógica realizada pelo aplicador do direito a partir de regras de experiência, só se torna juridicamente relevante a partir do momento em que for vertida em linguagem competente, vale dizer, quando o aplicador expedir enunciado individual e concreto que contemple essa operação.³³

³⁰ Ibidem, p. 114

³¹ CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil. Trad. J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III, p. 139.

³² TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2016, p. 172.

³³ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 119

Inclusive, ambas as espécies de presunção, *hominis* e relativa, estão previstas em norma geral e abstrata. O Código de Processo Civil/2015, por exemplo, em seu art. 375³⁴, prescreve a possibilidade de o juiz aplicar as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e, ainda, as regras de experiência técnica, veiculando relação de implicação jurídica entre o indício por ele diretamente conhecido e o fato indiciado, indiretamente conhecido, o que, de certa forma, está a autorizar – normatizar – a presunção *hominis*.

Deve-se reconhecer que a distinção entre a presunção *hominis* e a presunção relativa não está na previsão em norma geral e abstrata, mas no modal deôntico que atinge o vínculo implicacional entre o fato provado e fato presumido.³⁵

Nas palavras de Antonio Dellepiane, ao tratar da presunção legal, ele esclarece que “não é outra coisa que a determinação legal pela qual se manda haver por estabelecido algum fato indicador do primeiro haja sido suficientemente provado”.³⁶ Ou seja, tendo sido provado o fato indiciário, automaticamente é caracterizada a ocorrência do fato presumido. Está o aplicador da norma obrigado a certificar a ocorrência do fato presumido sempre que o fato presuntivo ficar caracterizado. Na presunção *hominis*, contudo, a relação que se estabelece em decorrência do fato presuntivo apresenta-se deonticamente modalizada pela permissão: provado o fato indiciário, está o aplicador autorizado a concluir (presumir) acerca da ocorrência ou não do fato probando, constituindo o fato jurídico em sentido estrito (fato presumido).³⁷

Quanto à classificação de acordo com a possibilidade de produção de prova contrária, a doutrina comumente divide as presunções (legais) em relativas, mistas e absolutas.

As presunções absolutas são aquelas que não comportam dilação probatória em sentido contrário, as relativas podem ser questionadas pela comprovação de que o fato ocorrido é diverso do fato presumido e, por fim, as mistas, também conhecidas como intermediárias, apenas admitem contra a verdade por elas estabelecida os meios de prova referidos e previstos na própria lei.

³⁴ Art. 375. O juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e, ainda, as regras de experiência técnica, ressalvado, quanto a estas, o exame pericial. (BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015)

³⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2016. p. 173

³⁶ DELLEPIANE, Antonio. Nova teoria da prova. Trad. Erico Maciel. Campinas: Minelli, 2004. p. 132.

³⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *op. cit.* p. 173

Essa classificação também merece algumas considerações. Inicialmente, quanto às presunções absolutas, é de fácil conclusão que elas em nada têm de presunção, pois, ao inadmitir prova em contrário, são revestidas do atributo de verdadeiro dispositivo normativo, de ordem substantiva, que prescreve determinada consequência, em função de específico acontecimento, previsto na hipótese.

Pode-se dizer que, neste caso, o raciocínio presuntivo só ocorre na fase pré-jurídica, na qual os integrantes do Poder Legislativo, observando o que ordinariamente acontece, constatam que, a partir da ocorrência de determinado fato diretamente conhecido, é possível, com razoável grau de certeza, concluir que um outro fato também teria existido, ainda que os meios de prova direta não o comprovem.³⁸

Nessa linha, arremata Maria Rita Ferragut:

Aí reside o problema, que desqualifica a regra enquanto espécie de presunção: o fato jurídico que deveria ser meramente processual transforma-se em fato jurídico material, deixando a ‘presunção’, com isso, de contemplar uma probabilidade para veicular uma verdade jurídica necessária. Isso sem mencionar que, se a ocorrência do fato indiciário implica necessariamente a verdade do fato indiciado, os efeitos jurídicos deste derivam automaticamente da constatação (em linguagem competente) da ocorrência dos indícios, independentemente da verdade empírica do evento descrito no fato implicado.³⁹

Tal realidade apresenta-se completamente distinta da presunção, em que, pela produção da prova de um fato se tem como certa, por meio de operação lógica presuntiva, a ocorrência de outro fato. Apenas a relação entre o fato conhecido e o fato que se deseja provar for de probabilidade, teremos a figura da presunção.

Por seu turno, a classificação que denomina a presunção como mista também pode ser criticada, na medida em que não existe uma categoria entre o absoluto e o relativo. Tudo o que não é absoluto, é relativo. A distinção que pode existir é apenas aquela quanto ao modo de questionar o fato presumido: fazendo uso de quaisquer meios de prova ou pela produção de provas especificamente indicadas.

2.3. A Natureza das Presunções

³⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2001. p. 117.

³⁹ Ibidem. p. 117

Sempre que se propõe a identificar a natureza jurídica de um instituto, o estudioso do direito deve buscar sua identificação no sistema jurídico para, a partir dela, apontar o regime jurídico e, conseqüentemente, quais as normas e princípios que lhe são aplicáveis.

A natureza jurídica das presunções é um tema controvertido. Defende-se serem provas (na acepção de meio de prova), regras especiais acerca da distribuição do ônus da prova, regras sobre provas, regras que acarretam a transformação do objeto da prova etc. Segue-se algumas teorias a respeito.

A *teoria clássica* considera o enunciado presuntivo como sendo meio de prova, diferenciando-o do que denomina de prova por esta estabelecer o fato de maneira imediata, ao passo que a presunção o faz de maneira mediata, com base em indício já provado.

Em outras palavras, ambas são passíveis de produzir o convencimento a respeito do fato que se pretende provar, mas a prova difere da presunção no que tange ao processo de conhecimento do fato desconhecido. Enquanto na prova atinge-se diretamente o fato probando, na presunção há uma operação lógica de indução e dedução, existindo o indício como elemento intermediário.

A partir do entendimento manifestado por esta corrente, é que a classificação das provas em indiretas e diretas foi elaborada.

A *teoria do efeito probatório*, por sua vez, distingue a prova da presunção por seu efeito probatório diverso, no sentido de que, enquanto a prova confere a certeza, a presunção fornece apenas probabilidade.

Nas presunções, a certeza da ocorrência no mundo real do evento descrito no fato é uma convicção passível de ser atingida, ainda que a probabilidade de erro seja maior do que nas provas diretas.

Insistimos, no entanto, que as probabilidades tornam-se certezas jurídicas quando o sujeito não produzir provas em sentido contrário, ou produzi-las insuficientemente. A probabilidade, nessas situações, ficará adstrita ao campo extrajurídico, revelando certeza para o mundo do direito. E, se tanto a prova como a presunção conduzem a ela, são similares no que concerne ao efeito probatório.

A *teoria do indício enquanto prova incidental* consiste em sustentar que a única diferença entre a prova e a presunção é que esta, diferentemente daquela, é uma consequência obtida por

meio de um fato que inicialmente não tinha por fim estabelecer a verdade de um outro, apenas ocasionalmente passando a ser considerado fato indiciário do fato provado de forma indireta.

Assim, enquanto a prova, em sentido estrito, teria a função de demonstrar diretamente a verdade do fato que se quer provar, a presunção visaria atestar a ocorrência ou a inoccorrência do fato de forma indireta, baseando-se em indícios que apenas incidentalmente teriam aptidão para fazer prova de um fato.

Não parece, no entanto, que a admissão de um indício como prova incidental seja característica relevante o bastante para levar ao entendimento de que, somente por isso, prova e presunção diferenciam-se. Ambas, é certo, demonstram a existência ou inexistência dos fatos alegados, no que pese ser a demonstração direta ou indireta.

Temos ainda a *teoria da inversão do ônus da prova*, que considera a presunção não como meio de prova, mas como proposição jurídica que produz a inversão do ônus da prova. A razão desse entendimento reside no fato de que a presunção atuaria na distribuição do ônus, dispensando o litigante, a quem interessa o reconhecimento jurídico do fato indiciado, de provar, ao mesmo tempo em que atribui a outra parte o ônus de demonstrar a inoccorrência do evento a quem o fato se reporta.

Entendemos que o ônus da prova não é alterado pela presunção, pois todas as partes permanecem com a obrigação de provar os fatos relacionados com suas afirmações. Quem sustenta a ocorrência do fato indiciado tem que provar a ocorrência dos indícios, que são os fatos diretamente conhecidos. Por outro lado, aquele contra quem a presunção aproveita, tem a obrigação de provar, alternativa ou conjuntamente, a inoccorrência dos indícios, do fato indiciado, a existência de diversos indícios em sentido contrário ou, ainda, questionar a razoabilidade da relação jurídica de implicação.

Há quem sustente que é permitido ao fisco alegar a ocorrência do fato sem que apresente provas acerca desse acontecimento, pois os atos por ele expedidos, recairia a presunção de legitimidade, sendo ônus do sujeito passivo provar que a prática do fato que lhe está sendo imputado não corresponde ao que se sabe da realidade.

Não concordamos com tal entendimento. Se alguma obrigação tributária foi pretensamente descumprida, deve-se impor ao fisco o dever de demonstrar que o fato jurídico tributário ocorreu, já que tal demonstração constitui pressuposto para autorizar a fenomenologia da incidência.

Nesse sentido, correspondem os entendimentos de Paulo de Barros Carvalho (“na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa”); Souto Maior Borges (“o dever que incumbe ao fisco de investigar a ocorrência do fato jurídico tributário é um dever de ofício.”); José Eduardo Soares de Melo (“do lançamento dos tributos, o ônus da prova cabe ao poder público por competir-lhe, de modo privativo e obrigatório, a constituição do crédito tributário, compelindo-o à comprovação de todos os componentes do fato tributário”), dentre outros.

Não podendo ocorrer a demonstração a que nos referimos acima, em virtude da comprovada impossibilidade de prova direta acerca da ocorrência do fato, o fisco poderá utilizar-se das presunções legais, enunciados que não estabelecem a inversão do ônus da prova, mas se constituem em meios indiretos de prova e pressupõe a comprovação dos indícios por aquele que das presunções utiliza-se.

Sobre essa questão, Pontes de Miranda ensina que “a força probatória das presunções, meios de prova, assenta em convicções (e normas) oriundas da experiência. A lei só se interessa por elas para as arrolar como meio de prova, ou para alusões à experiência do juiz. Daí não fixar ou inverter o ônus da prova, a respeito delas: o que delas deriva é prova ao primeiro exame, ou *prima facie*, emanada de verossimilhança que pode ser eliminada, se, verossimilhantes, se manifesta a afirmação contrária.”

Portanto, o fisco deve sempre provar os fatos que alega. Se não puder fiscalizar adequadamente, comprovando diretamente as infrações constatadas em sua auditoria, poderá fazer uso das presunções legais, comprovando, neste caso, a existência de indícios. Isso porque, aquele que alega o fato deve sempre produzir provas que sustentem suas alegações, sejam elas diretas ou indiretas.

Assim, se entendermos que a inversão do ônus da prova implica a exoneração do sujeito que alega o fato de provar, a presunção não inverte o ônus, pois não exime o fisco de provar os fatos indiciários; se, por outro lado, significar alteração do objeto da prova, a inversão do ônus terá ocorrido. Por considerarmos mais adequada a primeira posição, somos do entendimento de que não há inversão do ônus da prova nas presunções legais.

Entendemos que as presunções, em todas as acepções por nós adotadas, possuem *natureza processual probatória*, a elas sendo sempre aplicáveis os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, dentre outros.

Logo, há de se entender que a presunção relativa insere-se no campo processual, pois, ao estabelecer a existência de fato indiciado, admite, assim como a *hominis*, produção de provas em sentido contrário, o que a torna em instrumento de demonstração da verdade de um fato, equivale dizer, meio de prova.

A prova pode ser vista tanto objetivamente (como o conjunto de meios ou elementos destinados a demonstrar a existência ou inexistência dos fatos alegados), quanto subjetivamente (como a convicção que o julgador que forma acerca da existência desses fatos). A presunção é prova nesses dois sentidos, pois se constitui na forma legal de criar conhecimento que proporcione convicção ao julgador.

Não há diferença substancial entre a prova direta (pericial, documental, testemunhal etc.) e as presunções legais. Há apenas diferença no que tange ao nexo lógico: enquanto a prova relaciona-se diretamente ao fato que se pretende demonstrar como verdadeiro, a presunção relaciona-se de forma indireta, apoiando-se em indícios para provar a ocorrência do fato indiciado.

De qualquer forma, ambas constituem verdade suficiente do ponto de vista jurídico e nenhuma confere certeza absoluta quanto à ocorrência fenomênica do evento descrito do fato. As duas espécies, é certo, limitam-se a transformar em linguagem competente a versão do evento, e não ele próprio, inatingível por ter se exaurido no tempo e no espaço.

2.4. As Presunções Legais e Ficção Jurídica

O termo ficção origina-se do latim *fictio*, que significa criar, fingir, transformar. Trata-se de uma criação da imaginação, uma fantasia, uma dissimulação. A ficção jurídica é um artifício por meio do qual a lei cria certas abstrações, a fim de que passem a gerar efeitos jurídicos como se reais fossem.

A ficção jurídica cria uma verdade jurídica distinta da real, permitindo ao legislador efetuar uma valoração jurídica, dentro de uma norma legal, de um fato pré-jurídico, que acontece no mundo natural, desvinculando desse fato os seus efeitos normais. Constitui-se na valoração

contida num preceito legal, em virtude do qual se atribuem, a determinados supostos de fatos, certos efeitos jurídicos, violentando ou ignorando a natureza real das coisas.⁴⁰

Nada se presume na ficção, pois a ligação que existe entre o reconhecimento jurídico da ocorrência fato conhecido e o fato cujo evento é fictício não se poderia estabelecer segundo o que ordinariamente acontece.

Afirma-se que a presunção é consequência que a lei ou o juiz deduz de um fato conhecido para chegar a um fato desconhecido, mas que pode confrontar-se como o verdadeiro. A ficção, ao contrário parte do falso, que substitui por sua própria verdade (cria, pois, uma verdade artificial). As presunções têm seu adequado encaixe e estudo na teoria das provas. As ficções são disposições legais que não podem se desvirtuar. As presunções podem ser opostas entre si e a maior vence a menor, fato que não ocorre com as ficções. As presunções estão fundadas em uma indução lógica e são muitas vezes extensivas. As ficções são de interpretação estrita. As presunções versam somente sobre matéria de fato, são consequências tiradas de um fato conhecido para chegar a outro desconhecido. As ficções versam sobre fato e direito, pois o legislador constrói sobre um fato inexistente uma categoria jurídica. O legislador pode transformar as presunções em ficções, mas não o inverso.⁴¹

A principal diferença entre elas, segundo nosso entendimento, está na necessária correção que deve existir nas presunções, entre o teor da norma e o fato natural e a inexistência e irrelevância que essa correlação tem nas ficções, que desprezam a realidade natural, pois a realidade da norma está completamente dissociada do mundo dos fenômenos:

Consoante às lições de Misabel de Abreu Machado Derzi, as:

Presunções legais, ao contrário das ficções, decorrem ordinariamente de tipificações prévias. O legislador considera, na sua formulação, o grupo de casos típicos, o padrão médio ou frequente [...] se estabelecendo uma presunção legal (em especial, *iuris et de iure*) ou uma ficção, não tem sentido, porém, indagar-se, genericamente, ou no caso dado, o legislador de fato erigiu como padrão social o que é mais representativo ou frequente, pois o tipo social não está na lei, não é jurídico, apenas norteou ou inspirou o critério normativo.⁴²

E o que fazer com a verdade do fato, aquela empiricamente existente? É possível o seu distanciamento da verdade jurídica sem causar injusto ônus ao sujeito? Em alguns casos sim, pois a utilização das ficções, em várias áreas do direito, é considerada constitucional. Isso, porque no

⁴⁰ AYALA, José Perez de. Las ficciones em el derecho tributário. Madrid: De Derecho Financiero, 1970. p. 15-16.

⁴¹ AYALA, José Perez de. Las ficciones em el derecho tributário. Madrid: De Derecho Financiero, 1970, p. 26.

⁴² DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 105.

universo do direito é possível criar-se as próprias verdades, de modo a tutelar a boa-fé de terceiros e preservar a certeza das relações jurídicas.

Igualmente, na Constituição estão os limites para a criação de ficções jurídicas, que, por dentre outros direitos, assegurar o contraditório e a ampla defesa, não autoriza sua aplicação quando imputar ao sujeito a prática de um fato, tal qual ocorre com as obrigações tributárias.

CAPÍTULO 3: AS PRESUNÇÕES E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O sistema jurídico é composto por elementos definidos, interligados entre si, através de uma estrutura escalonada e unificados em torno de princípios aglutinadores, ocupando a Constituição, nesse contexto, o ponto mais alto na envergadura.

Desse modo, a Constituição Federal atua como limite do Poder Público e fundamento de validade de todo o sistema jurídico, de tal sorte que os atos normativos devem ser interpretados sempre em atendimento aos seus ditames.

Nesse sentido, manifestou-se Roque Antonio Carrazza:

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de ‘pirâmide jurídica’. Nela, as normas ordenam-se segundo uma relação sintática, pela qual as inferiores recebem respaldo de validade daquelas que as encimam, até o patamar máximo, que é o constitucional⁴³

Portanto, todas as regras jurídicas devem convergir para a Constituição e nela buscarem seu fundamento de validade, sob pena de desgarrarem-se do sistema direito positivo, ou seja, como se não existissem como regras jurídicas. O descompasso entre uma norma inferior e a Constituição resultará na sua inconstitucionalidade, invalidando-a, retirando sua aptidão de produzir efeitos jurídicos. De fato, uma norma inválida é incapaz de produzir efeitos de direito e, por conseguinte, não existe.

Por esta razão, buscando-se inicialmente estabelecer o vínculo de validade das normas presuntivas, é preciso iniciar o estudo no plano da Constituição, o que começaremos a fazer.

3.1. Os princípios no Subsistema Constitucional Tributário

No campo do direito constitucional tributário brasileiro encontramos ora regras de competência, rigidamente discriminadas, ora princípios tributários, veiculando valores, ambos com o fim de orientar a tributação.

Falar em ordenamento jurídico é dizer de conjunto de regras válidas, reguladoras de condutas, isto é, enunciados com relevância jurídica e produtora de efeitos normativos. No ordenamento, especialmente no texto constitucional, encontramos os princípios, que são normas

⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 37.

que se diferenciam das outras estruturas normativas por apresentarem acentuada conotação axiológica.⁴⁴

Roque Antonio Carrazza, em passagem que já se tornou célebre, apresenta em sua obra o seguinte conceito: “*princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.*”⁴⁵ (original em itálico)

De fato, os princípios representam a essência do sistema de direito positivo, verdadeiro alicerce dele – dado seu elevado grau de abstração –, sobre os quais se devem apoiar as outras regras, sob pena de não existirem como tais.

Adotando o pressuposto de que não há direito sem valores, podemos dizer que, nas presunções, encontraremos os princípios disciplinando e limitando o uso de tais técnicas, em planos prescritivos gerais e no domínio do direito tributário aplicado.

Com sua forte dimensão axiológica, nossa Constituição apresenta a planta fundamental em que todas as situações presuntivas devem estar embasadas. Encontra-se nela, a forma de adequação e a possibilidade desses institutos serem utilizados, com a observância das garantias e valores constitucionalmente consagrados.

Por sua vez, a presunção resulta de um processo mental, cujo ponto de partida é o fato certo da experiência cotidiana que conduz a um outro, cuja existência é, logicamente, provável. A relação entre os fatos (conhecido e desconhecido) não prescinde da lógica. Há de ter amparo na razão, criando barreiras para extrapolações irrazoáveis quanto ao fato desconhecido.

A norma presuntiva, como previsão que atinge as relações inter-humanas, é guiada, em nível de superestrutura, por estes princípios, gerais e tributários, indicadores de que o momento do presente estudo pede análise, um a um, para fins de demonstrar, ao final, as imposições

⁴⁴ Sobre princípios, vem à lume o pensamento de J.J. Canotilho: “A constitucionalização dos princípios fundamentais tem um relevante significado jurídico. Por um lado, eles assumem força normativo-constitucional, dada a superação definitiva da ideia de Constituição como simples ‘complexo de diretiva políticas’ e uma vez rejeitada a ideia de que as normas e princípios constitucionais são meramente programáticos, sem qualquer vinculabilidade imediata.

Consequentemente, toda a constituição é direito, toda ela é ‘lei’ positiva e todos os princípios nela consagrados possuem alcance jurídico e compartilham da normatividade própria da Lei Fundamental. (CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Viotal. Fundamentos da Constituição. Coimbra: Coimbra Editora, 1991. P. 73.

⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p.49.

permissivas e limitativas que advém deles em face das técnicas de presunção, tanto para o aplicador, quanto, e principalmente, para o legislador tributário. Este é o nosso próximo passo.

3.2. As Presunções e Segurança Jurídica

Considerando que a atividade de tributar é uma forma de intervenção do Estado na esfera particular dos indivíduos, em que aqueles se apropriam de parte do patrimônio destes, é de extrema importância que tal atividade ocorra da forma mais segura possível e essa segurança só é possível se orientada pelos princípios fundamentais existentes em nosso Texto Constitucional. Ao se apropriar de parcela dos bens dos particulares, o Estado não pode fazer violando os princípios expressos e implícitos inseridos em nossa Constituição. Ao contrário, deve seguir os contornos e limites ali fixados, entre os quais, o Princípio da Segurança Jurídica.

O Princípio da Segurança Jurídica revela-se como princípio geral de direito, imbricado em todos os demais princípios e regras constitucionais, de forma a orientar sua aplicação e compreensão.

Nessas condições, revela-se, na visão de Paulo de Barros Carvalho, um sobreprincípio, que se efetiva através da atuação de diversos outros princípios, tais como o da Legalidade, da Anterioridade, da Igualdade, da Irretroatividade, da Universalidade da Jurisdição, entre outros⁴⁶.

Tal entendimento é compartilhado por Roque Antonio Carrazza, para quem: "a segurança jurídica é ínsita à própria ideia de Direito, tendo sido colocada no "Preâmbulo" da nossa Carta Magna, no patamar de *valores supremos* da sociedade brasileira, pelo quê inspira a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos, etc.", auxiliando, pois, na sistematização do direito, e, portanto, tornando sua aplicação a mais segura possível.⁴⁷

Para Roque Antonio Carrazza, são fundamentais para a segurança jurídica as ideias de "igualdade" e "certeza". De fato, uma das funções capitais do Direito é "(...) conferir certeza à incerteza das relações sociais", editando normas que regularão o comportamento das pessoas e suas relações para com o Estado. Certeza essa que só existirá se o Direito for seguro, de forma a permitir ao cidadão conhecer previamente as regras jurídicas e as possíveis consequências de seus

⁴⁶ O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária, Revista de Direito Tributário, n. 61, p. 86.

⁴⁷ Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 31ª ed., 2017, Malheiros Editora, São Paulo, p. 482

atos, pois, do contrário, o Direito só será seguro se tratar os cidadãos de forma igual, eliminando, pois, os tratamentos discriminatórios⁴⁸.

No âmbito do Direito Tributário, o ideal da segurança jurídica é atingido quando a lei, ao criar o tributo *in abstracto*, descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária, respeitando as regras e princípios constitucionais gerais e específicos. Caso contrário, se ao legislador fosse dado criar tributos ao arrepio das disposições constitucionais, restaria quebrado o pilar da segurança jurídica, pois o cidadão não mais teria condições de saber o que poderia ou não o Estado fazer, recaindo no campo obscuro e maléfico do arbítrio.

Assim, o cidadão só pode ser sujeito passivo de obrigação tributária quando o respectivo tributo tenha sido criado em obediência ao Sistema Constitucional Tributário, sobretudo aos princípios que os orientam, com destaque para a segurança jurídica, que é o princípio em tela.

Nesse rumo, não se mostra desarrazoada a afirmação de que o Princípio da Segurança Jurídica estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade das leis e das relações jurídicas e da previsibilidade da atuação do poder público. Assim, possui uma dimensão formal e outra material, promovendo, em primeiro lugar, a possibilidade dos cidadãos saber previamente quais são as normas vigentes, e, em segundo lugar, demanda certo nível de clareza e compreensibilidade do conteúdo da lei.

Geraldo Ataliba evidencia a ideia de previsibilidade da ação estatal que, em sua visão, garante um clima de confiança e paz, por parte do cidadão, relativamente ao Estado e ao ordenamento jurídico. Este clima, adverte, é quebrado progressivamente, quando edita-se norma sem observância dos limites e princípios constitucionais.

Como se sabe, a Constituição brasileira é bastante extensa e repleta de princípios explícitos e implícitos, que traçam fronteiras rígidas para a atuação das competências instituídas. É desse contexto que emerge a ideia de previsibilidade da ação estatal, uma das facetas do Princípio da Segurança Jurídica, justamente pelo fato de a Carta Magna traçar, com alto grau de minúcia, o alcance e os contornos da atuação do Estado⁴⁹.

Portanto, os princípios constitucionais encerram verdadeiras garantias em face do Estado, fornecendo nortes seguros para que o cidadão saiba o que aquele pode e o que não pode fazer⁵⁰.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 484.

⁴⁹ Geraldo Ataliba, *República e Constituição*. 2ª. ed. Atualização: Rosolée Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 169-174.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 174-175.

Parafraseando Ricardo Lobo Torres, “segurança jurídica é certeza e garantia dos direitos. É paz”.⁵¹

Isto dá a todos a tranquilidade de planejar o porvir, justamente porque possibilita o prévio conhecimento do *modus* pelo qual as regras de conduta serão aplicadas.

Logo, acaso o Legislativo venha a violar princípios constitucionais e o Judiciário não reprimir tais reprováveis atitudes, cai por terra a previsibilidade da ação estatal, violando-se, por conseguinte, o Princípio da Segurança Jurídica. Infelizmente, essa vem sendo uma realidade cada vez mais comum em nosso país, em que a comodidade arrecadatória vem prevalecendo em detrimento do Sistema Constitucional Tributário⁵².

Outra característica importante do Princípio da Segurança Jurídica é a da certeza do direito. Não basta o simples cumprimento do princípio da legalidade, é preciso que o direito seja claro e de fácil compreensão, de tal forma que o cidadão tenha perfeitas condições de apurar as consequências jurídicas de seus atos.

Para que a característica da certeza não se torne um ideal distante, é de fundamental importância que o ordenamento jurídico seja concebido como um corpo sistemático e coeso, unificado em torno de algumas ideias fundamentais, pois do contrário, não existirá qualquer certeza acerca do conteúdo e do alcance dos dispositivos legais, justamente pela falta de coordenação mútua entre eles. E essa coordenação deve ser enxergada não apenas na seara do Sistema Jurídico como um todo, mas também no interior de cada Código ou diploma legal, inclusive, e principalmente, na Constituição.

Se é verdade que o crescimento legislativo desenfreado obscurece a certeza do direito, eis que torna mais complicado o seu entendimento, não é menos verdade que o excessivo número das disposições que formam o sistema tributário, e o consequente afã regulatório da administração, tornam a inteligência das leis cada vez mais complicada. E isso sem falar das leis exageradamente prolixas e minuciosas, que dificultam ainda mais a atividade interpretativa do cidadão, e também do jurista.

Estes defeitos, sem dúvida, violam o Princípio da Segurança Jurídica, eis que embaraçam, e, em alguns casos, tornam impossível a compreensão das leis por parte dos seus destinatários.

⁵¹ Ricardo Lobo Torres, Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. 2, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 168.

⁵² De acordo com as ideias desenvolvidas nos itens anteriores, a transgressão ao Princípio da Segurança Jurídica no campo do Direito Tributário, normalmente implica violação aos Princípios da Capacidade Contributiva e do Não-confisco.

Assim sendo, para que seja possível a certeza e a previsibilidade do Direito, insiste-se nas ideias de simplicidade, clareza, coesão, e, principalmente, sistematicidade.

No campo das presunções, o princípio da segurança jurídica se faz presente, na medida em que elas não podem ser aplicadas no caso de dúvida ou incerteza na seara jurídica, e somente devem ser utilizadas com intuito de provar, ainda que de forma indireta, a ocorrência do evento descrito no fato jurídico.

Nessa linha, discordamos do entendimento de que as presunções ferem a segurança jurídica porque, como meio de prova indireta que são, transportam alto grau de incerteza, prejudicando a necessária apuração dos fatos.

Primeiro, como se viu, a certeza e a convicção são inatingíveis objetivamente, estando, nessa perspectiva, também ausentes na prova direta. E, como aduz Moacyr Amaral Santos⁵³, “há certeza, relativamente a um fato, quando o espírito se convence de sua existência ou inexistência.”

Segundo, a previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da conduta praticada também não se encontra comprometida quando a presunção for corretamente utilizada para a criação de obrigações tributárias. O enunciado presuntivo não altera o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, nem equipara, por analogia ou interpretação extensiva, fato que não é como se fosse, nem substitui a necessidade de provas. Apenas, e tão somente, prova o acontecimento factual relevante não de forma direta (já que isso, no caso concreto, é impossível ou muito difícil), mas de forma indiretamente, baseando-se, em indícios graves, precisos e concordantes, que levem à conclusão de que o fato efetivamente ocorreu.

De forma alguma significa que a tributação ocorrerá baseando-se em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Por isso, resta uma vez mais observar que também a prova direta leva-nos à certeza jurídica e à probabilidade fática, já que não relata com certeza absoluta o evento, inatingível. Detém, apenas, maior probabilidade do fato corresponder à realidade sensível.

Sobre esta questão, Vicente Greco Filho⁵⁴ ensina-nos: Não há porque falar-se na pretensão a uma certeza absoluta, em especial considerando que, mesmo os resultados advindos de

⁵³ Prova judiciária no civil e no comercial. 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1968, v.5. p. 32.

⁵⁴ Direito processual civil brasileiro, p. 176

comprovação científica ou técnica, e que eventualmente venham a servir de base de convicção para a sentença, incluem, também, uma margem de erro, isto é, de incerteza na identificação da realidade.”

A técnica jurídica deve permitir a comprovação indireta dos fatos, desde que ao contribuinte seja sempre assegurado o direito à ampla defesa, por meio do que poderia ele demonstrar a improcedência da presunção, caso a mesma descrevesse evento não ocorrido no mundo fenomênico.

Ademais, temos que se a questão de prova do fato é de fundamental importância para a realização do direito, a segurança não pode permitir que a incerteza e as dificuldades quanto à sua apuração possam influir na estabilidade das relações humanas.

3.3. As Presunções e Competência Tributária

No campo dos tributos, o constituinte originário se deu ao grande trabalho de determinar as competências legislativas dos entes tributantes.⁵⁵ E não poderia deixar de ser, pois o tema das competências legislativas é essencialmente constitucional, como nos lembra Roque Antonio Carrazza⁵⁶.

Neste aspecto, vale sobressaltar que a competência da Administração Pública obtém eficácia plena no âmbito constitucional. Cabe somente à Constituição outorgar poder para os entes tributantes legislarem. Tal assertiva significa, em outras palavras, que não pode o legislador infraconstitucional extrapolar os limites de competência instituídos pela Carta Maior, e a técnica das presunções se inclui nessas vedações.

A regra da competência deve ser construída mediante o cálculo de três normas: (i) as regras de afirmação de competência; (ii) as de negação de competência ou imunidades;⁵⁷ (iii) as

⁵⁵ Paulo de Barros Carvalho define competência dizendo: “A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos” (Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva. 2010. p. 267)

⁵⁶ Em sua obra intitulada *Curso de direito constitucional tributário*, o autor define o conteúdo semântico da expressão *competência tributária*, como sendo “a habilitação (...), a faculdade potencial, que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem, evidentemente, primeiramente, lei descritiva das hipóteses de incidência (artigo 150, I, da Constituição Federal)”.

⁵⁷ Sobre imunidades, Paulo de Barros Carvalho já se manifestara: “(...) a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre ela, as de imunidade tributária. A competência para legislar quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram” (Idem, *ibidem*, p. 225)

de delimitação de competência em caso de conflito de materialidades ou também chamadas de normas gerais de direito tributário.

Nos impostos, o Texto Maior identificou as materialidades uma a uma mediante conceitos específicos. Nas taxas e contribuições de melhoria, a competência é discriminada, mas dá-se àquele ente que preste serviço específico e divisível e/ou atue com poder de polícia; ou faça obra pública que favoreça o bem particular. No domínio tributário, as limitações ao poder de tributar são os grandes limites objetivos tanto para o legislador, na produção do texto de lei, quanto ao aplicador, na positivação da norma.

Adotando pressuposto de que competência é o fundamento de validade de qualquer exação, podemos dizer que não há tributo, tanto em termos gerais e abstratos quanto individuais e concretos, sem que se tenha regra constitucional autorizando sua imposição. Logo, o poder de tributar é o ponto de partida de qualquer análise tributária, das presunções inclusive.

Como imposição das regras de competências, a norma presuntiva geral e abstrata deve trazer os elementos essenciais para a caracterização do fato, identificando-os na esfera de suas materialidades constitucionalmente estabelecidas. Ou seja, o legislador não pode por meio de presunção criar ou trazer novos fatos a uma hipótese extrapolando o conceito trazido na materialidade da Carta Magna. Logo, a definição dos critérios presuntivos instituídos pelo legislador para fins de determinação da regra-matriz de incidência não pode ultrapassar o conceito constitucionalmente posto na delimitação das competências. Dito ainda de outro modo, no plano infraconstitucional, “a liberdade legislativa não pode ultrapassar os limites lógicos que a regra-matriz comporta”.⁵⁸

Entendemos que as presunções não alargam a competência tributária, criando novos fatos típicos não previstos na competência da pessoa política tributante, mas somente permitem que o fato possa ser indiretamente provado, possibilitando assim uma maior eficácia jurídica das normas.

3.4. As Presunções e Legalidade Tributária

O princípio da legalidade é considerado diretriz geral do ordenamento jurídico, corolário dos ideais de justiça e da segurança jurídica. Vem logo nas primeiras páginas da Carta Magna,

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Escrituras, n. 37, p. 133, out 1998.

art. 5º, II, dizendo: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Em matéria tributária, o ditame da legalidade encontra previsão no art. 150, I, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, o que significa que somente a lei deve definir, em abstrato, todas as nuances relevantes para que, no caso concreto, se possa precisar a ocorrência do fato hipoteticamente nela previsto, com todos os seus aspectos.

Este princípio pode ser analisado sob a perspectiva formal ou sob a ótica material. No primeiro caso, o exame busca a adequação formal, ou seja, verifica se o veículo introdutor foi enunciado pela autoridade e pelo procedimento competentes. Na segunda hipótese, conjectura-se se o princípio foi cumprido no plano sistêmico, isto é, se o conteúdo da norma afina-se com perfeição aos cânones normativos.

Acrescente-se que o ditame da legalidade é garantia que se volta contra o legislador e contra o aplicador. Segundo Paulo de Barros de Barros Carvalho, o princípio em tela pode ser definido em duas dimensões: “i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra jurídica que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como *regra-matriz de incidência*”.

Portanto, no tocante à legalidade material voltada para o legislador, deve ser entendida como imposição de que todos os critérios da regra-matriz de incidência estejam obrigatoriamente determinados na lei, esgotando-se na norma os dados necessários à identificação do fato jurídico antecedente e/ou consequente.

O aplicador, no ato de positivação da norma, deve observar se todos os critérios da regra-matriz se encontram realizados no enunciado factual, pois, na ausência de um deles, inexistirá tributo a ser cobrado. A subsunção do fato à norma deve ser completa, por esta razão também para o aplicador, a legalidade é mais do que mera previsão em lei, é total submissão da norma individual e concreta ao tipo da lei. Nesse sentido, expõe Ruy Barbosa Nogueira:

(...) não basta apenas a existência da norma de lei descritiva do fato, mas é preciso que além da norma *in abstracto* e prévia, o fato previsto ocorra com todos os elementos

descritos na lei e possa ser demonstrado essa vinculação ou juridicamente por meio do ato de subsunção do fato à lei ou sua subjunção pela norma tipificadora.⁵⁹

No plano formal, o princípio da legalidade surge, efetivamente, naquela exigência de veículo introdutor de norma idônea, formulado por órgão titular de função e mediante o adequado procedimento. Prevendo a Constituição procedimentos diferentes para conteúdos diversos, cabe ao legislador, no cumprimento da legalidade formal, perceber qual tipo de enunciado foi introduzido e, por decorrência, qual procedimento a ser realizado. Por sua vez, o aplicador do direito, para fazer prevalecer a legalidade formal, deve, no ato de positivação da norma jurídica individual e concreta, realizar o procedimento correto, preservando os aspectos intrínsecos⁶⁰ e extrínsecos⁶¹ do ato jurídico perfeito.

Tal princípio põe em evidência os limites da atividade do Poder Legislativo na criação das presunções, e do Poder Executivo, na figura da Administração Pública, ao positivá-las no caso em concreto. E, quanto a esta última, a Administração Pública, relevemos que cabe ao Fisco ter este cânone sempre em vista para legitimar os atos, tal como nos lembrou Alberto Xavier:

(...) a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa.⁶²

A inobservância do princípio em tela é um dos principais argumentos contrários ao uso das presunções em Direito Tributário. Segundo Aires Barreto e Cléber Fernandino⁶³, “o processo de atuação ou aplicação do direito é bem conhecido: à edição da lei (normas jurídicas “in abstrato”), segue-se a verificação da ocorrência material dos pressupostos normativos (subsunção) o que, implicando incidência, determina a produção das consequências de direito que pertinem à hipótese. A lei, de resto, descreve fatos (acontecimentos, situações) que, à sua vez, se e quando ocorridos, obrigam à realização de outros fatos (condutas pessoais de conteúdo variável).”

⁵⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 113.

⁶⁰ São elementos intrínsecos ao ato: (i) motivação ou descrição do motivo do ato; (ii) sujeito enunciadador ou emissor; (iii) sujeito receptor ou destinatário da norma; (iv) nexos normativo relacional; e (v) conduta prescritiva modalizada pelo relacional.

⁶¹ São aspectos extrínsecos ao ato: (a) autoridade ou agente competente; (b) objeto lícito; (c) procedimento previsto em lei; (d) publicidade em sentido lato; (e) motivo do ato; e (f) finalidade ou objetivo.

⁶² XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978. p. 17.

⁶³ BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cléber. As presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, 1991, v.9, pág. 195

Logo, o crédito tributário não teria como ser validamente constituído, pois a operação lógica de subsunção estaria impedida de realizar-se, uma vez que os elementos do suporte fático identificados pelo aplicador não encontrariam, no antecedente da norma geral e abstrata, critérios que lhe fossem correspondentes. E, a constituição do crédito tributário passaria a ocorrer a partir da ocorrência de fatos indiciários não tipificados em regra-matriz de incidência tributária, como sendo aptos a dar ensejo ao nascimento de obrigação tributária, o que não se admite, por violar o princípio da legalidade.

Não concordamos com este entendimento, pois consideramos que a subsunção pode ser normalmente realizada pelo aplicador da regra. A presunção não altera o antecedente da regra-matriz, de forma a contemplar fato normativamente não previsto, nem estabelece uma subsunção fictícia, mas tão somente possibilita que o fato jurídico relevante seja conhecido de forma indireta para, a partir disto, submetê-lo à operação lógica da subsunção.

Logo, nos parece equivocado afirmar que a obrigação nasce em virtude de fato não previsto na regra-matriz de incidência tributária, pois elas (as presunções), constituem-se em meio de prova que contribui para a eficácia jurídica da norma. Neste rumo, o evento descrito no fato jurídico típico vem à tona de forma indireta, com base em fatos indiciários graves, precisos e concordantes, estes sim, provados diretamente.

Portanto, não há nada de ilegal ou mesmo inconstitucional o uso das presunções em matéria tributária, já que a necessidade da identificação da verdade material torna imperiosa a busca de fatos-signos presuntivos de riqueza, ainda que o fato previsto na regra-matriz de incidência seja provado de forma indireta.

3.5. As Presunções e Igualdade

Garantia eficaz para a boa aplicação do sistema tributário nacional, o princípio da igualdade é enunciado no art. 150, II, da CF/88.⁶⁴ O ditame reforça a neutralidade do ordenamento jurídico perante seus súditos, que deve ser aplicado a todos de forma equânime e no limite de suas igualdades.

⁶⁴ “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

A igualdade perante a lei é indispensável, sem distinção das condições sociais e pessoais da pessoa, física ou jurídica. Deve, neste sentido, afastar qualquer tipo de privilégio injustificado.

Como nos ensina Roque Carrazza⁶⁵, “o princípio da igualdade exige que a lei, tanto a ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente.”

Adverte Ruy Barbosa⁶⁶ que a desigualdade é algo natural das relações humanas. E não poderia ser diferente, pois todos somos distintos uns dos outros, de modo que nossas atitudes, nossas opções, nossos pensamentos, quando exteriorizados em ações, são causas que proporcionam essa diversidade, essa desigualdade. O Estado, em sua função de organizar a sociedade e conter a ordem posta, garante aos indivíduos igualdade instituída em lei. Convivendo com as desigualdades natural e social, a igualdade jurídica é regra de direito que prescreve a ideia de equidade de tratamento pela ordem posta. É pois “uma garantia do indivíduo e não do Estado”.⁶⁷

A referida imposição superior é prescritiva de conduta do legislador e do aplicador, como não poderia deixar de ser. Para o primeiro, o ditame veda que se dê tratamento diferenciado em lei para situações que se apresentem iguais ou equivalentes. Para o segundo, a regra requer aplicação uniforme do direito, proibindo que se diferenciem pessoas, juridicamente iguais, nos casos em concreto para atribuir efeitos normativos diversos a cada qual.

É vedado ao aplicador, ao seu livre-arbítrio, ora submeter os sujeitos a um determinado proceder legal, ora a outro como bem o entender. O princípio da igualdade pede constância, coerência e previsibilidade no modo de positivar as normas. Não cabe ao exegeta autêntico levar o caso em concreto ao solo estéreo do subjetivismo, regulando as condutas conforme seus sentimentos ou sensações. Evidentemente que não há como dessubjetivar a incidência da ordem posta por completo, visto que, ainda que, implícito ou em linguajar objetivo, o sujeito sempre estará no texto por ele exarado, com todo o seu subjetivismo. Contudo, sua atuação não é ilimitada. Seus limites encontram-se justamente na letra da lei. Cabe ao intérprete tratar desiguais aos desiguais no limite de suas desigualdades, sem com isso ultrapassar o âmbito legal, constituindo novos direitos e deveres sem fundamento de validade.

⁶⁵ Curso de direito constitucional tributário, p. 59-60.

⁶⁶ BARBOSA, Ruy. Oração aos moços. São Paulo: Martin Claret, 2003. p. 19.

⁶⁷ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 136.

Segundo as imposições da legalidade, o fator de discriminação deve atinência aos propósitos do sistema ou da própria lei. Tanto em âmbito legal (legislador) quanto em planos de incidência (aplicador) há sim que proceder à escolha de elemento que mantenha: (i) necessária correlação lógica entre o critério do *discrímen* e a desequiparação pretendida, assim como (ii) faça prevalecer os valores resguardados pela Constituição. É aqui também que se dá a correlação e congruência entre a igualdade e o princípio da razoabilidade, uma vez que “entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada há uma relação entre uma qualidade e uma medida adotada: uma qualidade não leva à medida, mas é critério intrínseco a ela”⁶⁸

Nesta toada, Celso Antônio Bandeira de Mello nos apresenta os primeiros critérios para atender às garantias constitucionais da igualdade no âmbito das presunções mediante observância do vínculo entre o fator de discriminação e o desequilíbrio pretendido:

(...) quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida, por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.⁶⁹

E as condições de constitucionalidade não param aí. Cabe ainda uma terceira imposição: traço diferencial próprio do objeto ou nele residente, Senão vejamos: “inadmissível, perante a isonomia, discriminar pessoas ou situações ou coisas (o que resulta, em última instância, na discriminação de pessoas) mediante traço diferencial que não seja nelas mesmas residente”.⁷⁰

Disto decorre a conclusão de que para proceder à distinção entre sujeito de modo constitucionalmente válido são imprescindíveis três condições;

- (i) fator de discriminação próprio do objeto ou nele residente;
- (ii) necessária correlação lógica entre o critério de *discrímen* e a desequiparação pretendida; e a
- (iii) submissão deste aos valores resguardados pela Constituição.

No quadro conceptual das presunções jurídicas, sobreleva observar a presença inarredável deste princípio na exegese dessas três condições, esteja ele voltado ao regular da atividade do legislador, como também ao do aplicador. Tanto em planos abstratos como em concretos, é

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 103.

⁶⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Imposto sobre a renda: depósitos bancários – Sinais exteriores de riqueza. Revista de Direito Tributário, São Paulo, ano 7, n. 23-24, p. 24, jan-jun. 1983.

⁷⁰ Idem, ibidem, p. 38

necessário que no enunciado presuntivo a igualdade seja defendida; concretamente observável quando assumidos esses três critérios acima elucidados.

3.6. As Presunções e Capacidade Contributiva

O legislador, ao escolher uma hipótese de incidência, dentre os possíveis fatos que ocorrem no mundo fenomênico, deve fazê-lo de forma tal que ele venha a manifestar riqueza passível de sofrer a incidência da norma.

A capacidade contributiva é decorrência do princípio da igualdade, encontrando-se prevista no §1º do art. 145 da CF/88.⁷¹ O princípio da capacidade contributiva é subdividido em duas facetas: uma voltada para a atitude do legislador na escolha de fato-signo de riqueza, observando-se o antecedente da norma, sendo também chamada de capacidade contributiva objetiva ou absoluta; outra direcionada ao consequente da proposição jurídica, examinando-se se o aplicador confere tratamento igual às partes na ponência da regra no caso em concreto. Aqui é denominada por capacidade contributiva subjetiva ou relativa.

Embora haja uma nítida aproximação entre o princípio em estudo e o princípio da igualdade, tal proximidade entre eles ultrapassa o simples fator de tratamento igualitário entre as partes; está também na escolha da discriminação da carga tributária em face da capacidade contributiva do contribuinte. Segundo Regina Helena Costa, é necessário que:

(...) as discriminações efetuadas pela lei tributária apresentem relação de causalidade entre o *discrimen* eleito e a distinção procedida em razão dele, o que ocorre na aplicação da capacidade contributiva – maior riqueza, maior carga tributária.⁷²

Portanto, o princípio da capacidade contributiva é uma decorrência da igualdade, sem que, contudo, se resuma a ela. Dizendo de outra forma, suplanta-a sem sair dela.

Em aprofundado estudo sobre o tema, Elizabeth Carrazza o define como: “a aptidão que cada cidadão, em tese, tem para contribuir, mediante impostos para o abastecimento dos cofres públicos, sem prejuízo das próprias necessidades de subsistência, bem assim das de sua família.”⁷³

⁷¹ O §1º do art. 145 da CF/88 assim dispõe: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

⁷² COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003. p.

⁷³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e Progressividade – Igualdade e Capacidade Contributiva. 2ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2015.

Rubens Gomes de Sousa conceitua o princípio em estudo como a “soma de riquezas disponíveis depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.”

De fato, a grosso modo, quem tiver maior riqueza deve necessariamente contribuir progressivamente mais tributo para os cofres públicos.

Com efeito, a capacidade é garantia constitucional de não ser tributado além de sua possibilidade econômica, sua subsistência. Disso decorre que, embora a Carta Maior aplique o princípio da capacidade contributiva tão somente a impostos, pensamos que ele pode ser aplicável também a outras espécies tributárias, como as taxas e as contribuições, tendo em vista, ao final, o princípio da igualdade.

É bem verdade que nas taxas e nas contribuições, o critério é outro, uma vez que os fatos que eles alcançam não são fatos-signos presuntivos de riqueza, mas, sim, fatos relacionados à própria atuação do Estado. Porém, isso não significa que o legislador, ao cuidar de outras espécies tributárias, não possa aplicar tal princípio, não sendo, portanto, uma exigência que decorra do art. 145, §1º, da Constituição Federal⁷⁴.

Quanto à utilização das presunções, elas não afetam a capacidade contributiva, uma vez que, insistimos, o evento descrito no fato jurídico típico (fato-signo presuntivo de riqueza) ocorreu, tendo sido apenas comprovado de forma indireta, através de fatos indiciários. A mesma conclusão aplica-se à hipótese de presunção de base de cálculo, se os critérios adotados revelarem-se a provável capacidade do contribuinte.

Por outro lado, há de se admitir que o uso adequado das presunções, em especial, no combate às fraudes e evasão de tributos, vem a privilegiar o princípio em estudo, já que permite que contribuintes com maior capacidade econômica, e que estariam ilicitamente sendo gravados com uma tributação inferior às suas capacidades, e em detrimento da tributação incidente sobre os demais contribuintes, sejam alcançados.

⁷⁴ Hugo de Brito Machado Segundo assim se pronunciou sobre o tema: “Em princípio, apenas os impostos podem ser pessoais, vale dizer, levar em conta aspectos inerentes à pessoa do contribuinte, bem como ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Isso porque são os impostos que têm por fato gerador uma manifestação de capacidade econômica do sujeito passivo, não relacionada a qualquer atuação estatal”. Mais adiante arremata o Autor: “Mas isso não significa que o legislador, ao cuidar de outras espécies tributárias, possa ignorar o princípio da capacidade contributiva. Não pode haver, notadamente em relação às taxas, uma graduação conforme essa capacidade, mas a mesma pode – e deve – ser considerada, embora de modo mais tênue. É o caso de serviços essenciais ao exercício da cidadania.”

3.7. As Presunções, Ampla Defesa e Contraditório

As presunções legais, por conterem uma relação ordinária de implicação, e por deverem observância ao disposto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, devem admitir a produção de provas contrárias aos elementos que a compõem (fato indiciário, relação jurídica de implicação e fato indiciado).

Todas as provas em direito admitidas são aptas a provar que a presunção não se aplica ao caso concreto. Sem dúvida alguma, um relevante limite para a utilização das presunções diz respeito ao exercício da ampla defesa, consistente no deferimento ao litigante de se utilizar de todos os meios de provas admitidos, uma vez que o fim perseguido pelo processo é o de construir um ato jurídico que corresponda à verdade.

A ampla defesa pode, ainda, ser desmembrada na anterioridade da defesa em relação ao ato decisório, no direito de interpor recurso administrativo como decorrência do direito de petição, no direito de solicitar a produção de provas e de vê-las realizadas e consideradas, no direito ao contraditório, com a notificação do início do processo, da ciência dos fatos e fundamentos legais que o motivam, das medidas ou atos referentes à produção das provas e da juntada de documentos, do acesso aos elementos do expediente (vista, cópia ou certidão) e não ser processado mediante provas obtidas mediante meios ilícitos.⁷⁵

O direito à ampla defesa não é meramente formal. A presunção violará seu exercício sempre que, no caso concreto, a relação de implicação corresponder ao que normalmente acontece, mas os indícios imputados à parte, ou o próprio fato indiciado, forem de tão difícil contestação que a parte contra quem a presunção aproveita poderá não dispor de meios efetivos para se defender. São os fatos absolutamente negativos que acarretam o excessivo desequilíbrio das partes, devendo o julgador, nesses casos, desconsiderar o fato indiciado como juridicamente verdadeiro.

Esclareça-se que, não obstante caiba à parte interessada de defender-se, de produzir provas em sentido diverso, há de ser necessariamente possível, desconsiderando-se da impossibilidade a que nos referimos, por certo, as decorrentes de atos ou omissões imputáveis ao sujeito a quem compete produzir a prova ou a terceiro com ele legalmente obrigado. Se a prova for impossível ou de difícil produção, não poderá ser imputado ao sujeito a prática do fato

⁷⁵ Conforme Odete Medauar, A processualidade no direito administrativo, p. 101.

descriptor de evento presumido, com as consequências a ele pertinentes, já que isso violaria o direito constitucional à ampla defesa, que não é apenas formal, mas de natureza eminentemente substancial.

Finalmente, no que diz respeito ao contraditório, é o princípio que confere ao sujeito contra quem a presunção aproveita o direito de ser intimado, para se defender da imputação que lhe está sendo feita, já que, caso não constitua o fato indiciado, terá que cumprir com todas as consequências dele decorrentes. Confere ao sujeito, também, o direito de ter sua defesa efetivamente analisada pelo julgador, mediante manifestação expressa acerca de todos os pontos atacados.

3.8. Presunções e Razoabilidade

O princípio da razoabilidade prescreve que, ao elaborar a lei, bem como ao aplicá-la, respeitem-se os critérios racionais, ou seja, do ponto de vista do que ordinariamente acontece.

Por este princípio, o legislador não pode criar normas que fogem do campo do que é racional e aceitável pelo senso normal das pessoas; a autoridade administrativa deve usar da lógica e praticar atos que sejam considerados razoáveis e o juízo deverá aplicar a lei com prudência.

Em outras palavras, pode se afirmar não haver razoabilidade, quando se assume posições que não guardem relação lógica com a medida a ser tomada. De fato, não é razoável a criação de presunções legais, sem pertinência com a razão dos fatos, por mero incremento na arrecadação ou mesmo como instrumento para inibir a evasão fiscal. Tais ações desmedidas põem em destaque um falso interesse público em detrimento do interesse individual, protegido constitucionalmente.

O uso das presunções deve ser sempre em consonância com os ditames desse princípio, por meio da observância do que ordinariamente acontece.

3.9. Presunções e Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade não está expresso na Constituição Federal de 1988, mas é deduzido pela compreensão sistematizada da ordem constitucional, principalmente observados os preceitos dos arts. 1º (Estado Democrático de Direito), 5º, LIV (Devido Processo Legal), e as orientações gerais do Preâmbulo (Justiça). É utilizado, precipuamente, para harmonizar valores e princípios, principalmente na ocorrência de tensão entre os princípios.

O princípio da proporcionalidade foi objeto de estudo por Marcus Vinícius Buschmann, que assim se manifestou:

“[...] a doutrina alemã averiguou a existência de três elementos que forma o conteúdo do princípio da proporcionalidade: a adequação (ou pertinência), a necessidade (ou exigibilidade) e a razoabilidade (ou proporcionalidade em sentido estrito).

A adequação, que trabalha com a realidade empírica, busca conferir se o meio utilizado tem possibilidades reais de alcançar a finalidade pretendida.

A necessidade, que também capta a experiência obtida na realidade, pode ser compreendida no sentido de que ‘a medida não há de exceder os limites indispensáveis à conservação do fim legítimo que se almeja, ou uma medida para ser admissível deve ser necessária’.

Assim podemos entender o elemento necessidade como uma mensuração entre os meios a serem utilizados pelo Poder Público e, posteriormente a esta avaliação, como uma escolha pela medida menos gravosa aos interesses individuais.

Por último e não menos importante, temos a razoabilidade ou proporcionalidade em sentido estrito. Este elemento pode ser entendido como uma análise final da norma em questão, onde os meios e os fins são equacionados e o intérprete avalia se tais meios com suas vantagens e desvantagens, são relacionadas com determinados fins e, outrossim, se esses fins são realmente legítimos.”⁷⁶

De acordo com este estudo, no plano das presunções, o princípio da proporcionalidade atua de duas formas: i) é instrumento de concretização prática dos valores constitucionais tanto no âmbito presuntivo-abstrato quanto enunciativo concreto; e ii) é vedação ao arbítrio pelo aplicador ao fazer ingressar enunciado presuntivo factual.

O princípio da proporcionalidade é assumido como conjugação de três orientações: (i) a da pertinência, aptidão ou adequação do meio utilizado para alcançar determinado fim de interesse público; (ii) a da exigibilidade ou necessidade da medida para lograr tal fim; e (iii) a da proporcionalidade *stricto sensu* na escolha do meio específico. Nesta toada, atua de duas formas no plano das presunções: (i) é instrumento de concretização prática dos valores constitucionais tanto em âmbito presuntivo-abstrato quanto enunciativo concreto; e (ii) é vedação ao arbítrio pelo aplicador ao fazer ingressar enunciado presuntivo factual.

No primeiro caso, a proporcionalidade ingressa no processo administrativo fiscal para coibir a utilização de presunções e ficções que instituem hipótese tributária em lei, as quais violam os princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva e não confisco.

Vimos que as presunções hipotéticas apresentam-se como forma de (i) simplificar a arrecadação, (ii) favorecer a tarefa da arrecadação tributária e sua subjacente atividade fiscalizadora, (iii) criar facilidades procedimentais para os agentes públicos, tudo isso no sentido de (iv) simplificar a gestão tributária como um todo. Num primeiro momento, foquemos nossas

⁷⁶ BUSCHMANN, Marcus Vinicius. Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 9, v. 39, p. 14-5, jul.-ago. 2001)

atenções nestas finalidades para, num instante subsequente, discorrer sobre seus objetivos extrafiscais. Os quatro fins das presunções hipotéticas acima aludidos contribuem, reiteramos, em favor da atividade do Fisco em âmbito tributário. Atuam ali onde houver deficiência probatória, necessidade de adequar a formulação hipotética às problematizações apresentadas pela realidade concreta, auxiliando a Fazenda na gestão dos tributos.

A discussão do vínculo entre meio e fim juridicamente instituídos se dá justamente em face da exegese do princípio da proporcionalidade. Humberto Ávila assim o elucida:

Com efeito, o postulado da proporcionalidade pressupõe a relação de causalidade entre o efeito de uma ação (meio) e a promoção de um estado de coisa (fim). Adotando-se o meio, promove-se o fim: o meio leva ao fim.⁷⁷

Na formulação da hipótese das presunções, é necessário que o vínculo de causalidade entre o meio presuntivo e o fim ou estado de coisa pretendido com este enunciado esteja de acordo com os valores constitucionais. A mera facilitação da atividade arrecadatória do Fisco não é causa suficiente para admitir sejam empregados enunciados presuntivos na formulação dos critérios da regra-matriz de incidência tributária. A presunção deve ser vedada como causa de construção de enunciado jurídico sem sentido ou em contrassentido à ordem posta, quando fizer prevalecer o meio em detrimento do fim. Deverá ser expulsa do sistema da mesma forma quando pelo método presuntivo agrave-se a situação do contribuinte existindo outros meios para alcançar o mesmo fim sem que incida tal ônus. Ora, se por outras vias se pode atingir o mesmo objetivo, a presunção não deve prevalecer. Cabe ao legislador sempre escolher o meio menos gravoso para chegar ao fim jurídico desejado.

Se no âmbito puramente arrecadatório as presunções são inadmitidas, cumpre então proceder ao estudo sobre seu papel extrafiscal. É muito comum que as presunções no plano hipotético compareçam como formulações com função ou fim extrafiscal. A *ratio legis* extrafiscal pode apresentá-las como mecanismos (a) contra ou em repressão à fraude à lei fiscal, prescritos para desencorajar os comportamentos do particular, tendentes à evasão fiscal, (b) redutores dos custos na aplicação da lei tributária, (c) preservadores do interesse público – enquanto instrumento legal dirigido, quase que invariavelmente, ao objetivo de beneficiar a fazenda pública –, (d) ou mesmo do interesse social, isto é, da segurança das relações sociais, (e)

⁷⁷ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003. P. 102-103.

de concessão de benefícios fiscais, e outras tantas finalidades que se queira delinear no sentido de buscar, mediante presunções, objetivo outro que não somente o arrecadatório.

Como técnica excepcional no campo dos tributos, as presunções devem apresentar finalidade legal que justifique sua existência. Esta *ratio legis* é aquilo que dá sustentação ao vínculo jurídico presuntivo pretendido. Em outras palavras, é a condição jurídica que confere legitimidade ao emprego das presunções (meio) para criar, arrecadar e fiscalizar tributo (fim fiscal) em vista de outros fins que procuram resguardar o perfeito funcionamento do sistema tributário (fim extrafiscal). É este fim último que confere consistência à atividade estritamente fiscal do primeiro.

Sobre o assunto, é novamente em Humberto Ávila, no campo extrafiscal, que buscamos a exegese do princípio da proporcionalidade. Vejamos:

Porém, no caso de normas jurídicas tributárias que tenham uma finalidade extrafiscal e/ou afrontem bens jurídicos protegidos pelo direito de liberdade (normas que instituem tributos vinculados – taxas, p. ex. – ou que criem deveres acessórios tais como apresentar informações em um prazo determinado, p. ex.), a obediência ao dever de proporcionalidade admite seu caráter trifásico. E isso ocorre, porque há uma finalidade objetivamente determinável e estruturante da relação jurídica, em função da qual a relação meio-fim adquire consistência. [...] O importante é que o fim, nessas normas que possuem eficácia formativa do comportamento (criadora de obrigações que afetam os direitos de liberdade) e não uma eficácia meramente impositiva (criadora de encargo tributário desvinculado), serve como estruturador da relação, a tal ponto que o caráter trifásico do dever de proporcionalidade pode ser utilizado.⁷⁸

O pensamento vem a calhar para a defesa do que se pretende elucidar na presente dissertação. A presunção hipotética só se admite no sistema constitucional tributário quando o fim da norma que a institui possuir eficácia formativa do comportamento (criadora de obrigações que afetam os direitos de liberdade), e não eficácia meramente impositiva (criadora de encargo tributário desvinculado). A *ratio legis* da lei que presume é a condição estruturante e constitucional da relação jurídica instituída entre o fato presumido e o fato jurídico em sentido estrito. Sem o caráter extrafiscal, a presunção hipotética para fins tributário deve ser inadmitida.

Ademais, segundo orientação do princípio da proporcionalidade, na positivação do enunciado presuntivo hipotético, é necessário que as presunções tenham possibilidades reais de alcançar determinado fim previsto em lei (adequação). Ainda, ao mesmo tempo, é imprescindível que seja medida orientada a não exceder os limites indispensáveis à conservação da finalidade

⁷⁸ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. Revista de Direito Administrativo, n. 215, p. 177, jan-mar. 1999.

legítima pretendida (necessidade). Por fim, é necessário que seja escolhido o meio específico ou o melhor modo para se atingir tal objetivo (proporcionalidade em sentido estrito). A segunda orientação do princípio da proporcionalidade volta-se às presunções que ingressam no sistema na forma de enunciado factual. É vedado o arbítrio pelo aplicador ao fazer ingressar enunciado presuntivo factual para fins tributários.

3.10. As Presunção e Unicidade Probatória

Vimos que presunções são julgamentos de fato. Enquanto tal, é matéria de ordem probatória. Uma das diretrizes processuais que tangenciam esse enfoque do tema é o princípio da unidade probatória. O referido preceito se encontra na implicitude do texto. Não há previsão legal expressa, contudo seu sentido é facilmente assumido pelo pensar coerente e de forma sistematizada do direito.

Entende-se por princípio da unicidade probatória a concepção segundo a qual é vedado ao intérprete do direito assumir meia prova de algo. Ou seja, impede-se que, no ato de aplicação da norma, seja assumida apenas parte do fato, olvidando os outros fatores compositivos daquele mesmo enunciado. O corte subverte a ocorrência factual, produzindo, como efeito, fato distinto daquele originário. Subdividindo a ação em perspectivas facetadas, o sujeito que assim enuncia leva o intérprete autêntico a crer na existência de fato diverso daquele originário, ambos juridicamente relevantes, porém institutivos de causalidades normativas diversas. O corte produz, portanto, novos pontos de vista ou perspectivas parciais do enunciado factual de base, obtendo por consequências a subsunção errônea do fato à norma no caso concreto.

Sobre o assunto, o Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido de inadmitir presunção que não leve em conta o princípio da unicidade probatória. Em análise de indícios para afirmar haver ou não omissão de receita, ao final decidiu: “Não se pode aproveitar ‘metade’ da prova em desfavor do contribuinte, quando a outra ‘metade’ lhe é favorável”⁷⁹

O exame da omissão de receita leva em conta fatores contábeis ou econômicos que funcionam como indicativos de que houve renda e, com isso, sua intributabilidade. Ao avaliar a contabilidade do contribuinte para fins de sancioná-lo pela omissão de receita, cabe ao Fisco

⁷⁹ Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 7ª Câmara, Processo 10630.000621/2001-10, Acórdão 107-07455, Relator Luiz Martins Valero, Sessão 04.12.2003.

observar os princípios que regem essa disciplina e que são tomados em consideração para fins de apurar receita.

Neste tocante, importa estabelecer o enfoque no método das partidas dobradas. Segundo esta diretriz contábil, a cada débito há um correspondente crédito do mesmo valor. A essência desse princípio assim se resume: o registro de qualquer operação contábil implica que a todo débito em uma ou mais contas deve corresponder um crédito que lhe é equivalente, em uma ou mais contas, de forma que a soma dos valores debitados seja sempre igual à soma dos valores creditados.

É o alicerce no método das partidas dobradas que o atual CARF julgou improcedente lançamento efetuado pelo Fisco Federal à empresa em face de saldos credores de caixa. Leia-se a ementa:

IRPJ E DECORRENTES - SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - Os suprimentos de numerários, ainda que feitos pelos sócios via depósitos ou transferências bancárias, que não restarem comprovados em sua origem, autorizam a presunção de omissão no registro de receitas. Não prova a origem a demonstração de capacidade financeira dos supridores.

IRPJ - SALDO CREDOR DE CAIXA - Na recomposição da conta caixa, para mensuração do saldo credor, pressuposto para a presunção de omissão de receitas, devem ser levados em conta todos os atos que tenham estreita ligação com os eventos impugnados, em consonância com o princípio da unicidade da prova.

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Por se tratar de presunção de auferimento de ganho, a prova de que o bem alienado a pessoa ligada tinha valor de mercado notoriamente superior ao preço praticado tem que restar, objetivamente, robusta.

O Imposto de Renda é um tributo em que a contabilidade se faz sentida juridicamente. E não poderia ser diferente, dado que renda é conceito próprio da contabilidade ainda que juridicamente prescrito. No caso em tela, verificaremos que o saldo credor de caixa (Fato A, segundo o Relator) é fato presumido. A omissão de receita (Fato B), por conseguinte, equivale ao fato jurídico em sentido estrito *auferimento de renda*, configurando antecedente da regra-matriz que, por sua vez, dará ensejo à relação tributária de IR.

O ordenamento disciplina o conceito de omissão de renda no art. 42 da Lei nº 9.430/96, considerando-a ocorrente quando

[...] os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Contudo, mais que atribuir o direito ao sujeito passivo em descaracterizar a alegação de omissão de receita feita pelo Fisco, o sistema jurídico pede que, para fins de cobrança de tributo, a Administração Pública comprove o fato jurídico em sentido amplo e, só assim fazer incidir a regra-matriz do IR. Não há inversão do ônus da prova, e sim a aplicabilidade da regra interpretativa de que quem alega um fato deve provar o fato alegado, de modo que, com tais premissas, alcancemos as mesmas conclusões do voto do Relator Luiz Martins Valero:

Quando se utiliza desta ferramenta legal a fiscalização está dispensada de fazer a prova da omissão de receitas, fato B, pois é a Lei que presume sua ocorrência, mas jamais está dispensado de provar, por inteiro, a ocorrência do fato A que é o fato indiciário, pressuposto necessário e suficiente.

Assim, a ocorrência de saldo credor de caixa, principalmente o seu valor que será tomado como elemento quantitativo da incidência tributária, deve restar inconteste; em outras palavras, certo e líquido.

Não se pode admitir a utilização de presunção na formação da prova do fato índice.⁸⁰

E não poderia ser diferente: a presunção do fato tributário deve ser controlada por critérios claros e objetivos, legalmente positivados, de modo que não incida tributo inexistente ou a maior. O fato indiciário, no caso, saldo credor de caixa, dever ser inconteste, certo e líquido na mesma medida que a própria dívida exacional.

Ademais, em benefício de uma verdade jurídica coerente, não se pode considerar para fins de caracterizar omissão de receita apenas meia realidade. Se a União admite por fictícias determinadas entradas de suprimentos, fictícia e desconsiderada deve ser a saída destes em conta, não devendo ser computados, pois, para fins de constituição de dívida tributária. O princípio da unicidade, lido em conjunto com o método das contrapartidas dobradas, veda que a prova produzida pelo Fisco seja aceita apenas na parte que lhe interessa a título de tributo sobre a renda. Apresentada prova da omissão de receita por saldo credor, devem-se assumir, do mesmo modo e com mesmo peso probatório, os valores em débito, independentemente dos efeitos benéficos ou prejudiciais a uma ou outra parte do vínculo tributário. Vide trecho do acórdão do Relator supracitado:

Se o fisco considera os suprimentos fictícios (a efetiva entrega não foi comprovada) não tem sentido considerar válidas as saídas de caixa, intimamente ligadas aos suprimentos desconsiderados.

A prova no processo administrativo fiscal está adstrita ao princípio da unicidade. Não se pode aproveitar "metade" da prova em desfavor do contribuinte, quando a

⁸⁰ Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 7ª Câmara, Processo 10630.000621/2001-10, Acórdão 107-07455, Rel. Luiz Martins Valero, Sessão 04.12.2003, voto p. 10.

outra "metade" lhe é favorável. Esse procedimento fere ainda o princípio da boa-fé a que se refere a Lei nº 9.784/99⁸¹ (grifos nossos)

É indispensável ter em mente que o sistema tributário não trabalha em prol dos entes públicos; funciona em benefício de um Estado de direitos e deveres constitucionalmente estabelecidos, em um sistema tributário que cobre dos seus súditos sem deixar de preservar seus direitos fundamentais. Logo, reiteramos, toda presunção deve vir enunciada em linguagem competente, ou seja, estar conformada nos modos probatórios do fato indiciário, de modo que este deve restar incontestado para fins fiscais. Incorre inversão do ônus da prova, mas quem alega terá sempre a incumbência de fazer prova daquilo que quer ver constituído, e, ademais, garantir o direito ao contraditório e ampla defesa da parte contrária.

3.11. A Relevância das Limitações Constitucionais na Formação das Presunções de Direito Tributário

Diante do exposto, a análise da validade das presunções pede o conhecimento desses limites constitucionais impostos a toda norma que pretende direta ou indiretamente modificar o ordenamento no campo dos tributos. As presunções, assim como qualquer outra norma que altera a estrutura anterior de sistema do universo tributário, devem atinência aos princípios gerais de domínio público e aqueles outros específicos da matéria dos tributos. Os princípios constitucionais apresentam forte carga axiológica que, mais do que muitos pensam serem eles meras recomendações de valores, conceitos utópicos, são normas que se realizam por meio de limites objetivos, tais como as diretrizes da legalidade, segurança jurídica, entre outros, conforme visto. São conceitos de fácil cognição na pragmática das relações jurídicas e jamais podem deixar de ser observados tanto pelo legislador, na criação de novas presunções de caráter hipotético, quanto pelo aplicador, na construção do enunciado factual. Afinal, como bem assevera Celso Antônio Bandeira de Mello:

Violar um princípio constitucional é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumácia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

⁸¹ Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 7ª Câmara, Processo 10630.000621/2001-10, Acórdão 107-07455, Rel. Luiz Martins Valero, Sessão 04.12.2003, voto p. 11.

A validade da presunção, portanto, depende da submissão da norma presuntiva, hipotética ou factual, aos valores fundamentais do sistema. Assim não o fazendo, a presunção viola não só determinado preceito constitucional, mas o sistema e os valores nele positivados por meio de normas.

Assim, por tudo que foi exposto, perfeitamente possível o uso das presunções relativas no Direito Tributário, como meio legítimo para dar origem à obrigação tributária, desde que, obviamente, não entre em choque com as prescrições normativas existentes em nossa Constituição, podendo ser validamente utilizadas para a criação de obrigações tributárias.

CAPÍTULO 4: AS PRESUNÇÕES LEGAIS *HOMINIS*

O sistema jurídico, muito embora seja dinâmico, não evolui com a mesma rapidez que as realidades por ele disciplinadas. Dificilmente a lei teria como prever todos os possíveis fatos indiciários, a fim de contemplá-los no antecedente de um enunciado jurídico geral e abstrato veiculador de presunção relativa. Conscientes dessa limitação, e da necessidade do direito oferecer instrumentos para garantir o conhecimento, ainda que indireto, dos fatos juridicamente relevantes, entendemos que o sistema admite a utilização das presunções *hominis*.

Assim, pode ocorrer daquele que tem o dever jurídico de promover o processo de positivação, verificar que um fato conhecido pode ser tomado não só como prova direta desse fato, mas também como indício de um outro acontecimento, desconhecido. Tal raciocínio levaria em conta a relação de implicação existente entre os fatos, baseada em regras de experiência acerca do que geralmente acontece no mundo fenomênico.

O sujeito verifica além disso, que não é possível fazer prova contrária ao fato, concluindo, então, que o conceito por ele construído subsume-se aos critérios para a identificação de um fato, previsto no antecedente de uma norma existente no sistema, prescritora de obrigações (como, por exemplo, a regra-matriz tributária). Tem-se, pois, dois momentos e duas regras jurídicas:

- o primeiro, em que o aplicador da norma, utilizando-se do raciocínio presuntivo, expede enunciado jurídico individual e concreto, composto de antecedente e consequente, que busca fundamento de validade imediato no artigo 375 do CPC/16, e que veicula relação de implicação jurídica entre o indício por ele diretamente conhecido e o fato indiciado, indiretamente conhecido; e

- o segundo, em que o aplicador do direito promove a subsunção de conceitos, do fato jurídico previsto no consequente da proposição presuntiva com o do antecedente da norma geral e abstrata prescritora de obrigações. Tratando-se de obrigação tributária, o fato passa, nesse momento, a ser considerado como fato jurídico tributário.

A presunção *hominis* caracteriza-se, portanto, como uma proposição individual e concreta, que revela um raciocínio lógico presuntivo realizado pelo aplicador da norma, que, a partir do conhecimento de indícios, da inexistência de provas em sentido contrário a eles, e da relação de implicação estabelecida segundo que ordinariamente acontece, forma sua convicção, declarando normativamente a existência de fato jurídico indiretamente conhecido.

Já no que concerne às demais características pertinentes a essa espécie de presunção legal, cita-se as que seguem:

- *permitirem a livre convicção acerca dos vestígios* – proporcionam, no aplicador da norma, a possibilidade de formar convicções, não controladas por enunciados legais de limites objetivos que confirmem graus de valor aos indícios, muito embora a apreciação do aplicador seja controlada por regras de hierarquia superior, com os princípios constitucionais.

- *serem ilimitadas e previamente indeterminadas* – por não buscarem fundamento de validade numa proposição geral e abstrata particular – que estabeleça critério de identificação do fato indiciário, da relação de implicação jurídica, e do fato indiciado – não há como limitar o número de aparições das presunções *hominis* no sistema (assim como não há como limitar o número de aparições das presunções relativas individuais e concretas), nem previamente determinar qual será o conteúdo do enunciado.

- *terem por fundamento de validade imediato o artigo 375 do CPC/16* – dispõe este artigo que “em face de falta de norma jurídicas particulares, o juiz implicará as normas de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e ainda as regras de experiência técnica, ressalvado, quanto a esta, o exame pericial.” Este artigo estabelece o emprego das regras de experiência para hipóteses em que a lei não disciplina, de forma particular, as consequências jurídicas advindas da identificação de indícios de um fato ocultado. É, nesse sentido, enunciado prescritivo sobre prova, fundamento de validade imediato das presunções *hominis*.

Finalmente, admitindo-se que o procedimento administrativo seja insuficientemente disciplinado por nossa legislação, deve o termo “juiz”, a que o citado artigo menciona, referir-se

a todo aplicador da lei no caso concreto, incluindo-se, assim, o agente fiscal, competente para aplicar a presunção *hominis* na esfera administrativa.

- *serem sempre motivadas* – a motivação dos atos jurídicos permite que os mesmos sejam controlados evitando-se com isso o arbítrio e possibilitando o efetivo exercício do contraditório por parte do sujeito contra quem o ato aproveita. Por motivação deve-se entender tanto a indicação dos fundamentos legais que juridicizam o ato, como os pressupostos fáticos praticados pelo sujeito.

Somente por meio da motivação é que se faz possível conhecer os elementos que levaram o aplicador da norma a formar sua convicção acerca da existência do evento indiretamente conhecido descrito no fato. O aplicador é livre no que diz respeito à apreciação dos vestígios e à realização de ilações segundo a suficiência ou precariedade apontadas, desde que, obviamente, seu juízo seja formado respeitando-se os direitos dos cidadãos.

- *veicularem conclusões certas* – a presunção *hominis* estabelece conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa da perspectiva jurídica. Segundo entendemos, inexistente diferença entre as provas diretas e indiretas no que concerne à certeza jurídica, já que ambas constituem a verdade suficiente e nenhuma confere certeza absoluta da ocorrência fenomênica do evento descrito no fato. As duas espécies de prova apenas transformam, em linguagem competente, a versão do evento, já que este é inatingível por ter se esgotado no tempo.

4.1. Requisitos para Criação das Presunções *Hominis*

Para que seja constitucional a utilização das presunções *hominis* na criação de obrigações, além do fato indiciado dever-ser típico, e todas as condições para a admissibilidade das presunções terem sido cumpridas (observância dos princípios constitucionais antes analisados), há necessidade ainda de mais três requisitos, a saber:

- *ausência de proposição prescritiva geral e abstrata para solução do caso concreto* – a aplicação da presunção *hominis* é subsidiária, ou seja, estando os indícios previstos numa norma jurídica de presunção relativa, esta prevalece. Por outro lado, inexistindo enunciado prescritivo específico que qualifique normativamente os indícios identificados pelo aplicador como sendo típicos a ensejar a presunção de ocorrência de fato jurídico relevante, poderá ele produzir regras jurídica individuais e concretas que contemplem presunções legais *hominis*.

- *inexistência de prova em sentido contrário* – a presunção *hominis* admite sempre prova em contrária com o objetivo de afastar a presunção, não sendo demais lembrar que a admissão de provas é um dos critérios para identificação de regras jurídicas presuntivas.

- *indícios graves, precisos e concordantes* – a gravidade está relacionada à intensidade da probabilidade, ao convencimento que as presunções proporcionam. No entendimento de Larombière, transcrito por Moacyr Amaral Santos, as “presunções são graves quando as relações do fato conhecido com o fato desconhecido são tais que a existência de um estabelece, por uma forte indução, a existência do outro. Não exige a lei que entre eles haja relações de uma necessidade absoluta; basta que elas estabeleçam, segundo a natureza ordinária das coisas e para todo homem razoável e sensato, ser impossível que o fato seja diverso e que necessariamente ele existe, na acepção relativa desta palavra, tal como se tinha afirmado e se devia provar”.

Já a precisão significa exatidão, definição. São precisos os indícios em relação aos quais não se pode deduzir mais do que um único fato cujo evento seja fenomenicamente desconhecido. Isso porque, se fosse possível chegar a conclusões diversas, o mesmo contrárias, os indícios acabariam por proporcionar apenas dúvidas e incertezas. Caso mais de uma conclusão possa ser construída a partir do fato conhecido diretamente, deverão existir, necessariamente, diversos outros indícios, estes sim, precisos e convergentes, para que se admita a existência do fato indiciado. O indício “impreciso”, diríamos assim, limitar-se-ia a ser motivo de procedimento administrativo investigatório ou reforço de outros indícios.

Por fim, são concordantes quando todos os indícios convergirem para o mesmo resultado. Prestam-se, nesse sentido, uma força recíproca para convicção que se forma no intelecto do julgador. Se, ao invés, se contradisserem, deixaram de ser concordantes, gerando inevitável dúvida acerca da existência da ocorrência fenomênica que se pretende provar. O requisito da concordância não implica afirmar que devam existir vários indícios para que o convencimento do aplicador da regra possa ser formulado e justificado, pois nada impede que o único fato diretamente conhecido seja tão grave e preciso que já baste para formar um juízo acerca da existência do fato indiciado. A concordância significa, isto sim, que, se forem diversos os indícios identificados, deverão necessariamente convergir para o mesmo resultado.⁸²

⁸² FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2001. p. 139-141

4.2. As Presunções *Hominis* e as Simulações.

As presunções *hominis* assumem importância vital, quando se trata de produzir provas indiretas acerca de atos praticados mediante dolo, fraude, simulação e má-fé em geral, tendo em vista que, nestas circunstâncias, o sujeito pratica o ilícito de forma a dificultar em demasia a produção de provas diretas. Os indícios, por essa razão, convertem-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados, simulados.

Sobre atos simulados, nos reportamos aos ensinamentos de Silvio Rodrigues⁸³

“A simulação é, na definição de Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam.

Encontram-se aí os elementos básicos caracterizadores da simulação, pois nela é elementar a existência de uma aparência contrária à realidade. Tal disparidade é produto da deliberação dos contraentes. De fato, a simulação caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de enganar terceiros, recorrem a um ato aparente, quer para esconder um outro negócio que se pretende dissimular (simulação relativa), quer para fingir uma realidade jurídica que nada encobre (simulação absoluta). Trata-se, portanto, de uma burla, intencionalmente construída em conluio pelas partes que almeja disfarçar a realidade enganando terceiros”

Sílvio de Salvo Venosa⁸⁴, caracteriza a simulação, fundamentalmente, como a divergência consciente entre a vontade e a declaração realizada, confira-se:

“Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto da deliberação dos contraentes. Na simulação, há conluio. Existe uma conduta, um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócios”.

Interessante, também, verificar o magistério de Paulo Ayres Barreto:⁸⁵

"A simulação em sentido lato é definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, que visa a aparentar um negócio jurídico inexistente, ou que, se existe, é diferente daquele que se realizou, com o propósito de iludir terceiros. E requisito indispensável, portanto, que haja uma divergência entre a vontade interna e a declarada, como bem lembra César García Novoa.

No âmbito fiscal, o prejuízo ocasionado pelo ato simulado é o não recolhimento ou a diminuição do valor que efetivamente deveria ser recolhido a título de tributo. Sobre esse assunto, o Direito Tributário, por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, segue o conceito dado pelo Direito Privado, o qual distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa.

A simulação será absoluta quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, isto é, elas praticam um ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente não

⁸³ Rodrigues, Silvio. Direito Civil. Parte Geral. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2000. 30ª Edição. pag. 222-228

⁸⁴ VENOSA, Sílvio Salvo. Direito Civil, Parte Geral, Editora Atlas Jurídico, 6a edição, pág. 523.

⁸⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Ato Simulado e Sonegação Fiscal. São Paulo: Editora Noeses, 2014. Pág. 7.

ocorre. Por conseguinte, não esperam nenhum efeito do ato simulado. É, por exemplo, o caso de venda simulada para executar uma fraude contra credores. Por outro lado, caracteriza-se a espécie relativa (dissimulação) quando dois negócios jurídicos sobrepostos: o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulando, aqueles que as partes realmente desejam.”

Os requisitos para configurar simulação estão previstos no Código Civil/2002, em seu artigo 167, que assim dispõe:

"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Sobre o tema, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais manifestou-se no seguinte sentido:

“SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é”. (acórdão 10194.771)

Compreende-se das mencionadas lições que simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo, porém, subsistirá o que se dissimulou, se válido na substância e na forma.

A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa. Ocorre que, como muitos desses atos artificiosos são realizados de maneira a conferir-lhes uma aparência lícita, se a fiscalização tiver que se restringir à forma das provas que lhe são apresentadas, não terá como saber se o evento descrito no fato realmente ocorreu. A perfeição formal de que o ato é revestido não tem o condão de afastar o dever-poder de busca da verdade material.

Portanto, por permitir o disciplinamento das consequências jurídicas advindas da prática de fatos ocultados pelo contribuinte, desde que corretamente aplicada e sujeita ao controle, a utilização da presunção *hominis* para a configuração de fatos jurídicos tributários é compatível com as regras jurídicas da Constituição Federal.

A preservação dos interesses públicos em causa não só requer, mas impõe, segundo nosso entendimento, a utilização da presunção *hominis*. Isso porque a arrecadação pública diante de atos simulatórios, não pode ser prejudicada com a alegação de que a legalidade, a tipicidade e a segurança jurídica, dentre outros, exigem que os indícios estejam previstos em lei. Tal raciocínio feriria a finalidade da lei, correspondente à sua razão de ser e à sua aplicação segundo os valores constitucionais existentes.

Por isso, não se deve afastar a aplicação da presunção *hominis*, mas controlá-la, já que irregular não é a possibilidade da utilização da presunção, mas, eventualmente, o ato, ou seu produto, de aplicação. Exemplificado, não basta qualquer indício para que a Administração produza um enunciado prescritivo individual e concreto; o indício há de ser suficientemente grave para ensejar a convicção acerca da existência do fato descritor de evento fenomenicamente presumido pelo julgador. Além disso, a aplicação deve necessariamente observar todos os demais pressupostos de validade, já analisados anteriormente, quando tratamos dos *Requisitos para utilização da presunção hominis*, sem enforçar, ainda, o subsistema constitucional tributário.

Assim, exemplificando, temos que o agente fiscalizador estadual não poderá validamente utilizar-se da presunção *hominis* diante apenas do fato de estarem sendo comercializadas, por um contribuinte, mercadorias por preço inferior ao do mercado, pois tal fato não é suficiente para comprovar a evasão fiscal, considerando-se a liberdade de administração dos negócios, o que significa, dentre outras coisas, o direito de o contribuinte estipular o preço de seus bens e serviços da forma que melhor lhe convier, considerando inclusive o fato de que, por razões comerciais e financeiras, determinada empresa pode decidir-se por ocasionalmente praticar preços inferiores a seu custo, sem que haja qualquer irregularidade nisso. Faz-se imperioso, nesse sentido, que outros indícios sejam detectados, e que todos levem à conclusão de que os valores constantes das notas fiscais de venda de mercadorias sejam meramente simulatórios.

Outro exemplo, muitas vezes encontrado, é o da presunção *hominis* de subfaturamento. Tal conclusão é normalmente construída pela fiscalização, a partir da comparação entre o preço praticado pelo contribuinte em períodos diferentes. Nessa hipótese, não podemos concordar com

a utilização da presunção, tendo em vista que, a menos que a documentação apresentada pelo contribuinte seja desclassificada por indícios de fraude, ou que a fiscalização detecte outros indícios, deve respeitar a liberdade que os particulares têm de administrar livremente seus negócios.

Por fim, mais um exemplo envolvendo simulação: a cessão gratuita de direito de uso de imóvel. A fiscalização, muitas vezes, caracteriza como omissão de receitas a cessão gratuita de direito de uso de imóvel de propriedade da pessoa jurídica a sócio e a outras pessoas, físicas ou jurídicas, não integrantes do quadro societário da empresa cedente, que deixará de auferir receita proveniente de aluguéis não cobrados e, portanto, com provável diminuição do imposto a pagar.

Entendemos que esta presunção de omissão de receitas não pode subsistir, tendo em vista que a legislação deu tratamento diverso à cessão gratuita do direito de uso de imóvel e considerou o “valor locativo” da cessão de uso de bens de propriedade da empresa como remuneração indireta paga a administradores, diretores, gerentes e assessores, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica, nos termos da Lei nº 4.506/64, artigo 16, Lei nº 7.713/88, artigo 3º, §4º, Lei nº 8.383/91, artigo 74, e Lei nº 9.317/96, artigo 25. E, se é assim, o valor locativo deve integrar a remuneração desses sujeitos, sendo pois despesa da pessoa jurídica.

Finalmente, temos que o entendimento aqui manifestado, de que as presunções *hominis* constituem-se em importante meio contra a fraude à lei tributária, encontra-se em algumas decisões judiciais⁸⁶, tais como a seguinte: “A simulação que macula o ato jurídico, é normalmente atestada por indícios. Tomando por base o fato conhecido e provado – indício – desenvolvendo uma atividade mental sobre as circunstâncias que cercaram o ato, é que se chegará ao fato desconhecido. O resultado positivo dessa operação é a presunção. Não há de querer o julgador, como regra senão apenas como exceção, a prova cristalina da simulação. Daí porque a apreciação da prova indiciária reclama do magistrado um procedimento autuante, em que a perspicácia e o equilíbrio se combinem, assumindo parte saliente, no exame do conjunto de circunstância. Por isso mesmo, os dados da experiência comum são vitais, para o juiz, no manejo desse tipo de prova.”

Encontra-se também em decisões administrativas⁸⁷, como a seguir se relata:

⁸⁶ Citamos como exemplo: Ac. unânime da 1ª Câmara do TJBA, de 08.08.84, na apelação nº 409/83, Rel. Des. Paulo Furtado)

⁸⁷ Por exemplo, Acórdão nº 1301-003.472 da 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Relator José Eduardo Dornelas Souza.

Lembra-se de processo administrativo tributário em que se exigiu IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e Outras Multas Administrativas. De acordo com os autos de infração e com o Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades, o lançamento correspondeu a três anos-calendário; houve arbitramento do lucro tendo em vista que o contribuinte não apresentou, após intimado, os livros e documentos de sua escrituração; qualificou-se a multa em função da caracterização do evidente intuito de fraude; agravou-se a multa em razão do não atendimento às intimações expedidas; e efetuou-se ainda Representação Fiscal para Fins Penais.

Os fatos que nortearam estes autos:

Após auditoria e diligências realizadas em diversas empresas, o Fisco constatou a existência de um Grupo Econômico de Fato caracterizado, principalmente, pelo fornecimento de termoplásticos às indústrias de diversos estados da federação, por meio da utilização de empresas denominadas "noteiras", que emitem as notas fiscais frias, e empresas chamadas "intermediárias", que vendem os produtos no mercado.

Identificou-se que toda a operação era coordenada pela empresa "líder", que as empresas noteiras se sucediam umas às outras, caracterizando-se por uma existência curta e pelo quadro societário composto por interpostas pessoas ("laranjas"), usadas para esconder operações irregulares; que as intermediárias eram utilizadas pela empresa líder para realizar vendas ao mercado. Constatou-se ainda que a empresa fiscalizada nunca entregou Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) para o período fiscalizado, como também não recolheu qualquer valor referente aos tributos lançados nos autos de infração.

O *modus operandi* do grupo ocorria da seguinte forma: a empresa líder realizava de fato as operações mercantis de venda aos clientes (indústria), mas os documentos fiscais e bancários relativos a tais operações eram emitidos pelas empresas intermediárias. As empresas chamadas noteiras eram utilizadas para acobertar a entrada de mercadorias nas empresas intermediárias por meio de notas frias, dando a estas uma falsa sensação de regularidade e licitude à contabilidade dessas empresas.

Foi demonstrado ainda pela fiscalização, a existência de operações engendradas, evidenciando que o faturamento da empresa líder é fracionado entre as empresas Intermediárias que são acobertadas pelas empresas noteiras, enquanto o retorno do recurso acontece por meio da confusão patrimonial com pagamentos de obrigações umas das outras:

De acordo com a fiscalização, apesar da empresa líder ter declarado receitas da atividade no montante de R\$ 37.335.165,82, nos anos-calendário de 2010 a 2013, as empresas intermediárias obtiveram faturamento de R\$ 667.679.205,40, e recolheram aos cofres públicos apenas R\$ 167 mil em tributos. Já as empresas noteiras emitiram, no mesmo período, R\$ 525 milhões em notas fiscais, sendo que desse total R\$ 447 milhões foram destinadas às empresas intermediárias com o objetivo de acobertar as operações de venda dessas empresas, porém as noteiras recolheram aos cofres públicos a quantia de apenas R\$ 7.994,34.

Assim, pela análise das provas indiciárias coletadas, o Colegiado concluiu que a fiscalização tinha razão em suas constatações, ao apontar que todas aquelas empresas faziam parte, na verdade, de um grupo econômico de fato, com evidente confusão patrimonial, comando único, e que através de estrutura montada, a empresa líder em nada se vinculava às operações, sendo elas formalmente realizadas pela demais empresas do grupo, constituídas por interpostas pessoas sem capacidade econômica, e que, assim agindo, cometeram-se ilícitos tributários relacionados nos autos de infração, ocasionando expressiva falta de recolhimento de tributos, lançados de ofício (omissão de receitas).

Atenção foi dada para o *modus operandi* das empresas do grupo e a identificação de pessoas interpostas com reduzida capacidade econômica nos quadros sociais das empresas noteiras e intermediárias, bem assim, a confusão patrimonial entre estas pessoas jurídicas e a real beneficiária e seus sócios, revelando a existência do grupo econômico de fato, com intuito de evadir tributos, de forma fraudulenta.

Na análise, importante destacar a inequívoca participação da empresa autuada nesse esquema fraudulento. Identificada como empresa Intermediária, recebeu mais de 12 milhões de notas frias das empresas noteiras, possuindo ainda expressivo faturamento nos anos fiscalizados, sem possuir capacidade operacional para fabricar e vender os produtos. Além do que, a empresa autuada tinha como sócios duas pessoas, que não possuíam imóveis e não possuíam capacidade econômica compatível com o faturamento da empresa, sendo ainda verificado que uma das sócias também participou da sociedade de uma empresa comprovadamente identificada como noteira.

Veja-se que, no caso, o aplicador da lei, incumbiu-se de desconstituir os atos e negócios jurídicos perpetrados pelo contribuinte, provando que não passavam de mera aparência e que ocultavam uma outra relação jurídica de natureza diversa, escamoteando a ocorrência do fato gerador. Para isso, valeu-se de provas indiretas, de indícios, que se mostraram graves,

precisos, concordantes entre si, resultantes de uma forte probabilidade e também indutores de ligação direta do fato desconhecido com o fato conhecido.

Casos como estes últimos nunca seriam alcançados se não fossem utilizadas as presunções *hominis*, pois, em face dos ilícitos praticados, tornou-se impossível a produção de provas diretas de omissão de receitas tributáveis. Os indícios, por essa razão, converteram-se em elementos fundamentais para a identificação de fatos propositadamente ocultados, simulados, possibilitando, assim, a lavratura de auto de infração contra pessoa prevista na regra-matriz do Imposto de Renda e de outros tributos decorrentes.

Assim, reconhecemos que a presunção *hominis* como instrumento eficiente contra simulações, tutelando a boa-fé de terceiros, o interesse público e a igualdade, devendo, desde que dentro dos limites de sua aplicação, ser utilizada e estimulada para a criação de obrigações tributárias.

4.3. As Presunções *Hominis* e a Prova Emprestada

Passa-se a discorrer acerca de mais um exemplo de presunção *hominis*, desta vez de natureza não-simulatória, comumente encontrado no procedimento e no processo administrativo tributários. Trata da prova emprestada.

A autoridade competente, muitas vezes, efetua o lançamento do imposto com base em prova emprestada de outro poder tributante, como, por exemplo, quando a fiscalização estadual, ao constatar que o contribuinte pagou imposto sobre a renda incidente sobre receitas omitidas e identificadas enquanto tal pela fiscalização federal, efetua o lançamento de ofício do ICMS. Ocorre que tanto a proposição jurídica, que considerou a omissão ocorrida, como o pagamento do débito efetuado pelo contribuinte, são indícios insuficientes para implicar a presunção *hominis* de omissão de receitas sujeitas à incidência de outros tributos.

A fiscalização que tomar a prova emprestada deve necessariamente investigar os fatos imputados ao contribuinte, a fim de verificar se realmente ocorreu a omissão e se o fato omitido é passível de tributação pelo tributo que ora se quer cobrar. O que se admite, tão-somente, é o empréstimo de provas, e não do auto de infração ou da notificação fiscal de lançamento.

Assim, entendemos que a prova emprestada não é indício suficiente para desencadeamento válido de obrigação tributária, devendo apenas ensejar o dever do ente tributante de fiscalizar. É, nesse sentido, início de procedimento.

Passemos, agora, às presunções legais relativas.

CAPÍTULO 5. AS PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS

As presunções legais relativas caracterizam-se, basicamente, por (a) estarem sempre contidas numa proposição geral e abstrata; (b) poderem também ser uma proposição individual e concreta quando do ato de aplicação do direito; (c) serem meios indiretos de prova; (d) serem compostas por um ato indiciário que implique juridicamente a existência de um outro fato, indiciado; (e) contemplarem uma probabilidade de ocorrência do evento descrito no fato; (f) poderem prever a riqueza da base calculada, quando utilizadas com fundamento no princípio da praticabilidade, e não em decorrência de ilícitos praticados pelo contribuinte; (g) dispensarem o sujeito que tenha a presunção a seu favor do dever de provar a ocorrência do evento descrito no fato indiciado, mas de provar o fato indiciário, e (h) admitirem prova a favor de outros indícios, e em contrário ao fato indiciário, à relação de implicação e ao fato indiciado.⁸⁸

A interpretação das presunções relativas há de ser restritiva, não sendo permitido ao aplicador da norma estender o alcance da proposição para alcançar fatos conhecidos não previstos em lei, com fim de transformá-los em indícios suficientes para o desencadeamento de relações jurídicas. A operação lógica de subsunção do conceito do indício diretamente provado, ao conceito descrito no antecedente do enunciado geral abstrato presuntivo, deve ser realizada restritivamente, dentro dos limites de referido enunciado. Isso porque, não o sendo, a presunção deixará de ser relativa para transformar-se em *hominis*.

Para refutação de que o fato *f'* existe, basta que se prove que o indício *f* é falso, ou mesmo que, embora existente, não prevalece sobre outros em sentido diverso. A produção de provas pode versar, também, sobre a relação de implicação constante da regra geral e abstrata, de forma a demonstrar inexistir nexos entre os fatos direta e indiretamente comprovados.

Tal refutação há de ser admitida porque a presunção pauta-se numa relação de probabilidade fática (só assim o fato é conhecido sem violar a segurança jurídica, razoabilidade e certeza), e, se o nexo de implicação legalmente previsto estiver contrário a essa relação, a presunção passará a adquirir características de ficção, ainda que não se torne uma por admitir prova.

⁸⁸ Op. cit., p. 142

Tratando-se de instituição de obrigações tributárias, temos que a exigência de tributo baseada em uma proposição geral e abstrata que contém uma presunção legal relativa é constitucional, se o fato for típico, se inexistirem provas em sentido contrário, e se todas as condições para admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas (observância dos princípios constitucionais já citados).

5.1. As Presunções de Certeza e Liquidez da Dívida Ativa.

O artigo 204 do Código Tributário Nacional prescreve que “a dívida ativa regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.” E o parágrafo único, por sua vez, estabelece que “a presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser elidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

Diante disso, poderia ser entendido que a inscrição do débito na dívida ativa conferiria ao Fisco o direito de não mais necessitar produzir provas acerca da ocorrência fática do evento descrito no fato que originou a obrigação tributária, provas essas que passariam a competir exclusivamente ao contribuinte. Tal interpretação, no entanto, não pode prevalecer.

Os atos jurídicos expedidos pela Administração Pública são denominados atos administrativos. Caracterizam-se pelos atributos da presunção de legitimidade, imperatividade, exigibilidade e, em alguns casos, exectoriedade⁸⁹.

A legitimidade (ou legalidade) é a qualidade dos atos de se presumirem verdadeiros e conforme o direito, até prova em contrário⁹⁰. Todo e qualquer ato jurídico, independente de sua fonte produtora ser a Administração (ato administrativo) ou o particular (ato jurídico expedido pelo particular), goza dessa presunção. A imperatividade, por sua vez, é qualidade do ato impor-se a terceiros, independentemente da concordância e da participação desses sujeitos. Já a exigibilidade confere ao Estado, no exercício da função administrativa, o direito de exigir de terceiros o cumprimento das obrigações que impõe, independentemente da necessidade de recorrer ao Poder Judiciário, a fim de determinar que o sujeito cumpra com o mandamento

⁸⁹ Cf. Celso Antônio Bandeira de Mello, Curso, op., cit., p. 195

⁹⁰ Cf. Celso Antônio Bandeira de Mello, (idem, p. 195), presunção de legitimidade “é a qualidade que reveste tais atos, de se presumirem verdadeiros e conformes ao direito, até prova em contrário. Isto é: milita em favor deles uma presunção *juris tantum* de legitimidade; salvo expressa disposição legal, dita presunção só existe até ser questionada em juízo. Esta característica é comum aos atos administrativos em geral.”

normativo. Finalmente, a executóriedade permite que o sujeito seja compelido materialmente a cumprir com a obrigação, prescindindo de autorização do Judiciário para tanto.

Entendemos que as presunções de certeza e liquidez da dívida ativa regularmente inscrita não se sobrepõem às presunções pertinentes a qualquer outro ato jurídico, em especial a presunção de legalidade, que prescreve que todo ato permanece no sistema como válido somente até ser desconstituído por outro. Neste sentido, as presunções de certeza e liquidez cessam no momento em que o ato for judicialmente questionado, oportunidade em que a Administração deverá fazer prova de que o fato jurídico descrito no antecedente do enunciado individual e concreto é materialmente verdadeiro, devendo o contribuinte, por outro lado, defender-se dessa imputação.

Mediante impugnação judicial pelo sujeito contra quem a presunção aproveita, passa a existir o livre convencimento motivado pelo juiz, instrumento que o sistema criou visando fazer prevalecer a justiça e a segurança jurídica, e que não confere ao magistrado o direito de dispensar a Administração Pública de produzir provas acerca do fato sobre o qual recaíram as presunções de certeza e liquidez do débito, e nem o obriga a reconhecer como verdadeiro o fato impugnado de forma não inequívoca pelo contribuinte. Tudo dependerá, a partir da impugnação judicial, de seu livre convencimento motivado.

Geraldo Ataliba⁹¹, analisando a questão, afirmou que “o ônus da prova do acontecimento dos fatos imponíveis, quando negados pelo administrado e não comprovados, é do fisco. Isto é comezinho do caráter de ato administrativo vinculado, que tem o lançamento”.

Paulo Bonilha⁹², por sua vez, entende que “a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar sua existência”.

Assim, não há inversão do ônus da prova, devendo a Administração produzir provas acerca da ocorrência fática do evento descrito no fato jurídico, não só na esfera administrativa, mas também na judicial. As presunções de que tratamos limitam-se a possibilitar a exigibilidade do ato administrativo, devendo necessariamente ser interrompida por impugnação do sujeito passivo (embargos à execução fiscal).

⁹¹ ICM – Presunção de incidência. Exportação. Serviço de armazenagem. Regime tributário e regime administrativo-punitivo, p. 135.

⁹² Da prova no processo administrativo, p. 06.

Já quando os fatos jurídicos que ensejaram o nascimento da obrigação não puderem ser comprovados de forma direta pelo Fisco, tendo em vista a recusa do contribuinte em apresentar os documentos a que estava obrigado, imprescindíveis para a descoberta da verdade material, ou, em os apresentando, forem os mesmos imprestáveis para tais fins, ainda assim o ônus da prova não é invertido. Competirá ao Fisco comprovar a impossibilidade de prova direta do evento descrito no fato, bem como a existência dos fatos indiciários.

A única exceção para o dever de a Administração produzir provas que embasam sua pretensão é se o contribuinte ou o responsável não impugnar o ato, silêncio a que o direito imputa a consequência de reconhecer, em definitivo, a veracidade jurídica dos fatos nele descritos.

5.2. As Presunções. Fato Gerador Presumido ou Substituição Tributária para Frente

Fato gerador presumido, como o próprio nome já sugere, consiste na suposição da ocorrência futura de um fato previsto em lei como apto a produzir consequências jurídicas tributárias. Tem a força de exigir antecipadamente imposto ou contribuição cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente ao nascimento da obrigação. Implica, realmente, a obrigatoriedade do recolhimento, por determinado indivíduo do imposto ou contribuição que seria devido, no futuro, por outro, quando este realizasse certo fato legalmente previsto.

Assim, Fato Gerador presumido é proposição jurídica que imputa, a um fato indiciário de situação de provável ocorrência futura, consequências jurídicas próprias desta situação, fato jurídico-típico-tributário.

Por força do conteúdo desse enunciado, o nascimento da relação tributária não requer a ocorrência efetiva do fato típico, mas somente a expectativa, a suposição, a presunção relativa baseada em indícios considerados aptos pela lei para provar a ocorrência futura – e por isso duvidosa e incerta – do evento, que no momento do nascimento da obrigação terá riqueza não conhecida, muito embora seja presumida.

A título de exemplo, temos que a regra-matriz de incidência do ICMS, ao invés de estabelecer a circulação de mercadorias, pelos revendedores, como critério material do tributo, prescreve como necessário ao nascimento da obrigação tão somente a saída dos veículos da montadora, fato indiciário de que a circulação provavelmente ocorrerá no futuro, promovida pelo revendedor ao consumidor final.

Assim, o enunciado prescritivo que veicula o fato gerador presumido (este também conhecido como substituição tributária para frente), promove a tipificação legal de um fato indiciário que, segundo regra de experiência, relaciona-se ao fato jurídico constitucionalmente previsto. Promove, além disso, a presunção de riqueza a ser, no futuro, manifestada pelo fato típico.

O fato gerador presumido foi inicialmente introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei Complementar nº 44/83 (artigo 6º, §3º), tendo sido posteriormente contemplado no convênio 66/88 (artigo 25, incisos I e II), criado pelos Estados e Distrito Federal, a partir do parágrafo 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabelecendo que, em caráter provisório, e até a promulgação de lei complementar, esses entes federativos celebrariam convênios, necessário à instituição do ICMS, nos termos da LC nº 24/75.

Como a constitucionalidade da substituição tributária para frente vinha sendo reiteradamente questionada pelos contribuintes que, em muitas vezes, obtiveram êxito, publicou-se a Emenda Constitucional nº 3/93, que instituiu o parágrafo 7º do art. 150 da Constituição, a fim de dar fundamento de validade para as normas jurídicas que veiculassem essa espécie de substituição.

A partir disso, passou-se a questionar se, não obstante introduzido na Carta Magna por emenda constitucional, o fato gerador presumido não poderia ser declarado inconstitucional, por ferir princípios constitucionais alçados à condição de cláusulas pétreas.

A Constituição enumera, no parágrafo 4º do art. 60, as matérias insuscetíveis de alteração por meio de emenda constitucional, quais sejam, forma federativa de Estado; voto direto, secreto, universal e periódico; separação dos Poderes; e direitos e garantias individuais. Tal limitação visou, sobretudo, proteger direitos que traduzem as ideias fundamentais e informadoras do Estado.

E, considerando que o fato gerador presumido exige o pagamento de tributo com base em mero indício de ocorrência futura do fato típico, o enunciado que o prevê, independentemente do parágrafo 7º acima referido, é incompatível com os princípios da segurança jurídica, da legalidade, da tipicidade, e da capacidade contributiva, constitutivos dos direitos e garantias individuais dos contribuintes. É incompatível, também, com o artigo 113, parágrafo primeiro, do CTN, que prescreve que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato jurídico, não obstante a questão se concentre na constitucionalidade da referida Emenda Constitucional nº

3/93, já que, sendo a mesma considerada de acordo com a Constituição, referido parágrafo não mais terá fundamento de validade.

O princípio da segurança jurídica afasta a possibilidade de que, ao mero indício de situação, cuja ocorrência deverá se dar no futuro, sejam imputadas consequências jurídicas pertinentes ao fato típico, identificado a partir da Constituição Federal. Os direitos e obrigações surgem apenas em virtude do reconhecimento jurídico da ocorrência de fatos, cujos conceitos se subsumem aos conceitos das prescrições legais. Nesse sentido, o direito brasileiro pressupõe, necessariamente, a ocorrência fática do evento típico descrito no fato jurídico para que surja a obrigação tributária, sendo completamente insuficiente a constatação dos indícios.

Não existe contradição entre admitirmos a utilização das presunções legais, para a instituição de obrigações tributárias, e afastarmos o emprego do fato gerador presumido para esses mesmo fins. Isto porque as presunções podem ser validamente utilizadas quando se constituírem em meios de prova da existência de um acontecimento pretérito, ocorrido em tempo e espaço determinados, não passível de ser comprovado de forma direta. Não são, por outro lado, meio de prova de “fato futuro”, seja porque tal função não é possível, seja porque a observância da segurança jurídica e da capacidade contributiva não teria como ser atendida.

Por fim, temos que outra interpretação para o fato gerador presumido é a de que o mesmo não se constitui em enunciado que veicula presunção de ocorrência futura do fato típico, mas em proposição que inova o sistema, ao estabelecer como fato jurídico um fato indiciário cuja materialidade não se encontra constitucionalmente prevista, e que foi criado em desacordo com o dispositivo legal que prevê a competência residual da União.

Também nessa hipótese a proposição jurídica não encontraria fundamento de validade na Constituição. Regras infraconstitucionais não podem alterar o arquétipo constitucional dos tributos, sendo possível a inovação do sistema apenas com a introdução de enunciado fundado no artigo 154, I, da Carta Magna. E, se é assim, as presunções legais não podem ser utilizadas visando modificar, mediante a equiparação de fatos, a competência de tributar, constitucionalmente conferida aos entes políticos.

Em outras palavras, se a Constituição confere aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir ICMS sobre operação de circulação de mercadorias e, se os automóveis, enquanto bens móveis objeto de mercancia, são mercadorias, é sobre a riqueza dessa circulação que deve incidir o imposto. O legislador infraconstitucional não poderia, ao presumir

que o automóvel saído da montadora circulará no mercado até ser adquirido por um consumidor final, publicar lei alterando a regra-matriz de incidência, a fim de considerar como fato relevante não mais as circulações da cadeia comercial, mas apenas a saída do bem da montadora. Verifica-se que os fatos são distintos: o primeiro, contemplado constitucionalmente; o segundo, indício de que o primeiro ocorrerá no futuro, mas dele sendo completamente diverso.

Por todas essas razões, o fato gerador presumido é inconstitucional, não obstante não seja esse o entendimento dos nossos Tribunais Superiores. O STJ, por diversas vezes, decidiu no sentido de reconhecer a ilegalidade da substituição tributária para frente anterior à Emenda Constitucional nº 03/93, por entender que o Convênio 66/88 não se coadunava com o Decreto-Lei nº 406/68.

Entretanto, considerando que a questão envolve, acima de tudo, análise da constitucionalidade dessa modalidade de substituição, a matéria foi submetida ao julgamento do STF, que em 02/08/99 julgou, em sessão plenária, o Recurso Extraordinário nº 213396-SP, tendo por Relator Ilmar Galvão. Foi decidido o seguinte: “O Tribunal, por maioria, decidiu que é constitucional o regime de substituição tributária “para frente” – em que se exige do industrial, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, a responsabilidade tributária. O recurso tem por objeto operações realizadas anteriormente à Emenda Constitucional 03/93, que o introduziu no artigo 150, §7º (...). Vencidos os Ministros Carlos Velloso, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, que votaram no sentido da inconstitucionalidade de referido regime no período anterior à EC 03/93, por entenderem que não poderia o legislador ordinário autorizar a antecipação do ICMS sem que houvesse ocorrido seu fato gerador.”

5.3. As Presunções e o Lucro Presumido

Denomina-se lucro presumido uma das formas de apuração por estimativa da base de cálculo do imposto sobre a renda. No regime de estimativa, calcula-se o tributo a pagar a partir de base simplificada, correspondente a um valor provável, estimado, que desconsidera vários elementos que deveriam integrá-la.

É forma de presunção relativa, podendo ser tanto provisória, sendo posteriormente substituída por uma apuração analítica da base de cálculo, como definitiva. Em ambas as

hipóteses, não se trata de arbitramento por substituição de base de cálculo na acepção por nós adotada, já que os pressupostos para tanto são inexistência ou imprestabilidade da documentação fiscal.

O regime por estimativa somente pode ser utilizado nas situações previstas em lei. Como exemplo do regime de estimativa definitivo, temos o lucro presumido (artigo 13 da lei 9.718/98), considerado como sendo uma base alternativa de apuração do imposto a pagar, para empresas de pequeno e médio porte, em que a forma de apuração tradicional seria muito custosa. Por esse regime, podem optar todas as pessoas jurídicas não submetidas à tributação com base no lucro real, sendo a base de cálculo definitiva, em regra, mediante a aplicação de determinada alíquota sobre a receita bruta, sem permitir quaisquer deduções de custos ou despesas incorridas no período.

A utilização da presunção relativa de lucro presumido como método de apuração do imposto sobre a renda não se apresenta inconstitucional, a princípio, por ser opção outorgada ao contribuinte, também em prol da praticabilidade, facilitando-lhe o cálculo do tributo. Sempre que for benefício, e não ônus, não afrontará nem direito e nem garantia constitucional conferidos aos contribuintes.

Ocorre, no entanto, que, com a legislação atual (parágrafo 1º do artigo 13 da lei 9.718/98), a opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário, não sendo permitida a mudança para o lucro real, durante o exercício ou por ocasião da entrega da declaração de rendimentos. Tal poderá implicar na inconstitucionalidade de certas situações individualmente analisadas. Proibindo-se a produção de provas contrárias à base calculadas, a presunção enquanto meio de prova da renda auferida estará sendo transformada de regra de direito substantivo, o que não admitimos.

A mudança de regime é faculdade que, em regra, somente poderia prejudicar o Fisco, pois dificilmente um contribuinte mudaria de regime, a fim de passar a pagar mais tributo que o devido por força da apuração pelo lucro presumido. Entretanto, tal justificativa não é apta a legitimar a definitividade de regimes.

O regime de apuração com base no lucro presumido será inconstitucional se o contribuinte comprovar, a qualquer tempo, e baseando-se em documentos hábeis, que a base de cálculo calculada é superior à aquela que seria utilizada caso estivesse apurando o imposto com base no lucro real, forma que mais corresponde à verdade material.

Com efeito, partindo da premissa da existência de um conceito constitucional de renda, tal como sustentado por Misabel Derzi⁹³ e Bulhões Pereira⁹⁴, entre outros⁹⁵, tem-se que o legislador, ao exercer sua competência tributária, não pode conferir aos termos ‘renda’ e ‘proventos’ uma conotação ou denotação transbordantes do sentido delineado pela Constituição. Nestes termos, parafraseando Bulhões Pereira, ele (o legislador) pode até limitar ou restringir o conceito, mas não ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas.

Sendo o Sistema Tributário minuciosamente desenhado na CF/88, a ponto de Geraldo Ataliba afirmar que “(...) está o legislador (ordinário) sujeito a expressa e completa ordenação, a qual não lhe deixa liberdade jurídica de ação que ultrapasse os limites da simples descrição legislativa”⁹⁶, destaca-se no Texto a rígida distribuição de competências tributárias entre os entes da Federação.

Consequentemente, se, por um lado, a regra de competência atribui um poder à pessoa política, por outro, impõe limitações desse mesmo poder. Isso porque a competência “(...) tem efeito jurídico duplo, ou seja, positivo e negativo: do ponto de vista do nível de governo outorgado é uma afirmação constitucional de que este tem a competência par declarar determinado imposto e do ponto de vista dos demais governos da Federação é uma negação absoluta desta mesma competência.”⁹⁷

Em razão desses efeitos inerentes à competência tributária (positivo e negativo), advém o entendimento da existência de um conceito constitucionalmente pressuposto de renda, o qual

⁹³ Misabel Derzi afirma sempre ter acreditado que “o conceito de renda deve ser deduzido diretamente da Constituição. E que a União, no exercício de sua competência privativa, expressa ou residual, à luz da Constituição de 1988, não poderá, de modo algum, miscigenar os conceitos de renda e capital (ou patrimônio). (DERZI, Misabel. *Justiça Prospectiva no Imposto de Renda*. Revista Internacional de Direito Tributário. Belo Horizonte, vol.5, pags.163-202).

⁹⁴ Bulhões Pereira afirma que “nem o legislador nem o intérprete é livre para adotar o conceito de renda de sua preferência: deve procurar aquele que melhor ajuste ao sistema de distribuição de competências tributárias constante da Constituição” E mais, “ao definir a renda tributável o Congresso Nacional em o seu poder limitado pelo sistema constitucional de distribuição de poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da Constituição. O Congresso pode restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza constante da Constituição, mas não ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas. (PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1971, págs. 2-16).

⁹⁵ São exemplos de trabalhos doutrinários sobre o tema os estudos de MOSQUERA, Roberto Quiroga. *O Conceito Constitucional de Renda e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Dialética, 1998; GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002; QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos pra uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003; CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

⁹⁶ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo Revista dos Tribunais, 1968. P. 30.

⁹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1971, p. 88.

deve ser observado pelo legislador ordinário, sob pena de comprometimento da distribuição de competência tributária previamente desenhada pelo legislador constitucional.

Sendo certo que os contribuintes encontram-se obrigados, tão somente, a pagar o montante de tributo correspondente à aplicação de alíquota sobre a base de cálculo eleita constitucionalmente que revele riqueza ínsita ao fato jurídico descritor de evento praticado, não deve ser permitido ao Fisco, sob pena de agressão ao Texto Constitucional, tributar o que comprovadamente é superior ao devido, e que atingirá o patrimônio da pessoa jurídica, não contemplado como fato jurídico apto a desencadear a obrigação de pagar imposto sobre a renda.

Assim, nestes termos, o reconhecimento da inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 13 da Lei nº 9.718/98, nessa hipótese, é imperioso.

5.4. As Presunções e a Omissão de Receitas

O estudo da presunção se apresenta como uma oportunidade para abordagem de práticas de tributação de “omissão de receitas”, consolidadas entre os arts. 293 a 300 do RIR/2018.

A expressão “omissão de receita”, consiste em deixar de registrar contabilmente ganhos tributáveis no resultado do período, gerando uma redução indevida no lucro líquido do exercício e diminuição, obviamente, do montante de tributo a ser recolhido.

O ato de omissão de receita, por si só, é de grande interesse prático, envolvendo a comprovação de ingresso de recursos no patrimônio do contribuinte, de forma definitiva e incondicional. Para fins de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), esse assunto ganha especial interesse quando se analisam os indícios qualificados juridicamente como “omissão de receitas”, e as provas que devem ser produzidas pelo fisco e pelo contribuinte na dialética processual.

5.4.1. Omissão de Receitas – Um Breve Histórico

Antes de iniciar, vale uma breve abordagem do histórico. Desde a sua instituição, por meio do art. 31 da Lei nº 4.625/1922⁹⁸, as informações prestadas pelo contribuinte sempre foram essenciais para a quantificação do Imposto de Renda devido.

⁹⁸ “Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem”.

Inicialmente, previa-se que sua arrecadação seria através de lançamento por declaração, com base exatamente nas informações do contribuinte. Com a edição do Decreto-lei nº 1.968/1982, vigendo a partir de 1983, o vencimento do IRPF passou a ser contado da data da entrega da declaração, atribuindo ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento do tributo, adotando o modelo de lançamento por homologação.

Independente do modelo de constituição do crédito tributário, fato era que, desde os primórdios, os dados que o contribuinte apurava formavam a base de cálculo do tributo, o que tornou recorrente a prática de ilícitos voltados à redução do lucro líquido do exercício.

Para combater essas práticas, a legislação passou a estabelecer regras para restringir a dedutibilidade de despesas específicas e, posteriormente, passou a prever uma regra geral de dedutibilidade de despesas na apuração do IRPJ (art. 47, da Lei nº 4.506/1964). Neste ponto, a omissão de rendimentos deveria ser necessariamente comprovada pela fiscalização, por meio da demonstração do ingresso de recursos não declarados, o que dava ensejo à aplicação de multa em dobro.

Mesmo na legislação penal tributária da época, havia a previsão no art. 9º da Lei nº 4.729/1965⁹⁹, de uma cláusula genérica de arbitramento, autorizando a autoridade fiscal a calcular a renda presumida, através de sinais exteriores de riqueza, que evidenciassem a detenção ou consumo de renda do contribuinte. Neste caso, entretanto, não se tratava de presunção relativa, mas sim de uma autorização para que a fiscalização realizasse autuações fiscais com base em presunções *hominis*, desde que o acervo indiciário fosse robusto o suficiente para demonstrar a existência do fato indiciado, no caso, omissão de rendimentos. O referido artigo foi posteriormente revogado pela Lei nº 8.021/1990, por meio da qual se estabeleceram critérios mais específicos para a comprovação da omissão de rendimentos, conforme se vê em seu art. 6º

100 .

⁹⁹ Art. 9º. O lançamento *ex officio* relativo às declarações de rendimentos, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos, com base na renda presumida, através da utilização dos sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte.

Parágrafo único. O servidor, que de má-fé, ou sem suficientes elementos de comprovação, promover lançamento de imposto indevido, será passível de demissão, sem prejuízo da responsabilidade penal.

¹⁰⁰ Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

§ 2º Constitui renda disponível a receita auferida pelo contribuinte, diminuída dos abatimentos e deduções admitidos pela legislação do Imposto de Renda em vigor e do Imposto de Renda pago pelo contribuinte.

Posteriormente, a legislação passou a dispor sobre formas específicas de omissão de receitas, baseadas em presunções legais relativas, por meio do art. 12, §§2º e 3º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, no caso em que se verificasse *saldo credor de caixa, passivo fictício ou suprimento de caixa*.¹⁰¹

Com o Decreto-lei nº 2.065/1983¹⁰², deu-se um tratamento mais abrangente à questão, disciplinando o tratamento tributário da redução ilegal no lucro líquido do exercício, seja por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimento, determinando que, nesses casos, a diferença seria tida como automaticamente distribuída aos sócios ou acionistas, e sujeita ao IR/Fonte exclusivo de 25%.

Esse regime perdurou, entretanto, até a edição da Lei nº 7.713/1988 que estabeleceu a sistemática de tributação do lucro líquido ajustado, disponível para a distribuição, apurado no balanço fiscal, por meio do ILL. Em razão de a distribuição ter deixado de ser fato gerador do imposto, a receita omitida passou a ser objeto da incidência do IRPJ e do ILL, sendo ambas afetadas pela irregularidade.¹⁰³

Com a posterior revogação do ILL pela Lei nº 8.383/1991, houve um breve período em que o lucro líquido distribuído ou apurado não estava sujeito à tributação, seguido pela Lei nº 8.541/1992 que, em seus arts. 43 e 44, restabeleceu a sistemática de distribuição ficta dos valores que foram omitidos pelo contribuinte, sujeitando-os ao IR/Fonte à alíquota de 25%, sem prejuízo da cobrança do IRPJ, que atenderia a parâmetros de cálculo próprios.

§ 3º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, o contribuinte será notificado para o devido procedimento fiscal de arbitramento.

§ 4º No arbitramento tomar-se-ão como base os preços de mercado vigentes à época da ocorrência dos fatos ou eventos, podendo, para tanto, ser adotados índices ou indicadores econômicos oficiais ou publicações técnicas especializadas.

§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Revogado pela lei nº 9.430, de 1996)

§ 6º Qualquer que seja a modalidade escolhida para o arbitramento, será sempre levada a efeito aquela que mais favorecer o contribuinte.

¹⁰¹ AMARO, Luciano da Silva. “Omissão de receitas e efeitos fiscais”. In MARTINS, Ives Gandra (coord.) Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1994, p.74.

¹⁰² Art. 8º - A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimento que implique redução no lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e, sem prejuízo da incidência do Imposto de Renda da pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)

¹⁰³ AMARO, Luciano da Silva. “Omissão de receitas e efeitos fiscais”, p. 76.

O art. 2º da Lei nº 8.846/1994 estabeleceu que a não emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente em operações comerciais, ou a sua emissão em valor inferior ao da operação, também caracterizaria omissão de receitas.

Além deste dispositivo, esta lei trouxe em seu art. 6º a exigência de que a autoridade arbitre receita do contribuinte, caso se verifique a omissão de receita por meio de indícios, levando-se em conta o volume da operação do contribuinte.

O advento da Lei nº 9.249/1995 afastou definitivamente os efeitos da omissão de receitas em relação aos sócios e acionistas das empresas que incorressem na redução indevida do lucro, pois os dividendos passaram, a partir de janeiro de 1996, a ser isentos de IR/Fonte e a não integrar a base de cálculo do IRPJ (art. 10). Pelo lado do IRPJ, o art. 24¹⁰⁴ dessa lei determinou que o montante de receita omitida fosse lançado juntamente aos demais rendimentos, sujeitando-se ao imposto e seu adicional, de acordo com o regime de tributação a que se submetesse o contribuinte.

Além disso, a Lei nº 9.249/1995 passou a tratar também da utilização do valor da receita omitida para o lançamento reflexo da Contribuição aos Programas de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), computando-se na sua base de cálculo. No ano seguinte, a Lei nº 9.430/1995 trouxe novas hipóteses de omissão de receitas, em seus arts. 40 a 42: *falta de escrituração de pagamentos, manutenção de passivo cuja exigibilidade não seja comprovada, levantamento quantitativo por espécie e depósitos bancários cuja origem não seja comprovada*.

Após essa lei, não foram incluídas novas hipóteses de presunção legal de omissão de receitas, mas o legislador modificou alguns aspectos das já existentes, como a previsão de imputação de rendimentos a terceiro, no caso de depósitos em conta de interposta pessoa.

Como se vê, uma grande quantidade de situações que, ao longo do tempo, foram positivadas pela legislação como caracterizadoras de omissão de receitas, e que serão analisadas individualmente a seguir.

¹⁰⁴ Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§1º. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

5.4.2. Hipóteses Legais de Presunção Relativa de Omissão de Receitas

As hipóteses atuais de presunção legal de omissão de receitas encontram-se consolidadas na legislação, entre os arts. 293 a 300 do RIR/2018.

Antes, há de se lembrar, que as hipóteses a seguir tratadas, todas elas, se referem a presunções legais relativas. Além disso, dentre os dispositivos que regulam o tema, deve-se observar a existência de dois tipos diferentes de regras: aquelas que tratam sobre as hipóteses de presunção de omissão de receitas, e aquelas que carregam critérios para a determinação do valor da receita omitida¹⁰⁵, que, portanto, demandam uma análise segregada.

O art. 293 estabelece três hipóteses, *verbis*:

Art. 293. Caracteriza-se como omissão de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:
I – a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;
II – a falta de escrituração de pagamentos efetuados; ou
III – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

5.4.2.1. Saldo Credor de Caixa

O art. 293, I do RIR/2018 estabelece como omissão de receitas a verificação, na escrituração contábil do contribuinte, de saldo credor de caixa.

Em regra, as contas do ativo, na contabilidade, apresentam saldo devedor ao final do período de apuração, implicando que houve uma quantidade maior de entradas do que saídas, por outro lado, as contas do passivo ostentam saldo credor, significando a existência de dívidas a serem pagas.¹⁰⁶ O mesmo deve ser observado na conta “caixa”, que faz parte do ativo circulante da empresa.

Quando se verifica que a conta “Caixa” tem saldo credor, caracteriza-se aquilo que se chama, no jargão contábil, de estouro de caixa, que significa, em termos econômicos, que a empresa pagou mais do que possuía de recursos disponíveis. Neste contexto, tendo em vista que se trata de uma impossibilidade econômica, há duas situações: i) há um erro contábil, que pode ser sanado com a retificação da escrituração ii) há receitas que não foram escrituradas, em razão de saídas em volume superior às disponibilidades existentes.

¹⁰⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 201.

¹⁰⁶ IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; et alii. Contabilidade Introdutória, 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 40.

A presunção legal se baseia nessa segunda possibilidade, pressupondo o legislador haver algum tipo de “Caixa2”, com receitas ingressando à margem da contabilidade “oficial”, e que são utilizadas em despesas posteriormente escrituradas, gerando o saldo credor no Caixa da empresa.

É muito comum que empresas que utilizam a prática ilícita do “Caixa 2” incorrerem em “estouro de caixa” quando da fiscalização verifica despesas não escrituradas pelo contribuinte que, uma vez contabilizadas devidamente, geram como reflexo o saldo credor naquela conta, a exemplo do caso analisado no Acórdão do Conselho de Contribuinte (CC) nº 105-15.366¹⁰⁷

É preciso especial cautela, também, nos casos em que o contribuinte se utiliza de um caixa fluante (com todos os pagamentos e recebimentos transitando pela conta Caixa), com a emissão de cheques em nome próprio – nestes casos, o contribuinte deve lançar a débito o valor do cheque, como recurso disponível para pagamento, e a crédito, quando houver a saída de caixa, mantendo assim a neutralidade.¹⁰⁸ Nos casos em que não houve o crédito posterior, a fiscalização entendeu que a manutenção do débito tinha a finalidade de ocultar saldo credor de Caixa, presumindo então a omissão (Acórdão CC nº 107-07.026¹⁰⁹).

Além disso, há uma premissa inescapável para a apuração de omissão de receitas com base em saldo credor de Caixa: é preciso que a escrituração contábil do contribuinte seja feita com base na legislação pertinente, e que não revele vícios que a tornem imprestável para a identificação da movimentação e dos resultados da empresa. Nestes casos, a fiscalização não pode apurar o IRPJ com base no fato indiciário “saldo credor”, restando-lhe o arbitramento do lucro do exercício (e.g. Acórdão CARF nº 1101-001.240, Relator Benedicto Celso Benício, julgado em 04/02/2015).

5.4.2.2. Pagamentos não escriturados.

A mesma lógica empregada acima é utilizada no caso previsto no art. 293, II do RIR/2018. A verificação pela fiscalização de que certos pagamentos comprovadamente efetuados não foram escriturados pelo contribuinte é indício da existência de “Caixa 2”, e isto, é presunção de que recursos não contabilizados foram utilizados para fazer frente às despesas descobertas.

Entretanto, nesse caso, a fiscalização possui o ônus probatório relativamente à ocorrência efetiva dos pagamentos. Ou seja, a despeito da omissão de registro de eventual pagamento

¹⁰⁷ Relator José Clovis Alves, julgado em 20/10/2005.

¹⁰⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas, p. 203.

¹⁰⁹ Relator Luiz Martins Valero, julgado em 10/03/2003.

corresponder a uma irregularidade fiscal e contábil, a verificação disso, por si só, não autoriza a tributação das receitas omitidas, apuradas pelo somatório dos valores não escriturados, cabendo ao Fisco demonstrar o efetivo dispêndio. Nesse sentido, Acórdão CARF nº 1402-001.543¹¹⁰.

Mais ainda: não basta a simples apresentação pela fiscalização de notas fiscais e do seu registro nos livros fiscais correspondentes, em oposição à ausência de escrituração contábil, para que a fiscalização possa presumir a omissão de receita – circunstância que, a nosso entender, demonstra apenas a irregularidade escritural. É apenas por meio da demonstração de que os pagamentos foram realizados, que se pode aplicar a presunção legal relativa ao ingresso de receita não contabilizada (vide, por exemplo, Acórdão CARF nº 1301-001.129)

Do lado do contribuinte, também não basta simples alegação de que os pagamentos foram realizados por terceiros, por sua conta e ordem, ou a apresentação de “instrumento de cessão de dívida”. É preciso que se exibam provas suficientes da liquidação da obrigação, feita por terceiros¹¹¹, bem como escrituração de eventual obrigação contraída em relação a ele.

5.4.2.3. Passivo Fictício e Passivo Não Comprovado

A manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, encontra previsão no inciso III, do art. 293 do RIR/2018. Este dispositivo abrange duas hipóteses distintas de presunções legais de omissão de receitas:

a) Passivo Fictício: esta infração resta caracterizada quando há no passivo o registro de uma dívida, ou seja, de um débito supostamente ainda não honrado, mas que, de fato, já fora quitado;

b) Passivo Não Comprovado: nesse caso, apesar do registro de um passivo, sua exigibilidade não pode ser comprovada. Veja-se que, na hipótese de passivo fictício, não se questiona a existência inicial da operação que deu ensejo ao débito registrado, mas sim o seu pagamento sem o devido registro contábil, ao passo que, no caso de passivo não comprovado, o fato primordial a caracterizá-lo é a não comprovação de sua existência desde o registro no passivo.

Essa distinção não é apenas teórica, tanto assim que tais presunções foram inseridas no ordenamento jurídico em momentos muito distintos: a hipótese de passivo fictício propriamente

¹¹⁰ Relator Wilson Fernandes Guimarães, julgado em 05/03/2013.

¹¹¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas, p. 204.

ditada foi introduzida pelo art. 12, §2º do Decreto-Lei 1.598/1977, enquanto que a infração de passivo não comprovado somente passou a ser prevista com a edição da Lei nº 9.430/1996 (art. 40) .

5.4.2.3.1. Passivo Fictício

Tal presunção legal de omissão de receitas decorrente de passivo fictício baseia-se no fato de que os pagamentos não registrados contabilmente teriam sido efetuados com recursos mantidos à margem da escrituração contábil e oriundos de receitas não escrituradas (“caixa dois”). Noutros termos, a empresa registra contabilmente passivos reais e exigíveis, mas os quita com recursos oriundos do “caixa dois” e, por isso, deixa de baixá-los, apesar de não serem mais exigíveis.

A razão dessa presunção baseia-se no fato de que as empresas que possuem “caixa dois” podem se utilizar de receitas não escrituradas para pagamento de duplicatas, fornecedores etc. Assim, elas deixam de dar baixa nos passivos, mesmo após o pagamento, para evitar o “estouro de caixa”, mantendo esse passivo até que a empresa tenha recursos escriturados suficientes para a sua baixa, de forma a ocultar o ingresso de recursos não contabilizados.

Conforme já abordado, no caso da imputação de omissão de receitas com base em passivo fictício, tal previsão não exige a autoridade fiscal autuante de carrear aos autos a comprovação da existência do passivo fictício (fato indiciário). Explicando: caberá ao Fisco a prova de que houve o pagamento do passivo em questão! Somente assim restará perfectibilizada, ao menos em um primeiro momento, a aplicação da presunção legal de omissão de receita com base em passivo fictício.

As regras de presunção relativa, que impõem a tributação do imposto sobre a renda incidente sobre a receita omitida, sempre que se identificar a existência de passivo fictício, são aceitas pela jurisprudência judicial¹¹² e administrativas¹¹³.

Veja-se: *não compete à Fiscalização, nessa hipótese, a comprovação de que o contribuinte omitiu receitas*, mas lhe compete demonstrar que há um passivo ainda registrado que já fora efetivamente quitado.

¹¹² Vide a seguinte decisão: “A existência de passivo fictício é relevante para o Imposto de Renda, mas não funciona com relação ao Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), que demanda a prova de uma operação mercantil com seu fato gerador próprio (...)(Recurso Extraordinário nº 80.695-4)

¹¹³ Vide as seguintes decisões do CARF: 1º Conselho de Contribuintes, acórdãos de nº 103-03.979, 103-04.928, 101-77.239, 101-80.092, 101-80.422, 1103-000.932, dentre outras.

Há diversas formas de se identificar *indícios de existência de passivo fictício*. Em geral, um simples exame da conta de Fornecedores pode ser o ponto inicial de análise fiscal. Desse modo, hipoteticamente tratando-se de empresa não sujeita a variações sazonais de operação, cujo prazo médio de compras seja de 60 dias, é de se esperar que o saldo médio na conta de fornecedores (valores médios pendentes de pagamento) seja o valor equivalente às compras dos últimos 60 dias.

Nesse contexto, caso a Fiscalização identifique significativa diferença entre o saldo dessas contas e o referido saldo projetado, a autoridade fiscal deve intimar o contribuinte a apresentar as duplicatas pendentes de pagamento, ou seja, aquelas que compõem a respectiva rubrica contábil na data do balanço.

É importante ressaltar que, caso o contribuinte não apresente as duplicatas ou ainda outro documento *que ao menos comprove a existência do passivo* à época de seu registro, poderá o Fisco imputar-lhe a infração de omissão de receitas, mas não com base em passivo fictício, pois a prova de que houve pagamento sem baixa na contabilidade não teria sido feita. Nessa hipótese, pode o Fisco imputar ao sujeito passivo a infração de omissão de receitas baseada na presunção de legal de *passivo com exigibilidade não comprovada*, que será analisado a seguir.

Caso o Fisco entenda por bem aprofundar a análise da possibilidade da ocorrência de passivo fictício, ainda que o contribuinte não lhe alcance as duplicatas requeridas, poderá a autoridade fiscal diligenciar junto aos respectivos fornecedores, intimando-os¹¹⁴ a informar se as

¹¹⁴ Os arts. 971 e 972 do RIR/2018 tratam dos poderes gerais da Fiscalização para exigir de terceiros informações e esclarecimentos de interesse fiscal. Veja-se:

Art. 971. As pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, ficam obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda no exercício de suas funções, hipótese em que as declarações serão tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 197 ; e Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º).

Art. 972. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou os esclarecimentos solicitados pelas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123 ; Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º ; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 197).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às instituições financeiras, aos tabeliães e aos oficiais de registro, às empresas de administração de bens, aos corretores, às bolsas de valores e às empresas corretoras, aos leiloeiros, aos despachantes oficiais, ao INPI, às juntas comerciais ou às repartições e às autoridades que as substituírem, às caixas de assistência, às associações e às organizações sindicais, às companhias de seguros e às demais pessoas, entidades ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações de interesse para a fiscalização do imposto sobre a renda (Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º, caput ; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 197).

§ 2º Se as solicitações não forem atendidas, a autoridade fiscal competente cientificará imediatamente o infrator da multa que lhe foi imposta, observado o disposto no art. 1.013 , e estabelecerá novo prazo para o cumprimento da exigência (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, § 1º). [...]

duplicatas foram ou não quitadas, e apresentar os documentos correspondentes, incluindo-se cópia dos lançamentos contábeis. Se for o caso, pode-se requerer ainda a prova do recebimento dos respectivos recursos, como, por exemplo, extratos bancários onde conste o registro das duplicatas pagas, a transferência bancária ou ainda outro documento que comprove a data e o valor efetivamente pago em relação à operação questionada.

De posse das duplicatas, caberá uma análise individual a fim de se identificar a data do efetivo pagamento de cada uma delas. Caso se comprove que duplicatas tenham sido quitadas antes da data do balanço, resta caracterizado o passivo fictício.

Um outro indício significativo da existência de passivo fictício *é a identificação do registro contábil de duplicatas pagas* após a data de vencimento, mas sem a incidência de multa e juros. Neste caso, competirá ao Fisco confrontar a data em que efetivamente foi realizado o pagamento da duplicata com a data em que fora efetuado o registro contábil de sua baixa. Caso o pagamento tenha sido realizado antes do registro contábil, restará também configurada a infração de passivo fictício.

Convém ainda ressaltar que a autoridade fiscal deve adotar as cautelas necessárias para não computar a mesma duplicata em mais de um período de apuração, pois uma única duplicata pode estar registrada como pendente em mais de um Balanço.

Frisa-se, contudo, que nessa hipótese deverá o Fisco demonstrar que embora a duplicata tenha sido paga em determinada data, o saldo da conta de fornecedores continuou registrando em aberto o respectivo débito, carreando aos autos também cópia do Balanço ou Balancete Patrimonial e, se for o caso, a demonstração de composição do passivo naquela data, *de modo a evidenciar que a duplicata em questão, embora paga, compôs o saldo contábil dessa rubrica naquela demonstração financeira*.

Sobre esse último aspecto, é de suma importância destacar que o passivo fictício fica caracterizado no momento em que a obrigação já paga permanece registrada no passivo, conforme se pode observar, por exemplo, no decidido no Acórdão nº 1301-004.140¹¹⁵, proferido pelo Conselho de Recursos Fiscais (CARF).

De fato, o art. 142 do CTN elenca a verificação da ocorrência do fato gerador da

¹¹⁵ “[...] a manutenção no passivo de obrigação já paga ou cuja exigibilidade não seja comprovada *fica caracterizada no momento do pagamento da obrigação, que continuou registrada no passivo* e, também, no momento da escrituração da obrigação inexistente”. [grifos nossos]. (Acórdão nº 1301-004.140, Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, julgado em 15/10/2019)

obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo como elementos fundamentais e essenciais do lançamento, cuja delimitação precisa se faz necessária para que se admita a existência da obrigação tributária.

Ademais, caso não se considere como data da ocorrência do fato gerador o momento em que uma obrigação já paga permanece registrada no passivo, poderia a Fiscalização eleger, de modo arbitrário, qual seria a data da ocorrência do fato gerador, podendo, inclusive, evitar a declaração de extinção do crédito tributário em razão de decadência ao se deparar com duplicata paga e ainda em aberto no passivo em seguidos Balanços, e atribuir como data do fato gerador aquele período em que a constituição do lançamento estivesse dentro do lustro previsto nos arts. 150, §§ 1º e 4º, e 173, I, todos do CTN.

Analisando-se o tema sob o ponto de vista da defesa, temos o seguinte.

Em primeiro lugar, tratando-se de presunção *juris tantum*, é possível ao contribuinte afastar as conclusões do lançamento, competindo-lhe a prova de que o lançamento não se sustenta, tanto em relação a erros no procedimento fiscal, em especial no que diz respeito à própria aplicação da presunção legal de omissão de receita decorrente de passivo fictício, quanto na demonstração de mero erro em suas demonstrações contábeis.

O primeiro passo a ser analisado, sob o ponto de vista do contribuinte, é se a Fiscalização angariou aos autos os elementos mínimos necessários à comprovação do fato indiciário previsto em lei, quais sejam, a prova da quitação de obrigação e a continuidade de seu registro contábil em conta de passivo.

Digno de destaque é que argumentos genéricos desacompanhados de elementos de prova nem de longe são suficientes para infirmar lançamentos baseados nessa infração, conforme se pode observar, por exemplo, no Acórdão nº 1302-003.014¹¹⁶, cujo trecho do voto condutor pede-se vênia para se reproduzir a seguir:

Além da negativa genérica e do pedido de perícia, nos mesmos moldes acima tratados, o sujeito passivo nada alegou especificamente acerca da infração em pauta, razão pela qual o lançamento foi mantido pela decisão de primeira instância.

No Recurso Voluntário, apesar de destinar tópico específico para se contrapor a esta infração, ao lado da constatação de pagamentos não contabilizados (Tópico III. a), a Recorrente se limita a afirmar que a constatação fiscal se deu "pela desconsideração, pelo auditor fiscal, da conta caixa escriturada pela Recorrente". Ora, como se observa da transcrição acima, em nenhum momento a infração decorreu de desconsideração da conta Caixa (que sequer foi desconsiderada no procedimento fiscal), mas do confronto entre as provas obtidas junto a instituições financeiras, que demonstram que a Recorrente pagou obrigações junto a Fornecedores, e a sua

¹¹⁶ Relator Paulo Henrique Silva Figueiredo, julgado na sessão de 15/08/2018.

escrituração contábil, na qual tais obrigações foram mantidas em conta do Passivo, amoldando-se a situação, então, perfeitamente, à presunção legal.

Em seguida, deve verificar a defesa se no caso concreto o lançamento considerou como data do fato gerador o período de quitação da dívida e consequente manutenção do débito no passivo, ou utilizou-se de demonstrações financeiras de períodos de apuração posteriores? Caso *não* tenha sido considerado como data da ocorrência do fato gerador aquele período em que, pela primeira vez após o pagamento da dívida, o passivo continuou a registrá-la, não há como a exigência prosperar.

Além disso, compete à defesa averiguar a congruência entre a descrição dos fatos contida no lançamento, a infração que lhe foi imputada e as provas coligidas pelo Fisco. Isso porque, conforme já abordado, embora as hipóteses de passivo fictício e passivo não comprovado estejam inseridas em lei presuntiva e impliquem a mesma consequência (presunção legal de omissão de receitas), por outro lado, contemplam infrações diversas, com conjuntos probatórios próprios.

A esse respeito, no já citado Acórdão nº 1301-004.140¹¹⁷, analisou-se caso que, embora a descrição dos fatos imputasse ao contribuinte a infração de passivo não comprovado, as provas coligidas aos autos pela própria autoridade fiscal denotavam, no máximo, um indício de passivo fictício, pois restara evidente que o passivo registrado, ao menos inicialmente, estaria amplamente comprovado, concluindo o colegiado pela insubsistência no lançamento. Pede-se vênia para se transcrever trecho elucidativo do voto condutor desse aresto:

Ora, em primeiro lugar, a meu ver, resta inconteste a existência das operações em questão. Poderia o Fisco ter verificado se os valores em aberto desde 1999 não teriam sido efetivamente quitados, mas sem registro do pagamento, o que poderia redundar na infração de passivo fictício, ou seja, manutenção no passivo de obrigações já pagas, mas jamais optar pela infração que corresponde a um passivo não comprovado! Que o passivo, ao menos em algum momento, existiu, não há dúvidas. Por essas razões, a exigência já não se sustenta. [...]

Pode ainda o contribuinte demonstrar que a presunção legal não se confirma, pois, em realidade, houve mero erro no registro contábil. Por exemplo: embora a Fiscalização possa estar correta quanto à quitação de um débito ainda registrado no passivo da empresa, pode a defesa demonstrar que, na realidade, o que ocorreu foi a simples ausência do registro contábil do pagamento efetuado, pois a quitação teria sido realizada mediante débito em conta bancária. Para

¹¹⁷ Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, julgado em 15/10/2019.

tanto, deveria demonstrar, por meio do extrato bancário¹¹⁸ (evidentemente de conta registrada contabilmente) e comprovante de pagamento, que a conclusão da autoridade fiscal estaria equivocada, pois, na verdade, os recursos utilizados para pagamento da duplicata em questão não eram mantidos à margem da escrituração, e sim devidamente contabilizados em conta bancária cujos ingressos de recursos também se encontravam registrados em sua contabilidade.

5.4.2.3.2. Passivo Não Comprovado

Conforme já esclarecido, o inciso III do art. 293 do RIR/2018 encampa duas infrações distintas baseadas em presunções legais de omissão de receitas: a hipótese de passivo fictício, já analisada, e a de passivo cuja exigibilidade não seja comprovada, ou, simplesmente, passivo não comprovado.

Normalmente, o ponto de partida do Fisco na investigação de possível exigência registrada indevidamente no passivo é a identificação das mesmas rubricas em aberto ao longo do tempo. Em regra, essas contas de passivo utilizadas de forma indevida recebem um ou poucos lançamentos na composição de seu saldo, mas permanecem em aberto por longos períodos, sem a baixa que se espera em rubricas dessa natureza.

Nessa infração, em geral, o contribuinte lança mão de registros no passivo¹¹⁹, com contrapartida a débito da conta Caixa, a fim de evitar o “estouro” dessa conta (indicação de saldo credor).

Novamente é imperioso lembrar que, como se trate de presunção legal de omissão de receitas, embora não obrigue o Fisco a comprovar a pretensa omissão com provas diretas, *exige da autoridade fiscal* que prove a hipótese prevista em lei, no caso, *a existência de um passivo cuja exigibilidade o contribuinte não consegue comprovar*.

No caso de *passivo fictício*, para que o lançamento possa ser confirmado exige-se do Fisco não só a prova do registro em passivo de determinada obrigação, mas principalmente, *que tal débito já foi alvo de quitação sem a correspondente baixa nos registros contábeis*. Já na hipótese de *passivo comprovado*, o trabalho da Fiscalização é ainda mais facilitado: após identificação de determinada rubrica no passivo e a lavratura de intimação para que o

¹¹⁸ Segundo Higuchi, a exigência não se sustentará se o contribuinte provar que a obrigação foi paga por cheque (HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática*. 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010, p. 663).

¹¹⁹ Por exemplo, adiantamento de clientes, mútuos, etc.

contribuinte sob procedimento fiscal apresente elementos que comprovem a exigibilidade do débito em questão, uma vez não demonstrada a existência dessa obrigação, restarão preenchidos os requisitos para formalização da exigência baseada na presunção legal de omissão de receitas decorrente de passivo não comprovado¹²⁰.

Vale lembrar que basta a identificação, em qualquer Balanço, de passivo não comprovado para que a Fiscalização possa utilizar-se dessa presunção legal, não sendo exigido que o débito permaneça em aberto indefinidamente¹²¹.

Um dos pontos que pode ser essencial para a manutenção da exigência é o fluxo financeiro da operação: como, em geral, a contrapartida do passivo questionado pelo Fisco é um lançamento a débito de conta de ativo (Caixa ou Bancos), a Fiscalização pode exigir a demonstração do recebimento desses recursos. De igual forma, se o débito em questão já foi alvo de quitação, em geral requer-se também a comprovação da devolução desses recursos.

Do ponto de vista do contribuinte, por outro lado, se houver êxito na comprovação do fluxo de recursos, em especial mediante a apresentação de extratos bancários, são maiores as chances de se afastar a exigência, mormente se houver um mínimo de documentação comprobatória do registro inicial do passivo.

Por oportuno, é importante relembrar que o §1º do art. 909 do RIR/2018 determina que os esclarecimentos prestados pelo contribuinte só poderão ser refutados pela autoridade administrativa lançadora com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou de inexatidão. Portanto, uma vez apresentada a documentação que, em tese, confirmaria a existência do passivo, competirá ao Fisco demonstrar o porquê da não aceitação dessa comprovação, podendo lançar mão de circularização junto aos fornecedores do contribuinte para averiguar a confiabilidade dos elementos e esclarecimentos prestados.

Sobre o momento da ocorrência do fato gerador, conforme já salientado, a matéria atualmente está pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que proferiu a Súmula CARF nº 144:

Súmula CARF nº 144: A presunção legal de omissão de receitas com base na

¹²⁰ No mesmo sentido, decidiu-se no Acórdão 101-93.925 que o ônus de provar a efetividade do passivo é da pessoa jurídica, devendo ser mantida a exigência somente em relação àquelas obrigações para as quais a empresa não logrou fazer a efetiva comprovação (Relatora Sandra Faroni, julgado na sessão de 22/08/2002).

¹²¹ É comum que os contribuintes que se utilizam desse subterfúgio deem baixa dessas contas do passivo assim que houver disponibilidade de caixa suficiente para tanto, o que não impede o Fisco de imputar-lhe a infração, pois, o fato gerador é o registro do passivo não comprovado, sendo indiferente o lapso temporal que a rubrica permaneceu em aberto.

manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

Assim, restou pacificado no âmbito administrativo, de forma definitiva, o entendimento defendido pelos contribuintes no sentido de que tratando-se de presunção legal de omissão de receitas com base em passivo não comprovado, tal hipótese resta caracterizada no momento do registro contábil do passivo.

Sob o ponto de vista da defesa, tratando-se de presunção relativa, pode o contribuinte angariar aos autos elementos que refutem a conclusão do lançamento.

Para tanto, é essencial que sejam acostados ao processo elementos de prova *contundentes* sobre a origem do passivo. Por exemplo, caso se trate de um mútuo, deve-se anexar os contratos, extratos bancários demonstrando a origem dos recursos e o seu efetivo ingresso no patrimônio da pessoa jurídica; em caso de adiantamento de clientes, deve ser apresentada a comprovação da operação, identificando-se o cliente, o produto ou serviço a que se refere o recebimento, assim como os documentos pertinentes à operação (contrato, e-mails, pedidos, etc.) e o efetivo fluxo financeiro. Além disso, em caso de já ter sido dado baixa no passivo em questão, deve ser demonstrada qual foi sua contrapartida: tratando-se de mútuo, os lançamentos que comprovam a devolução dos recursos e também os documentos bancários dos pagamentos, em caso do adiantamento de clientes, a comprovação do reconhecimento das receitas posteriormente auferidas e da prestação do serviço ou entrega dos produtos vendidos.

Novamente chama-se a atenção para a citada Súmula CARF nº 144: deve a defesa averiguar se o lançamento levou em consideração o momento do registro do passivo como sendo a data da ocorrência do fato gerador. Muitas vezes, essa informação *pode não vir à tona* somente com os elementos coligidos pelo Fisco, devendo o contribuinte observar se o passivo indicado pela autoridade fiscal não se refere a valores registrados *em períodos de apuração pretéritos*, trazendo aos autos, se for o caso, cópia dos registros contábeis demonstrando que o passivo indicado pela Fiscalização, ao menos em parte, já estava registrado em períodos anteriores, o que, se realizado a contento, redundará, ao menos em relação a essa parcela da exigência, o seu cancelamento.

Note-se que a efetiva demonstração de que a formação do passivo se deu em períodos

anteriores é essencial ao sucesso da defesa: no Acórdão nº 1302-002.910¹²², por exemplo, em relação ao argumento de defesa de que o registro do passivo haver-se dado em períodos anteriores, além de não se acatar as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte para comprovar a exigibilidade do passivo registrado - em razão da ausência da comprovação de que as compras foram a prazo e que supostamente compunham o passivo ao final do período de apuração - o Colegiado entendeu que a mera apresentação das fichas do Livro Razão, com existência de saldos iniciais relativos ao período questionado, não seria suficiente para demonstrar que as rubricas questionadas pelo Fisco teriam sido registradas em períodos anteriores, pois os referidos saldos poderiam ter sido quitados ao longo daquele ano-calendário e novas obrigações poderiam ter sido assumidas nesse mesmo íterim.

5.4.2.4. Suprimento de Caixa

Outra hipótese de omissão de receitas é o chamado suprimento de caixa, constante no art. 294 do RIR/2018, *verbis*:

Art.294. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou por outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou por acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

Ocorre essa hipótese quando a pessoa jurídica faz o registro, em sua contabilidade, de pagamentos de duplicatas efetuados com recursos advindos de receitas omitidas e não contabilizadas, provocando um saldo credor na conta Caixa. Assim, a pessoa jurídica procede à contabilização de mais pagamentos do que a disponibilidade de recursos de que dispõe, evidenciando uma distorção que apenas pode ser justificada ante a entrada de receitas omitidas, uma vez que não seria razoável realizar pagamentos sem que se tenha recursos financeiros para tanto.

A inteligência desta presunção é de que o contribuinte empregou recursos estranhos à contabilidade (caixa-dois) para efetuar pagamentos contabilizados. Para impedir ou mascarar o "estouro" do caixa, faz constar um ou mais lançamentos a débito na conta Caixa, como suprimento dessa conta, supostamente feito por sócio/acionista.

Para afastar tal presunção, o contribuinte deve provar, cumulativamente: a) a efetiva

¹²² Relator Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, julgado na sessão de 24/07/2018.

transferência (entrega) dos recursos para a pessoa jurídica e b) a origem dos recursos recebidos, se fornecidos por fonte estranha à sociedade.

A prova da efetividade da entrega pode ocorrer, por exemplo, mediante cheque depositado na conta da sociedade ou transferência bancária. Tais meios apenas demonstram que o recurso foi entregue para a sociedade. A prova da origem, por sua vez, tem por escopo demonstrar que os recursos entregues têm origem externa à sociedade.

Com efeito, a prova da origem com base apenas na existência de depósitos bancários ou cheques emitidos pelos fornecedores em favor da sociedade, não são suficientes para acusar o contribuinte de omissão de receita com base na norma analisada, pois esses fatos apenas comprovam a efetividade da entrega dos valores e o legislador discriminou outra exigência: a prova da origem¹²³. A comprovação deste outro requisito é fundamental, pois "se o sócio carrega recursos à empresa e não prova que tais recursos tenham origem externa, a presunção é que tenham sido gerados dentro da empresa e que são frutos de receita omitida"¹²⁴.

Ademais, depósitos bancários não configuram origem de recursos. Tanto que, em conformidade com o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, caracteriza-se omissão de receita a não comprovação de origem de depósito bancário, conforme se verá em tópico adiante. Origem exprime a procedência, a causa, a fonte, o motivo, o fundamento. Depósitos bancários, em espécie, configuram apenas meio para que os valores cheguem à sociedade, registros de recursos, portanto, não possuindo o condão de explicitar a causa, de explicar ou demonstrar, por si só, a verdadeira origem deles.

Por outro lado, "a simples prova da capacidade financeira do supridor não basta para comprovação dos suprimentos efetuados à pessoa jurídica. Faz-se necessário, para tal, a apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, com as importâncias supridas".¹²⁵

A corroborar o exposto, editou-se a Súmula Vinculante CARF nº 95, dispondo que "a presunção de omissão de receitas caracterizada pelo fornecimento de recursos de caixa à sociedade por **administradores, sócios de sociedades de pessoas**, ou pelo **administrador da companhia**, somente é elidida com a demonstração **cumulativa da origem e da efetividade da entrega dos recursos**". (Grifo nosso)

¹²³ Cf. Acórdão CARF CSRF/01-05.300, de 21 de setembro de 2005.

¹²⁴ Cf. Acórdão CARF CSRF/01-05.231, de 13 de junho de 2005.

¹²⁵ Cf. Parecer Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº 242 de 11.03.1971.

É de se ressaltar que um dos pontos que pode ser essencial para a confirmação do lançamento é o fluxo financeiro da operação: não pode haver dúvidas de que os recursos efetivamente ingressaram no Caixa, que os valores supridos foram empregados em operações normais da empresa, com desembolsos e pagamentos variados, sempre a crédito da conta Caixa, e que, sem o suprimento, a conta Caixa ficaria com saldo credor.¹²⁶

Na ótica da defesa, como a infração em discussão revela-se através da denominada presunção relativa, é possível ao contribuinte afastá-la, mediante prova irrefutável, cancelando a exigência.

Nesse caso, a atenção deve-se voltar para a averiguação da presença ou não dos elementos mínimos necessários à comprovação do fato indiciário previsto em lei, quais sejam, prova da existência do suprimento de caixa fornecido à empresa por parte dos administradores, sócios/acionista, e *efetividade da entrega* e a *origem* dos recursos.

Nesse rumo, cumpre-se ressaltar que o dispositivo em estudo é expresse ao prever que a suposta operação de suprimento de numerário deve ser efetuada por uma das pessoas por ele elencadas, quais sejam: (i) administradores, (ii) sócios da sociedade não anônima, (iii) titular da empresa individual, ou (iv) pelo acionista controlador da companhia. Logo, eventuais suprimentos de pessoas estranhas à empresa, e que não se enquadram na hipótese prevista no artigo 294 do RIR/2018, correspondem a vício insanável, conforme decidido no Acórdão nº 9101-001.769. Transcreve-se sua ementa:

O suprimento de caixa efetuado por sujeito não previsto nas hipóteses legais elencadas no art. 229 do RIR/94, estranhos ao quadro societário e administrativo da empresa, é motivo de extinção do auto de infração por estar eivado de vício insanável.

Com efeito, as pessoas dos supridores, ou mais precisamente, suas relações com a pessoa jurídica, constituem-se elementos indicativos de presunções acerca da legitimidade ou não dos suprimentos de caixa. Daí porque a norma esgotou-se nas pessoas citadas expressamente, sem dar qualquer importância às demais; nem a parentes daquelas, muito menos dizer de estranhos.

Assim, como decidido no Acórdão nº 101-95.114¹²⁷, empréstimos contratados pela pessoa jurídica, ainda que haja suspeita de que tenha ocorrido posterior favorecimento a um dos sócios da empresa, não podem ser considerados como se fossem suprimentos de caixa efetuados por

¹²⁶ Para Maria Rita Ferragut, “*Implica saldo credor da empresa, tornando provável ter havido mais saídas (pagamentos) que entradas oficiais de dinheiro, e com isso o não pagamento dos tributos devidos.*” (FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 239).

¹²⁷ Relator Paulo Roberto Cortez, julgado em 10/08/2005.

uma das pessoas mencionadas no texto legal. Colhe-se do voto a seguinte passagem:

Porém, deve-se atentar para o fato de que o fenômeno jurídico que consiste na concepção do caso concretamente ocorrido à hipótese descrita no texto legal, exige que tal fato corresponda, de forma completa, integral, às características previstas na norma. Nesse caso, quando é exigido pelo artigo 181 do RIR/80, que a base para o arbitramento da receita omitida seja formada pelo: "valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia...", somente os empréstimos efetuados pelas pessoas que satisfaçam tais exigências podem ser tomados como parâmetro para se chegar ao montante da receita que presumivelmente teria sido desviada.

O lançamento também pode ser desconstituído mediante prova da *origem e efetividade da entrega dos recursos*. Porém, a argumentação do contribuinte deve estar baseada em documentação que lhe dê suporte, sob pena de manutenção do lançamento. Conforme decidido no Acórdão nº 1301-003.627¹²⁸, os documentos apresentados pelo contribuinte não comprovariam a *origem e efetividade da entrega dos recursos*.

No Acórdão nº 1803-000.728¹²⁹, concluiu-se que a prova de *origem* não se sustenta com a simples prova de entrega de numerário pelo sócio da empresa a título de mútuo, sendo necessário ainda provar a *origem* dos recursos, pelo sócio, para arcar com tal suprimento, atentando que não foi originado da própria atividade da empresa.

Veja-se, em matéria de prova, que a *origem* não é demonstrada, como se disse, pela mera emissão dos cheques ou depósitos bancários por parte das supridoras sócias do contribuinte. Se assim fosse, mesmo os recursos provenientes de recursos extra-contábeis, vulgarmente denominados “caixa 2”, seriam facilmente retornados para as empresas de onde provieram. A *origem* é demonstrada comprovando que os sócios administradores supridores dos recursos, possuíam prévia e regularmente acumulados na data dos aportes, recursos próprios suficientes para promover o suprimento de numerário no caixa da empresa. Inexistindo esta comprovação, certamente se manterá hígida a presunção legal de omissão de receitas por suprimento sem origem.

Pode ainda o contribuinte demonstrar que a presunção legal não se confirma, quando, em realidade, há mero erro no registro contábil. Por exemplo: embora a Fiscalização possa estar correta quanto ao registro contábil de entrada financeira no caixa da empresa, pode a defesa demonstrar que, na realidade, o que ocorreu foi um simples erro de registro contábil. No Acórdão

¹²⁸ Relator Nelso Kichel, julgado em 12/12/2018.

¹²⁹ Relator Walter Adolfo Maresch, julgado em 15/12/2010.

nº 1301-001.928¹³⁰, por exemplo, o colegiado acolheu a argumentação e provas produzidas pela defesa; de acordo com o julgamento, no caso de suprimento de caixa, o ingresso dos valores, em espécie, no caixa da pessoa jurídica tem que estar provado acima de qualquer dúvida e, no caso, restou comprovada a ocorrência de erro contábil. É de se ver trechos do voto condutor desse julgado:

O ponto central da discussão é se os R\$ 29.978.339,62 efetivamente ingressaram, em espécie, no caixa da ALPAR em 24/05/2007, conforme registrado na contabilidade daquela empresa, à fl. 320. Já se provou, à saciedade, que o lançamento contábil na investidora MASU6, na mesma data, não correspondeu à realidade (Razão fl. 334, conta contábil 1.1.02.09 – Unibanco), visto que não houve a correspondente saída de recursos da conta-corrente 300 1025208 mantida no Unibanco (extrato fl. 262). Mas antes de se buscar a “origem e efetivo ingresso” no Caixa da investida ALPAR, é necessário perquirir se o suprimento foi real, como afirma o Fisco, ou não, como sustenta a ora recorrente.

Compulsando os autos, não encontro aquilo que, no meu entender, constituiria a prova da realidade do suprimento, a saber, o emprego do valor supostamente suprido para pagamentos e desembolsos, no curso da operação normal da pessoa jurídica. Em outras palavras, lançamentos a crédito da conta Caixa, correspondentes ao uso dos recursos supridos, a confirmar que, sem o suprimento, a conta Caixa ficaria com saldo credor.

(...)

Com isso, concluo que não há provas de que o suprimento de caixa no valor de R\$ 29.978.339,62 tenha de fato ocorrido, tudo levando a crer que tenha se tratado, conforme sustenta a recorrente, de lançamento contábil sem sustentação na realidade fática, tanto na investida ALPAR quanto na investidora MASU6, ambas posteriormente incorporadas pela recorrente ALIANSCE.

(...)

O emprego da presunção legal pressupõe a inexistência de dúvidas acerca do fato indiciário. No caso do suprimento de caixa, o ingresso dos valores, em espécie, no caixa da pessoa jurídica tem que estar provado acima de qualquer dúvida. Não é o que ocorre no presente caso, pelo que a acusação de omissão de receitas com esse fundamento não pode subsistir.

5.4.2.5. Falta de Emissão de Nota Fiscal ou Subfaturamento

Outra hipótese de omissão de receitas está prevista no art. 295 do RIR/2018.

Art. 295. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, incluídos os ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou outras transações realizadas com bens e serviços, e a sua emissão com valor inferior ao da operação.

Na verdade, esse dispositivo traz duas hipóteses distintas: a) a primeira se refere à ausência de registro de operações comerciais ou de locação, por meio de nota fiscal, recibo ou qualquer documento idôneo que substancie o negócio realizado; b) a segunda diz respeito à prática conhecida como subfaturamento, por meio da qual se gera uma diferença entre o preço

¹³⁰ Relator Waldir Veiga Rocha, julgado em 01/03/2016.

registrado na fatura e aquele efetivamente dispendido, que será pago fora da escrita comercial das partes envolvidas na transação.

Quanto ao primeiro item, trata-se de previsão que exige do contribuinte, mesmo não tendo emitido a nota fiscal, a comprovação da operação e o ingresso de receita por meio de outros documentos. – a exemplo do registro completo no Livro Diário, acompanhado de recibo do valor pago -, para que a presunção seja ilidida.

Um das formas que essa presunção é utilizada ocorre nos casos em que o contribuinte deu saída às mercadorias, mas registrou nas notas fiscais um CFOP inadequado para a operação (por exemplo, remessa para armazenagem), fazendo com que o Fisco as desconsidere, para fins de justificação da receita auferida, cabendo ao contribuinte demonstrar o erro no preenchimento por meios hábeis (e.g. Acórdão CARF nº 1302-003.226¹³¹). Outra possibilidade se dá nos casos em que as operações envolvem adiantamento de valores dos clientes, hipótese em que o contribuinte deverá demonstrar conexão entre os adiantamentos registrados e as operações posteriores, com respectiva baixa daqueles à medida em que houver a entrega dos bens e serviços.

Também é usual que as fiscalizações que se baseiem nessa presunção se deem com base em provas emprestadas de procedimentos fiscalizatórios do Fisco Estadual, que apurou falsidade de notas utilizadas para justificar a saída do estoque, caso em que elas podem ser desconsideradas pela fiscalização federal, cobrando-se o IRPJ sobre o montante de receita omitida (v. Acórdão CARF Nº 1302-003.169¹³²). Apesar disso, como visto anteriormente, não pode a fiscalização se socorrer de presunções relativas a outros tributos, e.g. as regras relativas à diferença no estoque de selos de IPI (art. 25 da IN SRF nº 1.539/201), para aplicar a presunção de omissão de receitas, sob pena de se desviar do fato indiciário que deve ser comprovado.

Entretanto, há que se repisar, novamente, que basta que o contribuinte apresente documentação que traga os dados da operação, para que a presunção seja afastada, retornando ao Fisco o ônus de comprovar efetivamente a omissão de receitas. Ademais, não se exige também que as notas fiscais estejam igualmente escrituradas contabilmente, para que mantenham sua força probatória, bastando que estejam registradas nos livros fiscais respectivos para afastar o requisito de aplicação da presunção.

¹³¹ Relator Luiz Tadeu Matosinho, julgado em 21/11/2018.

¹³² Relator Rogério Aparecido Gil, julgado em 17/10/2018.

Da mesma forma que o item anterior, a presunção relacionada ao subfaturamento se destina a atingir parcela da receita que foi paga, no jargão popular “por fora”, sem transitar na contabilidade da empresa.

A sua apuração, na prática, pressupõe que a fiscalização estabeleça o preço da operação, seja voltando-se para o mercado, com base nos valores praticados para o mesmo produto e em circunstâncias equivalentes, seja voltando-se para o contribuinte, analisando o valor que foi praticado em operações similares, para cotejá-lo com preço registrado na nota fiscal ou no documento que substancie a operação.

Novamente, o Fisco possui o ônus probatório relativamente ao valor real da operação, sob o risco de inviabilizar a aplicação da referida presunção

5.4.2.6. Depósitos Bancários Não Justificados

O artigo 42 e parágrafos da Lei nº 9.430/96 consideram como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento em instituição financeira e, em relação aos quais o titular não consiga justificar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

Confira-se o dispositivo: "caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações."

O tema tem ocupado grande espaço nos julgamentos proferidos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com cerca de 3.060 acórdãos proferidos de janeiro de 2015 até mês novembro de 2020¹³³, uma quantidade significativa de julgados daquele tribunal administrativo. No âmbito do judiciário, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu, no RE nº 855.649/RS, a repercussão geral da controvérsia acerca da possibilidade de constituição de crédito tributário de imposto de renda por meio de depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

Quanto à caracterização de depósitos bancários como indícios de renda omitida, são inúmeros aqueles que não os admitem por considerá-los insuficientes para tipificar a omissão,

¹³³ Utilizou-se como parâmetro de busca, no sítio do CARF, a expressão “omissão de receita”

devendo estar presentes também outros indícios, tais como demonstração da natureza tributável do rendimento e de que a pretensa renda não foi ainda tributada.

Esta posição tem sido também adotada pela jurisprudência, que a partir da edição da Súmula 182 do TFR (“É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.”), pacificou-se neste sentido.

Já uma corrente minoritária entende que os depósitos bancários caracterizam-se como prova suficiente do rendimento omitido, cabendo ao contribuinte provar o contrário.

Entendemos que os depósitos bancários podem ensejar a presunção válida de omissão de rendimentos, acaso sejam observados os limites legais constantes no próprio art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, (i) individualização dos lançamentos considerados de origem não comprovada; e (ii) efetiva intimação do contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários.

Com efeito, de acordo com a norma jurídica em destaque, o lançamento com base em depósito bancário de origem não comprovada só possui validade caso a autoridade fiscal individualize os depósitos que entende como não comprovados, para que, com base nessa segregação, o contribuinte possa defender-se, privilegiando-se assim o princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório.

Toda a presunção, ainda que estabelecida em lei, como se disse, deve ter relação entre o fato adotado como indiciário¹³⁴ e sua consequência lógica, a fim de que se realize o primado básico de se partir de um fato conhecido para se provar um fato desconhecido.

Neste sentido, o Acórdão nº 1301-003.677¹³⁵, proferido pelo CARF, concluiu ser da fiscalização o ônus de comprovar a existência do fato indiciário, mediante extratos bancários de conta corrente, cuja movimentação financeira bancária não foi registrada na escrituração contábil/fiscal da pessoa jurídica, regularmente intimada.

Veja-se: não compete à Fiscalização, nessa hipótese, a comprovação de que o contribuinte omitiu receitas, demonstrando o que preconiza o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, e os limites ali estabelecidos.

¹³⁴ Maria Rita Ferragut define prova indiciária como uma “*prova indireta que visa a demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou a inexistência do fato principal. Pode ser ela eletrônica, documental, testemunhal etc., mas, seja como for, a consideramos espécie de prova, porque ser indiciária a qualifica e a distingue das demais*” (FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 43).

¹³⁵ Relator Nelso Kichel, julgado em 23/01/2019

No que tange à análise do tema sob o ponto de vista da defesa, o primeiro ponto a abordar diz respeito ao procedimento fiscal de intimação do contribuinte, exigindo-se, como se vê da norma presuntiva, sua regularidade, sob pena de tornar o lançamento viciado e, por consequência, cancelado.

No Acórdão nº 1301-002.975¹³⁶, este ponto foi muito bem explorado e ocasionou, por unanimidade de votos, justamente o cancelamento da autuação. Analisou-se caso em que a fiscalização efetuou o lançamento com base na presunção em tela, porém encaminhou intimação de forma irregular, ocasionando vício de procedimento. No entendimento da Turma Julgadora, tratando-se de autuação baseada no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a intimação prévia ao fiscalizado é condição necessária para aplicação dessa presunção de omissão de receita, para o fim da pessoa jurídica comprovar a origem dos créditos em suas contas bancárias. Para melhor clareza, transcreve-se trecho do voto condutor desse julgado:

Entendo que a conclusão do Colegiado não merece reparos, em primeiro lugar porque, tratando-se de massa falida, a partir da ciência da RFB de que houve a decretação de falência e fora nomeado um Administrador Judicial, todas as intimações deveriam ter sido encaminhadas a esse administrador, e, não por via postal endereçada ao endereço postal da empresa já declarada inapta pela própria RFB por não ter sido localizada em seu endereço cadastral seguida de publicação de edital. No caso concreto, tratando-se de autuação baseada no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a intimação prévia ao fiscalizado é condição necessária para aplicação dessa presunção de omissão de receita, e, mesmo já tendo encaminhado, em uma situação, intimação dirigida diretamente ao Administrador Judicial da massa falida, a intimação para que a pessoa jurídica comprovasse a origem dos créditos em suas contas bancárias foi realizada por meio de edital. [...]

Superada esta etapa, deve a defesa verificar se a Fiscalização angariou aos autos os elementos mínimos necessários à comprovação do fato indiciário previsto em lei, quais sejam, a prova da obtenção regular dos extratos bancários, da intimação regular do contribuinte, inclusive, com individualização dos lançamentos considerados de origem não comprovada. Pode ainda o contribuinte demonstrar, por meio de provas, e de forma individualizada, que houve lançamentos em duplicidade e/ou que não correspondem às receitas tributáveis, como é o caso dos resgates, estornos e transferências entre contas do mesmo titular, ou ainda que valores depositados em sua conta pertencem a terceiros¹³⁷.

É de se destacar, da mesma forma, que argumentos genéricos desacompanhados de

¹³⁶ Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, julgado em 11/04/2018.

¹³⁷ De acordo com o que prevê o §5º do art. 42, da Lei 9.430/1996, quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiros, evidenciando interposição de pessoa, a determinação de rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

elementos de prova não são suficientes para infirmar lançamentos baseados nessa infração, conforme se pode observar, por exemplo, no Acórdão nº 2101-001.431¹³⁸, cujos fragmentos da ementa se reproduz:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL.

O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Não servem como prova argumentos genéricos, que não façam a correlação inequívoca entre os depósitos e as origens indicadas.

Trata-se de presunção legal onde, após a intimação do Fisco para que o fiscalizado comprove a origem dos depósitos, passa a ser ônus do contribuinte a demonstração de que não se trata de receitas auferidas, sob pena de se considerar aquilo que não foi justificado como omissão de rendimentos.

5.4.3. Aplicação de Multa Qualificada

Até então falou-se dos efeitos tributários da apuração de omissão de receitas, mas não se pode esquecer que, enquanto ilícito que é, está sujeito a sanções tributárias.

Em razão deste ilícito gerar uma diferença de imposto a declarar e a recolher, o montante apurado estará sujeito à multa de ofício de 75%, conforme art. 998, I, do RIR/2018.

É muito comum, entretanto, os contribuintes serem autuados mediante o uso de presunções legais relativas, com a aplicação da multa qualificada, ou seja, com a incidência do percentual de 150%, por se vislumbrar ter ocorrido uma das hipóteses dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. Entretanto, nestes casos, o CARF tem consistentemente afastado a qualificadora da multa se constatado que a fiscalização deixou de produzir provas efetivas da sonegação, fraude ou conluio do contribuinte. Sobre o tema, foram editadas duas súmulas a respeito:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de um das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

De fato, ao optar por autuar o contribuinte com base em indícios, em vez da apuração efetiva do fato gerador, a fiscalização faz um *trade off*, ou seja, opta pela praticabilidade em desfavor da efetiva identificação das materialidades tributáveis. Logo, não pode afiançar,

¹³⁸ Relator José Evande Carvalho Araújo, julgado em 20/01/2012.

automaticamente, que o contribuinte agiu com dolo, no intuito de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador, notadamente se a conta bancária era movimentada pelo contribuinte, sem nenhuma interposição de pessoa, ou fraude, a esconder o real beneficiário dos depósitos.

Ademais, considerando-se as gravíssimas consequências da qualificação da multa, que ultrapassam a questão pecuniária, adentrando no terreno do direito penal tributário, não pode a sonegação, a fraude e o conluio serem presumidos. Para qualificar a multa, exigindo, por conseguinte, a multa na ordem de 150%, é mister comprovar as condutas tipificadas em lei.

Assim, quando a autoridade fiscal faz a opção por fiscalizar o contribuinte com base na movimentação bancária, ela impõe a si mesma algumas limitações. Uma delas diz respeito à multa qualificada, que em tese não se coaduna com a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, por exemplo.

Isso não quer dizer, entretanto, que não seja possível que, mesmo atuando o contribuinte com base na presunção de omissão de receitas, o fiscal não desenvolva um esforço probatório *extra* para demonstrar a ocorrência das causas de qualificação da multa, e aplique o percentual elevado, mas se trata de hipótese pouco recorrente na prática.

Exemplo disso se dá nos casos em que a fiscalização lavra o auto de infração, mediante apuração do imposto por presunção legal, na modalidade depósitos bancários de origem não justificada, e faz juntada de provas de que o contribuinte movimentou recursos utilizando-se de interpostas pessoas (“laranjas”), com nítido e irrefutável escopo de ocultar rendimentos. Nesses casos, o CARF também sedimentou a aplicação da multa qualificada por meio da Súmula nº 34:

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

É o caso do Acórdão nº 1201-004.480, cujos fragmentos da ementa se reproduz:

OMISSÃO DE RECEITAS CARACTERIZADAS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Caracterizam-se como omissão de receita, sujeitos a lançamento de ofício os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais a pessoa jurídica, regularmente intimada, não comprove mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível lançar a multa qualificada de 150% quando constatado caso de evidente intuito de fraude.

MULTA QUALIFICADA. INTERPOSTAS PESSOAS. SÚMULA CARF N.34.

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

Na esteira do voto-condutor do aludido *decisium*, restou demonstrado que o contribuinte fez um esforço adicional para a ocultação da omissão de receitas, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão, a exemplo da movimentação de recurso em contas bancárias de interpostas pessoas, tudo para ocultar a identificação do contribuinte e dificultar a responsabilização dos sócios-gerentes, por débitos tributários.

Nestes casos, a multa de ofício foi aplicada no percentual de 150%, mantida pelo CARF, por unanimidade de votos, nos termos do voto acima mencionado.

Vejamos ainda julgado proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005

MULTA QUALIFICADA. REITERADA OMISSÃO DE RECEITAS PRESUMIDAS A PARTIR DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Quando a imputação de omissão de receitas é corroborada não apenas pela falta de comprovação da origem dos recursos depositados nas contas correntes de titularidade da empresa, mas também pela comprovação de prestação de falsa informação ao Fisco Federal acerca de receitas escrituradas, e pela comprovação das compras efetuadas no período com recursos mantidos à margem da tributação, é inafastável a incidência da multa qualificada pelo evidente intuito de fraude.

In casu, foi mantida a multa qualificada a partir de conjunto probatório eficiente com especial destaque para reiterada omissão de receitas presumidas e comprovação de prestação de informações falsas às autoridades fiscais.

Aliás, nesse tópico, nos parece importante chamar atenção para a recorrente utilização da terminologia “prática reiterada”, especialmente em virtude da sinalização jurisprudencial trazida pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Recentemente¹³⁹, o STF no julgamento do RHC 163.334, por maioria de votos, fixou a seguinte tese: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90”, vencido o Ministro Marco Aurélio.

Em que pese a análise técnica do citado julgado não seja o foco do presente estudo, há de

¹³⁹ Sessão plenária de 18/12/2019. Acórdãos ainda não disponibilizados. Acompanhamento disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em 08/11/2020.

se verificar que também no âmbito do CARF, a utilização da figura da “prática reiterada”¹⁴⁰. Interessante que os precedentes do órgão administrativo não diferenciam, em termos fático-probatórios, as figuras do devedor contumaz, eventual e reiterado, para fins de aferir o dolo do agente¹⁴¹.

Os devedores eventual reiterado desenvolvem suas atividades de forma lícita, porém, deixam de recolher o tributo de modo isolado (devedor eventual) ou em diversos períodos (devedor reiterado), seja por considerá-lo indevido, ou mesmo para obter capital de giro para a realização de seu objeto social, com custo inferior ao cobrado pelas instituições financeiras, muitas vezes, no aguardo de eventual programa de parcelamento tributário para regularizar a situação fiscal.

Diversa é a situação do devedor contumaz que pode ser definido, à luz do voto do Ministro Joaquim Barbosa, no RE 550.769, como “*estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial*”. Via de regra esse devedor desenvolve suas atividades empresariais de forma ilícita, ao adotar a inadimplência tributária como se fosse parte do seu “objeto social”, visando reduzir artificialmente seus preços e ganhar mercado, em detrimento do fisco, da concorrência e da sociedade.

Veja-se que, nos julgados envolvendo fraudes estruturadas¹⁴², como regra, o conjunto probatório mostra-se suficiente para comprovar o dolo dos sujeitos passivos, mas isso não se verifica nos casos em que o principal ou único elemento é a “prática reiterada” (inclusive à luz da definição supra). Nessa segunda hipótese, as provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte, como é o caso da falsificação de documentos, o que elevará a convicção do julgador quanto à consciência e vontade do agente no cometimento do ilícito fiscal¹⁴³.

¹⁴⁰ Nesse sentido, vale referenciar os seguintes julgados: Acórdão nº 1402-004.445; Acórdão 9101-004.669; Acórdão nº 9101-004.104; Acórdão nº 1401-002.359; e Acórdão nº 1302-002.371.

¹⁴¹¹⁴¹ Ver SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. Devedor Contumaz deve ser o foco da criminalização da dívida do ICMS. Revista Consultor Jurídico. <https://www.conjur.com.br>. Disponível em <https://bit.ly/2WURu9c>. Acesso em 08/11/2020.

¹⁴² Vale citar os seguintes julgados: Acórdão nº 9101-002.826; Acórdão nº 1301-003.612; Acórdão 1201-002.368.

¹⁴³ Sobre esse aspecto, insta referenciar o Acórdão nº 9101-004.423, cuja ementa vale transcrever: *A falta de escrituração de depósitos bancários e de comprovação de sua origem autorizam a presunção de omissão de receitas, mas o dolo necessário à exasperação da multa somente é caracterizado se reunidas, pela autoridade lançadora, provas ou, ao menos, indícios convergentes da intenção do contribuinte para a prática de ilícitos penais. A reiteração da conduta que serviu de base à presunção de omissão de receitas pode até servir de indício mas ela, sozinha, não faz presumir o dolo necessário à imposição da multa qualificada de 150%.*

Tais ponderações são de extrema relevância, porque não se mostra adequado e legítimo aplicar a mesma penalidade qualificada do devedor contumaz para o devedor reiterado ou habitual. Da mesma forma, é irrazoável aplicar a mesma penalidade das operações que envolvem falsificação de documentos fiscais; interposição de pessoas jurídicas (e.g., empresas de fachada); transações jurídicas artificiais (e.g. inexistência de estrutura operacional); inocorrência de efetiva prestação de serviços ou vendas de mercadorias), reais fraudes estruturadas, para os casos de planejamento tributário abusivo (evasão fiscal).

CONCLUSÃO

Após o registro que fizemos, cremos, retomando o fio do nosso estudo, não remanescer dúvida de que o motivo para a criação das presunções foi sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta, fatos estes que deveriam ser necessariamente conhecidos a fim de possibilitar a preservação da estabilidade social mediante uma maior eficácia jurídica do direito. Neste aspecto, visam suprir, neste sentido, deficiências probatórias ao disciplinar procedimento de construção de fatos jurídicos.

Em vista disso, também concluímos que estaremos diante de uma presunção legal quando o objeto de análise for (i) uma proposição prescritiva, (ii) espécie de prova indireta, (iii) composta por um fato indiciário que implica juridicamente a existência de um outro fato, indiciado, e (iv) que todos os fatos sujeitem-se à produção de provas contrárias à existência fática dos eventos nele descritos.

Identificamos também que as únicas espécies de presunção validamente existentes em nosso sistema são as relativas e as denominadas *hominis*, e, ambas, possuem natureza processual probatória.

No que tange às presunções *hominis*, muito embora pressuponham uma operação lógica realizada pelo aplicador da norma a partir de regra de experiência, demonstramos que só se tornam juridicamente relevantes a partir do momento em que forem vertidas em linguagem competente. E, para que a utilização das presunções *hominis* na criação de obrigações seja constitucional e legal, além do fato indiciado dever ser típico, e de todas as condições para admissibilidade das presunções terem sido cumpridas (observância dos princípios constitucionais da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva, razoabilidade, proporcionalidade e ampla defesa, bem como a subsidiariedade na aplicação da regra), três são os demais requisitos: ausência de proposição presuntiva geral e abstrata para a solução do caso concreto, inexistência de prova em sentido contrário e que os indícios sejam graves, precisos e concordantes.

Quanto às presunções legais, tratando-se de instituição de obrigações tributárias, demonstramos que a regra que contém uma presunção legal relativa é constitucional e legal se o fato jurídico for típico, se inexistirem provas em sentido contrário e se todas as condições para admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas (observância dos princípios da segurança

jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva, razoabilidade, proporcionalidade e ampla defesa, bem como subsidiariedade na aplicação da regra e que os indícios da prática do fato típico sejam graves, precisos e concordantes).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. AMARO, Luciano da Silva. **“Omissão de receitas e efeitos fiscais”**. In MARTINS, Ives Gandra (coord.) Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1994.
2. AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 21^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
3. ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2^a. ed. Atualização: Rosoléa Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998.
4. _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo Revista dos Tribunais, 1968
5. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2003.
6. _____. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. Revista de Direito Administrativo, n. 215, p. 177, jan-mar. 1999
7. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Imposto sobre a renda: depósitos bancários – Sinais exteriores de riqueza**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, ano 7, n. 23-24, p. 24, jan-jun. 1983.
8. _____. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
9. BARRETO, Aires Fernandino; GIARDINO, Cléber. **As presunções no Direito Tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de pesquisas tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, 1991, v.9
10. BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. São Paulo: Martin Claret, 2003
11. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998
12. BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributaria**, 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
13. CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva**. 2^a ed., São Paulo: Quartier Latin, 2015.
14. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
15. _____. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3^a ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

16. CARVALHO, Paulo de Barros. **A prova no procedimento administrativo tributário.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 34, 1998.
17. _____. **Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Escrituras, n. 37, p. 133, out 1998
18. _____. **Curso de direito tributário.** 22. ed. São Paulo: Saraiva. 2010..
19. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva.** 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003
20. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Justiça prospectiva no imposto de renda.** Revista Internacional de Direito Tributário. Belo Horizonte, vol. 5.
21. _____. **Direito tributário, penal e tipo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007
22. FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário.** 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005,
23. GONÇALVES, José Arthur Lima. **Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais.** São Paulo: Malheiros, 2002
24. MELO, José Eduardo Soares de. **Presunções no direito tributário.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). Caderno de pesquisas tributárias. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1991. v. 9.
25. MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O Conceito Constitucional de Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** São Paulo: Dialética, 1998
26. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
27. QUEIROZ, Luís César Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos pra uma tributação constitucional.** Rio de Janeiro: Forense, 2003
28. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda.** Rio de Janeiro: Justec, 1971
29. TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2016
30. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário,** vol. 2, Rio de Janeiro, Renovar, 2005
31. XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação .** São Paulo: RT, 1978