

BARBOSA, MUSSNICH & ARAGÃO  
Biblioteca - SP

PAULO AYRES BARRETO

IMPOSTO SOBRE A RENDA E  
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA



DIALÉTICA

São Paulo - 2001

ladas, notadamente naquelas em que uma delas está domiciliada em paraíso fiscal.

Motivado por nobres propósitos, criou o legislador um novo sistema de controle dos preços de transferência fixados em operações internacionais, entre partes vinculadas, fazendo uso de ficções e presunções legais.

Evasão, elisão e presunções legais são temas imbricados. Não raro o legislador ordinário faz uso de ficções e presunções legais para coibir a evasão. Importa, pois, perquirir a que limites está jungido o legislador em matéria tributária para compor a regra-matriz de incidência, com critérios fictos ou presumidos.

## 8. Presunções, Ficções e os Preços de Transferência

### 8.1. A Prova Jurídica

Toda a temática dos preços de transferência está centrada na imparcialidade dos ajustes negociais entre partes vinculadas; na comprovação de que tais ajustes não serviram para promover transferência indireta de lucros e que os preços acordados não foram objeto de manipulação com esse propósito. Em uma frase: na produção de provas que demonstrem a inocorrência de favorecimento nos preços ou juros fixados, com fins fiscais. Cuidemos, pois, de examinar o tema da prova<sup>256</sup> jurídica.

Paulo de Barros Carvalho<sup>257</sup> ensina que “se os fatos são entendidos lingüísticas com pretensão veritativa, entendida esta cláusula como a utilização de uma linguagem competente para provocar o consenso (Habermas), *os fatos jurídicos serão aqueles enunciados que puderem sustentar-se em face das provas em direito admitidas*. Aqui, no hemisfério do direito, usar competentemente a linguagem significa manipular de maneira adequada os seus signos e, em especial, a simbologia que diz respeito às provas, isto é, às técnicas que o direito positivo elegeu para articular os enunciados fáticos com que opera. De ver está que o discurso prescritivo do direito posto indica, fato por fato, os instrumentos credenciados para constituí-los, de tal sorte que os acontecimentos do mundo social que não puderem ser relatados com tais ferramentas de linguagem, não ingressam nos domínios do jurídico, por mais evidentes que sejam”.

Decorre dessa constatação feita pelo citado autor a existência de um inevitável intervalo entre a realidade social e a realidade jurídica. A construção dos fatos jurídicos, a partir da realidade social, é feita por intermédio de uma linguagem de sobrenível ou de segundo grau - a linguagem jurídica - que seleciona propriedades do fato social, expresso em linguagem natural<sup>258</sup>. Aqueles fatos socialmente conhecidos que não forem traduzidos na linguagem competente, não se sustentando pelas

<sup>256</sup> Sobre as acepções do vocábulo, ver Susy Gomes Hoffmann, *Teoria da Prova no Direito Tributário*, p. 61 a 72.

<sup>257</sup> *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 97-98.

<sup>258</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 100.

provas em direito admitidas, não ingressam no mundo jurídico. São fatos sociais conhecidos. Porém, não alcançam o *status* de fato jurídico.

Maria Rita Ferragut<sup>259</sup>, em festejada monografia sobre as presunções no direito tributário, reconhecendo esse intervalo, afirma que “independente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável. É a realidade jurídica impondo limites ao conhecimento jurídico”.

A construção do fato jurídico da base de cálculo do imposto sobre a renda decorrerá da conjugação de enunciados cuja comprovação se dê pelos meios de prova admitidos em nosso ordenamento jurídico. Vale dizer, seja o antecedente da norma individual e concreta - o fato jurídico tributário - seja o seu conseqüente - o fato relacional -, deverão ser suportados pela linguagem das provas, por enunciados probantes, em direito admitidos. A comprovação de eventual transferência indireta de lucros para o exterior, entre partes vinculadas, sendo uma delas domiciliada no Brasil e a outra, necessariamente, em país distinto, em decorrência de preços ou taxas de juros por elas pactuados, impõe uma série de dificuldades à autoridade administrativa. Dados e documentos imprescindíveis a tal comprovação são, como regra, de difícil acesso, seja da perspectiva material, seja da perspectiva formal. Materialmente, porque em geral localizados em outros países, emitidos em línguas distintas, retratando realidades próprias de cada país. Formalmente, porque em diversas situações presente está o sigilo de dados e informações. Diante desse contexto, é necessário discorrer sobre a prova jurídica e a eventual possibilidade do recurso às ficções e presunções em matéria tributária, reconhecendo a existência de limites a que se refere Maria Rita Ferragut.

Sustenta Susy Gomes Hoffmann<sup>260</sup>, com acerto, que “todos os meios de prova são cabíveis num processo tributário, esclarecendo-se que uns são mais apropriados que outros (...)”. A prova documental é, inquestionavelmente, aquela de maior relevo em matéria tributária. A ocorrência do fato jurídico tributário e a instalação da relação jurídica dele resultante são usualmente comprovadas por documentos, cuja elaboração ou produção, em geral, é atribuída ao contribuinte, no cumprimento dos chamados deveres instrumentais. Assim, citam-se os livros fiscais, as declarações de tributos recolhidos, guias de informação e de recolhimento, notas fiscais etc.

<sup>259</sup> *Presunções no Direito Tributário*, p. 63.

<sup>260</sup> *Teoria da Prova no Direito Tributário*, p. 208.

Outros meios de prova são, contudo, admitidos<sup>261</sup>. As limitações infraconstitucionais à produção de provas não subsistem a um exame mais acurado de nosso ordenamento jurídico. Dispõe o Texto Magno, em seu art. 5º, LV, que “aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes”.

A Constituição de 88 assegura aos administrados também no processo administrativo<sup>262</sup> o direito ao contraditório e a ampla defesa. Trata-se, pois, de garantia constitucional que não pode ser suprimida ou amesquinhada pelo legislador infraconstitucional.

Isto posto, merece reflexão de nossa parte a questão do ônus da prova, assunto de relevo para este estudo.

## 8.2. Prova: Ônus ou Dever?

Já houve tempo em que se propugnava ser o ônus da prova incumbência do contribuinte<sup>263</sup>, tendo em vista a presunção de legitimidade do ato administrativo.

A doutrina hoje afasta peremptoriamente tal interpretação - de resto descompassada com princípios basilares do nosso ordenamento jurídico - reconhecendo a necessidade de a administração provar os fatos por ela alegados. De rigor, a presunção de legitimidade é atributo de todo ato jurídico, seja ele praticado pela administração, seja pelo particular. Relativamente ao ato administrativo de lançamento, a administração tem o dever de provar os atos por ela alegados. Como bem acentua Souto Maior Borges, trata-se de “dever”, porquanto o “ônus é, por definição, disponível”<sup>264</sup>. Já o “dever que incumbe ao fisco de investigar a ocorrência do fato jurídico tributário é um dever de ofício”<sup>265</sup>.

Preleciona Paulo Bonilha<sup>266</sup> 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 cer-

<sup>261</sup> Sobre o assunto, ver Paulo Celso B. Bonilha, *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*; Susy Gomes Hoffmann, *Teoria da Prova no Direito Tributário*.

<sup>262</sup> Ver Lucia Valle Figueiredo, *Curso de Direito Administrativo*, p. 288-300.

<sup>263</sup> É o que relata Paulo de Barros Carvalho. *A Prova no Procedimento Administrativo Tributário*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 34, p. 107.

<sup>264</sup> *Tratado de Direito Tributário, Volume IV - Lançamento Tributário*, p. 107.

<sup>265</sup> *Ibidem*, p. 108.

<sup>266</sup> *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 34, p. 6.

teza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar sua existência”.

José Eduardo Soares de Melo<sup>267</sup> é enfático ao dizer que: “no 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”.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho<sup>268</sup>, para quem “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”.

Com fundamento na melhor doutrina, podemos afirmar que cabe à administração provar, de forma inequívoca, fazendo uso dos meios de prova em direito admitidos, os fatos que alega. Não logrando êxito nessa comprovação, o fato por ela alegado não subsiste como fato jurídico. É mero evento ou fato social, irrelevante para o direito.

Não cabe ainda cogitar-se, à míngua de autorização legal, de inversão do dever de produzir a prova, sendo vedado à administração pretender reconhecer a ocorrência do fato jurídico tributário sem comprová-lo, transferindo ao contribuinte a incumbência de demonstrar a sua inoocorrência.

Assentadas essas conclusões, cumpre-nos enfrentar o tema das presunções e ficções em nosso ordenamento jurídico e identificar os limites constitucionais à sua utilização.

### 8.3. Presunções e Ficções

Muito se tem discutido sobre as presunções e ficções no Direito. É despidendo discorrer sobre o relevo da matéria, bastando fazer referência ao fato de que o funcionamento, a operatividade de qualquer sistema jurídico parte de uma ficção: a de que todos os jurisdicionados conhecem plena e cabalmente as normas jurídicas vigentes, não lhes sendo facultado alegar a sua ignorância.

Reconhecida a importância do tema, iniciemos por identificar os traços característicos que apartam as presunções das ficções, bem assim

<sup>267</sup> Do Lançamento. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 12, p. 96.

<sup>268</sup> A Prova no Procedimento Administrativo Tributário In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 34, p. 107-108.

perquirir sobre os eventuais limites à utilização de presunções e ficções em nosso ordenamento jurídico, em matéria tributária.

Vejamos como alguns dos principais doutrinadores em matéria tributária têm enfrentado o tema.

Gilberto de Uihôa Canto<sup>269</sup> propugnou que “na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos aquilo que é a verdade da generalidade dos casos iguais, em virtude de uma lei de frequência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho”. Afirma ainda que “na ficção, para efeitos pragmáticos a norma atribui a determinado fato, coisa, pessoa ou situação, características ou natureza que no mundo real não existem nem podem existir”<sup>270</sup>.

Para o acatado jurista<sup>271</sup> “as presunções podem ser, segundo a sua origem, a) simples ou comuns, quando inferidas pelo raciocínio do homem a partir daquilo que ordinariamente acontece, ou b) legais ou de direito, quando estabelecidas na lei. Em ambos os casos terá de haver nexos causal entre as duas situações (a atual e a conseqüente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a conseqüente distinção entre duas figuras possíveis de presunção, a que incide na própria elaboração da norma (direito substantivo) e a que constitui modalidade probatória (direito adjetivo)”. Classifica ainda as presunções, segundo sua força, em relativas e absolutas<sup>272</sup>.

Presunção, segundo Alfredo Augusto Becker<sup>273</sup> “é o resultado do processo lógico mediante o qual, do fato conhecido cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”.

Para esse teórico geral do direito, as presunções classificam-se em simples e legais, subdividindo-se estas últimas em absolutas, condicionais ou relativas e mistas ou intermediárias. As absolutas não admitem prova em contrário. A elas se opõem as relativas que admitem, sem qualquer restrição, provas que infirmem a presunção. Por fim, as mistas admitem apenas alguns meios de prova fixados em lei, afastando outros<sup>274</sup>.

<sup>269</sup> Presunções no Direito Tributário. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias* n° 9, p. 3.

<sup>270</sup> *Ibidem*, p. 5.

<sup>271</sup> *Ibidem*, p. 4.

<sup>272</sup> Sobre a classificação das presunções, ver Maria Rita Ferragut, *Presunções no Direito Tributário*, p. 63 e seguintes.

<sup>273</sup> *Tegria Geral do Direito Tributário*, p. 462.

<sup>274</sup> Cf. Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 462-463.

Estamos diante da ficção legal, ainda segundo Becker<sup>275</sup>, quando a norma jurídica, “baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é improvável (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre estes dois fatos”.

Conclui Becker afirmando que a distinção entre presunção e ficção é apenas pré-jurídica. Uma vez criada a regra jurídica, desaparece aquela diferenciação porque, tanto a presunção quanto a ficção, ao penetrarem no mundo jurídico por intermédio da regra jurídica, entram como *verdades* (realidades jurídicas)<sup>276</sup>.

Se, de um lado, acatamos os conceitos e a classificação propostos por Becker, não podemos, de outro, subscrever integralmente sua conclusão. Não nos parece desapareça a distinção no momento em que ambas “penetram no mundo jurídico por intermédio da regra jurídica”<sup>277</sup>.

Os conceitos de ficção e presunção foram elaborados pela Ciência do Direito - linguagem descritiva - a partir dos textos do direito positivo (linguagem prescritiva). É do exame do direito positivo que se identificará nesta ou naquela circunstância, na construção de uma dada norma jurídica, se se está diante de uma presunção ou uma ficção positivada. É, assim, de superior relevo perquirir se era facultado - se o ordenamento jurídico vigente permitia - ao legislador, no processo de produção normativa, erigir a presunção ou ficção em questão<sup>278</sup>; inexistente tal faculdade ou permissão, não poderá subsistir, remanescer como norma (*lato sensu*) a ficção ou presunção legal (absoluta<sup>279</sup> ou relativa) construída, devendo a referida norma ser expulsa do ordenamento jurídico, pelos meios nele previstos.

<sup>275</sup> *Ibidem*, p. 463-464.

<sup>276</sup> *Ibidem*, p. 464. No mesmo sentido, ver Aires F. Barreto e Cléber Giardino, As presunções no Direito Tributário. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 9, p. 186 a 250.

<sup>277</sup> *Ibidem*, p. 464.

<sup>278</sup> Jimir Doniak Jr. observa que “se a presunção legal atentar contra preceitos normativos superiores do ordenamento, que regem precisamente a elaboração de presunções legais, inclusive princípios constitucionais como o princípio da razoabilidade, a presunção legal deverá ser rechaçada”. In: *Presunções no Direito Tributário*, Dissertação de Mestrado PUC/SP, 1998, p. 70.

<sup>279</sup> Alguns autores têm aproximado as presunções absolutas e ficções, identificando uma contradição nos termos da primeira expressão. Adepto desta corrente, Jimir Doniak Jr. defende que “absolutizar uma presunção é retirar o que ela tem de próprio e que a diferencia das demais provas indiretas: a relação ordinária na sua premissa, em lugar de uma relação constante”. In *Presunções no Direito Tributário*, Dissertação de Mestrado PUC/SP, 1998, p. 73.

Diversas têm sido as justificativas apresentadas para o uso de ficções e presunções na dinâmica tributária. Como já tivemos oportunidade de destacar, toda metalinguagem, ou linguagem de sobrenível, é sempre redutora da linguagem-objeto. Nesse processo de redução de complexidades exercem as ficções e presunções importante papel. Dada a multiplicidade de aspectos da realidade social, nem sempre é possível lograr êxito, com o uso de linguagem de sobrenível, na captação de toda a facticidade a ser normada. Prescinde-se, pois, de atingir a realidade social em sua inteireza e com o uso de padronizações, presunções e ficções, busca-se a configuração de um tipo legal mais simples, médio, padrão que facilite o reconhecimento da ocorrência do fato jurídico tributário e, conseqüentemente, a cobrança do tributo devido<sup>280</sup>.

As presunções e ficções têm sido usadas para criar mecanismos que dificultam a evasão fiscal, bem como sistemas que propiciem maior eficiência na arrecadação de tributos<sup>281</sup>.

Misabel Derzi<sup>282</sup> vê nas presunções e ficções legais “meios a que recorre o legislador com vistas à praticabilidade”. Praticabilidade, segundo a autora<sup>283</sup>, “é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”. Justifica ainda que tais técnicas visam a:

- “evitar a investigação exaustiva do caso isolado, com o que se reduzem os custos na aplicação da lei;
- dispensar a colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis em cada caso concreto ou aquelas que representam ingenuidade indevida na esfera privada do cidadão e, com isso, assegurar a satisfação do mandamento normativo”<sup>284</sup>.

São evidentes os benefícios para a administração fazendária que podem advir da aplicação do princípio da praticabilidade na esfera tributária. Não se questiona ainda o importante papel que as ficções e presunções podem desempenhar no combate à evasão, na melhoria dos sistemas de arrecadação e no processo de redução de complexidade de uma norma tributária. A questão que se põe é: como compaginar, a um só

<sup>280</sup> Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 100.

<sup>281</sup> Leonardo Sperb de Paola discorre com vagar sobre as funções cumpridas pelas presunções e ficções no direito tributário. In: *Presunções e Ficções no Direito Tributário*, p. 98 e seguintes.

<sup>282</sup> *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, p. 105.

<sup>283</sup> *Ibidem*, p. 104.

<sup>284</sup> *Ibidem*, p. 105.

tempo, em matéria tributária, presunções absolutas, ficções, princípio da praticabilidade, de um lado, e estrita legalidade, tipicidade, rígida discriminação constitucional de competência impositiva, de outro. Com efeito, diversos doutrinadores, ao sopesarem os valores que informam a tributação no país, têm admitido, com maior ou menor ênfase, a utilização de ficções e presunções<sup>285</sup> em matéria tributária, inclusive para conformar a regra-matriz de incidência.

Outros doutrinadores identificam óbices à utilização de ficções ou presunções no âmbito do Direito Tributário, notadamente para definição dos critérios de conformação da regra-matriz de incidência<sup>286</sup>.

Temos como cediço que a possibilidade de uma utilização mais intensa ou mais parcimoniosa de ficções e presunções, pelos legisladores, está atrelada às próprias e distintas limitações existentes nos vários sistemas normativos e, no interior de cada um deles, de acordo com a conduta a ser regulada. Em relação a este último aspecto, e tendo em conta o ordenamento jurídico aqui vigente, demonstra, com propriedade, José Arthur Lima Gonçalves<sup>287</sup> que “em nada ofende o sistema constitucional a norma que atribui àquele que ainda não nasceu certas proteções, certos direitos; o mesmo se diga da comoriência; idem relativamente à quitação de prestações periódicas, e assim por diante - mediante o pagamento da última parcela; etc.”. Em certos ramos, apenas didaticamente autônomos do direito, a previsão em lei de ficções e presunções é absolutamente compatível com comandos normativos de superior hierarquia.

Em outros sistemas normativos, ainda exemplificativamente, toda estruturação da atividade impositiva está plasmada em patamar infraconstitucional. Inexistem amarras, óbices, limitações, repartições de competência postas na Constituição. Logo, nesses sistemas, se por força de uma previsão legal hipotética, lastreada em ficção, alcançar-se o

<sup>285</sup> Nesse sentido: Misabel Derzi, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, p. 104 e seguintes; Luís Eduardo Schoueri, *Distribuição Disfarçada de Lucros*, p. 130; Liz Coli Cabral Nogueira, *As Ficções Jurídicas no Direito Tributário Brasileiro*. In: *Revista de Direito Público* nº 10, p. 141; Leonardo Sperb de Paola, *Presunções e Ficções no Direito Tributário*, p. 186 e seguintes; Jimir Doniak Jr. *Presunções no Direito Tributário*, Dissertação de Mestrado, PUC, 1998.

<sup>286</sup> Dentre outros, podemos citar: Geraldo Ataliba, *Fato Futuro e Tributação*, art. 150, § 7º, Constituição Federal de 1988, Redação da Emenda Constitucional 3/93. In: *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito - PUC-SP*, v. 1, p. 41; José Arthur Lima Gonçalves, *Imposto sobre a Renda, Pressupostos Constitucionais*, p. 127 e seguintes.

<sup>287</sup> *Imposto sobre a Renda - Pressupostos Constitucionais*, p. 154.

fato “A” - por hipótese, ter patrimônio imobiliário - no lugar do fato “B” - auferir renda -, não haverá cogitar-se de invasão de competência, ofensa à tipicidade, inobservância de requisito formal etc.

Inversamente, diante de uma Constituição em que os traços característicos são a rigidez e a exaustividade, em cujo bojo estão consagrados diversos princípios e limitações à atividade impositiva, requer-se extremo cuidado na utilização de presunções e ficções, notadamente em relação à ocorrência do fato jurídico tributário e à respectiva base de cálculo.

### 8.3.1. Presunções no Texto Constitucional

A Constituição Federal promulgada em 1988 não continha qualquer referência relevante acerca do recurso às presunções em matéria tributária. A noção de fato gerador presumido surge com a Emenda Constitucional nº 3/93, que acrescenta o parágrafo 7º ao artigo 150 da Carta Magna.

O chamado fato gerador presumido já fora objeto de nossa meditação por ocasião da Lei Complementar 44/83<sup>288</sup>. Naquela oportunidade, concluímos pela inconstitucionalidade do regime de substituição tributária para frente. O tema ressurgiu em 1993, alçado ao nível constitucional.

Refoge aos interesses deste estudo uma longa digressão sobre o tema. Algumas breves considerações são, contudo, necessárias. Trata-se, em nosso entendimento, de uma Emenda Constitucional (3/93) que não preserva os direitos e garantias individuais assegurados aos contribuintes. A possibilidade de se exigir tributo, antes da ocorrência do fato jurídico tributário, viola o princípio da capacidade contributiva, cláusula pétrea da Constituição, como bem demonstrou, em notável monografia, o professor Luís César Souza de Queiroz<sup>289</sup>. Estaríamos, pois, diante de emenda inconstitucional<sup>290</sup>. Mas o que releva notar, para os propósitos do presente estudo, é que:

a) a possibilidade de recurso a presunção, para fins exclusivos de antecipação da ocorrência do fato jurídico tributário,

<sup>288</sup> *O ICM - Irremediável Inconstitucionalidade do Regime de Substituição Tributária*, co-autoria com Waldir Luiz Braga.

<sup>289</sup> *Sujeição Passiva Tributária*, p. 235 e seguintes.

<sup>290</sup> Nossos tribunais têm admitido inexistir vício formal ou material inerente à sistemática introduzida pela Emenda Constitucional nº 3/93. Nesse sentido ver RE 213.396, Relator Ministro Ilmar Galvão.

mesmo para aqueles que admitem a sua constitucionalidade, só tornou-se possível com a alteração do Texto Constitucional;

b) a aludida alteração circunscreve-se ao critério temporal da regra-matriz de incidência. A garantia de imediata e preferencial restituição, inserta no indigitado § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, busca a preservação da base de cálculo do imposto ou contribuição. Destarte, não há autorização constitucional para o recurso indiscriminado às presunções legais e ficções, em relação aos demais critérios da regra-matriz de incidência, notadamente os critérios material e quantitativo.

### 8.3.2. Ficções e presunções legais absolutas - síntese conclusiva

Dentre os enunciados prescritivos que conformam o ordenamento jurídico brasileiro encontram-se aqueles que estabelecem ficções e presunções legais absolutas. Pondo-se perante esse plexo de enunciados, cabe ao exegeta construir os conteúdos de cada unidade normativa, tendo presente a existência de uma estrutura escalonada, na qual, no ápice encontram-se valores positivados, hierarquizados lógica e axiologicamente, a que denominamos princípios. Referidos princípios (valores) deverão, necessariamente, informar tanto a produção normativa como os atos de aplicação do direito. Cada norma jurídica edificada pelo intérprete do direito haverá de estar saturada pelo conteúdo de significação dos valores positivados, observando-se a sua hierarquia lógica e axiológica. É com esse enfoque que as ficções e presunções legais absolutas devem ser examinadas.

Recorrendo, então, a essas categorias jurídicas, o legislador atribui a fatos descritos no antecedente de norma geral e abstrata certas conseqüências, hospedando as ficções e presunções ora na hipótese, ora no conseqüente, sendo logicamente possível, ainda, atribuir a fato presumido conseqüência também presumida. É dizer, as ficções e presunções absolutas podem localizar-se tanto no antecedente como no conseqüente da norma geral e abstrata, produzindo seus correlatos efeitos nas normas individuais e concretas.

Sabemos que o exercício da competência tributária dá-se no nível infraconstitucional, estando o agir de cada ente político coartado pelas balizas fixadas constitucionalmente. Estamos convictos de que, nos termos em que plasmado está o subsistema constitucional tributá-

rio, não há espaço para erigir ficções e presunções absolutas na definição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Com efeito, admitir pudesse o legislador infraconstitucional socorrer-se de ficções e presunções absolutas para erigir hipóteses de incidência tributária, conotando o fato jurídico tributário ou a relação jurídica dele decorrente, significaria, inexoravelmente, propugnar a inexistência de uma rígida discriminação de competência - vale dizer, que se pudesse prever a incidência de tributo sobre o fato "A" porque fictivamente o legislador atribui a ele a condição de fato "B", sendo a competência para instituir tributos sobre os fatos "A" e "B" de entes políticos distintos. Proceder nessa conformidade é fazer tábula rasa dos princípios da estrita legalidade, da tipicidade da tributação e da capacidade contributiva. Vejamos, um a um, estes argumentos.

A discriminação da competência impositiva é posta, exclusivamente, em nível constitucional. Não há espaço para a discussão do tema pelo legislador infraconstitucional. "Uma vez utilizada a limitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada..."<sup>291</sup>.

A utilização de ficções para compor a regra-matriz de incidência tributária pode resultar na inobservância da competência constitucionalmente fixada, dando ensejo à invasão de competência alheia ou à alargação não autorizada da própria competência. Roque Antonio Carrazza<sup>292</sup> lembra que, entre outras características, a competência tributária é inalterável, "não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém". A rígida discriminação da competência impositiva é, a nosso ver, o principal traço distintivo do ordenamento jurídico pátrio em relação a outros sistemas, e, nessa conformidade, importante limite ao uso de ficções e presunções legais absolutas.

De outro lado, as ficções e presunções legais absolutas em matéria tributária não se coadunam com o princípio da tipicidade. Alberto Xavier<sup>293</sup> demonstra, com clareza, que "o fato tributário é necessariamente um fato típico; e para que revista esta natureza é indispensável que ele se ajuste, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei". E remata: "A tipicidade do fato tributário pressupõe, por conseguinte, uma descrição rigorosa de seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção de efeitos"<sup>294</sup>.

<sup>291</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 141 e 142.

<sup>292</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 392.

<sup>293</sup> *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, p. 87.

<sup>294</sup> *Ibidem*, p. 87.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>295</sup> é incisivo ao dizer: “Por primeiro, é preciso dizer que enquanto a legalidade diz respeito ao veículo (lei) a tipicidade entronca com o conteúdo da lei (norma). O princípio da tipicidade é tema normativo, pois diz respeito ao conteúdo da lei. É, por assim dizer, o lado funcional do princípio da legalidade”.

Tanto as ficções como as presunções legais absolutas partem de um fato conhecido, e impõem a certeza de fato desconhecido cuja existência é improvável (ficção) ou meramente provável, não admitindo prova em contrário (presunção absoluta). Se assim é, ao afirmar-se em lei a certeza jurídica de fato improvável ou mesmo de fato meramente provável, infirma-se o princípio da tipicidade. É que de nada adiantaria a descrição rigorosa dos elementos típicos do fato, em lei, de um lado, em absoluta consonância com preceitos constitucionais, se se permitisse, de outro, que por intermédio de ficções e presunções absolutas, fatos - que não aquele típico - ficassem sujeitos à incidência tributária<sup>296</sup>.

Por fim, diante de fato ficto ou presumido absolutamente não há como se aferir a observância ao princípio da capacidade contributiva.

Utilizemos, como exemplo, o tratamento dado aos juros nos empréstimos contratados entre partes vinculadas pela Lei 9.430/96. Prevê o artigo 22, da referida lei, que despesas dessa natureza somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, até o montante da taxa *libor*, acrescida de três pontos percentuais. Logo, se a empresa brasileira tiver pactuado com sua controladora no exterior, *libor*, só que, por hipótese, acrescida de 7% -, porque foi essa a taxa contratada pela controladora na captação de recursos junto à instituição financeira não vinculada - não poderá considerar dedutível a diferença de 4% existente entre o percentual presumido de forma absoluta e o percentual acordado em condições comutativas. A despesa financeira cujo reconhecimento é vedado em razão da presunção absoluta poderia reduzir significativamente o lucro da pessoa jurídica brasileira ou mesmo transformá-lo em prejuízo.

<sup>295</sup> *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*, p. 283.

<sup>296</sup> Ives Gandra da Silva Martins fornece-nos exemplo elucidativo: “Se se admitisse que a lei ordinária pudesse criar ‘ficções jurídicas’ para definir hipóteses de imposição, à evidência estaríamos perante a anulação absoluta das garantias constitucionais e do elenco fechado de tributos e impostos expostos no Texto Supremo. Qualquer legislador poderia criar fatos geradores tirados de sua imaginação. Poderia considerar ‘renda’ o olhar apaixonado de uma noiva para o noivo, pois, para ele, tal olhar valeiria mais do que qualquer riqueza material”. A Lei 9.249/95 e a Provisão para Devedores Duvidosos, p. 103. In: *Imposto de Renda - Alterações Fundamentais*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha.

Gilberto de Ulhôa Canto<sup>297</sup> é categórico ao dizer que “o legislador não pode, mediante o emprego de ficções ou presunções, expedir normas que ele não poderia formular de modo direto”.

José Eduardo Soares de Melo esclarece: “se a presunção já é inadmissível, com mais forte razão, é incabível a figura da ‘ficção’, que significaria a instrumentalização (criação legal) de uma situação inverídica (falsa) de forma a impor uma certeza jurídica, não guardando consonância com a natureza das coisas e alterando títulos, categorias, institutos e princípios de direito”<sup>298</sup>.

José Arthur Lima Gonçalves<sup>299</sup>, após aproximar ficções e presunções absolutas, manifesta-se enfaticamente:

“Todas - e não menos que todas - as normas jurídicas que pretendam, por meio de ficção, imputar os efeitos de fato impositivo a evento fenomênico que não se caracterize como tal, ou manipular o conteúdo patrimonial de obrigação tributária, ou alcançar particular não incluído na categoria de contribuinte (entendido este como o destinatário constitucional da carga tributária), deverão, simplesmente, ser descritas como normas inválidas, alheias ao sistema constitucional, incompatíveis com o subsistema constitucional tributário”.

Em síntese, não podemos admitir o recurso às ficções e presunções absolutas para erigir a norma tributária padrão. A regra-matriz de incidência assim produzida não encontra fundamento de validade em norma de superior hierarquia - a Constituição Federal - por contrariar valores nela inscritos.

### 8.3.3. As presunções legais relativas - síntese conclusiva

Muitos doutrinadores<sup>300</sup> têm defendido que as presunções relativas são normas jurídicas (sentido lato) de direito formal ou adjetivo<sup>301</sup>, vinculando seu exame à teoria das provas.

<sup>297</sup> Presunções no Direito Tributário. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 9, p. 11. Diz ainda o eminente professor: “o legislador tributário pode, entretanto, recorrer às ficções e às presunções, sempre que a verdade legal por esse meio declarada não esteja, expressa ou implicitamente, em desvalor com a verdade legal enunciada por norma superior”.

<sup>298</sup> *ICMS - Teoria e Prática*, p. 122.

<sup>299</sup> *Imposto sobre a Renda, Pressupostos Constitucionais*, p. 158.

<sup>300</sup> Nesse sentido, Hugo de Brito Machado. Presunções no Direito Tributário In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 9, p. 268; Luís Eduardo Schoueri, *Distribuição Disfarçada de Lucros*, p. 116.

<sup>301</sup> Sobre a distinção entre Direito Tributário Material ou Substantivo e Direito Tributário Formal ou Adjetivo, ver também Estevão Horvath, *Lançamento Tributário e “Autolancamento”*, p. 28-29.

A distinção das normas jurídicas em normas de direito formal e de direito material tem fins meramente didáticos, dado o caráter uno e indecomponível do direito. Para os fins deste estudo, denominaremos, na esteira de Kelsen, de direito material “as normas gerais que determinam o conteúdo dos atos jurídicos e que são em geral designadas como Direito Civil, Direito Penal e Direito Administrativo (...)”<sup>302</sup>. Por direito formal ou adjetivo designaremos as normas gerais mediante as quais “são regulados a organização e o processo das autoridades judiciais e administrativas, os chamados processo civil e penal e o processo administrativo”<sup>303</sup>. No que concerne a este último, que mais de perto nos interessa, adotaremos a distinção em relação a procedimento, proposta por Lucia Valle Figueiredo. “Acreditamos que se possa referir a processo quando estivermos diante daqueles de segundo grau (Giannini), quer sejam disciplinares, sancionatórios ou revisivos (quando houver, portanto, “litigantes” ou “acusados”); do contrário, como requisito essencial da atividade administrativa, normal de explicitação da competência, haverá procedimento”<sup>304</sup>.

Se tomarmos como referência o conjunto de significações de enunciados prescritivos, vamos identificar, como regra, a coexistência de dois enunciados distintos de caráter geral: (i) aquele que estabelece a presunção relativa; (ii) o que admite a possibilidade de prova em contrário. Referidos enunciados compõem uma mesma norma, em sentido estrito, cuja significação será: dado o fato presumido e inexistindo prova em contrário de sua ocorrência, deve ser a consequência. O conectivo lógico é o conjuntor. Nas presunções relativas, a regra-matriz de incidência tributária só produzirá os respectivos efeitos se os dois fatos previstos na hipótese ocorrerem. Não há se cogitar da incidência de norma (sentido estrito) que contemple em seu antecedente unicamente o fato presumido, dando-se a instalação de relação de cunho tributário para, posteriormente, demonstrar-se, no curso de processo administrativo ou judicial, que o fato não era típico.

Inexiste velocidade distinta para incidência dos dois enunciados. A regra-matriz de incidência tributária é o resultado da conjugação do enunciado, que estabelece a presunção relativa, com aquele outro que admite a prova em contrário. O ato de aplicação do direito, seja pelo particular, seja pela autoridade administrativa, a norma individual e con-

<sup>302</sup> *Teoria Pura do Direito*, p. 320.

<sup>303</sup> *Ibidem*, mesma página.

<sup>304</sup> *Curso de Direito Administrativo*, p. 284-285.

creta por tais pessoas posta no sistema, haverá de considerar a conjugação dos dois enunciados.

Se, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o particular estiver diante de fato tributário presumido, de um lado, e prova em contrário de sua ocorrência, de outro, evidentemente não haverá de constituir nenhum fato jurídico tributário.

Nos lançamentos de ofício deverá a autoridade administrativa, antes de lavrar o competente ato administrativo, certificar-se não só da ocorrência do fato presumido, mas também de que inexistente prova evidenciadora de que tal fato presumido não ocorreu. Em síntese, nas presunções legais relativas dessa natureza estamos no âmbito do direito material ou substantivo. É o que ocorre, v.g., na distribuição disfarçada de lucros.

Pode ocorrer, entretanto, que em face da presunção legal tida como relativa, se fixe que a incidência da regra-matriz lastreada em presunção e a consequente constituição do crédito tributário se dêem em momento anterior àquele no qual a produção da prova em contrário é permitida. Dando-se a percussão tributária no instante “t”, e prevendo expressamente o direito positivo a produção de prova em contrário no momento “t + 1”, cronologicamente após a constituição do débito tributário, é que se situariam as presunções legais relativas no âmbito do direito adjetivo ou formal. Ocorre que, nesses específicos casos, no momento da constituição do crédito, inexistindo possibilidade de apresentação de prova em contrário, estaremos diante de ficção ou presunção absoluta. No instante seguinte em que tal prova é admitida, exsurge outra norma, que em cálculo relacional com a primeira poderá (ou não) eliminar os seus efeitos.

Em súmula, a assertiva de que as presunções legais relativas são sempre normas jurídicas de direito adjetivo merece ser repensada. As considerações feitas adrede infirmam tal conclusão.

Feita essa observação, insta ainda enfrentar a seguinte questão: o subsistema constitucional tributário autoriza o legislador ordinário a fazer uso de presunções legais relativas, para definir os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, de norma tributária em sentido estrito?

Creemos ter ficado assentado, quando tratamos da prova jurídica que, genericamente, cabe à administração provar a ocorrência do fato jurídico tributário, e cumpre ao contribuinte demonstrar que se operou a extinção de eventual crédito. Tem a administração o dever (e não o

poder) de comprovar a ocorrência do fato jurídico tributário. Resta perquirir se é possível presumir legalmente a ocorrência do fato jurídico tributário, atribuindo-se ao contribuinte o ônus de demonstrar a sua inoportunidade, a partir da premissa de que ambos os enunciados conformam a regra-matriz de incidência.

A questão é tormentosa. O recurso a presunções legais, ainda que relativas, para estabelecer critério de regra-matriz de incidência tributária exige extremo cuidado e deve ser, sempre que possível, afastado. Se na presunção do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável, temos, como consequência, que por força de presunção legal poderá operar-se a incidência tributária sobre fato cuja existência é meramente provável. Na presunção legal relativa reduz-se fortemente o nível de incerteza dessa probabilidade, em razão da previsão de prova em contrário.

Diversos valores interagem em relação ao tema posto. De um lado, o direito de propriedade, liberdade, tipicidade e capacidade contributiva apontam para a rejeição do recurso às presunções legais relativas. Em limite extremo, sendo fato meramente provável, poderá não ter ele ocorrido, não logrando êxito o contribuinte na comprovação de sua inoportunidade. De outra parte, é forçoso reconhecer: quem quer os fins dá os meios. Se a Constituição outorgou a competência tributária para que, v.g., a União institua o imposto sobre a renda, haverá de permitir também o efetivo exercício dessa competência, possibilitando a incidência do imposto sobre fatos que, não obstante denotem acréscimo patrimonial, sejam de difícil controle, em relação aos quais o contribuinte fica em evidente posição privilegiada, abrindo campo propício à evasão fiscal. É de se propugnar, nesses casos, pela própria observância do princípio da igualdade, cotejando-se a posição privilegiada desses contribuintes em relação aos demais. Como se vê, são distintos valores apontando para direções opostas. É de se ter presente, para adequado posicionamento em relação a esse complexo tema, que, como adverte José Souto Maior Borges, “o estatuto tributário é não só do contribuinte. É do fisco e do contribuinte numa relação isônoma. Ao fisco o que é do fisco, mas só o que é dele. Ao contribuinte somente o que lhe pertence”<sup>305</sup>.

Nesse contexto, quadra admitir possam ser erigidas presunções legais relativas, para definir critério de regra-matriz de incidência tributária unicamente nos casos em que o acurado exercício do dever de

<sup>305</sup> O Princípio da Segurança Jurídica. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 22, p. 27.

fiscalização, pela autoridade administrativa, não permita o efetivo controle de práticas evasivas pelo contribuinte, colocando-o em posição privilegiada em face do ente tributante e dos demais contribuintes.

Geraldo Ataliba<sup>306</sup> adverte: “é, em princípio, vedado o recurso às presunções em Direito Tributário. Só a lei pode criá-las, nas hipóteses excepcionais em que elas cabem”.

Assim, uma primeira análise a ser feita, diante de hipótese de presunção legal relativa é se estão presentes os requisitos, autorizativos de previsão normativa desse jaez.

Deve-se examinar se existe nexo causal entre o fato conhecido e o desconhecido de existência provável. Esses dois requisitos tomam a presunção legal relativa erigida ainda no plano geral e abstrato. Cuida-se da verificação de sua admissibilidade perante o sistema jurídico vigente. A par disso, para que se dê a percussão tributária é imprescindível a ocorrência do fato presumido legalmente, de um lado, não logrando êxito o contribuinte na demonstração de sua inoportunidade, de outro. É pleno o direito de o contribuinte demonstrar no curso de procedimento administrativo - portanto, anteriormente ao ato administrativo de lançamento - que existe prova refutadôra da ocorrência do fato jurídico tributário.

É de rigor, ainda, que as provas necessárias à comprovação da inoportunidade de tal fato: (i) possam ser produzidas anteriormente à constituição do fato jurídico tributário e, (ii) estejam ao alcance do contribuinte, possa ele delas dispor. Exigir, por hipótese, que essa comprovação dependa de documentos ou informações, aos quais não tenha o contribuinte acesso, implica transformação da presunção legal de relativa em absoluta.

Em síntese, admitimos a possibilidade do legislador ordinário fazer uso de presunções legais relativas, desde que presentes as seguintes circunstâncias:

- a) o acurado exercício do dever de fiscalização não permitiria, sem o recurso à presunção legal relativa, o efetivo controle da adoção de práticas evasivas pelo contribuinte;
- b) verifique-se inequívoco nexo causal entre o fato conhecido e o desconhecido de existência provável;

<sup>306</sup> Lançamento - Procedimento Regrado. In: *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, v. 2, p. 341.

c) seja facultado ao contribuinte, no curso do procedimento administrativo, anteriormente à veiculação do ato administrativo de lançamento, apresentar prova refutadora da ocorrência do fato presumido;

d) estejam as provas passíveis de evidenciar a inoportunidade do fato presumido ao alcance do contribuinte por meios lícitos, em momento anterior ao da possível constituição do fato jurídico tributário.

Admitir genericamente o recurso às presunções legais relativas, sem os requisitos aqui elencados, implica afronta aos princípios da segurança do direito, da tipicidade cerrada e da capacidade contributiva.

Se nessas específicas circunstâncias admitimos as presunções legais relativas, repudiamos em quaisquer hipóteses as chamadas presunções legais mistas, para usar a classificação de Becker.

Ao estabelecer a presunção legal mista, limitando os meios de prova, o legislador aproxima essa presunção das ficções e presunções absolutas as quais, como vimos, não se compaginam com o nosso ordenamento jurídico. Em face de presunção legal, tem o contribuinte o direito, garantido pela Constituição, de apresentar toda prova evidenciadora da inoportunidade do fato jurídico tributário.

Isto posto, examinemos as presunções simples.

#### 8.3.4. Presunções simples

As presunções simples decorrem do raciocínio do homem a partir daquilo que ordinariamente acontece. Em face de indícios o aplicador da lei presume ocorrido o fato jurídico tributário.

Geraldo Ataliba<sup>307</sup> nos oferece exemplo didático: "Onde há fumaça, há fogo - diz o adágio, resumando sabedoria; pois a FAB, pela sua 'Esquadrilha da Fumaça', prova que, em certos casos, onde há fumaça, há um aparelho que a produz".

A *praesumptio hominis* não é de ser admitida para constituir o crédito tributário, mediante o ato administrativo de lançamento. Deve a administração provar os fatos que alega. Não pode ela socorrer-se ordinariamente de meros indícios. Quem denuncia deve provar a denúncia. A única possibilidade de recurso às presunções simples decorre de de-

<sup>307</sup> Lançamento - Procedimento Regrado. In: *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, v. 2, p. 338 e seguintes.

sídia do contribuinte. Não tendo a autoridade administrativa meios para exercer a atividade de fiscalização, em razão da absoluta inércia do contribuinte, que não cumpre os deveres instrumentais e, além disso, não presta os necessários esclarecimentos sobre os fatos a serem examinados, torna-se possível o recurso às presunções simples. Ainda é Geraldo Ataliba quem diz: "só funciona a presunção, portanto, em matéria de sanções tributárias no caso de inércia ou omissão do contribuinte, que, com sua recusa de cooperar, não pode prejudicar a receita pública"<sup>308</sup>. Em síntese, a possibilidade do recurso à presunção simples pela autoridade administrativa tem caráter sancionatório ao contribuinte que com sua desídia não cumpre os deveres instrumentais a que adstrito.

Registre-se, por oportuno, tratar-se de hipótese extrema. Existindo dados, documentos passíveis de análise, não pode a autoridade administrativa optar pelo caminho fácil da presunção simples. A impossibilidade do exercício da atividade fiscalizatória deve ser absoluta.

<sup>308</sup> *Ibidem*, p. 340.