IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

(COORDENAÇÃO)

CADERNO DE PESQUISAS TRIBUTARIAS

Nº 9

CADERNO DE

PESQUISAS TRIBUTÁRIAS Nº 9

TEMA: "Presunções no Direito Tributário

Co-edição
Centro de Estudos de Extensão Universitária
e
Editora Resenha Tributária
São Paulo - 1984

Supervisão Editorial de
João Carlos Eufrosino



Centro de Estudos de Extensão Universitária
Av. Prof. Alfonso Bovero, 175
01254 - São Paulo - SP
Telefone: 872-2386



EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA LTDA.
Administração - CGC 60.452.000/0001-54
04140 - Rua Quatinga, 12 - São Paulo
Fone (Linha-tronco): 577-2822

CADERNO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS Nº 9

TEMA

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

COMISSÃO ORGANIZADORA

Adahir Adami, Aires Fernandino Barreto, Alberto Xavier, Alcides Jorge Costa, Alexandre da Cunha Ribeiro Filho, Américo Masset Lacombe, Antonio Pinto da Silva, Ary Oswaldo de Mattos Filho, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Celso de Freitas Batalha, Cesar Scartezini, Cléber Giardino, Dejalma de Campos, Edgard Neves da Silva, Edvaldo Pereira de Brito, Eubis do Amaral, Fábio Leopoldo de Oliveira, Gaetano Paciello, Gastão Luiz da Gama Lobo D'Eça, Geraldo Ataliba,Gustavo Miguez de Mello, Hamilton Dias de Souza, Henry Tilbery, Hugo de Brito Machado, José Carlos de Souza Costa Neves, José Carlos Graça Wagner, Leon Frejda Szklarowsky, Lindemberg da Mota Silveira, Luciano da Silva Amaro,Luiz Felizardo Barroso, Marco Aurélio Greco, Ormezindo Ribeiro de Paiva,Paulo de Barros Carvalho, Pedro Luciano Marrey Júnior, René Izoldi Ávila, Rubens Aprobatto Machado, Sacha Calmon Navarro Coelho, Vittório Cassone, Walter Barbosa Correia, William Gerab, Ylves José de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio de Oliveira, Yoshiaki Ichihara.

CONSELHO CONSULTIVO

Adolfo Gabrielli, Agostinho Tavolaro, Anna Emília Cordelli Albes, Antonio da Silva Cabral, Antonio José da Costa, Antonio Manoel Gonçalez, Antonio Roberto Sampaio Dória, Ari Kardec de Mello, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Brandão Machado, Braúlio Chaves, Carlos Celso Orcesi da Costa, Cid Heráclito de Queiróz, Cesar Saldanha Souza Júnior, Edda Gonçalves Maffei, Eduardo Botallo, Elizabeth Nazar, Eros Grau, Eugenio Doin Vicira, Eusébio Gonçalves Garcia, Fábio Nusdeo, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Fernando Albino, Francisco de Assis Praxedes, Francisco Neves Dornelles, Gustavo Miguez de Mello, Geraldo de Camargo Vidigal, Gerd Rothmann, Gilberto de Ulhôa Canto, Heitor Mayer, Heitor Regina, Helcias Pelicano, Luís Cesar Amad Costa, Luiz Romero Accioli Patury, Jamil Zantut, Jean Jacques Philipp, José Afonso da Silva, José Eduardo Soares de Mello, José Luiz Perez de Ayala, José Souto Maior Borges, Juan Carlos Luqui, Leonel de Andrede Velloso, Leo Krakowiak, Luiz Corral Guerrero, Luiz Melega, Manuel de Juano, Marcelo Lustosa, Maria de Lourdes Ferreira, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Mairo Caldeira de Andrade, Mizabel de Derzi, Moisés Akselrad, Paulo Bergstron Bonilha, Pérsio de Oliveira Lima, Ramiro Heisi, Ricardo Mariz de Oliveira, Roberto Oscar Freytes, Roberto V. Calvo, Roque Carraza, Sebastião de Oliveira Lima, Sérgio Aprobatto Machado, Sidney Saraiva Apocalipse, Tarcísio Neviani, Vera Maria Damiani Vergueiro, Wagner Pires, Waldir Silveira Mello, Zelmo Denari.

COORDENADOR GERAL

Ives Gandra da Silva Martins

CADERNO DE

PESQUISAS TRIBUTÁRIAS Nº 9

COORDENADOR: Ives Gandra da Silva Martins

COLABORADORES: Aires Fernandino Barreto
Antonio Alberto Soares Guimarães
Antonio Bianchini Neto
Antonio Manoel Gonçalez
Cléber Giardino
Gilberto de Ulhôa Canto
Gustavo Miguez de Mello
Hugo de Brito Machado
Ives Gandra da Silva Martins
José Eduardo Soares de Mello
Ricardo Mariz de Oliveira
Roberto Catalano Botelho Ferraz
Vittório Cassone
Wagner Balera
Ylves José de Miranda Guimarães
Yonne Dolácio de Oliveira

Tema: PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Co-edição
CENTRO DE ESTUDOS DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA
e
EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA
SÃO PAULO - 1984

QUESTÕES

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

2a.) A figura do passivo fictício implica presunção do fato gerador do ICM ?

3a.) Os depósitos bancários de pessoas físicas, em montante superior à renda declarada, autorizam lançamento do I.R. ?

4a.) É legítimo o emprego da presunção em matéria de imposto de renda para tributar pessoa física por via reflexa da pessoa jurídica ?

AUTORES

AIRES FERNANDINO BARRETO
Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Católica.

ANTONIO ALBERTO SOARES GUIMARÃES
Agente Fiscal de Tributos Federais.

ANTONIO BIANCHINI NETO
Advogado e Economista de Empresas. Curso de Pós-Graduação, em nível de Mestrado, de Direito Tributário na Faculdade de Direito da USP.

ANTONIO MANOEL GONÇALEZ
Professor de Direito Tributário da Faculdade "Campos Salles".

CLÉBER GIARDINO
Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da PUC.

GILBERTO DE ULHÔA CANTO
Advogado. Presidente do Instituto Latino-Americano de Direito Tributário. Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro.

GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO
Advogado no Rio de Janeiro. Diretor de Atividades Científicas da Associação Brasileira de Direito Financeiro.

HUGO DE BRITO MACHADO
Juiz Federal no Ceará. Professor da UFC.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Professor Titular de Direito Econômico da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie. Doutor em Direito pela Universidade Mackenzie.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO
Advogado. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda de São Paulo. Professor Assistente de Direito Financeiro da USP.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA
Advogado em São Paulo, especializado em Direito Tributário.

ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ
Advogado em Curitiba.

VITTORIO CASSONE
Advogado em São Paulo. Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade "Campos Salles".

WAGNER BALERA
Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Presidente da Associação dos Procuradores das Autarquias Federais.

YLVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES
Advogado em São Paulo. Conselheiro nato do Instituto dos Advogados em São Paulo. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas.

YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA
Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade São Paulo.

APRESENTAÇÃO

O 9º Simpósio Nacional de Direito Tributário discutirá o polêmico tema das Presunções em matéria fiscal. A construção hermenêutica que assentou, sem grandes percalços, seu perfil no direito privado, carece, ainda, de contornos mais definidos no campo das normas tributárias, em face de suas peculiares estacas de sustentação plasmadas nos princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada.

Como nos Simpósios anteriores, ilustres mestres foram convidados para o estudo da temática aprovada no conclave anterior, tendo apresentado percucientes análises em torno do assunto, com variada gama de sugestões exegéticas.

Seus escritos, sempre necessários e úteis, como a tradição dos simpósios do Centro de Estudos de Extensão Universitária tem demonstrado, serão completados pela conferência inaugural do eminente professor José Carlos Moreira Alves, que, há alguns anos, aceitou a espinhosa tarefa, que desempenha com brilho invulgar, de abrir o encontro anual dos tributaristas brasileiros.

Esperamos que a nona versão do acontecimento, que conjuga especialistas de todos os Estados da Federação, em ambiente de sério estudo e fraterna camaradagem, continue a gerar frutos para a evolução das pesquisas tributárias no país.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Coordenador Geral

SUMÁRIO

TEMA: PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

AUTORES:

	PÁGINA
01 - Gilberto de Ulhôa Canto.....	1
02 - Ives Gandra da Silva Martins.....	35
03 - Gustavo Miguez de Mello.....	67
04 - Aires Fernandino Barreto Cléber Giardino.....	185
05 - Hugo de Brito Machado.....	251
06 - Ricardo Mariz de Oliveira.....	275
07 - José Eduardo Soares de Mello.....	331
08 - Yonne Dolácio de Oliveira.....	357
09 - Wagner Balera.....	413
10 - Antonio Manoel Gonçalez Vittorio Cassone.....	451
11 - Roberto Catalano Botelho Ferraz.....	473
12 - Antonio Bianchini Neto.....	519
13 - Ylves José de Miranda Guimarães.....	553
14 - Antonio Alberto Soares Guimarães.....	571

APÊNDICE:

Resoluções do VIII Simpósio Nacional de Direito Tributário
(TEMA: Repetição do Indébito)
Vittorio Cassone..... 583

SUMÁRIO

TEMA: PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

AUTORES:

	PÁGINA
01 - Gilberto de Ulhôa Canto.....	1
02 - Ives Gandra da Silva Martins.....	35
03 - Gustavo Miguez de Mello.....	67
04 - Aires Fernandino Barreto Cléber Giardino.....	185
05 - Hugo de Brito Machado.....	251
06 - Ricardo Mariz de Oliveira.....	275
07 - José Eduardo Soares de Mello.....	331
08 - Yonne Dolácio de Oliveira.....	357
09 - Wagner Balera.....	413
10 - Antonio Manoel Gonçalez Vittorio Cassone.....	451
11 - Roberto Catalano Botelho Ferraz.....	473
12 - Antonio Bianchini Neto.....	519
13 - Ylves José de Miranda Guimarães.....	553
14 - Antonio Alberto Soares Guimarães.....	571

APÊNDICE:

Resoluções do VIII Simpósio Nacional de Direito Tributário
(TEMA: Repetição do Indébito)
Vittorio Cassone..... 583

GILBERTO DE ULHÔA CANTO
Advogado

Av. Almirante Barroso, nº 81,
12º andar, salas 1222 a 1238

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

1. Introdução

1.1. A análise das presunções no direito tributário ganhou forte ímpeto entre os autores de linguas portuguesa e espanhola a partir de 1968, quando, nas III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, um dos temas de estudo e discussão foi "As ficções no direito tributário". Pela natural afinidade dos dois institutos foram eles considerados em conjunto, sob o prisma da sua aplicabilidade no campo específico do direito.

1.2. Na oportunidade, escreveram monografias sobre o assunto JOSÉ LUÍS PEREZ DE AYALA, relator-geral, JOSÉ MARIA MARTÍN OVIEDO, relator nacional da Espanha, JAIME BASANTA DE LA PEÑA e HERMEGILDO RODRIGUES PÉREZ, todos espanhóis e cujos trabalhos foram publicados na "Memoria de Associación Española de Derecho Financiero", 1970, Madrid, JOÃO LOPES ALVES, português, e RUY BARBOSA NOGUEIRA, relator nacional do Brasil, não me constando que estes últimos tenham sido publicados.

1.3. Depois das Jornadas continou a ser versado entre nós o tema da aplicabilidade das ficções e presunções no direito tributário, principalmente em virtude do interesse práti-

co que ele passou a ter depois da instituição das figuras de distribuição disfarçada de lucros, pela Lei nº 4.506, de 30.XI.1964.

1.4. A questão central posta em debate durante as III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários foi, como se sabe, definir a aplicabilidade das ficções e presunções no direito tributário, em vista do princípio da reserva da lei que vigora quanto ao nascimento da obrigação tributária e à determinação do resultante crédito. O relator português JOÃO LOPES ALVES concluiu, no seu estudo citado em 1.2. retro, pela impossibilidade de tal ocorrência.

1.5. O relator geral PERES DE AYALA e os demais autores espanhóis que opinaram a respeito entenderam que as ficções são possíveis, mas devem adequar-se aos princípios legais de hierarquia superior, e as normas que por meio delas se produzem terão de observar o princípio fundamental da tributação, que é o respeito à capacidade contributiva do sujeito passivo.

1.6. As recomendações aprovadas pelo conclave foram pelo reconhecimento da possibilidade de emprego de ficções, notadamente com o objetivo de estabelecer a tipificação dos elementos substanciais do fato gerador, reprimir a fraude à lei tributária, assegurar a aplicação de princípios de eqüidade, simplificar a gestão tributária e conceder benefícios fiscais. Entretanto, as ficções que afetem os elementos da relação jurídica tributária deverão sempre respeitar os princípios superiores da tributação, com especial destaque para os

referentes à reserva da lei e à capacidade contributiva (op. cit. em 1.2. retro, págs. 579/581).

2. 1ª Questão proposta: "Em que as presunções se distinguem das ficções jurídicas e dos indícios? Compatibilizam-se as presunções com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação?"

2.1. As presunções e as ficções fazem parte do processo gnoseológico figurativo. Por ambas chega-se a uma realidade legal que não coincide com a realidade fenomenológica conhecida através dos meios de percepção direta. As diferenças entre as duas figuras são diversas, e serão sentidas à medida em que sejam enunciados os traços característicos de cada uma delas.

Presunções

2.2. 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. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da consequência já conhecida em situações verificadas no passado; dada a existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se

repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexo causal lógico que o liga aos dados antecedentes.

2.3. 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 nexo causal entre as duas situações (a atual e a sua consequente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto que no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a consequente distinção entre as duas figuras possíveis da presunção, a que incide na própria elaboração da norma (direito substantivo) e a que constitui modalidade probatória (direito adjetivo).

2.4. Segundo a sua força, as presunções podem ser a) relativas (juris tantum) ou b) absolutas (juris et de jure). Nas do primeiro tipo a norma é formulada de tal maneira que a verdade legal enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade. Nas do segundo tipo, pelo contrário, tem-se como certo aquilo que a norma previu, até mesmo em face da eventual prova de que na realidade a previsão deixou de materializar-se.

2.5. Exemplo da presunção relativa é o que decorre do art. 33 da Lei nº 6.404, de 15.XII.1976, segundo o qual o detentor das ações ao portador de uma sociedade anônima se presume seu proprietário. A presunção se apoia no fato conhecido de que, logo após emitidas, as ações ou as correspondentes cautelas terão sido entregues àquele que provou ter sido

o seu subscritor; a partir de então, tudo indica que ele as conservará enquanto for o seu dono. Trata-se, entretanto, de presunção que, embora baseada em considerações lógicas a partir do que acontece na generalidade dos casos, cede à prova de sua irrealidade; se for demonstrado que o possuidor de ações ao portador as detém sem justo título, a presunção cede a tal prova. Exemplo de presunção absoluta é a formulação do art. 224 do Código Penal, quando diz que se presume a violência nos crimes contra a liberdade sexual praticados contra mulher menor de quatorze anos ou alienada mental. A presunção resulta do fato logicamente correto de que em tais condições a vítima não poderia resistir, física ou moralmente, e só pela violência o crime teria sido praticado; no caso, entretanto, essa presunção é definitiva, não cede a qualquer prova em contrário.

Ficções

2.6. 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. Na presunção, a regra é estabelecida dentro dos limites da realidade possível, inferida de fatos semelhantes já ocorridos, e que, portanto, são não só possíveis como até prováveis.

2.7. Já se disse que a ficção é uma técnica que procura disciplinar situações novas mediante sua adaptação às instituições vigentes. Mas, nem sempre é assim; há muitos casos de ficções legais definindo situações já conhecidas e amplamente reguladas pelo legislador de modo totalmente diverso

da sua verdadeira realidade para fins meramente pragmáticos, próprios à operação de conceitos em departamentos particulares do direito positivo.

2.8. Diversamente das presunções, as ficções somente podem ser utilizadas pelo legislador. Após a expedição da norma, ainda que ela tenha sido formulada de tal maneira que se evidencie inteiramente divorciada da realidade natural, o que se tem é sempre a lei, com a força e a eficácia que lhe são próprias. Isso não pode acontecer na simples exegese ou aplicação da regra legal, que terá de ser feita sem qualquer alteração.

2.9. As presunções, ao contrário, podem ser adotadas como método perceptivo pelo aplicador da norma, servindo então como critério para o entendimento dos fatos tais como eles se apresentam, ou como meio de prova. Podem, também, ser formuladas pelo legislador como critério de prescrição, como válidas para todos os casos análogos, das regras que disciplinam uma realidade natural preponderante.

2.10. Os autores costumam considerar as ficções como técnica de elaboração da norma jurídica, adequada e eficaz para a "redução simplificadora dos elementos do Direito", mas geralmente alertam para o risco do seu uso intensivo e indiscriminado, que pode ser fonte de eventuais violações de princípios maiores do direito positivo.

Analogia

2.11. Houve quem visse grande afinidade entre as ficções e a analogia. Mas, em verdade elas diferem em pontos básicos. A analogia é um meio de interpretação do direito, do tipo extensivo; por ela se leva uma norma prescrita para regular a relação jurídica A para incidir sobre a relação jurídica B, porque entre A e B há elementos análogos que justificariam a redução de um tipo ao outro. Na ficção a regra é formulada com absoluto desprezo pela correspondência da verdade legal que ela estabelece aos elementos reais da figura disciplinada. Enquanto na analogia se buscam semelhanças, na ficção abstrae-se qualquer nexo de parecença entre a realidade e a norma. A menos que se tivesse em vista uma modalidade de analogia global e arbitrária, o que importaria em afastar, conceitualmente, o próprio sentido desta figura, não há como confundir analogia e ficção.

Indícios

2.12. Os indícios nada têm a ver com as ficções. São sinais sistemáticos, servem, ao aplicador ou intérprete, de ponte lógica entre diversos fatos indubitáveis e a conclusão que se desconhece mas, com base neles se pode adotar. Parecem-se, de certo modo, com as presunções humanas relativas.

Compatibilidade com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação

2.13. Como foi mencionado, as conclusões das III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários admitiram,

sob reservas, o emprego das ficções em matéria tributária. Dentre essas reservas está a necessidade de conformação das normas aos princípios legais de hierarquia superior.

2.14. É, pois, evidente que o legislador não pode, através de ficções, elaborar regras que ele não poderia expedir de forma direta, porque em desacordo com as disposições constitucionais e, no caso do Brasil, também com as leis complementares elaboradas nos termos e para os fins prescritos no § 1º do art. 18 da Constituição Federal.

2.15. O CTN cuidou de fixar de modo expresso a proibição referida no item que precede, e fê-lo de modo abrangente de todas as possíveis modalidades em virtude das quais as normas fictas ou baseadas em presunções pudessem ser elaboradas:

> "Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir competências tributárias."

2.16. Pelo dispositivo acima transcrito as ficções e as presunções que impliquem em modificar a competência impositiva são proibidas. Por exemplo, não poderia prevalecer lei estadual que, para efeitos pragmáticos de incidência do imposto sobre a transmissão de bens e direitos imobiliários, definisse as embarcações como imóveis, porque ela estaria instituindo regra baseada na ficção de que é imóvel um bem que na realidade material é móvel, realidade esta que a Constituição Federal pressupôs ao atribuir aos Estados competência para o referido imposto.

2.17. Mas não é somente no que respeita às regras constitucionais sobre competência impositiva que o uso das ficções e até das presunções poderá ser impedido como forma de produção de normas. Segundo o CTN,

> "Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:
>
> I - a instituição de tributos ou a sua extinção;
>
> II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
>
> III - a definição do fato gerador da obrigação principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;
>
> IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
>
> V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
>
> VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
>
> ....."

Dir-se-á que essas disposições não impedem, por si sós, que, ao dispor sobre as matérias nelas mencionadas, o legislador recorra ao emprego de ficções ou presunções, já que o requisito da regulação por lei estará plenamente atendido.

2.18. Sucede que o CTN contém disposições diversas, no Livro II, que definem o fato gerador, o sujeito passivo, e a constituição, exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário. E no Livro I ele define os fatos geradores, os contribuintes e as bases de cálculo de cada um dos impostos do sistema. Portanto, considerando que o CTN, como lei complementar nas matérias mencionadas no § 1º do art. 18 da Constituição Federal, tem hierárquia superior à das leis tributárias da União, dos Estados e dos Municípios, resulta lógica a inferência de que estas não podem definir aqueles elementos de maneira oposta à adotada no CTN, nem de forma direta (por exemplo, dizendo que o imposto sobre a transmissão de bens imóveis ou sobre direitos imobiliários tem como fato gerador a transmissão da propriedade de embarcações), nem indireta (como definindo, para fins da referida incidência, as embarcações como bens imóveis), ou dizendo que constitui fato gerador do imposto de renda a perda de disponibilidade sobre determinado rendimento ou parcela de receita bruta, o que seria violação expressa do conceito do CTN de que aquele fato gerador é a aquisição de disponibilidade, ou, indiretamente, afirmando que se considera aquisição de disponibilidade a perda extraordinária de bens patrimoniais.

2.19. A tipicidade da tributação consiste justamente na estrita observância das normas legais que definem e qualificam a espécie tributária de que se trate. Na medida em que os atributos qualificativos da espécie tributária dependem da sua descrição, todos os elementos que a integram podem assumir importância fundamental para que em cada caso concreto se identifiquem o pressuposto de fato e a sua configuração legal como hipótese de incidência. Portanto, a tipicidade se insere na reserva da lei tributária, porquanto depende de elementos de identificação como o fato gerador e a base de cálculo.

2.20. Isso posto, parece-me que se deve concluir que o legislador não pode, mediante o emprego de ficções ou presunções, expedir normas que ele não poderia formular de modo direto. Ora, se ele não pode expedir leis que desobedeçam a prescrições constitucionais e/ou de leis complementares, é claro que não o pode mediante ficções. 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 desacordo com a verdade legal enunciada pela norma superior.

2.21. Quanto às presunções como recurso de interpretação ou percepção do sentido verdadeiro da norma (presunção-prova, na terminologia de DABIN), ela constitui um mero expediente que permite inferir de um fato conhecido outro, desconhecido mas provável, por efeito de lei de frequência ou nexo lógico; é claro que se ao legislador não se permite através de presunções, absolutas ou relativas, formular regras legais que contrariem as normas de hierarquia superior, menos ainda se o admitiria ao aplicador ou intérprete.

2.22. A praesumptio hominis é admitida quando o seu objeto seja dar como provada a existência do que não existe ainda na realidade. Assim, seria inválida a presunção da existência de fato gerador do imposto de renda, sem que se tivesse apresentado sinal de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica sobre acréscimo de patrimônio do indigitado

contribuinte; também não poderá prevalecer a conclusão, inferida sem base em dados reais, de que A é o contribuinte de imposto de renda devido em virtude de comprovada aquisição de disponibilidade sobre acréscimo patrimonial, ou de que, relativamente a acréscimo patrimonial comprovado em benefício de A a base de incidência do correspondente imposto será X, sem qualquer dado real que o sugira.

2.23. Nos exemplos acima citados, presumir a ocorrência de disponibilidade, por certa pessoa e traduzindo-se por certo valor sem apoio em dados reais demonstrativos da sua existência, constituiria processo mental violador das normas que subordinam ao princípio da reserva da lei a definição do fato gerador, do contribuinte e da base de cálculo dos tributos. Logo, para que eles sejam devidos é necessária, com segurança absoluta, a verificação de todos os três requisitos.

2.24. Válida, entretanto, seria a presunção se em determinado caso uma pessoa jurídica e um profissional liberal houvessem firmado contrato de prestação de serviços estipulando as condições gerais do relacionamento mas deixando sem referência a remuneração a ser paga, e a pessoa jurídica recebesse carta do profissional declarando-se pago e dando-lhe plena e geral quitação sem dizer quanto havia recebido. E, mais, que a autoridade fiscal entendesse que o imposto deveria ser calculado sobre o montante Y, constante dos livros da empresa a título de despesas com serviços profissionais, sem especificação do beneficiado. Nesse caso, não haveria dúvida quanto ao fato de que o profissional teria recebido honorários (fato gerador e contribuinte) e tudo estava a indicar o montante de tal honorário pago ao profissional até por se tratar do único desembolso da empresa no período, o que serviria como presunção adotada a partir dos dados indiciários de que a base de cálculo do tributo seria o valor Y.

2.25. É o entendimento sustentado por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS em parecer publicado no "Resenha Tributária", 1981, I. Renda, Comentário, págs. 413 e segs., que prevaleceu em muitos casos decididos pelos tribunais judiciais e até administrativos, como sejam os seguintes:

a) Tribunal Federal de Recursos:

- Agravo em Mandado de Segurança nº 65.941, de 28.VIII.1970, "Resenha Tributária", 1973, I. Renda, Jurisprud., págs. 48 e segs..

  Ementa: "Processo fiscal. Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Segurança concedida."

- Agravo em Mandado de Segurança nº 75.335, de 19.V.1975, mesma rev., 1977, I. Renda, Jurisprud., págs. 56 e segs..

  Ementa: "Imposto de Renda, Processo Fiscal. Não pode ser instaurado em mera presunção. Meras diferenças de vendas, apuradas pelo fisco estadual, em fiscalização realizada com vistas à cobrança do ICM, assim isoladamente, sem outra suplementar, não comprovam a existência de lucro tributável, capaz de legitimar lançamento do Imposto de Renda."

- Apelação Cível nº 47.599, de 23.V.1979, "Diário da Justiça" de 10.X.1979, pág. 7.559.

  Ementa: "Imposto de Renda. Desvio de lucro mediante subfaturamento de veículos. Não

é possível aceitar como legítimo lançamento "ex-officio" fundado em presunção assentada em simples elementos indiciários. Confirmação da sentença que, com apoio na prova dos autos, julgou procedentes ações anulatórias de débito fiscal."

- Apelação Cível nº 55.155, de 3.XII.1980, "Diário da Justiça" de 10.III.1981, pág. 1.580.

  Ementa: "Tributário. Imposto de Renda. Despesas de propaganda. Face à natureza de norma tributária, o contribuinte não pode ser apenado pelo fisco por alegações decorrentes de simples presunção. Glosa infundada de despesas de propaganda."

b) 1º Conselho de Contribuintes:

- Acórdão nº 1.3/0009, de 16.IX.1974, mesma revista, 1975, I. Renda, Jurisprud., págs. 70 e segs.

  Ementa: "Despesas com reparos e substituições de partes, que não aumentam o valor do bem ou sua vida útil, são admitidas como deduções do lucro operacional. Aluguéis pagos ao titular da firma individual, desde que evidenciadas sua realidade e razoabilidade, independem, para a dedução, da existência de contrato formal. Depreciações de "Baterias, Louças e Cristais" de restaurantes, até 30% do valor imobilizado, admitem-se como razoáveis. A simples presunção não pode identificar fato gerador de imposto: o crescimento patrimonial da pessoa física do titular da empresa individual, só quando não justificado, pode tributar-se como lucro sonegado. - Dá-se provimento ao recurso."
  (em que pese a restrição final, o acórdão adotou o princípio de que a mera presunção não justifica lançamento).

- Acórdão nº 10.367, de 08.XII.1972, mesma revista, 1974, I. Renda, Jurisprud., págs. 806 e segs..

  Ementa: "Arbitramento da renda líquida. A mera participação em firma comercial, por si só não legitima o arbitramento de renda líquida de contribuinte pessoa física."

- Acórdão nº 62.576, de 12.VIII.1970, mesma revista, 1971, I. Renda, Jurisprud., págs. 1.526 e segs..

  Ementa: "A verba de honorários de diretores não pode ser impugnada com base em simples presunções ou exigências alheias aos textos legais."

- Acórdão nº 62.622, de 21.IX.1970, mesma revista, 1971, I. Renda, Jurisprud., págs. 1.400 e segs..

  Ementa: "Não se sustenta a tributação que decorre de simples presunção, mormente quando o contribuinte a elide com prova convincente."

Em pareceres proferidos sobre recursos de representantes da Fazenda junto ao 1º Conselho de Contribuintes, HAROLDO FUNKE ponderou que sendo certo, a toda evidência, que determinado contribuinte aufere renda que constitue fato gerador do correspondente imposto, pode-se inferir a tributabilidade de montantes evidenciados por sinais exteriores de riqueza não compatíveis com os rendimentos declarados (Parecer nº 322/78, no Proc. nº 2.003.076/73, em "Decisões de Instância Administrativa Especial", ed. Resenha Tributária, nº 6, pág. 1.144). Em que pese a minha discordância de algumas das afirmações feitas, merece destaque a lucidez com que ficou demarcada a área suscetível de conclusão presuntiva.

2.26. No caso de dúvida quanto à base de cálculo do tributo, o próprio CTN admite o recurso ao arbitramento, que é uma forma de apuração por praesumptio hominis; mas, sempre com observância dos requisitos assecuratórios do direito do contribuinte, como se ve no

> "Art. 148 - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

Baseando-se em parecer da Procuradoria Geral da República, o Ministro BARROS MONTEIRO, relator do Recurso Extraordinário nº 72.400, acompanhado pelos demais membros da 1a. Turma do Supremo Tribunal Federal concluiu, em 29.X.1971, que a fiação de valor ou preço mediante portaria de efeito normativo, sem exame de cada caso específico através de processo regular, não poderia prevalecer, por infringir o artigo acima transcrito ("Revista de Direito Administrativo", vol. 109, pág. 44).

2.27. Portanto, mesmo quando se trata de construção indutiva da verdade específica pela qual se traduz o valor da base de cálculo, a presunção-prova formulada pela autoridade fiscal somente prevalecerá se não encontrar oposição por parte do contribuinte; se este se opuser, proceder-se-á à avaliação contraditória, cujo resultado configurará a verdadeira base de cálculo no caso concreto.

3. 2a. Questão proposta: A figura do passivo fictício implica presunção do fato gerador do ICM?

3.1. O que se convencionou chamar de "passivo fictício", como modalidade de dissimulação de distribuição de lucros aos sócios das pessoas jurídicas, surgiu e ganhou evidência e extensão no campo do imposto de renda, principalmente na sua modalidade que no jargão do tributo ficou conhecida como "suprimentos não comprovados". A figura consiste em a pessoa jurídica efetuar em seus livros lançamentos a crédito de seus sócios por importância dadas como tendo sido a elas, por estes, emprestadas, mas que em realidade tinham por objetivo legitimar os futuros pagamentos que a empresa fizesse aos indigitados mutuantes, através de entregas efetivas de numerário que na realidade seriam receita saída sem o pagamento dos tributos devidos sobre a produção e a distribuição do lucro.

3.2. Compreende-se que a identificação das modalidades de passivo fictício, principalmente sob a modalidade dos suprimentos de sócios, com o fato gerador do imposto de renda é muito mais viável, do que com o do ICM. Com efeito, se o primeiro é o recebimento de renda ou a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica sobre acréscimo de patrimônio, pode-se chegar a uma situação em que dúvida não exista quanto aos seguintes fatos: a) A é sócio da sociedade limitada S; b) segundo convenção contratual, após o levantamento do balanço de cada exercício social os lucros apurados serão creditados diretamente à conta de cada sócio, na proporção de suas respectivas quotas no capital social; c) a Sociedade S levantou balanço que acusou o lucro de 100; d) em

desconformidade com a previsão contratual, nenhum lançamento é feito às contas dos sócios; e) mas, apura-se a saída dos cofres sociais de importâncias que se contêm dentro dos limites do lucro disponível; f) um dos sócios adquire imóvel pagando o respectivo preço à vista, justamente no valor da parcela do lucro social que lhe corresponderia. A presunção de que o sócio de que se trata recebeu sua quota de resultados é muito lógica, e será válida como presunção relativa, que cederá se o sócio comprovar outra destinação dada aos fundos que sairam da sociedade, e outros recursos disponíveis para o pagamento do preço do imóvel adquirido.

3.3. No caso do ICM, entretanto, as coisas parecem mais difíceis. Com efeito, o fato gerador típico do ICM é a saída de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial, produtor ou assemelhado pela legislação complementar. Não se pode, a rigor, pensar num vínculo lógico direto entre a saída da mercadoria e qualquer registro contábil dos livros de quem promove a dita saída, exteriorizando débitos para com terceiros, registro esse cuja realidade se pudesse por em dúvida. No passado, quando havia o Imposto sobre Vendas e Consignações, cujo fato gerador era a venda ou a consignação e não a saída da mercadoria vendida ou consignada, ainda havia certa relação mais próxima entre o fato gerador e a existência do passivo, como forma de permitir que a empresa repassasse aos seus sócios ou a terceiros com eles conluiados a receita obtida na venda de mercadorias sem emissão de documentário fiscal e registro dos livros da vendedora.

3.4. Mas o fato gerador sendo a mera saída da mercadoria do estabelecimento comerciante, industrial ou produtor, torna-se mais tênue o traço de união entre o fato gerador e a verdade presumida. A mera circunstância de a empresa haver liquidado débitos sem dispor de recursos suficientes registrados na sua contabilidade tem sido erigida pelo fisco em fundamento justificador da presunção de que tais recursos provieram de vendas não registradas. Entretanto, parece-me que isso não basta. Seria necessário que as autoridades fazendárias comprovassem, por exemplo, uma redução não explicada de matérias-primas em estoque, consumo de energia elétrica indicativo de funcionamento de máquinas num ritmo que deveria ter gerado maior quantidade de produtos do que os em estoque mais os declaradamente vendidos, e assim por diante. Mas, é necessário admitir que sempre haveria presunção de ocorrência de fatos geradores — saídas de mercadorias — não causalmente ligados de modo necessário à simples evidência do contraimento de débitos e sua liquidação sem recursos de procedência comprovada, diversamente do que seria a situação face ao imposto de renda, em que o fato gerador é apenas a existência de resultado positivo da atividade empresarial, ou de aquisição de disponibilidade sobre acréscimo de patrimônio.

3.5. Aliás, examinando recurso de representante da Fazenda junto ao 1º Conselho de Contribuintes interposto de acórdão favorável ao contribuinte do imposto de renda, o já citado HAROLDO FUNKE fez considerações cuja oportunidade não se reduz apenas pelo fato de aqui se estar examinando a hipótese de passivo fictício para fins de ICM. Eis o que ele afirma:

"Pessoalmente, mantemos nossas reservas quanto à tributação do passivo não comprovado como omissão de receita. Entretanto, a jurisprudência administrativa é pacífica em admití-la. Para nós, o passivo não comprovado pode refletir omissão de receitas, agravamento artificial de custos ou despesas, e até, ser inocente, como na hipótese de efetivo extravio dos correspondentes comprovantes. A rigor, o passivo não comprovado só configura omissão de receitas, quando fica devidamente demonstrado que as exigibilidades inexistiam na data do balanço, por terem sido anteriormente liquidadas." (Parecer nº 224/77, no Proc. nº 404.313/73, "Decisões de Instância Administrativa Especial", Editora Resenha Tributária, 1978, nº 1, pág. 139).

4. 3a. Questão proposta: Os depósitos bancários de pessoas físicas, em montante superior à renda declarada, autorizam lançamento de I.R.?

4.1. São frequentes os casos em que as autoridades tributárias tentam, a partir da soma de depósitos feitos em contas bancárias do contribuinte pessoa física ao longo de determinado período de tempo, estabelecer um montante global que constituiria a verdadeira dimensão dos rendimentos por ele auferidos no ano-base, pretendendo, em consequência, cobrar imposto de renda sobre a diferença entre esse montante e o dos rendimentos declarados no mesmo exercício.

4.2. A legislação do tributo foi sendo alterada ao longo do tempo, com o propósito de tornar possível a tributação de rendimentos subtraídos ao conhecimento do fisco. Para tanto, alguns dispositivos foram inovados, como se nota, principalmente, nas configurações de rendimentos classificáveis na Cédula H, definidas pelo art. 52 da Lei nº 4.069, de 11.VI.1962 e pelo art. 9º da Lei nº 4.729, de 14.VII.1965, consolidados como incisos III e V, respectivamente, do art. 39 do regulamento vigente do imposto de renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04.XII.1980, do seguinte teor:

"Art. 39 - Na cédula H serão classificados a renda e os proventos de qualquer natureza não compreendidos nas cédulas anteriores, inclusive:

.....

III - as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis na declaração, por rendimentos não tributáveis ou por rendimentos tributados exclusivamente na fonte;

.....

V - os rendimentos arbitrados com base na renda presumida, através da utilização dos sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte;

....."

4.3. Por força do mesmo art. 9º da citada Lei nº 4.069/62, as normas sobre o lançamento ex-officio passaram a cogitar da nova modalidade como consta do § 1º do art. 678 do RIR, verbis:

"Art. 678 - Far-se-á o lançamento de ofício:

.....

§ 1º - O lançamento de ofício, além das hipóteses previstas neste artigo, poderá ser feito, também, arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, através da utilização dos sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida do contribuinte.

.....".

4.4. Verifica-se, portanto, que a lei define como rendimento o montante arbitrado a partir de sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida. Trata-se de definição baseada na presunção de que as pessoas que auferem ou consomem renda estejam sujeitas ao imposto, pela aquisição de disponibilidade da renda necessária ao consumo. A enunciação do inciso V do art. 39 é imperfeita, porque manda incluir na cédula H os rendimentos arbitrados com base nos sinais exteriores de riqueza sem acrescentar que assim serão tratados somente aqueles cujo montante exceda o total dos rendimentos declarados noutras cédulas, mais os isentos e os tributados só na fonte, como foi feito na formulação do inciso III e tinha de ser também aqui, pois logicamente os sinais de riqueza podem estar contidos dentro dos limites da renda declarada e/ou da isenta ou tributada só na fonte, e então o inciso V deixa de aplicar-se.

4.5. De qualquer maneira, trata-se de uma presunção de percepção de rendimento baseada na circunstância de haver evidência de disponibilidade sobre acréscimo patrimonial, que está na raiz dos sinais exteriores de riqueza como declara a lei. É uma presunção legal do tipo relativo, ou juris tantum, porque cede à prova contrária, que no caso seria a da origem dos recursos evidenciados pela renda auferida ou consumida em rendimentos não tributados ou tributados só na fonte. Na medida em que não houver essa prova como manda a lei, a presunção seria aceitável desde que tomasse como fato gerador situação que evidenciasse a existência de renda auferida ou consumida, e como base de cálculo o montante a

ser arbitrado, sujeito ao contraditório exigido pelo art. 148 do CTN.

4.6. Mas, admitindo-se como válida a praesumptio legis, há que considerar o modo da sua atuação em cada caso concreto. E é como aplicação da hipótese que as autoridades fiscais têm tentado identificar rendimentos representativos dos sinais exteriores de riqueza auferida ou consumida em situações nas quais apenas se comprovou a existência de depósitos bancários em montantes que excedem os rendimentos declarados, como se eles fossem, por si sós, a evidência que a lei requer.

4.7. A orientação dominante no 1º Conselho de Contribuintes tem sido reconhecer como satisfatória e excludente de qualquer exigência a comprovação de procedência, que exclua o imposto, de cerca de 10% dos depósitos em cada exercício; por essa linha de considerações, o tribunal administrativo reconhece que o contribuinte pessoa física não é obrigado a manter escrituração, e por isso não pode ser compelido a demonstrar integralmente a procedência de todas as quantias sobre as quais teve disponibilidade, mas deve estar em condições de esclarecer como pode depositar a expressiva maioria dos recursos que passaram por suas mãos no período-base.

4.8. O problema, entretanto, não é quantitativo. Trata-se de saber se depósitos bancários constituem, de per si sós, evidência de rendimentos auferidos ou consumidos pelo contribuinte que os efetuou, e a resposta afirmativa à pergunta é necessária para que se possa admitir que a lei foi

aplicada em cada caso concreto, já que ela exige que haja a) sinais exteriores de riqueza, b) que evidenciem a existência de rendimentos auferidos ou consumidos, c) omitidos na declaração, isentos ou taxados só na fonte. Não basta que tenha havido sinais exteriores de riqueza; são ainda necessários os dois outros requisitos indicados em b) e c).

4.9. O mero fato de certo contribuinte haver efetuado depósitos em banco no decurso do período-base não é, por si só, comprobatório de que ele tenha auferido rendimentos tributáveis. Para que a presunção que a lei formula ocorra é necessário que entre o fato verificado e a consequência da tributação exista o nexo da evidência de auferimento de rendimentos omitidos na declaração, e sujeitos a imposto ainda não recolhido. Como muito bem salientado por LAURO LIMBORÇO ("Informativo Dinâmico" nº 1.390, de 27.V.1983, pág. 612) a lei fala em "evidência da renda", e não em "evidência do depósito", pois este poderá decorrer não só de proventos recebidos, mas de outras muitas causas.

4.10. As decisões judiciais sobre a matéria incluem casos em que foi admitida a tributação com base em depósitos bancários, mas mais recentemente tem havido restrições a esse método. Assim, o Tribunal Federal de Recursos ao decidir, pela sua 3a. Turma, em 30.XI.1970, no Agravo em Mandado de Segurança nº 66.278, afirmou que a tributação dos próprios depósitos bancários não se legitima, mas, por maioria de votos, negou a segurança impetrada porque, segundo o relator, Ministro NERI DA SILVEIRA, no caso o lançamento se baseara no fato admitido de o impetrante ser profissional liberal em pleno exercício da profissão e não dispor de rendimentos de outra fonte, justificando-se lançamento presuntivo tomando por base os montantes depositados.

4.11. Noutros julgados, entretanto, o tribunal foi mais incisivo na repulsa à pretensão fiscal. Eis a ementa do acórdão proferido em 31.III.1982 na Apelação Cível nº68.350, relatada pelo Ministro MIGUEL JERÔNYMO FERRANTE:

> "Embargos do devedor. Depósito bancário. Os depósitos bancários, embora possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam, por si sós, rendimentos tributáveis. Para tanto, faz-se mister a demonstração do aumento patrimonial e do aumento da receita de modo inequívoco. Insustentabilidade do procedimento fiscal que se esteia em mera presunção, resultante da comparação entre soma dos depósitos bancários e o montante dos rendimentos declarados. Incomprovados os pressupostos do lançamento, posto que a prova pericial está a militar contra a pretensão exeqüenda, na medida em que informa os seus suportes fáticos, retirando-lhe a certeza de sua validade. Sentença reformada. Apelação provida." ("Revista do Tribunal Federal de Recursos", vol. 85, pág. 145).

Nas considerações de seu voto o relator mostrou que a autoridade lançadora teria de provar de modo categórico a omissão de receita efetivamente recebida, e só depois disso poderia, já lastreada na certeza da ocorrência do fato gerador, buscar, no montante dos depósitos, compulsado com bom senso, a base de incidência do imposto cujo fato gerador já estivesse comprovado.

4.12. No Agravo de Petição nº 28.991, a 2a. Turma do mesmo Tribunal Federal de Recursos ("Resenha Tributária", 1970, 1. Renda, Jurisprud., pág. 743), confirmou decisão do Juiz

CAIO PLÍNIO BARRETO (id., 1970, I. Renda, Jurisprud., pág. 1.120), que declarara improcedente a cobrança de imposto fundada em processo de lançamento de ofício com base na existência de depósitos bancários supostamente configuradores da existência de rendimentos omitidos. Do aresto do Tribunal Federal de Recursos houve recurso para o Supremo Tribunal Federal, que, indeferido, suscitou agravo ao qual o Ministro ELOY DA ROCHA negou seguimento por despacho de 15.XII.1972 (id., 1973, I. Renda, Jurisprud., pág. 673).

4.13. Face ao exposto, entendo que a presunção legal adotada pelos dispositivos citados e consolidados como inciso V do art. 39 do RIR (art. 9º da Lei nº 4.729/65) e § 1º do art. 678 do mesmo RIR (art. 9º da Lei nº 4.729/65, citado) só será admissível se a ocorrência do fato gerador — percepção de rendimento — ficar provada de modo indiscutível, de sorte que os depósitos sejam, em princípio, apenas o ponto de partida do processo de determinação da base de cálculo.

4.14. Pelo exposto, entendo que a existência de depósitos bancários em montantes excedentes dos rendimentos declarados não configura, de per si só, a existência de fato gerador do imposto de renda devido pelas pessoas físicas como sinal exterior de riqueza que evidencie a renda auferida ou consumida pelo contribuinte. Os próprios textos legais pertinentes falam em evidência de renda auferida ou consumida, o que faz pressupor a necessidade da prova evidente de auferimento ou consumo de renda; e isso, a só existência de depósitos bancários não é.

5. 4a. Questão proposta: É legítimo o emprego da presunção em matéria de imposto de renda para tributar pessoa física por via reflexa da pessoa jurídica?

5.1. Trata-se da pretensão das autoridades tributárias de considerar automaticamente distribuídas, pela pessoa jurídica aos seus sócios ou acionistas, como lucros, as importâncias glosadas como encargos regulares daquela.

5.2. A afirmativa de que a rejeição da dedutibilidade das importâncias como despesa da pessoa jurídica acarreta, automaticamente, a respectiva tributação em poder dos seus sócios ou acionistas, proporcionalmente à participação que têm no capital social, parte do pressuposto de que as referidas importâncias são tidas como distribuídas aos participantes da empresa.

5.3. Muito embora se possa admitir como lógico que os resultados líquidos auferidos pelas pessoas jurídicas de fins econômicos se destinam, em última instância, àqueles que detêm o seu capital social, é preciso não esquecer a nítida separação que existe entre a empresa e os seus sócios. Na verdade, a grande importância da ficção legal da personalidade jurídica reside em tornar possível a separação de parte do patrimônio da pessoa física para, junto com as partes dos patrimônios de outras, formar o patrimônio social afetado, único a responder pelas obrigações desta última. Foi a partir dessa realidade legal que se construiu a teoria da tributação das pessoas jurídicas como entes distintos dos seus participantes.

5.4. Portanto, quando se diz que do mero fato de ser estabelecido que a pessoa jurídica auferiu lucro se pode inferir desde logo que seus sócios adquiriram disponibilidade, mesmo jurídica, sobre esses lucros, está-se a desconsiderar que juridicamente os lucros e as reservas pertencem à sociedade até que sobrevenha decisão, pelo órgão e na forma legais, no sentido de serem eles distribuídos aos seus sócios ou acionistas, já que temos, em verdade, contribuintes distintos: a pessoa jurídica quanto ao lucro que realiza, e seus sócios quanto às parcelas de tais lucros sociais que lhes são distribuídas.

5.5. O caso é, assim, justamente o mesmo de todas as situações específicas antes examinadas: não é possível presumir a ocorrência do fato gerador do imposto de renda para os sócios a partir da circunstância de se ter materializado o fato gerador da pessoa jurídica com referência ao lucro que esta auferiu. Também não se cogita de ficção, pois nenhuma norma de lei afirma a ocorrência do fato gerador para os sócios nas circunstâncias analisadas; de resto, mesmo que houvesse lei estabelecendo tal ficção ela não poderia prevalecer, por ser contrária ao conceito de fato gerador do imposto de renda constante do art. 43 do CTN.

5.6. Há no RIR hipóteses de presunção legal de distribuição de lucro pela empresa a seus sócios, ou titular no caso de firma individual. Estão previstas no art. 34, IV e X, e §§ 1º e 2º, e art. 104, complementados pelos arts. 197, 389, 391 e 392, que, respectivamente, consideram automaticamente distribuídos os lucros a sócios de pessoas jurídicas e empresas individuais autorizadas a optar pela tributação do lucro

presumido, a titulares de empresas individuais imobiliárias por equiparação legal, e as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações e semelhantes, quando não indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário.

5.7. Não me parecem legítimas essas presunções legais, pois as do primeiro tipo (previstas no art. 34, IV e X e § 1º e complementadas pelos arts. 104, 389, 391 e 392) constituem desdobramento de presunção de lucro por opção da pessoa jurídica ou empresa individual, ou no caso da empresa individual imobiliária por definição legal, em que não cabe desconsiderar a diferença de personalidades e patrimônios das pessoas jurídicas e de seus sócios, ou atribuir demasiada força à idéia de que a destinação final dos resultados financeiros está nos seus sócios, já que são estes que decidem, à sua conveniência, quando e como promover a separação dos lucros sociais; a lei não pode tomar a decisão por eles e em lugar deles para efeitos de cobrança de imposto, porque se o fizer estará instituindo tributo sem ocorrência do fato gerador previsto no CTN.

5.8. O art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26.X.1983, diz:

> "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 sobre a Renda da

pessoa jurídica, será tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento)."

Na minha opinião o dispositivo somente poderá ser aplicado nos casos em que houver evidência de que as importâncias que ele menciona tenham efetivamente passado a constituir disponibilidade, econômica ou jurídica para os sócios. Fora disso, o que a norma tenta fazer é firmar a presunção legal de que o fato gerador definido no CTN se verificou; e esse fato gerador não é a existência de diferença na determinação dos resultados da pessoa jurídica que implique redução do lucro real, nem poderia sê-lo, pois qualquer despesa, custo ou encargo, ou perda no exercício, por mais legítima, normal e incontestável, importa em reduzir o lucro real. Portanto, além de configurar inconstitucionalidade evidente, o dispositivo é de aplicação impossível, porque leva a consequências totalmente absurdas.

5.9. A presunção humana de que os lucros realizados pela pessoa jurídica são distribuídos aos seus sócios tem sido tentada pelas autoridades fiscais, principalmente nos casos de lançamento de ofício para cobrança de diferença de imposto à pessoa jurídica. Quando a ação fiscal contra a empresa é julgada procedente, e ao lucro real desta são adicionados valores de despesas, custos ou encargos glosados, sustenta a fiscalização que o mesmo lucro deve ser tratado como tendo sido distribuído aos sócios ou acionistas, proporcionalmente à sua participação no capital da empresa.

5.10. Também nesta hipótese parece-me que a presunção não é válida se for fundada apenas no antecedente do reconhecimento de que o lucro foi auferido pela pessoa jurídica. Se tudo está a indicar que mais cedo ou mais tarde esse será o destino do lucro, apenas desmentido se até o dia da extinção da empresa ele vier a ser absorvido por prejuízos posteriores, a presunção não pode prosperar desacompanhada de outras justificativas lógicas, como sejam, por exemplo, as que figurei no item 3.2. retro, em que o contrato social prescreve a automática atribuição da totalidade do lucro aos sócios da sociedade limitada logo que ele seja demonstrado em balanço e independentemente de qualquer decisão dos sócios, e verifica-se que determinada importância, justamente a que corresponde à despesa sem comprovação adequada nem identificação de quem a recebeu, foi paga aos sócios sem origem identificada, mas corresponde à sua quota-parte ideal da importância glosada. Nesse caso a presunção de distribuição do lucro social seria respeitável, pois em verdade ela não decorreria do mero fato de a sociedade ter realizado o lucro, militando, em prol da probabilidade da distribuição, indícios sistemáticos muito fortes.

5.11. No parecer citado em 2.25. retro, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS manifestou-se contrário à presunção de que lucros realizados por uma pessoa jurídica sejam considerados como distribuídos a seus sócios, mostrando que ela nem se encontra lastreada, por si só, em fundamentos lógicos, pois os valores adicionados ao lucro real da pessoa jurídica poderão muito bem ter permanecido no giro da sociedade em vez de terem ido para os seus sócios.

5.12. A jurisprudência administrativa aceita a presunção de que por decorrência do decidido com referência à pessoa jurídica se deve considerar como distribuído aos seus sócios o lucro a ela imputado em definitivo. O Tribunal Federal de Recursos decidiu, na Apelação Cível nº 31.423, em 31.X. 1973 ("Resenha Tributária", 1975, I. Renda, Jurisprud., pág. 551) que a presunção de auferimento do lucro pelos sócios em decorrência do que ocorreu com a pessoa jurídica não contém, em si só, os pressupostos de legitimidade necessários a que se tenha como atendido o conceito de fato gerador do imposto de renda fixado no CTN, pois a aquisição de disponibilidade sobre o rendimento não pode ser dela inferida. No Agravo de Petição nº 37.387, em 19.XI.1975 ("Diário da Justiça", de 23.IV.1976, pág. 2.684) o mesmo tribunal afirmou que o lançamento por decorrência não pode ser feito sem prova do efetivo reflexo do lucro social no rendimento dos sócios. Entretanto, em sua maioria as decisões têm sido pela admissão do processo de lançamento por decorrência, desde que o imposto devido pela pessoa jurídica tenha sido determinado de modo definitivo. Nos Embargos à Apelação Cível nº 34.170 o tribunal pleno decidiu, em 07.X.1975 ("Revista do Tribunal Federal de Recursos", vol. 69, pág. 15) pela prevalência do sistema de lançamento contra os sócios, decorrente do feito contra a pessoa jurídica, porque esta havia aceitado a ação do fisco e admitido a glosa contra ela feita.

5.13. Seja entretanto como for, não aceito como legítimas as normas legais que impõem nos casos já examinados o lançamento decorrente, porque se trata de presunção-conceito contrária à definição do fato gerador do imposto de renda constante do CTN, a menos que se possa ter como admitido que os

sócios adquiriram disponibilidade econômica ou jurídica sobre os lucros gerados na pessoa jurídica. E, no que respeita à presunção-prova, pelas autoridades fiscais, também sou de parecer que sem a concorrência de outros elementos que indiquem a aquisição da disponibilidade o mero fato de a pessoa jurídica ter tido lucro subtraído à tributação não justifica presumir sua distribuição aos sócios.

x.x.x.x.x.x

Ives Gandra da Silva Martins

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,

1º) Em que as presunções se distinguem das ficções jurídicas e dos indícios? Compatibilizam-se as presunções com os princípios da legalidade e da tipicidade de tributação?

O tema proposto pelo Plenário do VIII Simpósio, com questões formuladas pela Comissão Organizadora e Conselho Consultivo do IX Simpósio Nacional de Direito Tributário, é de indiscutível atualidade e acentuada densidade polêmica.

Desde que Wagner (1) diagnosticou a irreversível tendência de crescimento das despesas públicas, a exigência tributária passou a ser estudada à luz de seu conteúdo de rejeição popular, pois tanto mais crescem as necessidades públicas --ou pretensamente públicas-- tanto mais aumenta a

(1) A primeira edição do livro surgiu na Alemanha em 1893, sob o título "Lehr-und Handbuch der politischen Oekonomie". Adolf Wagner denominou o fenômeno de "lei de dilatação crescente da despesa pública".

carga fiscal, criando-se permanente situação de desconforto para o sujeito mais fraco da relação tributária, que não podendo discutí-la, sofre o peso da imposição, cuja característica maior é de ser o autor da norma seu próprio beneficiário e executor, quando não o intérprete em causa própria (2).

Tal elevação constante, em todos os países, torna o tributo norma de rejeição social, onde surge a sanção como norma primária, pois sem ela, a regra de comportamento seria descumprida. Ao contrário, na norma de aceitação social, a sanção é apenas norma secundária, pois somente aplicável aos casos patológicos. Mesmo sem a sanção, as normas de comportamento seriam comumente seguidas, como por exemplo, a que determina "Não Matarás" (3).

Em face do crescimento desmesurado das despesas oficiais, a partir de elástica concepção das necessidades públicas, em que os dispêndios voltados para o desperdício governamental ou para o benefício exclusivo dos detentores do Poder são também assim considerados, é evidente que a tributação ganha coloridos de imposição, o mais das vezes indesejá-

(2) Tratamos longamente do tema em nosso livro "Teoria da Imposição Tributária" (Ed. Saraiva, 1983), razão pela qual não reproduziremos os fundamentos de nossa visão fenomênica.

(3) Embora tenhamos posições diferentes de Kelsen e Cóssio no concernente à estruturalidade das normas, nos aspectos formais concordamos que as normas de rejeição social ganham o perfil kelseniano de normas primárias e secundárias ("Teoria Pura do Direito", Ed. Armênio Amádio, Coimbra, 4a. ed.) e aquelas de aceitação social o desenho ofertado por Carlos Cossio ("Teoria Egológica del Derecho", Ed. Perrot, Buenos Aires) de perinormas e endonormas.

vel, não poucas tendo sido as revoluções oriundas de excessiva pressão fiscal (4).

Kennedy, com sua enorme capacidade de vislumbrar o futuro e adotando a teoria de Samuelson, incentivou a recuperação

(4) Eurico Korff, com fino humor, descreve alguns fatos históricos de rebeldias à excessiva tributação: "Ao querer sobrepor-se às restrições da "Magna Carta" para cobrar tributos não consentidos, por intermédio da Câmara dos Comuns, o rei Carlos I, em 1649, perdeu o poder e a cabeça.
E foi também por querer impor, sem procurar o consentimento, o tributo sobre o papel, o vidro e o chá, que os britânicos provocaram a rebelião e, com isto, a perda das suas 13 colônias da América do Norte que, por sinal, contra eles se levantaram sob a divisa "no taxation without representation".
A casa real da França, por sua vez, que vinha sem buscar consentimento, aumentando de forma crescente a carga tributária (concentrada no 3º estado, a burguesia, diante da isenção do clero e da aristocracia), se viu confrontada no século XVIII por sério impasse: com os cofres públicos exauridos, apesar da constante sangria, o rei Luiz XVI, em busca de recursos ainda maiores, não viu outra saída senão fazê-lo, já então na procura do consenso, com a convocação dos "estados gerais". Como sabemos, isto desencadeou o processo que desembocou na Revolução Francesa de 1789, o que também a ele acabou custando o poder e a própria cabeça.
Hoje em dia, nos países ditos civilizados, os deslises financeiros não mais fazem os governantes perderem propriamente as suas cabeças --a não ser em sentido figurado. Mas podem fazê-los perderem a credibilidade e, como consequência, o poder ...
Está aí o exemplo de Hugh Dalton, um dos maiores financistas de todos os tempos, autor da obra clássica "Principles of Public Finance". Pois bem, quando investido, por volta de 1950, no cargo de Ministro da Grã-Bretanha, um simples vazamento de informações, causado por funcionário do segundo escalão e que teve alguma influência no mercado acionário, fez com que se sentisse levado a demitir-se de forma irrevogável" ("Caderno de Direito Econômico nº 2", Ed. COAD/CEEU, coordenação geral nossa, estudo intitulado "O disciplinamento da gestão financeira do Poder Público", pg. 36).

americana, através da redução da carga tributária, mediante estímulos fiscais para estancamento do processo inflacionário, tendo obtido inequívoco sucesso, não maior pelo seu trágico desaparecimento (5).

O Direito Econômico, ao disciplinar juridicamente a macroeconomia, reconhece as três formas básicas de o Estado intervir no processo de planejamento dos países capitalistas, ou seja, através da exploração direta de determinadas atividades, através da pressão sobre o sistema financeiro e através da tributação. O descompasso entre tais formas de presença estatal gera a quarta --e mais perniciosa influência-- que é a referente à emissão de moeda, com expansão da base monetária e meios de pagamento, de indisfarçável reflexo na espiral inflacionária.

(5) "Paul Anthony Samuelson, nascido em 1915 nos Estados Unidos, obteve o Prêmio Nobel de Economia em 1970, depois de ter escrito inúmeras obras, entre as quais se destaca a intitulada "Foundations of Economic Analysis" (1947), também publicada em versão mais simples sob o título de "Economics: an introdutory analysis" (1948). Seus estudos são voltados a conciliar o pensamento de Keynes com uma tradição marshalliana, com o que admite a possibilidade de o desenvolvimento e a estabilidade não serem objetivos antagônicos. Adapta, em tese, a procura real e o investimento, por sadias políticas fiscais e monetárias, que possam ser mais ou menos brandas, em proporção inversa, na medida em que a relação capital-produto é variável e sensível ao custo do dinheiro.
Quando assessorou Kennedy e foi conselheiro econômico de Johnson, por idêntica linha de raciocínio, propugnou a redução de tributos e aumento de despesas públicas, cobertas pela expansão das atividades, sem elevação excessiva dos preços.
Embora mais tarde viesse a introduzir elementos novos no diagnóstico da inflação ("The roots of inflation"), inclusive referindo-se à "welfarestate's inflation", o princípio básico de que a redução de tributos, assim como o aumento de despesas públicas de investimento e a expansão de mercados hospedados pela elevação quantitativa da arrecadação, com flexibilidade maior para uma política monetária de menor pressão sobre o custo do dinheiro continua, a nosso ver, válido, mormente objetivando efeitos realimentadores da produção" ("O Poder", livro nosso, Ed. Saraiva, 1984, pgs. 77/78).

No Brasil, onde a falência governamental em participar da exploração econômica é de notória evidência, o descompasso se realiza com a necessidade de a carga tributária ser maior do que a necessária, a pressão sobre o sistema financeiro desmedida e o controle da base monetária, como da expansão dos meios de pagamento, impossível, pois todos investimentos estão voltados a cobrir o "deficit" ciclópico da ineficiência do complexo estatal aquartelado em uma administração indireta, descontrolada e corrosiva dos alicerces do sistema produtivo nacional (6).

Em tal quadro, a excessiva tributação que transfere recursos de setores sadios da economia para seus setores cancerosos, reduzindo a capacidade reprodutiva do capital e trabalho, tem sido o ponto nevrálgico da crise nacional, em densidade consideravelmente superior aos denominados fatores externos.

(6) O I Simpósio Nacional de Direito Econômico do Centro de Estudos de Extensão Universitária (CEEU), através das 14 dissertações escritas por Attila de Souza Leão Andrade Júnior, Edvaldo Brito, Eros Roberto Grau, Fábio Nusdeo, Geraldo de Camargo Vidigal, Ives Gandra da Silva Martins, Jamil Zantut, José Carlos Graça Wagner, José Tadeu de Chiara, Luiz Felizardo Barroso, Raimundo Bezerra Falcão, Roberto Rosas, Washington Peluso Albino de Souza, e publicadas pelo "Caderno de Direito Econômico nº 1" (Ed. Resenha Tributária/CEEU, 1983), realçou a estranha e melancólica realidade.

Ora, como fruto da Revolução Tecnocrática, que já lançava as primeiras sementes do desequilibrado modelo econômico, os construtores do Código Tributário Nacional, com rara maestria, perceberam a estrutura de rejeição social da norma tributária, em sua concepção de imposição desmedida, isto é, posta além das necessidades efetivas do Estado, e tornaram o núcleo da imposição, a obrigação tributária, constituída de "tributo" e "penalidade". Intuindo , por outro lado, seus construtores, a fragilidade crescente a que estava submetido o passivo sujeito da relação fiscal, ofertaram-lhe, de forma inequívoca, as garantias da integração analógica, da igualdade, da interpretação mais benigna, da estrita legalidade, da tipicidade fechada, da anterioridade impositiva e muitas outras, visando permitir-lhe um escudo razoável de proteção contra o manejo desgovernado da espada impositiva criada pelo estado de necessidade dos desperdícios oficiais.

Tais são os princípios expostos, por força da função de explicitar as limitações constitucionais ao poder de tributar, constantes dos artigos 97, 100, 107, 108, 109, 110, 112, 146 e outros do CTN, além dos dispositivos superiores de idêntica contextura, mas de desnecessário regramento, contidos na Carta Magna.

Tais princípios podem ser condensados em duas grandes vertentes: a lei deve conter o desenho completo da imposição pretendida (princípio da estrita legalidade) e o tipo tributário não pode ser conformado fora dos contornos da lei (princípio da tipicidade fechada) (7).

Por essa razão, o direito tributário brasileiro, por força da lei maior e de sua lei explicitadora, não admite "ficções jurídicas" nascidas de legislação ordinária, em desacordo com o tipo descrito na lei maior ou na lei complementar. As presunções ou indícios, por outro lado, em face da dúvida pertinente à falta de desenho completo do fato gerador pretendido pelo sujeito passivo, não podem ser aplicados, sempre que se utilize de interpretações extensivas. Na dúvida --e sempre há parcela de dúvida nas presunções relativas--, deve-se aplicar a interpretação mais favorável ao sujeito ativo e não passivo da relação tributária (8).

---

(7) O Caderno nº 6 de Pesquisas Tributárias do CEEU e da Resenha Tributária escrito por Aires Fernandino Barreto, Anna Emília Cordelli Alves, Antonio José da Costa, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos Celso Orcesi da Costa, Cecília Maria Piedra Marcondes, Célio de Freitas Batalha, Dejalma de Campos, Dirceu Antonio Pastorello, Edda Gonçalves Maffei, Fábio de Souza Coutinho, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Vittório Cassone, Wagner Balera, Ylves Jose de Miranda Guimarães, Yonne Dolácio, Yoshiaki Ichihara, sob nossa coordenação geral, cuidou das duas grandes vertentes, com notável convergência de opiniões sobre a realidade focalizada em tais termos.

(8) O VI Simpósio Nacional de Direito Tributário, em sua primeira conclusão de plenário, decidiu:
"O direito tributário brasileiro consagra ambas as reservas, entendendo-se por reserva formal da lei o fato de ser indispensável ato legislativo (art. 46 III até VI da Constituição Federal) como veículo para instituir ou alterar tributo, e como reserva absoluta o fato de competir à lei a descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado). De-

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

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

Os indícios são elementos de menor densidade probatória que as presunções, os quais podem levar --ou não-- à conformação de uma situação jurídica desconhecida, mas provável por força de sua existência (9).

---

creto-lei pode instituir ou aumentar tributo desde que observado, cumulativamente, os requisitos constitucionais da urgência e interesse público relevante" ("Caderno de Pesquisas Tributárias nº 7", Ed. CEEU/Resenha Tributária, coordenação geral nossa, nº 15/82, pg. 269).

(9) Alfredo Augusto Becker ("Teoria Geral do Direito Tributário", Ed. Saraiva, 1972, capítulos 133-137), após citar J. Dabin, F. Gény, Roger Decottignies, Carnelutti, Bonumá, Pugliesi, Moacyr Amaral dos Santos, esclarece:
"A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade da existência do fato desconhecido. A correlação natural entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica.
Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência de outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural. 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"
("Análise Jurisprudencial nº 2", Ed. IASP/Resenha Tributária, 1977, pg. 49).

Temos entendido que os três aspectos não podem ser adotados no direito tributário, em face dos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada, da vedação da integração analógica impositiva e da "benigna amplianda". A presunção é inadmissível do ponto de vista de doutrina pura, porque nem a lei pode criar presunção absoluta em eventual conflito com os fatos, nem pode permitir presunção relativa em detrimento do sujeito passivo, sem ferir a "tipicidade cerrada", que deve acompanhar, permanentemente, o "perfil da imposição". A "ficção legal" não pode ser adotada, porque a lei não tem o direito de criar "mentira oficial" em desacordo com o retrato constitucional e complementar da imposição. Os "indícios", porque sua densidade probatória é ainda inferior à das presunções.

A coerência do sistema tributário nacional, que hospeda os princípios da tipicidade fechada e estrita legalidade sem limites, e que se lastreia no fato de ser o tributo norma de rejeição social, em face da teoria do planejamento do modelo macroeconômico nacional, afasta a possibilidade de adoção criterial das ficções, presunções e indícios, como técnica impositiva, à falta da conformação absoluta entre o fato detectado e a norma posta (10).

---

(10) Ruy Barbosa Nogueira ("Curso de Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, pg. 227) escreve:
"Pela graduação de sua força probante, temos em sequência as presunções legais absolutas, (JURIS ET DE JURE); presunções legais condicionais ou relativas (JURIS TANTUM) e as presunções comuns (HOMINIS)".
Estamos convencidos, não obstante pensamento doutrinário e jurisprudencial em contrário, que o direito tributário, a título de sua harmonia lógica e conceitual, não comporta as referidas técnicas interpretativas ou impositivas, salvo se aplicadas a favor do sujeito passivo da relação tributária.

Nossa resposta, portanto, à primeira questão é que não se compatibilizam as presunções, ficções e indícios com os princípios da legalidade estrita e tipicidade fechada do sistema tributário nacional.

2ª) A figura do passivo fictício implica presunção de fato gerador do ICM?

A figura do passivo fictício tem sido objeto de nossas considerações em outros trabalhos. Já nos colocamos contrários à sua inclusão como técnica de imposição em relação a três tributos (IR, IPI e ICM) (11).

O STF, em relação ao ICM, por outro lado, manifestou-se, no concernente à mencionada técnica, de forma lapidar, em despacho denegatório de subida de recurso extraordinário:

"O acórdão considera que:
"A existência de passivo fictício é relevante para o Imposto de Renda, mas não funciona em relação ao imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), que demanda a prova de uma operação mercantil com seu fato gerador próprio"
mais adiante arrematando:
"Simples suprimentos de caixa não acarretam circulação de mercadorias e, por isso mesmo, não são tributáveis, tanto mais em relação a eles não se pode falar de valor agregado. Não havendo prova cabal da saída de mercadorias"

(11) "Teoria do Passivo Fictício", Revista Forense 282, 182-188.

e concluindo:
"a solução melhor será sempre a de que nenhum imposto é devido"
não permitindo qualquer interpretação distinta, a exegese máxima do STF" (12).

Parece-nos intocável a formulação superior. O fato gerador do ICM, cujo perfil encontra-se na Magna Carta, em seu artigo 23 item II, com a alteração da Emenda Constitucional 24/83, está assim redigido:

"Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
.....
II. operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. A isenção ou não-incidência, salvo determinação contrária em legislação, não implicará crédito do imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes"

estando sua lei explicitadora a conformá-lo da forma seguinte:

DL. 406/68, art. 1º:
"O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador:
I. a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;
II. a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento;
III. o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares".

(12) "Gazeta Mercantil", 13/11/80, pg. 6 - RE 80.695-4.

Só pode ser fato gerador aquela situação retirada do mundo econômico para ganhar roupagem legal tributária, com todos seus claros contornos na lei postos. Não é sem razão que o artigo 114 do CTN esclarece:

"Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência", (o grifo e nosso)

compactando a situação hipotética em lei formulada e a realidade concreta sobre a qual a lei incidirá.

Pelo exposto, só pode ser fato gerador de ICM aquela situação considerada necessária e suficiente para desencadear o processo impositivo.

Ora, a denominada "técnica do passivo fictício", transformada em fato gerador por presunção, nasce do preconceito fiscal de que todas as vezes em que o contribuinte de ICM tives se adimplido obrigação assumida, sem recursos contabilizados, tais recursos SÓ PODERIAM DECORRER DA SAÍDA DE MERCADORIAS, com sonegação de tributo estadual (13).

(13) A referida interpretação hospeda uma reserva simples de lei formal, que Alberto Xavier, coerentemente, não aceita, ao escrever: "Na verdade, ao invés do que sucede com a generalidade dos domínios regidos pelo Direito Administrativo, onde é lícito e vasto o campo do regulamento, os tributos apenas podem ser criados por atos dotados de força de lei, sejam leis do Congresso, sejam decretos-leis do Presidente da República. Por outro lado, ao contrário também do que ocorre nesses mesmos domínios, onde a margem de liberdade e indeterminação é ampla, permitindo a delegação regulamentar e o exercício da discricionariedade, os tributos devem ter todos os seus elementos essenciais pré-determinados na lei, como exaustivamente o revela o artigo 97 do CTN.

O fato de o princípio da legalidade em matéria tributária se articular como uma reserva de lei formal significa a exigência de lex scripta, com exclusão do costume e do regulamento; e o fato de se configurar como uma reserva absoluta significa a exigência de lex stricta, com exclusão das formas de subjetivismo na aplicação da lei consistentes na analogia ou na discricionariedade administrativa" ("Direito Tributário e Empresarial" - Pareceres, Forense, 1982, pg. 10).

Pela técnica do passivo fictício, o fato gerador da obrigação não decorre de lei. Não tem o seu tipo legal nela inscrito. Não corresponde a nenhuma operação especial. Não pode se referir a qualquer operação determinada. Não consegue descrever qualquer circulação ficta, física ou econômica. Desconhece a relação entre os estabelecimentos presumivelmente autores da relação subordinada à imposição fiscal. Prescinde do tipo, valor, quantidade das mercadorias, objeto da operação relativa às circulações pretendidas.

O fato gerador do ICM, pela técnica do passivo fictício, é a própria técnica de apuração contábil. Vale dizer, a técnica do passivo fictício, transformada em fato gerador do ICM, é criação exegética administrativa, pela qual às hipóteses de circulação a que se refere a lei complementar acresce-se uma outra, que é a apuração contábil (14).

Uma empresa --e entendemos que a conformação jurídica da empresa, clara para o direito econômico, começa a ganhar, na atualidade, transcendência para as próprias estruturas formais

(14) O 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário aprovou, em plenário, a seguinte conclusão: "A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo". À evidência, a técnica do passivo fictício não se enquadra em nenhuma das três hipóteses mencionadas.

do direito comercial--,que salda seus débitos com recursos não contabilizados,pode tê-los obtido da forma mais variada, tais como dos resultados de aplicação no mercado financeiro, de ingresso de recursos dos próprios titulares sem justificação na declaração, dos recursos advindos no mercado da moeda paralelo, onde os agiotas exigem sigilo para os mútuos contratados --e quantas empresas médias e pequenas não são obrigadas, em face da crise, a socorrer-se de tal mercado-- inclusive da venda de mercadoria sem documentação fiscal (15).

Ora, entre diversas hipóteses possíveis, não pode o Fisco eleger como real apenas uma delas, dissociando a imposição pretendida do elemento nuclear da incidência tributária, que é a operação relativa à circulação de mercadorias. Não pode pretender que, não obstante desconhecer quais as operações relativas a circulação de mercadorias, quais os destinatários das mesmas, quais as datas em que tais mercadorias teriam circulado, quais as mercadorias que circularam, qual a quantidade, qual o tipo, qual o valor de cada operação, que a existência do "passivo fictício" em sua contabilidade NECESSARIAMENTE IMPLICA SAÍDA DE MERCADORIAS,

(15) Temos em variados estudos e pareceres, não obstante a opinião diversa de eminentes juristas, preferido nominar as pessoas jurídicas de "empresas" a referir-nos às suas titulações formais pertinentes ao direito comercial, pois assim começam a ser estudadas no direito comparado. No direito econômico, o conceito de empresa, necessariamente mais lato, é aceito sem restrições. Romano Cristiano, com percuciente análise, detectou a problemática conceitual da dinâmica empresarial e, conjugando as soluções jurídicas macro e microeconômicas, escreveu excelente livro intitulado "A personificação da empresa" (Ed. Revista dos Tribunais).

elegendo uma nova hipótese tributária NÃO PREVISTA EM LEI e, de certa forma,pela lei rejeitada. Isto porque, fosse intenção do legislador hospedar tal hipótese, em nível constitucional e complementar, necessariamente à hipótese menção teria feito (16).

Ora, presumir entre diversas alternativas que apenas uma é verdadeira e, no caso de dúvida, aplicar o princípio de que o sujeito mais poderoso da relação tributária deve ser beneficiado em detrimento do mais débil, é anular toda a força coatora dos arts. 112 e 107 do CTN, sobre criar o princípio de legalidade elástica e de tipicidade maleável, como fundamentos do direito tributário brasileiro. Isto porque, um novo tipo indefinido, não desenhado em lei, teria nascido, por força da interpretação flexível,a favor do autor e beneficiário da norma tributária em detrimento do que deva suportá-la (17).

(16) O "Caderno de Pesquisas Tributárias nº 3", inteiramente dedicado à conformação do fato gerador do ICM, não hospedou por nenhum de seus autores (Aires Fernandino Barreto, Alberto Xavier, Américo Masset Lacombe, Bernardo Ribeiro de Moraes, Edgard Neves da Silva, Fábio Leopoldo de Oliveira, Hamilton Dias de Souza, Henry Tilbery, José Carlos Graça Wagner, Luciano da Silva Amaro, Marco Aurélio Greco, Paulo de Barros Carvalho, Pedro Luciano Marrey Júnior, Rubens Approbato Machado, Walter Barbosa Correia e Ylves José de Miranda Guimarães), a interpretação permissiva de adotar-se, como hipótese de incidência do ICM, a técnica contábil do passivo fictício.

(17) Yonne Dolácio de Oliveira e Alberto Xavier em seus clássicos livros "A tipicidade no Direito Tributário Brasileiro" (Ed. Saraiva, 1980) e "Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação" (Ed. Revista dos Tribunais, 1978), vedam, de forma veemente, a possibilidade de utilizar-se tal técnica impositiva.

À evidência, o advérbio colocado no artigo 97 (somente) tem densidade suficiente para mostrar que apenas a lei, **EXCLUSIVAMENTE A LEI**, pode instituir e majorar tributos, não cabendo ao intérprete criar, por integração analógica ou interpretação extensiva, fato gerador abrangente para que situações colocadas fora da hospedagem hipotético-formal nela sejam colocadas, por mera necessidade arrecadatória.

Embora elemento de natureza econômica, cabe realçar, que nos dias atuais, em que o Governo Federal é o principal fator de perturbação no mercado financeiro, pela sua presença de absorção dos recursos disponíveis, fazendo-os escassos para os médios e pequenos empreendimentos, a procura de financiamentos no mercado paralelo, normalmente de agiotas sem lastro declarado para efeitos de imposto de renda, passa a ser o único caminho de sobrevivência para tais empreendimentos, razão pela qual o "passivo fictício" detectado está completamente dissociado da circulação de mercadorias, mas vinculado exclusivamente à obtenção de tais meios inescrituráveis. Tal fato, pela imprensa especializada denunciado e de conhecimento das autoridades federais, que ainda não atingiram os "agiotas nacionais", é de relevância para entender-se a possibilidade de alternativas outras que não a presumida circulação (18).

(18) Geraldo de Camargo Vidigal, ao criticar a postulação provocada pelo Governo na direção monetária, escreve:
"A direção monetária que se exerce no Brasil parece acreditar que os recursos nascem da moeda e que, atribuindo crédito, em moeda, ao Estado, acrescenta-se ao Estado uma iniciativa que se soma à iniciativa privada. O que sucede não é nada disto: retira-se à iniciativa privada seu potencial de investimento, quando é ele concentrado em mãos do poder público, conduzindo a uma atmosfera de soluções estatizantes" ("Caderno de Direito Econômico nº 2", Ed. CEEU/COAD, 1984, pg. 50).

Respondemos, portanto, à segunda questão, encampando a orientação da Suprema Corte, no sentido de que a figura do passivo fictício não implica presunção de fato gerador do ICM.

3ª) Os depósitos bancários de pessoas físicas, em montante superior à renda declarada, autorizam lançamento do IR?

O Tribunal Federal de Recursos, em recente acórdão, decidiu que a movimentação bancária, mesmo em valores superiores à renda declarada, não constitui fato gerador de imposto de renda.

Está a ementa assim redigida:

> "DEPÓSITOS BANCÁRIOS: Embora os depósitos bancários possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam, por si só, rendimentos tributáveis" (AP. 68.350 / 82 do TFR) (19).

Já, anteriormente, à época em que Paulo de Barros Carvalho era conselheiro do 1º Conselho de Contribuintes, adotara aquele Tribunal administrativo idêntica formulação, infelizmente reformada, já que passou, por presunção, a entender que a movimentação bancária, acima da declaração de renda, constituiria fato gerador desse tributo, por ganho omitido (20).

(19) Boletim do CRC-SP, jan/fev/mar/84, pg. 2.

(20) Em recente decisão, o 1º Conselho de Contribuintes adotou orientação um pouco menos rígida no concernente aos depósitos bancários. Está o acórdão assim redigido:
"Sessão 17/5/83 - Recurso nº 39.945
Processo nº 0630/051.500/81-13
Acórdão nº 104-3.677
Recte: José Joaquim Vieira Barbosa
Recdo: Del. da Receita Federal em Governador Valadares-MG

O imposto sobre a renda tem o seu contorno definido pelo artigo 43 do CTN, cuja redação versada está nos seguintes termos:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I. de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II. de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior",

trazendo, todavia, o artigo 44 do CTN elemento de perplexidade aparente, ao afirmar:

"Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

Fala o legislador em presumir-se a base de cálculo do tributo, no que a teoria de ser a presunção técnica exegética vedada pelo direito tributário, perderia sustentação jurídica.

... (20) "CÉDULA "H" - RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS
Se o contribuinte justifica a origem dos recursos com que foram efetuados os depósitos bancários em seu nome, faltando apenas uma pequena parte, inferior a 10% do total dos depósitos, não cabe a conclusão sobre existência de omissão de rendimentos na cédula "H" da declaração.
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por José Joaquim Vieira Barbosa, acordam os membros da 4a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.
Francisco Amaral Manso : Presidente.
Tereso de Jesus Torres : Relator.
Geraldo Magib Nunes : Procurador da Fazenda Nacional.
Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes conselheiros: Mário Rodrigues Teixeira, Olavo João Galvão, Victorino Ribeiro Coelho, Eugênio Botinelly Soares, Walter Ribeiro Valente e Luiz Miranda".

Só aparentemente o conflito se coloca. A base de cálculo presumida a que se refere o dispositivo, a rigor, não é presumida a partir da teoria civilista das presunções, que pressupõe chegar-se a uma verdade desconhecida pelos elementos conhecidos de verdade.

A base de cálculo, a que se refere o artigo 44, real, arbitrada ou presumida, é uma base de cálculo conhecida, na medida em que o sujeito passivo possa escolhê-la, seja pelos acréscimos e decréscimos da renda e proventos, regularmente contabilizados, seja pela técnica simplificada do arbitramento a partir da receita, seja pela adoção da receita global, como base de cálculo, à falta de possibilidade apuracional de seus elementos redutores (21).

Tanto a base de cálculo arbitrada, quanto a presumida, é uma base de cálculo verdadeira, conhecida, tactável. Os elementos, que potencializariam sua redução, como na hipótese do lucro real, não têm densidade suficiente ou validade intrínseca capaz de operacionalizá-la, seja por deficiência es-

(21) Henry Tilbery exemplifica o conceito legal, embora outorgue ao artigo 44 extensão maior que aquela que ofertamos, da seguinte forma: "No caso de pessoas jurídicas, por exemplo, àquelas de pequeno porte cujo capital social e receita bruta anual é inferior a um determinado limite, a lei concede a faculdade de optar (com certas exceções, fixadas em lei) pela tributação baseada no lucro presumido mediante aplicação de coeficiente de 12% sobre a receita bruta (Lei 4357/64, art. 25, RIR, arts. 194 e 196)", no que fica caracterizada a presunção como faculdade ofertada ao sujeito passivo da relação tributária e não como forma de apenação, a nosso ver, proibida pelo princípio da reserva absoluta da lei tributária ("Direito Tributário 3", Ed. Bushatsky, 1975, pg. 102).

critural, seja por deliberação própria do sujeito passivo da respectiva relação.

Não há que se falar, portanto, em presunção, no sentido clássico, mas deficiência de elementos redutores da base de cálculo apurada, com o que é tida por base de cálculo aquela conhecida, sem os decréscimos permitidos, mas não utilizados (22).

Percebe-se, claramente, que a tributação da movimentação bancária, a partir dos critérios exegéticos presumíveis não pode ser alicerçada no artigo 44, aliás, corretamente veiculado no concernente às pessoas jurídicas, a partir das três formas de apuração do imposto devido, ou seja, a partir do lucro real, arbitrado ou presumido.

Por outro lado, ao falar o legislador complementar em aquisição de disponibilidade econômica e jurídica, faz, nitidamente, menção a que tal disponibilidade deva ser adquirida, com clara alusão ao que seja renda e ao que seja proventos, esses considerados os acréscimos patrimoniais não conformados como aquela (23).

---

(22) Em nosso relatório para as XI Jornadas Latino Americanas de Direito Tributário (Rio, 1983) intitulado "O momento da aquisição da disponibilidade jurídica e econômica sujeita à incidência do Imposto de Renda" (IOB/ABDF/ILADT, pgs. 21/33) distinguimos as três formas de apenação com particularidade.

(23) Nilton Latorraca para as referidas XI Jornadas Latino-Americanas assim esclareceu o conteúdo ôntico do art. 43 do CTN: "Nos termos do artigo 43 do CTN, o suporte fático da hipótese de incidência do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade de renda, usada a palavra, neste estudo, em sentido lato, que abrange a renda em sentido estrito e os proventos. A disponibilidade tanto pode ser jurídica como econômica. E o conceito de renda, que abrange os proventos de qualquer natureza, compreende:
- o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e
- os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior.
É esse o suporte fático que a regra jurídica tributária reputou pertencer ao mundo jurídico, e que pode ser resumido na expressão acréscimo patrimonial. Esse suporte fático é complementado pelos demais elementos componentes do núcleo da hipótese de incidência, assim como pelos elementos adjetivos e coordenados do tempo e lugar.
Assim, a obrigação tributária surge quando a pessoa jurídica adquire disponibilidade jurídica ou econômica de renda, isto é quando se constata um acréscimo patrimonial" ("Publicação IOB/ILADT/ABDF", pg. 41).

Ora, a mera movimentação de conta bancária não representa aquisição de qualquer disponibilidade econômica, ao ponto de a legislação ordinária não a prever como hipótese específica. Não tem desenho jurídico. Não está delineada em diploma legislativo.

Não foi instituída, como determina o art. 97 do CTN, pelo instrumento único capaz de permitir-lhe venha à luz, ou seja, a lei, inclusive admitindo-se o decreto-lei como fonte geradora da obrigação tributária, por força de correta formulação pretoriana e da própria interpretação do plenário do IV Simpósio Nacional de Direito Tributário (24).

---

(24) Em outra decisão o 1º Conselho de Contribuintes rejeita como indícios de omissão de receita os depósitos bancários, em ementa da forma seguinte:

"Processo nº 0530/005.005/81-24 - Acórdão nº 102-20.095
Sessão de 9/5/83.
Recte. Paulo G. Marques (firma individual)

Os mais variados fatos podem permitir movimentações de contas bancárias, muitas vezes sem possibilidade de justificação. O advogado, que recebe dinheiro alheio e não pode revelar o nome de seu constituinte, por força de sigilo legal, os profissionais liberais obrigados a guardar idêntico procedimento de confidência, a mera procura de saldo médio em diversas instituições, operações financeiras realizadas e terminadas no próprio exercício e, principalmente, o esquecimento, em face da multidão de operações bancárias, que cada contribuinte é obrigado a realizar, geram situações intributáveis, por mero raciocínio lógico. Ora, a não justificação de uma operação, realizada há 5 anos, pelo simples olvido de sua origem, não pode ser determinante da imposição presumida.

Conta-se de determinado historiador que, enquanto preparava sua obra sobre o passado, no alto da torre de um castelo, foi sua atenção despertada por altercação no páteo, em que se envolviam diversos servos. À noite e à hora do jantar, quando os senhores da mansão e o historiador relembraram o episódio descobriram que cada um possuía uma versão do ocorrido e muitos já tinham esquecido alguns dos fatos acontecidos. Teria o referido historiador observado, então, que a história é extremamente falha, pois se um fato recentíssimo observado por todos, mesmo assim fora recontado com tantas lacunas, quantas não deveriam existir sobre fatos nunca vistos e distanciados no tempo (25).

---

(25)Com muito humor Pierre Daninos ("Les carnets du Major Thompson") desmistifica a história dizendo que, nas grandes batalhas, os generais fazem falar os canhões e depois os historiadores fazem falar os generais.

O certo é que o esquecimento é o comportamento humano mais comum, até porque, à falta de um dispositivo legal que obrigue sejam todas as contas bancárias justificadas, poucos são aqueles contribuintes que elencam e fazem sua contabilidade referencial às operações bancárias, enquanto meras pessoas físicas (26).

Ora, sendo este o "substractum" fático, não é crível, nem admissível possa, por mera necessidade de aumento de arrecadação e sem lei, criar-se fato gerador de obrigação tributária para a qual, em termos de documentação efetiva, os sujeitos passivos não se prepararam, nem foram obrigados a se preparar.

Recdo. Del. da Receita Federal em Feira de Santana - Bahia
PESSOA JURÍDICA - LANÇAMENTO EX OFFICIO - OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SALDO CREDOR DE CAIXA.
I. Não constituem indícios de omissão de receita os depósitos bancários escriturados na conta Caixa. Além disso , seu montante é inferior ao total da receita bruta.
II. Não havendo saldo credor na conta Caixa, conforme apurado em diligência, descaracterizada fica a omissão de receita.
III. Reforma parcial da decisão recorrida.
Acordam os membros da 2a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento , em parte, ao recurso para excluir da tributação as importâncias de Cr$ .. e Cr$ ..
Jacinto de Medeiros Calmon : Presidente
Francisco de Assis Praxedes : Relator
Leon Frejda Szklarowsky : Procurador da Fazenda Nacional".
(DOE 29/3/84, pg. 4440).

(26) A 5a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes no acórdão nº 104:3397, decidiu que:
"Sessão 24/01/83 - Recurso nº 39.281
Processo nº 0810/020.113/82-25 Acórdão 104-3.397
Recte. Sami Goldman
Recdo. Delegado da Receita Federal em SP - SP

Agiu bem o Tribunal Federal de Recursos, quando assim decidiu. Agia bem o 1º Conselho de Contribuintes em sua orientação pretérita. Age desavisadamente em sua orientação atual, em séria violação aos artigos 97, 108 e 112 do CTN, sobre tornar desnecessários os perfis exigidos pelos arts. 113 e 114 (27).

CÉDULA "H" - RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Os valores depositados em conta corrente bancária são sinais exteriores de riqueza que evidenciam a renda auferida pelo contribuinte, na medida em que o depositante não comprova sua origem em rendimentos não tributados ou tributados na declaração de rendimentos ou exclusivamente no regime de fonte, ou em numerário possuído em nome de terceiros, caso em que a lei autoriza sejam tomados como renda presumida para fins de arbitramento dos rendimentos omitidos".

Faz menção a que a lei autoriza que os depósitos bancários (fato interno e sigiloso) sejam considerados sinais exteriores de riqueza (fato externo público), sem citar qual lei justificaria a referida impossível conciliação, assim como conformaria a pretendida hipótese de incidência do imposto sobre a renda.

No passado já decidia o TFR, na linha de acórdão já citado, que:

"AMS. nº 72.745-SP
Rel. Sr. Min. Otto Rocha
Remetente: Ex-officio: Juiz Federal da 1a. Vara
Agravante: União Federal
Agravados: Waldemar Gil e outros
Adv. Dr. Eurico de Castro Parente
DECISÃO: à unanimidade, negaram provimento aos recursos (em 25/8/75 - 1a. Turma)
EMENTA: IR - Passivo Fictício. Os benefícios do art. 1º do DL nº 1042/69 se estendem às firmas já autuadas por passivo fictício, desde que procedida a retificação contábil exigida.
Mera presunção não permite instauração do processo fiscal. Jurisprudência deste Tribunal. Recursos Improvidos".
(os grifos são nossos).

(27) O Ministro Justino Ribeiro em voto publicado pela COAD Advocacia Dinâmica, ementa nº 7936, justifica a ilegitimidade da pretensão fazendária, nos termos seguintes: "7936. IMPOSTO DE RENDA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - PRESUNÇÃO INFUNDADA DE SONEGAÇÃO: É ilegítimo o lançamento de ofício do Imposto de Renda, tomando-se como renda simples existência de depósito bancário (TFR, ac. da 2a. Sec., publ. em 4/11/82, Eap. Civ. 72.975-RJ, Rel. Min. Justino Ribeiro, Antonio José da Rosa X União Federal, Adv. Célio Salles Barbieri)".

Nossa resposta, portanto, à terceira questão é de que não autorizam o lançamento do Imposto de Renda os depósitos bancários em montante superior à renda declarada, por respeito ao princípio da estrita legalidade e da tipicidade fechada.

4ª) É legítimo o emprego da presunção em matéria de imposto de renda para tributar pessoa física por via reflexa da pessoa jurídica?

O Decreto-lei 2065 declara em seu artigo 8º o seguinte:

> "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%".

Procura a lei criar uma presunção absoluta inadmissível, na medida em que, nos casos em que a distribuição não se faz, tal presunção passa a ser "ficção jurídica", isto é, passa a lei a criar caso de "mentira oficial" ou "falsidade legal" (28).

---

(28) Henry Tilbery critica acerbamente o dispositivo: "No caso de OMISSÃO DE RECEITAS pela pessoa jurídica existe uma prática tributária, já tradicional, de tributar --além

Duas questões merecem, de plano, a consideração do intérprete.

A primeira delas diz respeito ao tratamento normativo ofertado, pela primeira vez. O Direito anterior desconhecia-o, vale dizer, toda a jurisprudência administrativa pretérita foi criada sem regramento jurídico pré-existente. A presunção indicada não existia anteriormente, não obstante entender a Fazenda Federal poder instituir imposto sobre a renda em tais hipóteses, por normas complementares, em inequívoco desrespeito ao art. 97 do CTN (29).

---

do lançamento "ex officio" sobre a diferença do lucro na pessoa jurídica-- também o REFLEXO na pessoa física dos acionistas ou sócios sob título de Distribuição Disfarçada de Lucros. Esta prática, confirmada por decisões administrativas, não tem, realmente, base legal. Em princípio não concordamos com tributação por mera presunção, mesmo porque é sabido que existe uma parte paralela das atividades das empresas submersa, isto é,que não aparece na superfície. Esta realidade muitas vezes obriga as empresas para realizarem gastos sem recibos e comprovantes. São estes gastos, exatamente, que só podem ser liquidados forçosamente com receitas NÃO contabilizadas. Tais fatos verdadeiros, mesmo se teoricamente condenáveis, demonstram que não correspondem necessariamente à omissão de receitas uma distribuição "sonegada" aos sócios. Afinal repetimos, o imposto de renda não deve incidir sobre mera PRESUNÇÃO" ("Comentários ao DL 2065/83", Resenha Tributária, 2a. ed., pgs. 33/4).

(29) Alberto Xavier ("Direito Tributário e Empresarial", Ed. Forense, 1982, pg. 47), embora dê extensão maior à teoria das presunções em matéria tributária do que nós mesmos, explicita: "A este respeito, haveria a observar desde logo que o recurso à analogia não conseguiria o resultado pretendido de promover uma concretização efetiva dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária, pois ele seria ilegítimo nas hipóteses de negócios indiretos redutivos por substituição, onde como vimos não existe em rigor um caso omisso. E, repita-se: se, após correta interpreta-

A conclusão iniludível é que o artigo 8º consagra a inexistência de tratamento legislativo anterior, o que vale dizer, consagra a injuridicidade das exigências lastreadas --não em lei-- mas nas opiniões oficiais ou nas interpretações convenientes do Erário, beneficiário da imposição, dela executor e intérprete exclusivo.

Após ter sido a hipótese normada pelo art. 8º do Decreto-lei 2065/83, os processos nascidos à luz da falta de norma anterior, não podem prosperar, pois inequivocamente surgidos sem lei a embasá-los (30).

O segundo comentário diz respeito à própria legalidade da norma criada.

A via reflexa, isto é, a distribuição ao participante acionário ou societário, assim como a administradores, apenas é admissível mediante prova inequívoca de que a distribuição se fez. Existiu. Está provada.

ção da lei, se depara o órgão de aplicação do direito um tipo cujos limites apenas comportam o negócio direto e um outro em cujos limites reentre o negócio direto equivalente, nada o autoriza a substituir a disciplina jurídico-tributária do último pela do primeiro".

(30) O artigo 146 do CTN está assim redigido:
"A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto ao fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".
Embora cuide de critérios de interpretação, o princípio geral é comum, não só para a exegese administrativa, como para a alteração legislativa".

Fora a hipótese mencionada, nem por presunção relativa, nem por presunção absoluta, nem por ficção legal admite-se o princípio nitidamente desestabilizador das normas maiores de proteção ao sujeito mais débil da relação tributária.

Em que pese as críticas que são feitas à formulação de uma debilidade maior do sujeito passivo, pois os doutrinadores formais afirmam que ambos os sujeitos têm idêntica densidade jurídica e, posta a lei, sua igualdade é inequívoca, a realidade fática e jurídica demonstra o inverso, na medida em que o sujeito passivo tem apenas a lei para protegê-lo e sua atuação é, como o próprio nome o está indicando, meramente passiva. A própria desigualdade é ainda crescente, porque o sujeito ativo, beneficiário da norma que cria, é também seu intérprete oficial e executor, sobre gozar de privilégios processuais, com prazos maiores, garantias adicionais e um elenco numeroso de facilidades suplementares (31).

Ora, a única proteção do sujeito passivo encontra-se na estrita legalidade e na tipicidade fechada da lei, que lhe é imposta, razão pela qual, para o caso presente, é inadmissí-

(31) E a recente emenda constitucional enviada pelo Poder Executivo pretende aumentar os privilégios fiscais, através da eliminação do Poder Judiciário como julgador imparcial e a criação de contencioso administrativo em país, cuja tradição autoritária do Erário, não permite esperar justiça equidistante. Rubens Aprobatto Machado, em parecer aprovado por unanimidade no Conselho da OAB-Secção de São Paulo e IASP-Instituto dos Advogados de São Paulo, realça tais aspectos negativos, o mesmo fazendo o Tribunal Federal de Recursos, pelo relatório sereno e contundente do Ministro Carlos Mário Velloso.

vel que tais garantias sejam eliminadas para se criar "mentiras oficiais" como aquela de que se considera distribuída a importância, mesmo que não tenha sido. Presume-se, de forma absoluta, que a falsidade passa a ser verdade para efeitos de aumento de arrecadação contra o princípio maior exposto no CTN.

O artigo 8º é nitidamente violentador do artigo 43 do CTN e, por isto, não pode prevalecer. Os próprios artigos 43 e 44 estão subordinados ao item IV do artigo 21 da Emenda Constitucional nº 1/69.

A Constituição Federal fala que o imposto só incidirá sobre a renda e os proventos de qualquer natureza. O que não for renda, nem provento não é objeto da incidência, porque a Constituição Federal o veda. Se pretendesse criar hipóteses impositivas fictícias faria expressa menção ao fato (32).

Ora, nem o artigo 21 item IV, nem os artigos 43 e 44 admitem que uma "não renda" e um "não provento" sejam objetos de incidência tributária, a título de imposto sobre a renda e proventos.

À evidência, a "ficção legal" criada, sobre ser injurídica, ilegal e inconstitucional, gera hipótese, sequer admissí-

(32) Está o artigo 21 item IV da Emenda Constitucional nº 1/69 assim redigido:
"Artigo 21. Compete à União instituir imposto sobre:
.....
IV. renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei".

vel, pela aplicação, às avessas, dos princípios da estrita legalidade ou da tipicidade fechada, como se fossem princípios elásticos e flexíveis.

A via reflexa não pode admitir a utilização da presunção, pois sua tributação apenas se justifica a partir da comprovação de que a distribuição tenha sido realizada, mediante prova inequívoca e inconteste (33).

Respondemos, pois, à quarta pergunta no sentido de que não é legítimo, nem legal, nem jurídico o emprego da presunção para tributar pessoa física, por via reflexa da pessoa jurídica.

CONCLUSÕES

Em 1982, o Secretário da Receita Federal, em palestra pronunciada na Escola Superior de Guerra, afirmou que a carga tributária suportada pelo brasileiro era excessiva.

Não obstante a afirmação, após o diagnóstico referido, foram criados o Finsocial, o empréstimo compulsório, pelo Decreto-lei 2047/83, e a legislação do imposto de renda foi elevada

(33) "Every man is entitled if he can to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he suceeds in ordering them so as to secure this result, then, however unappreciative the Commisioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, be cannot be compelled to pay an increased tax" (Lord Tomlin no caso C.I.R. v. Westminster (Duke), 1936, apud Henry Tilbery in "Comentários ao DL 2065/83", co-ed. IBDT/Resenha Tributária, 1983, pg. 36).

sensivelmente (Decretos-leis 1950, 1967, 1968, 2027/31, 2065) (34).

O descompasso evidente da economia nacional e a falência do modelo adotado, já por nós analisado nos livros "O Poder", "Monetary Indexation in Brazil" e "Teoria da Imposição Tributária", não oferecem maior segurança sobre o crescente aumento da carga tributária futura. Sobre tal realidade, em um país cuja Constituição Federal não emanou do povo, mas foi imposta, em momento de exceção institucional e política, compreende-se que a única arma possível do sujeito passivo, nas fronteiras pequenas que lhe são outorgadas, são aquelas garantias consubstanciadas nos dois princípios fundamentais da estrita legalidade e da tipicidade fechada (35).

Ora, tais garantias --das poucas que ainda restam ao sujeito passivo-- não são compatíveis com os mecanismos convenientes das ficções legais, das presunções e dos indícios transformados em poderosas técnicas de arrecadação para sanar os irreversíveis "deficits" orçamentários, provocados pelo fracasso da presença estatal na economia (36).

(34) José Carlos Graça Wagner, em três sucessivos estudos publicados na Revista dos Tribunais (nºs. 568, 573 e 576) tece fundadas críticas à voracidade fiscal dominante, a partir de estudo da criação do Finsocial.

(35) Editora Saraiva, 1984, Ed. Bureau of International Fiscal Documentation, 1983, ao lado de Gilberto de Ulhôa Canto e J. van Hoorn, e Ed. Saraiva, 1983.

(36) Geraldo de Camargo Vidigal escreve "O debate sobre a evolução da taxa de juros e sobre a política a adotar nessa

Por esta razão é que respondemos negativamente a todas as questões, em respeito aos parcos princípios de salvaguardas remanescentes. Respeitassem-nos, por outro lado, as autoridades impositoras, sobre colaborar para o aperfeiçoamento da técnica impositiva, muito auxiliariam a procura de um autêntico ideal de justiça tributária.

---

matéria, por todos esses motivos, não pode fazer-se validamente senão a partir das premissas seguintes: o Governo Federal, em face das diretrizes econômicas que adotou para 1983 e nos anos subsequentes, assim como em função do Orçamento Monetário para 1984: I) deve renunciar a parte considerável da fatia tão ampla da renda nacional de que se tem apropriado para seus investimentos e II) tem a firme e corajosa intenção de renunciar a ela.
Só dessa forma se poderá atender aos reclamos de preservar o que resta da indústria brasileira de transformação e os serviços privados, ameaçados de se estiolarem, em face da concentração de todas as poupanças sociais em mãos do setor público. Só por esse caminho poderá preservar e restaurar emprego produtivo no setor privado, pois o trabalho qualificado que se afasta de cada indústria privada afetada pelas restrições de crédito não pode ser plenamente absorvido na implantação de novas indústrias de base e tende, pelo não exercício, a perecer em qualificação e produtividade" ("Caderno de Direito Econômico nº 2", Ed. COAD/CEEU, 1983, pgs. 51/52).

Gustavo Miguez de Mello
ADVOGADO

GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO
Advogado
Rua México, 31 - 9º and.
CEP 20.031 - R.J.

"PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO"

AS PRESUNÇÕES NO DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO: OS ASPECTOS GERAIS DA QUESTÃO E A ANÁLISE DA INVOCAÇÃO DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE ORÍGEM DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS COMO FUNDAMENTO PARA A COBRANCA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA.

GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO é advogado no Rio de Janeiro e Diretor de Atividades Científicas da Associação Brasileira de Direito Financeiro.

I. INTRODUÇÃO

I.1. O SUMÁRIO E A FORMULAÇÃO DAS QUESTÕES RELEVANTES PARA A SOLUCÃO DO PROBLEMA.

(I.1) Após o sumário e a formulação das questões relevantes para a solução do problema, (I.2) indicaremos o escopo deste trabalho e (I.3) mostraremos a relevância dos problemas nele analisados.

Na primeira parte da presente exposição estudaremos:

(II) as presunções no Direito Constitucional Tributário, aspectos gerais do problema:

(II.1) conceito e classificação das presunções: a presunção judicial ou "homini" no Código de Processo Civil de 1939 e as "regras de experiência" no Código em vigor, as presunções "juris tantum" e " juris et jure";

(II.2) a distinção entre ficção, presunção e indício;

(II.3) presunções de direito substantivo e adjetivo;

(II.4) pressuposto e finalidades das presunções: problema da distribuição do ônus da prova; presunções baseadas em juízo de probabilidade ; presunções destinadas a evitar injustiça por se tornar excessivo o ônus da prova, sendo neste caso desprezado (parcial ou totalmente) o juízo de probabilidade e presunções que visam à satisfação do interesse que o Legislador considera merecedor de maior proteção: a recente evolução doutrinária no Direito Processual Civil;

(II.5) a incerteza: distinção entre ignorância, opinião e certeza;

(II.6) a disciplina jurídica da incerteza em geral e a incerteza quanto a fatos relevantes para a aplicação do Direito;

(II.7) a presunção legal e a supremacia hierárquica das normas constitucionais sobre as leis ordinárias (a cautela requerida na utilização de conceitos doutrinários emitidos sobre questões que não implicam a aplicação de normas constitucionais);

(II.8) uma norma jurídica muito pouco aplicada e que disciplina questões de aplicação da lei tributária em casos em que não existe prova direta da ocorrência dos fatos;

(II.9) o cerne da questão: as presunções, o preciso delineamento constitucional das competências para instituir e lançar tributos (e, espe-

cificamente impostos), os direitos e as garantias constitucionais da legalidade e tipicidade da tributação, de ampla defesa, de ação e ao devido processo legal: o confronto entre a segurança jurídica visada pelo Legislador Constitucional ao conferir "garantias" e a incerteza quanto a fatos relevantes para a aplicação das leis tributárias. As presunções decorrentes de juízo de probabilidade e as presunções que visam à justiça e têm por pressuposto o excessivo ônus da prova e a equidade na repartição dos encargos tributários: a circunstância aleatória de ser difícil ou impossível a realização pelo contribuinte de prova e a segurança visada pelas garantias constitucionais. O confronto entre os interesses que o Legislador das presunções julgou merecedor de mais forte proteção e o interesse protegido por garantia constitucional. A segurança jurídica, o desenvolvimento econômico e a estabilização da economia.

(II.10) a quem compete provar a ocorrência na vida real do fato que corresponda à hipótese de incidência do tributo;

(II.11) as presunções legais favoráveis ao contribuinte em face da presunção de liquidez e certeza do crédito tributário.

A primeira parte do presente trabalho será concluída com (II.12) considerações sobre a segurança jurídica assegurada ao contribuinte como direito e garantia constitucional Estudaremos então a questão concernente à

(III) invocação da ausência de comprovação de depósitos bancários como fundamento para cobrança de imposto sobre a renda de pessoa física de montante superior à renda declarada que se subdivide em duas outras questões:

(III.1) os lançamentos que se referem a acréscimo de patrimônio e a distribuição do ônus da prova.

(III.2) os lançamentos com base em sinais exteriores de riqueza.

I.2. O ESCOPO DO PRESENTE TRABALHO

A Doutrina é unânime em reconhecer o seguinte: as presunções "homini" ou judiciais e um sem número de presunções legais decorrem (no plano de Política Legislativa, observam alguns autores) da incerteza quanto aos fatos.

Por ser este aspecto relevante no estudo das presunções a ele dedicaremos mais atenção do que a outros, como também daremos muito destaque ao outro aspecto das presunções a seguir mencionadas.

Há, porém, como veremos, presunções que não decorrem da incerteza quanto aos fatos mas têm por objetivo a satisfação de interesse público ao qual o Legislador atribuiu maior relevância. Este aspecto da questão fica transparente nos casos de presunções "juris et jure" nos quais, como veremos, a ocorrência de determinado fato se torna irrelevante para o Direito - a menos que a relevância do mesmo decorra de norma constitucional.

A satisfação de interesse público relevante ocorre também no caso das ficções jurídicas.

Sendo assim, a análise das presunções no Direito Constitucional Tributário pressupõe o estudo de alguns problemas que, há mais de dois milênios, vem desafiando os juristas, como o da incerteza quanto aos fatos relevantes para a aplicação do Direito e as técnicas de repartição do ônus da prova. Este problema, no caso da instituição e cobrança de tributos em países de constituição rígida como o Brasil (o presente trabalho visa a analisar apenas o Direito Brasileiro) tem de ser abordado em termos de hierarquia das normas jurídicas.

Constitui principal escopo da primeira parte do presente estudo o de enfrentar duas questões fundamentais:

a-) como devem agir o intérprete, o aplicador da lei tributária e o julgador de casos de aplicação da lei tributária quando ocorre incerteza quanto aos fatos e quando o Legislador quer evitar injustiça decorrente do excessivo ônus da prova;

b-) nos casos em que as presunções legais (como ocorre com as ficções jurídicas) foram instituídas visando à satisfação de interesse ao qual o Legislador Ordinário atribuiu maior relevância cabe verificar se há interesses a que o próprio Legislador Constitucional julgou merecedores de maior proteção.

O escopo principal da primeira parte do presente trabalho é o de enfrentar os dois problemas acima enunciados.

O outro objetivo deste trabalho é o de estudar um problema referente à co-

brança de tributo que, para prevalecer, teria de passar pelos "testes" dos princípios constitucionais cuja aplicação será estudada na primeira parte desta exposição podendo, porém, como veremos, ser tal problema resolvido à luz das próprias normas jurídicas ordinárias que disciplinam a espécie: trata-se da invocação da ausência de comprovação da origem de depósitos bancários como fundamento para cobrança de imposto sobre a renda de pessoas físicas.

I.3. A RELEVÂNCIA DOS PROBLEMAS A SEREM ENFRENTADOS.

É evidente que não é possível determinar com segurança todos os fatos a que a Constituição e a lei atribuiram relevância para a cobrança de tributos. Não se discute também que a Lei Ordinária cria (em certos casos) presunção de ocorrência de tais fatos.

Não se controverte a existência de garantias constitucionais que visam à segurança jurídica efetiva do cidadão (e, portanto, do contribuinte), em termos efetivos (na vida real e não apenas no texto constitucional): a segurança jurídica do cidadão (e portanto, do contribuinte) constitui, assim, um bem a que o Legislador Constitucional atribuiu grande relevância. É inquestionável a relevância de todos os direitos e garantias constitucionais.

Sendo inquestionáveis as premissas acima, conclui-se ser também relevante o estudo dos problemas a serem examinados, que dizem respeito à aplicação da lei tributária nos casos em que (a) haja incerteza quanto aos fatos e (b) em que o Legislador Ordinário haja atribuído relevância à aplicação de interesses nos casos de conflito com interesse protegido por norma constitucional. Esta conclusão decorre necessariamente das duas premissas acima enunciadas. Em outras palavras: é sem dúvida relevante o estudo da compatibilização ou incompatibilização da incerteza e da atribuição ao contribuinte do ônus da prova com a plena realização dos direitos do contribuinte e com a segurança jurídica que tem de decorrer - na vida real - das garantias constitucionais.

Pergunta-se: teriam sentido as limitações constitucionais ao poder de tributar se o Legislador Constitucional não houvesse atribuído relevância ao fato da vida real de que é limitada a capacidade do contribuinte de pagar tributo? Teriam sentido tais limi-

tações caso fossem inteiramente irrelevantes para o Legislador Constitucional as considerações de justiça fiscal?

Ora, em termos de justiça fiscal (como demonstramos em duas exposições feitas sobre a matéria (1), ou melhor, em termos de repartição equânime de encargos decorrentes das atividades financeiras do Estado, é mais grave a cobrança de tributo indevido que concentra em determinado contribuinte encargos que deveriam caber a mais de um do que a não cobrança de tributos devidos, o que acarreta perda de benefícios que se diluiriam pela população globalmente considerada.

A consideração acima também serve para evidenciar a relevância do estudo do problema da aplicação da Legislação Tributária em casos de incerteza quanto a fatos: outra consideração que prova a relevância do estudo da questão em exame é de natureza econômica: a segurança jurídica de todos e, em particular, dos agentes econômicos, constitui fator importante do desenvolvimento econômico (como observaram economistas ingleses) e da estabilização da economia. Ora, o desenvolvimento econômico e a estabilização da economia, como o demonstramos nas mencionadas exposições sobre a matéria (1), são objetivos muito importantes da cobrança de tributos.

Uma das questões mais debatidas entre o Fisco e o contribuinte, quer na esfera administrativa, quer em Juízo, é a referente à invocação pelos agentes fiscais da ausência de comprovação de origem de depósitos bancários como fundamento de cobrança de imposto sobre a renda de pessoa física.

Observa-se o seguinte: na prática, raríssimas são as pessoas físicas que conseguiriam provar a origem de cada um de seus depósitos bancários efetuados em todas as contas que hajam mantido no período relevante para cobrança do imposto sobre a renda.

Os agentes fiscais obtêm dos bancos cópias dos extratos correspondentes a todos os períodos básicos em relação aos quais não haja decaído o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário e exigem do contribuinte que comprove a origem de cada um dos depósitos.

Houve casos em que todos os depósitos não comprovados foram tributados, não se levando sequer em conta a probabilidade de os rendimentos brutos declarados pelo contri-

buinte terem sido depositados em banco; outros casos houve em que foram tributados os depósitos que excederam os rendimentos brutos declarados.

Na prática a situação é a seguinte: sendo insuportável o ônus da prova, a prevalecerem as cobranças em exame disporiam as autoridades tributárias do arbítrio ou da faculdade (é o que cabe determinar no presente estudo) de efetuar cobrança suplementar de imposto sobre a renda de quase todos os contribuintes que movimentam contas bancárias.

A rigor, as autoridades tributárias (embora não tenham tomado essa atitude, mas podem no futuro vir a ser substituídas por outras que a tomem) poderiam utilizar o arbítrio ou a faculdade acima referidos até mesmo como forma de pressionar parlamentares e juízes, já que eles, como os demais contribuintes, não têm condições de provar a origem de todos os seus depósitos bancários.

A situação dos contribuintes, na vida real, é agravada pelo fato de eles nem ao menos haverem sido advertidos antes da realização dos depósitos de que teriam de provar as origens deles.

Em face do quadro acima descrito, torna-se relevante a questão: a cobrança acima referida se compatibiliza ou não com a segurança jurídica visada pelo Legislador Constitucional ao consagrar os princípios da estrita legalidade e tipicidade na cobrança de tributos, da ampla defesa, do direito de ação e ao devido processo legal?

Outra questão relevante é a de se determinar se o Legislador Ordinário (a) observou os princípios constitucionais aplicáveis e se ele autorizou ou não a cobrança de imposto de renda na hipótese em exame.

Como o Supremo Tribunal Federal ainda não dirimiu em termos genéricos e definitivos o problema da invocação pelo Fisco dos depósitos bancários de origem não comprovada como fundamento para cobrança de imposto sobre a renda de pessoa física, e como estão em questão normas e princípios constitucionais, a segurança jurídica dos contribuintes e a interpretação de leis federais, é claro que se está em presença de hipótese de aplicação da norma que atribui ao Supremo Tribunal Federal competência para apreciar a argüição de relevância de questão federal (Constitui-

ção Federal, art. 119, inciso III, § 3º, letra c) referente ao "caput" e §§ do art. 153.

II - AS PRESUNÇÕES NO DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO: ASPECTOS GERAIS DO PROBLEMA.

II.1. CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO DAS PRESUNÇÕES: A PRESUNÇÃO JUDICIAL OU "HOMINI" NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1939 E AS "REGRAS DE EXPERIÊNCIA" NO CÓDIGO EM VIGOR, AS PRESUNÇÕES "JURIS TANTUM" E "JURIS ET JURE".

PONTES DE MIRANDA dizia que presumir é, etimologicamente, "prae sumere" , "é ter por sido alguma coisa, antes de ser provada, de ser percebida, antes de se sentir, de se perceber, põe-se a existência da coisa. Tudo que se passa no pensamento como atitude subjetiva, e não no real" (2).

Divergindo, em parte, quanto à etimologia do vocábulo, AURÉLIO BUARQUE DE HOLANDA estabelece o conceito de presunção em linguagem corrente dizendo:

"(Do Lat. praesumptione) S.F. 1. Ato ou efeito de presumir (-se). 2. Opinião ou juízo baseado nas aparências; suposição, suspeita. 3. Vaidade, orgulho; pretensão: "Presunção e água benta, cada qual toma a contento" (prov.) 4. Jur. Consequência que a lei deduz de certos atos ou fatos, e que estabelece como verdade por vezes até contra prova em contrário. (cf. indício)" (3).

A divergência referente à origem da palavra presunção é mais aparente do que real e não afeta de forma relevante o conceito de presunção já que a palavra latina "praesumptionem"corresponde ao acusativo - caso lexicogênico do qual derivaram os vocábulos de origem latina da Língua Portuguêsa - da palavra "praesumpsio - praesumptionis". Ora, o célebre "Dicionário Latino Português" SARAIVA registra o seguinte nos verbetes "praesumptio - praesumptionis":

"Presumptio, onis, s. ap. f. (de praesumere). PLIN. J. Ideia antecipada, previsão, conjectura. Habuit praesumptionem imperii mox futuri ex ... SPART. Previu a sua proxima elevação ao imperio segundo ... Contra praesumptionem suam. Just. Contra a sua expectativa. Praesumptio omnium hominum. SEN. A opinião commum dos homens § ULP. Presumpção (ter. jurid.) § TERT. Opinião, crença, prejuízo. § APUL. crença religiosa § QUINT. Preoccupação (fig. rhet.) § APUL. Firmeza, constancia. § S.SEV. Ousadia, audacia, atrevimento § TERT. PROSP. Excessiva confiança Presumpção. § Plur. CASS" (4).

PONTES DE MIRANDA sustentava, como vimos, que "presunção" era "pre-sumere"; AURÉLIO diz que presunção vem de "praesumptione"; como SARAIVA mostra que "praesumptio-praesumptionis" deriva de "pre-sumere", a divergência aludida não tem grande importância: um autor indicou a origem imediata, outro, a remota.

As presunções se classificam em presunções "homini" ou judiciais e presunções jurídicas. As presunções jurídicas ou legais se subdividem em relativas ou "juris tantum" e absolutas ou "juris et jure".

Comecemos a análise do problema pelas presunções jurídicas ou legais.

Nas presunções relativas ou "juris tantum" é juridicamente relevante a produção de prova em contrário, o que não ocorre, como é sabido, no que concerne às presunções "juris et jure". Mesmo, entretanto, no que concerne às presunções "juris et jure", não pode ser desde logo afastada a prova em contrário se a admissibilidade da prova decorrer implícita ou explicitamente de princípio constitucional.

Muitos juristas observam que a presunção opera quando existe uma probabilidade

de ocorrência de um fato a respeito do qual o aplicador da lei não tem conhecimento seguro. GLUCK, por exemplo, diz que "presunção é a conclusão fundada sobre a qualidade e relação ordinária das coisas e aquelas circunstâncias que soem acompanhá-las e que são prováveis" (5).

COVELLO assim conceitua presunção jurídica: "convencimento antecipado da verdade provável a respeito de um fato desconhecido obtido mediante fato conhecido e conexo" (6), observando que o "fato que se prova por meio de presunção é sempre desconhecido e incerto" e se baseia em "fato conhecido e provado" (7).

RUBENS GOMES DE SOUSA observa também que "... a presunção confere certeza jurídica a algo que é provável ..." (8).

PONTES DE MIRANDA, que havia analisado as presunções ao comentar o Código de Processo Civil de 1939, voltou a examinar o problema ao comentar o Código em vigor que não contém qualquer referência expressa às presunções e aos indícios, dizendo:

"... a presunção legal apenas tem como acontecido, ou não acontecido, o que talvez não aconteceu, ou aconteceu ... . à base das presunções le-

gais está julgamento sobre fatos que não se podem conhecer facilmente, ou que de ordinário escapam à investigação ... . A presunção legal toma alguns elementos, fáceis de prova, e tem-nos como suficientes para que se considerem acontecidos, ou não acontecidos, outros elementos. No fundo, há prova indireta, posto que nem toda prova indireta se prenda a presunção ..." (9).

O efeito jurídico da aplicação de uma presunção a uma situação concreta é descrito no Código Civil Italiano de 1865 (artigo 1349) como "a consequência que a lei ou o juiz deduz de um fato conhecido para chegar-se a um fato desconhecido" (10).

No que concerne às presunções "juris et jure" observava PONTES DE MIRANDA:

"Se ao legislador parece que a probabilidade contrária ao que se presume é extremamente pequena, ou que as discussões sobre provas seriam desaconselhadas, concebe-as ele como presunções inelidíveis, irrefagáveis, tem-se por notório o que pode ser falso" (11).

Quanto as presunções judiciais ou "hominis" observava PONTES DE MIRANDA:

"A presunção hominis não é meio de prova, nem dá motivo de prova. É atividade do intérprete, do juiz, ao examinar as provas. Atividade imediata. Quando a lei diz: "Os atos jurídicos, a que se não impõe forma especial, poderão provar-se mediante: V. Presunção"(Código Civil, art. 136) ou lança "regra de pensar", de argumentar, ou pretende determinar que a presunção seja meio de prova, ou motivo de prova, e vai além da realidade. Presunções simples ou de fato são assunções para além dos dados da prova, feitas ao contato com fatos (presunções facti), pelo Juiz, como homem (presunções homini). É a experiência dele, derivada do que sabe sobre as coisas, das suas relações de coexistência ou de causação, ou de duração, ou de localização, que as estabelece, não os próprios motivos de prova. É a convicção, por fraca que seja; portanto, subjetiva" (12).

O vigente Código de Processo Civil dispõe no seu artigo 335:

"Em falta de normas jurídicas particulares, 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 esta o exame pericial."

"...as regras" de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece... "embora sejam "conceitos juridicamente indeterminados" (12a)se assemelham às presunções "homini".

O Ministro MOACYR AMARAL SANTOS observa que as presunções não são provas diretas dos fatos, pois

"... na prova direta a conclusão objetiva é consequente da afirmação da testemunha ou da atestação da coisa ou documento, sem necessidade de trabalho algum do raciocínio ..." (13).

o que não ocorre com as presunções.

O MINISTRO MOACYR AMARAL SANTOS observa ainda que as presunções

"... não guardam relação direta com o fato litigioso..." (14).

e não constituem prova plena, pois a prova plena

"... é a que produz um grau de certeza capaz de assegurar as decisões de uma consciência reta" (15).

O MINISTRO MOACYR AMARAL SANTOS observa, com apoio em MORAIS CARVALHO que

"Prova plena é a que faz tanta fé quanto basta para decidir a controvérsia; semiplena é aquela que produz alguma fé, não tanta que por ela se decida a questão" (16).

O referido autor invoca, no mesmo sentido, a lição de RAMALHO, e a de MELLO FREIRE, para quem são provas semiplenas todas as presunções (17).

Conclui-se assim, irretorquivelmente, que as presunções acima analisadas não decorrem da certeza da ocorrência na vida real dos fatos que elas presumem.

Além das presunções ora estudadas, que como vimos decorrem de juízo de probabilidades feito pelo Legislador ou pelo Juiz, outras há que serão analisadas no sub-item "II.4" que são destinadas a evitar a injustiça por ser difícil provar que os fatos ocorreram no caso concreto como ordinariamente ocorrem. Outras presunções existem e serão também analisadas no sub-item "II.4", que visam à satisfação do interesse que o Legislador Ordinário (e eventualmente o Constitucional) considera merecedor de maior proteção.

II.2. A DISTINÇÃO ENTRE FICÇÃO, PRESUNÇÃO E INDÍCIO

Dizia PONTES DE MIRANDA

"Indício é o fato ou parte de 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",

acrescentando:

"... o chamado começo de prova por escrito é indício" (18).

PONTES DE MIRANDA mostra que indício não configura prova, pois podem

"... haver muitos (indícios), e não bastar o conjunto deles, ainda que concordantes" (19).

O referido autor lembrava que

"A ficção enche de artificial o suporte fáctico ... a ficção abstrai de toda consideração de probabilidade: o legislador mesmo prescindiu de toda exploração do real; pareceu-lhe melhor criar o elemento ou os elementos do suporte fáctico e impô-los, como se fossem reais, ao mundo jurídico" (20).

RUBENS GOMES DE SOUSA, com apoio na lição de PUGLIATTI dizia, ao comparar a presunção absoluta à ficção: "em resumo (a presunção absoluta) tira do possível uma ilação para o certo. Já a ficção dá como certo, para (todos ou alguns) efeitos jurídicos, algo que se sabe não ser certo, ou que é contrário à natureza das coisas: em resumo, cria uma verdade jurídica" existente apenas "ex vi legis" mas diferente da

verdade natural. A diferença, como nota PUGLIATTI não sem alguma ironia, é bastante tênue, pois o que importa ao direito é que a lei cria uma assim chamada "verdade jurídica", e não a motivação pré ou meta-jurídica do legislador para escolher o fato que resolve presumir verdadeiro" (21).

COVELLO distingue a ficção da presunção da seguinte maneira: "a ficção situa-se na esfera da imaginação" ao contrário do que ocorre com a presunção que "insere-se no campo da probabilidade" (22).

Conclui-se que os indícios têm em comum com as presunções e as ficções não configurarem prova de que, na vida real, haja ocorrido o fato do qual eles são indícios. Casos há (na presunção "juris et jure" e na ficção) nos quais o Legislador Ordinário (e eventualmente o Legislador Constitucional) nega relevância jurídica a fatos que ocorreram e atribui relevância a fatos que podem não ter ocorrido (presunção "juris et jure") ou que são imaginários (ficções).

II.3. PRESUNÇÕES DE DIREITO SUBSTANTIVO E ADJETIVO.

Muitos autores entendem que as presunções são de direito substantivo; outros

julgam que as normas concernentes a presunções são adjetivas.

O problema ora analisado é de grande relevância na aplicação da Legislação Tributária já que, por vêzes, o Legislador Ordinário se refere a prova ser realizada pelo Fisco como pressuposto da incidência do tributo; em outras oportunidades há referências a presunção de liquidez e certeza do crédito tributário ; por fim, há leis processuais que criam presunções.

HUGO ROCCO diz que

"ao lado do direito que regula a forma da atividade jurisdicional está o direito que regula o conteúdo, a matéria, a substância da atividade jurisdicional. Um é o direito processual que, exatamente porque regula a forma da atividade jurisdicional, toma o nome de direito formal; o outro é o direito material ou substancial. Direito material, ou substancial, é, pois, o direito que determina o conteúdo, a matéria, a substância, isto é, o fim da atividade ou função jurisdicional" (23).

O MINISTRO MOACYR AMARAL SANTOS invoca a lição de DEMOLOMBE segundo a qual "é essencial não se confundir o fundo com a forma, o direito em si mesmo com o exercício do direito, o que, enfim, é decisorium com o que não é senão ordinatorium" (24).

para fundamentar a conclusão que já antecipara e segundo a qual

"... a prova participa de um e de outro, do direito adjetivo e do direito substantivo, segundo seja vista quanto a sua produção em juízo e quanto a sua admissibilidade e valor" (25).

Cabe lembrar que ao "direito processual cabe estabelecer o modo de constituir a prova e de produzí-la em juízo" (26).

No que concerne às presunções, aplicam-se as lições doutrinárias acima e respeito do que seja direito substantivo e adjetivo: as presunções que visam a constituir direito, que se referem pois àquilo que é "decisorium" são de direito substantivo; as presunções concernentes àquilo que é "ordinatorium" são de direito adjetivo.

II.4. PRESSUPOSTO E FINALIDADES DAS PRESUNÇÕES: PROBLEMA DA DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA; PRESUNÇÕES BASEADAS EM JUÍZO DE PROBABILIDADE; PRESUNÇÕES DESTINADAS A EVITAR INJUSTIÇA POR SE TORNAR EXCESSIVO O ÔNUS DA PROVA, SENDO NESTE CASO DESPREZADO (PARCIAL OU

TOTALMENTE) O JUÍZO DE PROBABILIDADE E PRESUNÇÕES QUE VISAM À SATISFAÇÃO DO INTERESSE QUE O LEGISLADOR CONSIDERA MERECEDOR DE MAIOR PROTEÇÃO: A RECENTE EVOLUÇÃO DOUTRINÁRIA NO DIREITO PROCESSUAL CIVIL.

EDUARDO BONNIER - formulando com clareza um entendimento incontroverso - e decorrente de evidência afirmou que "no siempre es possible al hombre llegar al conocimiento perfecto de la verdade en cada caso particular y, no obstante, las necessidades sociales no siempre le permitem suspender su juicio y abstenerse" (27).

Um pressuposto das presunções é a dificuldade ou impossibilidade existente de apurar os fatos.

Como vimos, a referida dificuldade concernente à apuração dos fatos relevantes para aplicação do Direito levam muitas vêzes o Juiz (presunções judiciais ou "homini", do Juiz enquanto homem) ou o Legislador (presunções legais relativas, "juris tantum" ou absolutas, "juris et jure") a criarem presunções baseadas em juízos de probabilidade.

O juízo de probabilidade não explica a existência de determinadas presunções. Não explica mesmo nem sequer a existência de todas as presunções relativas ao desconhecimento dos fatos relevantes, embora a maioria esmagadora dos autores se refira apenas às presunções que decorrem de juízo de probabilidade.

Com efeito, há presunções que visam a evitar se atribua ônus excessivo de prova a uma das partes o que poderia acarretar injustiça.

O objetivo da justiça e a dificuldade na realização da prova prevalecem na consideração do Legislador.

O DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA refere-se às presunções ora examinadas ao estudar as presunções legais e não ao analisar as presunções "homini".

Eis o pronunciamento do eminente processualista sobre a matéria:

"No caso da presunção absoluta, e talvez mesmo em algumas hipóteses de presunção relativa, esta segunda linha de raciocínio, baseada na dificuldade da prova, assume tamanho relevo que chega às vezes a impor-se por si mesma, relegada a plano secundário (quando

não desprezada de todo) aquela que se relaciona com o juízo de probabilidade: em geral as duas idéias andam de braços dados, mas não fica excluído que se estabeleça presunção legal principalmente (ou até exclusivamente) por temer-se que a extrema dificuldade de provar o fato presumido conduzisse, na prática, a uma injustiça" (28).

Obra de grande importância feita em homenagem a COUTURE contém um importante estudo de um jurista brasileiro - o DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA - além de analisar o pressuposto das presunções (ao menos em Política Legislativa) relacionado com o desconhecimento ou com a incerteza do conhecimento de fatos, esclarece que existem presunções que têm finalidades concernentes à satisfação do interesse que o Legislador considera merecedor de maior proteção (aspecto do problema que não foi devidamente apreciado por muitos outros autores) e mencionando ainda, como vimos, as presunções criadas para evitar injustiça decorrentes do excessivo ônus da prova (29).

Cabe salientar também a contribuição doutrinária do referido processualista que se refere à "a função prática exercida pela presunção legal relativa": ela atua - e nisso se exaure o papel que desempenha - na distribuição do ônus da prova" (30).

O DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, baseando o seu pronunciamento na mais recente literatura", invoca a lição de MUSIELACK que "põe em relevo a equivalência funcional das presunções legais relativas e das normas comuns sobre distribuição do "onus probandi", frisando que aquelas nada mais são do que regras especiais em face destas" (31).

A propósito da distribuição do ônus da prova, papel que, como vimos é também desempenhado pelas presunções relativas, o DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, confirmando e ampliando conclusão alcançada por MICHELI, ensina:

"...a Doutrina costuma expressar essa idéia dizendo que as regras sobre ônus da prova constitui, no fundo, regras de julgamento, das quais se vale o órgão judicial, por não lhe ser dado cingir-se a um non liquet, exatamente nos casos em que de certo fato, relevante para a decisão da causa, não se obteve prova alguma. O valor normativo das disposições pertinentes à distribuição do onus probandi assume real importância na ausência de prova: em semelhante hipótese é que o juiz há de indagar a qual dos litigantes competia o ônus, para imputar-lhe as consequências desfavoráveis da lacuna existente no material probatório". (os grifos constam do texto original) (32).

Se é verdade que nem todas as presunções decorrem de juízo de probabilidade até mesmo algumas das presunções absolutas, "juris et jure" decorrem de um fato conhecido ser de tal forma relacionado com o outro que o Legislador torna irrelevante a atividade de provar a ocorrência deste outro fato (11). Neste caso as presunções absolutas se assemelham às presunções relativas, "juris tantum" e às presunções "homini" ou judiciais.

Analisados os casos das presunções que pressupõem um juízo de probabilidade quanto a ocorrência de fatos relevantes para a aplicação do Direito, e estudadas as presunções que decorrem da injustiça que poderia decorrer da atribuição a uma das partes de ônus excessivos relativos a prova de fatos, passemos as presunções que visam à satisfação de interesse julgado merecedor de mais forte proteção.

Cabe assinalar que a dificuldade de provar um fato ou a incerteza de ocorrência do mesmo nem sempre constituem a finalidade das presunções absolutas. Eis um relevante pronunciamento de JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA sobre a questão:

"Antes se afigura possível vislumbrar no procedimento adotado simples expediente técnico tendente a caracterizar determinadas hipóteses em que - ao contrário do que comumente ocorre - não é necessária a presença deste ou daquele elemento ou requisito, para que se haja de ter por existente ou por válido um ato jurídico, ou ainda para que se produza tal ou qual efeito jurídico. Suponhamos que, em regra, a existência ou a validade de certo ato, ou a produção de certo efeito, fique condicionada à concorrência dos elementos ou requisitos a, b e c, mas que, nalguma hipótese particular, quiçá para facilitar a satisfação de interesse julgado merecedor de mais forte proteção, queira o Legislador dispensar um deles - c, por exemplo. Em vez de dizer que bastam a e b para que exista ou valha o ato, ou para que se produza o efeito, diz que, sob aquelas circunstâncias peculiares, se presume (de modo absoluto) a presença de c" (33).

Verificamos, pois, que presunções existem que decorrem de três diferentes considerações de Política Legislativa acima estudadas. Cabe observar que a presunção absoluta tem uma função normativa que prevalece sobre os motivos que inspiraram o Legislador Ordinário a adotá-la, função esta que se assemelha à da ficção; as duas figuras jurídicas distinguem-se porém:

"Realmente: enquanto a presunção "iuris et de iure" encontra uma de suas possíveis (e mais

frequentes) explicações na grande verossimilhança do fato presumido, a ficção implica, muito ao contrário, não só que o legislador se abstenha de ver o fato como provavelmente ocorrido, mas que se ache até consciente de que a verdade é o oposto, quer dizer, admita que o fato não se haja verificado - para em seguida, apesar disso, determinar que se produzam os mesmos efeitos que se produziriam se o fato fosse verdadeiro. Atribui-se, destarte, ao esquema não-a eficácia igual à normalmente atribuída ao esquema a. Esse traço essencial - equiparação de efeitos quanto a diferentes esquemas de fato - é que legitima a aproximação, ao ângulo normativo, das figuras da presunção absoluta e da ficção jurídica: são semelhantes os resultados práticos que o legislador consegue, recorrendo a um ou a outro expediente técnico. Em última análise, a distinção tem apenas valor teórico" (34).

Como é sabido, aplicam-se à instituição e à cobrança de tributos diversos princípios e normas constitucionais. O cerne da questão em exame é o seguinte: como se compatibilizam, se é que se compatibilizam, as presunções que decorrem da incerteza quanto a existência de fatos e como se compatibilizam, se é que se compatibilizam, o interesse que o Legislador Ordinário julgou merecedor de ser mais bem protegido com o interesse que o Legislador Constitucional determinou proteger por meio dos direitos e garantias individuais aplicáveis à criação e à arrecadação de tributos.

Cabe também ser determinado se há ou não compatibilidade entre os princípios e normas constitucionais e as presunções decorrentes da dificuldade excessiva na realização da prova e do objetivo de realização da justiça.

II.5. A INCERTEZA: DISTINÇÃO ENTRE IGNORÂNCIA, OPINIÃO E CERTEZA.

Torna-se necessária uma breve incursão nos domínios da Filosofia, ou, mais precisamente, nos domínios da Epistemologia ou Crítica do Conhecimento, invocando-se também conceitos lógicos e de Psicologia Filosófica, pois "certeza", "opinião" e "ignorância" dizem respeito à ordem do conhecimento e são estudadas pela Epistemologia. Como o saber filosófico estudado na Epistemologia é conexo com o saber estudado em Lógica e Psicologia Filosófica, ele se utiliza de conceitos elaborados nas mencionadas disciplinas filosóficas.

Enquanto a verdade consiste em uma adequação da inteligência ao ser, ao real,

uma "adaequatio rei et intelectus", a certeza é um estado de espírito a respeito da verdade.

ROGER VERNEAUX, analisando a questão com a clareza e precisão habituais, observa o seguinte:

"Há diversos graus de firmeza no assentimento, tornando-se indispensável pois passá-los em revista para precisar a natureza da certeza. A ignorância é uma ausência de todo conhecimento relativo a um objeto, é o vazio do espírito. A ignorância torna-se um mal quando constitui a falta de um conhecimento que se deva ter. Ela é então uma privação. A ignorância pode até ser mesmo objeto de conhecimento, pois, como ensinava SOCRATES, devemos tomar consciência de nossa ignorância. A dúvida é uma suspensão do julgamento. O espírito flutua, por assim dizer, entre o sim e o não, seja porque ele não percebe alguma razão para afirmar ou negar (dúvida negativa), seja pelo contrário, porque o espírito percebe razões iguais para afirmar e negar (dúvida positiva). A suspeita não é ainda um julgamento mas não é mais apenas uma dúvida. Ela é uma tendência a emitir um julgamento, muito fraca porém para determinar o ato. Com a opinião, entramos no domínio da afirmação. Uma opinião é, com efeito, um julgamento mas não é um julgamento firmemente estabelecido, é, pelo contrário, um julgamento feito com medo de se enganar, reservando pois a possibilidade de que o julgamento contrário seja verdadeiro. O

receio do erro é a consciência de que os motivos de afirmar são apenas prováveis (35).

Excede os limites do presente trabalho o estabelecimento de sutis distinções ou mesmo a crítica de conceitos limítrofes entre a opinião e a certeza que correspondem às expressões "opinio vehemens", "opinio imperturbata", por um lado e a "certitude probable" de outro. A certeza é um estado de um espírito que afirma sem medo de se enganar, que é determinado a um julgamento e a ele adere firmemente. A certeza é o estado perfeito da inteligência. A ela tendem os esforços da inteligência e ela corresponde ao repouso na posse da verdade. Podem entretanto existir certezas erradas (36).

RÉGIS JOLIVET conceitua a ignorância (em Lógica) como "estado de espírito puramente negativo, que consiste na ausência de todo conhecimento relativo a um objeto; conceitua a dúvida (em Lógica e Psicologia Filosófica) como "estado de equilíbrio entre a afirmação e a negação; conceitua a opinião (em Psicologia Filosófica) como a "asserção fundada em razões simplesmente prováveis e formulada com o sentimento de que ela implica em risco de erro", conceituando certeza (em Lógica, Psicologia e Epistemologia ou Crítica do Conhecimento) como o "estado de espírito que consiste em as-

sentir firmemente, sem receio de equivocar-se , a um juízo tido por verdadeiro (37).

A precisa determinação dos conceitos filosóficos acima mencionados é relevante para que se verifique que toda a presunção (quer seja ela legal ou "homini" ou judicial) baseada na probabilidade acarreta apenas uma simples opinião e nunca uma certeza a respeito dos fatos relevantes para a aplicação do Direito. Toda presunção que se funda em mera probabilidade não se baseia portanto na adesão firme do espírito a uma afirmação (ou negação), procurando basear-se em uma afirmação feita com o receio de errar, feita por quem não exclui a possibilidade de que o juízo contrário seja verdadeiro (o termo juízo está empregado neste subitem "II.5" em sua acepção lógica e não jurídica; é nesta acepção filosófica, aliás, que os juristas empregam a palavra juízo na expressão "juízo de probabilidade").

As considerações acima são relevantes para o confronto entre a segurança jurídica visada pelo Legislador Constitucional e a incerteza da determinação dos fatos relevantes para aplicação do Direito Tributário.

II.6. A DISCIPLINA JURÍDICA DA INCERTEZA EM GERAL E A DA INCERTEZA QUANTO A FATOS RELEVANTES PARA A APLICAÇÃO DO DIREITO:

Os fatos, como é evidente, ocorrem no mundo real, cabendo à inteligência se adequar a eles. A verdade (lógica) consiste precisamente nesta adequação da inteligência ao seu objeto, o real. O desconhecimento ou o conhecimento destituído de certeza não afetam os fatos efetivamente ocorridos no passado (podem afetar, na prática, os efeitos judiciais deles). Esta é a razão pela qual prevalece o princípio da subjetividade de toda a incerteza. A incerteza - em si própria -, pois, é sempre subjetiva.

Da mesma forma, a regra jurídica incidiu ou não incidiu sobre determinado fato.

A dúvida sobre se a regra jurídica incidiu ou não ou sobre qual tenha sido a regra jurídica que incidiu é, conforme o demonstra PONTES DE MIRANDA, "só subjetiva", "existe e depende de condições interiores", "ainda que haja discordâncias na jurisprudência"; tal dúvida não existe "na re-

lação jurídica" e "constitui um mero acidente psíquico do julgador" (38).

Esta é a razão invocada por PONTES DE MIRANDA, para demonstrar o cabimento do mandado de segurança mesmo nos casos em que havia controvérsia sobre o direito aplicável ou divergência, neste particular, na Jurisprudência e na Doutrina (38).

Se a incerteza em si própria é sempre subjetiva, a causa da incerteza pode ser subjetiva ou objetiva. A causa da incerteza quanto aos fatos jurídicos é subjetiva quando, por exemplo, decorrer de informações insuficientes a respeito deles. A incerteza quanto à regra jurídica pode ter causa subjetiva, decorrendo de conhecimento insuficiente do Direito.

A incerteza quanto ao Direito aplicável pode também ter causa objetiva.

É comum (infelizmente) a incerteza quanto à norma jurídica aplicável decorrer do defeito de termos, proposições, remissões, omissões, ou outra qualidade negativa de expressão da regra jurídica (39). De qualquer maneira, a dúvida está na mente do aplicador do Direito já que a regra jurídica - ainda que deficientemente formulada - incidiu ou não incidiu

e determinado fato entrou ou não entrou no mundo jurídico, dele saiu ou não saiu.

Considerações como estas é que constituem a razão de ser dos princípios de que a lei se presume conhecida e de que o juiz conhece o Direito.

PONTES DE MIRANDA elaborou estudos concernentes à incerteza no que concerne a fatos relevantes para a aplicação do Direito e relativos a solução jurídica de problemas decorrentes do desconhecimento, na vida real, de normas jurídicas. O referido autor demonstrou a relevância da prova para o Direito Substantivo e para o Direito Adjetivo, razão pela qual estudou a questão ao comentar o Código de Processo Civil em vigor e ao elaborar o célebre "Tratado de Direito Privado" (40). A análise acima se deve em parte ao mencionado jurista.

II.7. A PRESUNÇÃO LEGAL E A SUPREMACIA HIERÁRQUICA DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS SOBRE AS LEIS ORDINÁRIAS (A CAUTELA REQUERIDA NA UTILIZAÇÃO DE CONCEITOS DOUTRINÁRIOS EMITIDOS SOBRE QUESTÕES QUE NÃO IMPLICAVAM A APLICAÇÃO DE NORMAS CONSTITUCIONAIS).

Como é sabido, a afirmação segundo a qual, nos casos de presunções absolutas,

"juris et jure" não se admite prova em contrário é feita reiteradíssimamente.

O DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA observou que a formulação acima referida não é precisa:

"... quando se diz que, na presunção absoluta, é inadmissível a "prova em contrário", o que no fundo se quer afirmar é que nada adiantaria ministrar tal prova, pois, a despeito dela, o órgão judicial continuaria adstrito a pôr como fundamento fáctico de sua decisão, aquilo que a lei presume. Nessa perspectiva, olhando mais de perto o fenômeno, a inadmissibilidade da "prova em contrário" aparece como um simples corolário de sua irrelevância, explicando-se pela razão óbvia de que no processo não se deve tolerar atividade inútil" (o grifo consta do texto) (41) "... no rigor da técnica, ... os fatos legalmente presumidos juris et jure ... são fatos irrelevantes já do ponto de vista material, isto é, fatos que não precisam ocorrer para que se produza o efeito previsto na Lei. Certamente, por via de consequência tampouco precisam ser provados; ou melhor: não são admissíveis como objeto de prova" (os grifos constam do texto) (42).

Raciocinando-se com base nas lúcidas considerações acima transcritas e no princípio da hierarquia mais elevada das normas constitucionais em relação às leis ordinárias con-

cluir-se-á necessariamente que a prevalência da presunção "juris et jure" sobre o fato efetivamente ocorrido no mundo real só pode existir quando o Legislador Ordinário tenha suficiente autoridade para tornar irrelevante, do ponto de vista material, o fato ocorrido.

Ora, em matéria de instituição e cobrança de tributos, o próprio Legislador Constitucional é quem atribui relevância a determinados fatos e, implícita ou explícitamente, nega relevância a outros fatos ao definir competências tributárias.

Conclui-se pois serem inadmissíveis presunções "juris et jure" (e as ficções) (a menos que as normas de que decorrem houvessem sido promulgadas pelo próprio Legislador Constitucional) que neguem relevância a tais fatos ou que atribuam relevância a fatos aos quais o Legislador Constitucional negou relevância.

Quanto às presunções legais e às presunções "homini" ou judiciais, devemos dizer que a prevalência delas terá de ser também estudada à luz das normas e dos princípios constitucionais.

II.8. UMA NORMA JURÍDICA MUITO POUCO APLICADA E QUE DISCIPLINA QUESTÕES DE APLI

CAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA EM CASOS NOS QUAIS NÃO EXISTE PROVA DIRETA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS.

O Decreto-Lei nº 5.844, de 23.9.1943, artigo 79, § 1º, presentemente regulamentado pelo parágrafo 2º do artigo 678 do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4.12.1980 (doravante designado RIR/1980) dispõe:

"(a) Os esclarecimentos prestados (b) só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou (c) indício veemente de falsidade ou inexatidão" (o Regulamento reproduz com precisão o texto legal).

(a) O Legislador estabeleceu uma presunção de boa fé no que concerne aos esclarecimentos prestados pelo contribuinte.

Esta presunção, estabelecida em 1943 ainda recentemente foi reiterada pela Legislação que disciplina a desburocratização do País.

Com efeito, a referida Legislação - entre inúmeras outras medidas nas quais se presume a boa fé do cidadão (e não ao contrário ...) - "eliminou, nos órgãos e entidades da Administração Federal, Direta ou Indireta, a exigência de apresentação dos seguintes atestados,

aceitando-se, em substituição, a declaração do interessado ao procurador bastante: atestado de vida; atestado de residência; atestado de pobreza; atestado de dependência econômica; atestado de idoneidade moral, e atestado de bons antecedentes" (Decreto nº 83.936, de 6.9.1979) (43).

Cabe ressaltar que o Direito protege a boa fé: como exemplos do que afirmamos, entre outros, podemos invocar o do artigo 935 do Código Civil que atribui validade ao "pagamento feito de boa fé ao credor putativo, (àquele que se acha na posse do direito e ação para haver a dívida"), segundo MANUEL INÁCIO CARVALHO DE MENDONCA (44), ainda que provando-se depois que não era credor. Em matérias que afetam direta ou indiretamente ao Direito das Obrigações, ver também os artigos 155, 1321, do Código Civil e a disciplina dos atos simulados.

Como ensina OCTAVIO MOREIRA GUIMARÃES "uma pessoa (de boa fé) adquire um bem de quem não era proprietário, pode realizar a aquisição, supondo que esteja tratando com o verdadeiro dono; sucede o mesmo com o devedor que paga a quem aparece como titular real do crédito, e nos demais casos em que o interessado acredita que esteja lidando com o verdadeiro sujeito do direito" (44).

Ora, se o Direito protege a quem agiu erradamente, porém, de boa fé, se não há prova ou indícios veementes de que o contribuinte tenha errado, prestando esclarecimentos inexatos ou falsos, como não haveria de protegê-lo o Legislador principalmente em um sistema jurídico que atribui ao contribuinte um direito à segurança (Constituição,art.153 "caput")

(b) O "elemento seguro de prova" a que se refere a Lei é aquele capaz de provar excluindo, pois, qualquer dúvida, quanto a falsidade ou a inexatidão dos esclarecimentos prestados. Neste caso - e só neste caso - é alcançada, pelo aplicador da Lei à certeza da improcedência dos esclarecimentos apresentados pelo contribuinte.

(c) Como vimos, o indício não corresponde a uma prova da ocorrência do fato relevante à aplicação da lei. Ele configura em um fato provado e conexo com o fato relevante. O indício, deve ser, pois, provado e, se não for provado, não será sequer indício. Se não houver conexão entre o indício e o fato relevante para a aplicação da Lei Tributária, não se configurará o indício. É a partir do indício que se firma a presunção (quando o Legislador a cria ou quando for o caso de presunção "homini") que leva à con

clusão de ocorrência de outro fato, este último sim, mencionado na regra jurídica como requisito de sua aplicação.

De qualquer forma,o indício tem de ser veemente para ser relevante.

Vimos que muitos indícios, ainda que concordantes, na lição de PONTES DE MIRANDA acima invocada, podem não ser suficientes para que se considere ocorrido o fato relevante para aplicação de determinada norma jurídica.(nota 19).

No caso em exame, portanto, para que o indício seja considerado veemente, tem ele de fornecer elementos de convicção ao julgador mais seguros do que os proporcionados por muitos indícios comuns, ainda que concordantes.

(b) e (c)

GERALDO ATALIBA, em um dos raros e preciosos pronunciamentos doutrinários feitos a respeito do mencionado dispositivo legal, ensina:

"Quer isto dizer que o fisco deve aceitar os esclarecimentos - como deve aceitar os termos das declarações comuns a que se refere o art. 314 do Regulamento do Imposto de Renda - exceto quando disponha de:

a) elemento "seguro" de prova em contrário;
b) indício veemente de falsidade ou inexatidão.

Significa que a lei exclui o arbítrio, retira a discricionaridade até então e impõe peremptoriamente um julgamento vinculado, orientado pelo critério duplo de exigir dos agentes fiscais:
a) positivamente: elementos seguros de prova.
b) negativamente: demonstração da falsidade ou inexatidão do esclarecimento prestado pelo contribuinte" (45).

Como vimos, GERALDO ATALIBA entende que a regra jurídica em exame constitui uma vedação à discricionalidade dos agentes fiscais na atividade administrativa de lançamento de imposto.

Como tal vedação à discricionalidade decorre dos princípios constitucionais da estrita legalidade e tipicidade da tributação e decorre também do artigo 3º e do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, conclui-se que o entendimento de que resultou o dispositivo legal em exame não é aplicável apenas aos lançamentos de imposto sobre a renda: ele se aplica a cobrança de todos os tributos.

A 5a. Turma do TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, em acórdão unânime, cujo Relator foi o eminente MINISTRO JUSTINO RIBEIRO, a 17.3.1982 julgou:

"Tributário. IR - lançamento "ex- officio". Os esclarecimentos prestados pelo contribuinte só poderão ser impugnados pelos lançamentos com prova clara ou indício veemente de falsidade ou inexatidão" (Procedente) (46).

Embora o dispositivo em exame se aplique a um sem número de casos concretos, raras têm sido, na Jurisprudência, as aplicações do mencionado dispositivo legal, mesmo no que concerne à cobrança do imposto sobre a renda, o que se comprova pelo fato de que, estando o referido dispositivo legal em vigor desde 1943, ALBERTO TEBECHRANI, FORTUNATO BASSANI CAMPOS e JOSÉ LUIZ RIBEIRO MACHADO haverem invocado apenas duas decisões nas quais se interpreta o dispositivo em apreço: o Acórdão acima transcrito e o Acórdão 01-0042-80 do Conselho Superior de Recursos Fiscais (47).

II.9. O CERNE DA QUESTÃO, AS PRESUNÇÕES, A PRECISÃO DO DELINEAMENTO CONSTITUCIONAL DAS COMPETÊNCIAS PARA INSTITUIR E LANÇAR TRIBUTOS (E, ESPECIFICAMENTE IMPOSTOS); OS DIREITOS E AS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE E TIPICIDADE DA TRIBUTAÇÃO, DE AMPLA DEFESA, DE AÇÃO E AO DEVIDO PROCESSO LEGAL: O CONFRONTO ENTRE A SEGURANÇA JURÍDICA VISADA PELO LEGISLADOR CONSTITUCIONAL AO CONFERIR "GARANTIAS" E A INCER

TEZA QUANTO A FATOS RELEVANTES PARA A APLICAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS. AS PRESUNÇÕES DECORRENTES DE JUÍZO DE PROBABILIDADE E AS PRESUNÇÕES QUE VISAM À JUSTIÇA E TÊM POR PRESSUPOSTO O EXCESSIVO ÔNUS DA PROVA E O CONFRONTO ENTRE OS INTERESSES QUE O LEGISLADOR DAS PRESUNÇÕES JULGOU MERECEDOR DE MAIS FORTE PROTEÇÃO E O INTERESSE PROTEGIDO POR GARANTIA CONSTITUCIONAL, A EQUIDADE NA REPARTIÇÃO DE ENCARGOS TRIBUTÁRIOS. A CIRCUNSTÂNCIA ALEATÓRIA DE SER DIFÍCIL OU IMPOSSÍVEL A REALIZAÇÃO PELO CONTRIBUINTE DE PROVA E A SEGURANÇA JURÍDICA VISADA PELAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS. A SEGURANÇA JURÍDICA, O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E A ESTABILIZAÇÃO DA ECONOMIA.

A Constituição Federal em vigor dispõe no seu Artigo 153, "caput":

"Art. 153 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade ..." (os grifos evidentemente não constam do texto original).

MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, invocando a lição de RUI BARBOSA, ensina, ao comentar a norma em exame.

"Em sentido estrito e neste é que a expressão interessa neste passo, "garantias constitucionais se chamam, primeiramente, as defesas postas pela Constituição aos direitos especiais do indivíduo.

Consistem elas no sistema de proteção organizado pelos autores da nossa lei fundamental, em segurança da pessoa humana, da vida e da liberdade humana" (*48*).

O eminente constitucionalista acrescenta:

"Direitos Reconhecidos: A Constituição reconhece como básicos quatro direitos: o direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade. Todos os demais, que enunciam os vários parágrafos deste artigo, não passam de desdobramentos destes quatro que são, verdadeiramente, os direitos fundamentais" (só o primeiro grifo consta do texto original) (*49*).

Verifica-se desde logo que o texto constitucional expresso - conforme lição da Doutrina a qual confirma este entendimento - consagra a segurança como direito básico e fundamental do cidadão.

Além de assegurar em termos genéricos o direito à segurança, (art. 153 "caput") a Constituição Federal (art. 153 § 29), conforme lição de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, garante

"Segurança Tributária

Aqui se resguarda a segurança individual em face da tributação. Tal preceito é da maior relevância para o homem comum. Com efeito, em muito pouco adiantaria proteger a propriedade, ou seja, o patrimônio individual, como faz o § 22 deste artigo (...), se o mesmo patrimônio estivesse à mercê da tributação fixada arbitraria e inopinadamente pelo Poder Público" (50).

O pronunciamento acima evidencia que o direito à segurança genericamente garantido é um dos direitos fundamentais e é consagrado especificamente pelo Legislador Constitucional em termos de segurança tributária, sendo relacionado com outro direito básico e fundamental: o direito à propriedade.

Cabe lembrar que a Constituição Federal traçou um delineamento preciso ao distribuir competências tributárias, descrevendo rigorosamente as hipóteses de incidência de todos os impostos os pré-requisitos indispensáveis para a cobrança de taxas, disciplinando juridicamente a instituição e a cobrança de contribuições de quaisquer naturezas e empréstimos compulsórios.

O delineamento preciso das competências constitucionais para instituir e cobrar

tributos não pode ser alterado de maneira alguma pelo Legislador Ordinário.

Analisando a hipótese de incidência do imposto sobre a renda da Constituição Federal, PONTES DE MIRANDA ensinou que ela não pode ser alterada para alcançar a correção monetária (51), dizendo o ilustre jurista, com apoio no ensinamento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, que na "... reavaliação do ativo social, o fator que consiste na desvalorização da moeda não pode ser suporte fáctico de tributo (Supremo Tribunal Federal, 21 de maio de 1953, J. e D., 16.123) (52), sendo inconstitucional a cobrança de imposto sobre a renda incidente sobre aquilo que não é renda.

O pronunciamento acima invocado do referido jurista evidencia a inalterabilidade, por meio de presunção, da hipótese de incidência dos impostos prevista na Constituição.

Os direitos à garantias acima mencionados referentes à tributação e o preciso delineamento das competências constitucionais tributárias criam limitações constitucionais ao poder de tributar, para nos utilizarmos da feliz e consagrada expressão do MINISTRO ALIOMAR BALEEIRO (53).

Há direitos a garantias constitucionais que não se referem apenas à tributação, mas que podem e devem ser invocados no processo de lançamento de tributos. Estes direitos à garantias constitucionais são: o direito a "... ampla defesa e os recursos a ela inerentes" (Constituição Federal, art. 153, § 15), direito de ação (artigo 153, § 4º); e o direito ao devido processo legal (art. 153 § 36, combinado com os §§ 4º, 15, 16, 18, 19, 20, 21, 30, 31, 32 e 35 do referido artigo 153 e artigo 154"in fine"). Tais direitos podem ser exercidos juntamente com os direitos decorrentes do princípio constitucional da estrita legalidade e tipicidade da cobrança de tributos (Constituição Federal, art. 19 "caput" e inciso I e artigo 153 § 29).

Estabelecidas estas premissas em sólidas bases proporcionadas pela própria Constituição Federal, claro está que o Legislador Constitucional determina que esta segurança e estas limitações constitucionais têm de prevalecer na vida real, na vida concreta de cada dia e não apenas no texto constitucional: a segurança jurídica visada pelo Legislador Constitucional terá, pois, de prevalecer no "país real" e não apenas no "Brasil Legal" (54).

Vamos passar ao cerne da questão principal do presente trabalho. Analisamos acima as presunções decorrentes de juízo de probabilidade, as que visam ao objetivo de realizar a justiça em casos em que o ônus da prova seria insuportável ou dificilmente suportável para uma das partes, e as que decorrem da atribuição pelo Legislador Ordinário de mais forte proteção a determinado interesse. O cerne do presente trabalho consiste em confrontá-las com as garantias, princípios e limitações constitucionais acima mencionados.

É evidente que, não se tratando de presunções estabelecidas pelo próprio Legislador Constitucional, os princípios, garantias e limitações constitucionais, em caso de conflito , sempre prevalecerão sobre quaisquer presunções legais ou presunções "homini" e sobre as ficções jurídicas ou sobre efeitos decorrentes de indícios.

Quanto às presunções decorrentes de juízo de probabilidade, podemos ressaltar que o fato efetivamente ocorrido na vida real não é conhecido com segurança, com certeza, e não foi provado: dele o aplicador da lei tem conhecimento apenas provável acrescido de uma diretriz legal

de hierarquia inferior à da Constituição. Em tal caso, como deverá agir o aplicador da Lei?

Sabe-se que o aplicador da Lei tem apenas uma opinião e não uma certeza quanto à ocorrência de tal fato. É até possível que os dados concretos da questão de que tratar indiquem probabilidade maior mas não certeza da ocorrência do fato presumido pelo Legislador.

Em situações extremas, a análise dos dados concretos da questão pode até resultar na prova efetiva e, portanto, na certeza da não-ocorrência de fato a respeito do qual exista presunção absoluta, "juris et juris", de sua ocorrência.

Pode também, na análise dos aspectos concretos da questão, se chegar à conclusão de ser improvável a ocorrência de fato em relação ao qual a Lei Ordinária estabeleceu presunção absoluta de que ele ocorreu.

A Doutrina não analisa detidamente os problemas acima enunciados ou, ao menos, não conhecemos análise detalhada de tais problemas.

O nosso entendimento sobre a matéria é o seguinte: devem o intérprete e o aplicador da Constituição começar a enfrentar o problema pela aplicação irrestrita dos princípios e das normas constitucionais de tal forma a assegurar as garantias constitucionais mesmo nos casos em que haja incerteza sobre os fatos e ainda que disso decorra a não-aplicação à espécie de Lei Ordinária que na sua literalidade à ela se aplicaria.

Na verdade estaria o intérprete da própria Lei Ordinária interpretando-a corretamente, já que interpretar não é apenas fixar o sentido mas também o alcance da Lei.

Ora, o alcance da lei não é definido apenas por suas disposições literais, mas também pela Constituição e por outras leis que integram o sistema jurídico.

GERALDO ATALIBA ensina:

"... as normas jurídicas sempre integram um sistema (conjunto harmônico de elementos, unificados em razão da participação em princípios radicais comuns) e com ele se harmonizam por instância lógica da dogmática jurídica, na lição insuperável de Recaséns Siches. "Não se pode pretender entender o texto sem compreender o contexto", já dizia a velha sabedoria dos glosadores" (55).

As considerações acima nos levam às seguintes conclusões: em que pese a existên-

cia de Lei Ordinária em contrário que crie presunção legal absoluta ou ficção e, em homenagem ao princípio de hierarquia das normas jurídicas, provada por qualquer das partes a não-ocorrência da hipótese de incidência descrita na Constituição ou na Lei, em caso algum poderá ser cobrado tributo ou penalidade cujo pressuposto seja a ocorrência na vida real do fato descrito na norma jurídica de que se tratar.

A conclusão acima aplica-se aos casos de presunção relativa ou "juris tantum" pelas mesmas razões invocadas e também em decorrência da própria natureza de tais presunções.

Sendo aleatória a circunstância da dificuldade de o contribuinte provar a não-ocorrência de determinado fato (ou a ocorrência de fato incompatível com ele), pelos menos nos casos em que o contribuinte não tenha o dever jurídico instrumental ("obrigação acessória") de cujo cumprimento resultasse provada a não-ocorrência do fato, entendemos que em todos os casos em que resultar improvável a ocorrência do fato à hipótese de incidência, nenhum tributo ou penalidade poderá ser cobrado, ainda que exista Lei Ordinária dispondo em contrário e estabelecendo presunção absoluta ou relativa da ocorrência do fato ou ainda ficção.

Este entendimento decorre do seguinte raciocínio: na ausência de Lei Ordinária o aplicador da Lei não determinaria a cobrança de tributo em caso no qual se tenha verificado não ser provável que tenha ocorrido na vida real o fato correspondente à hipótese de incidência do tributo. As normas constitucionais aplicáveis não dependem de regulamentação e são inatingíveis e não modificáveis sob aspecto algum pelas leis ordinárias. Logo, resultando dos autos que no caso concreto é improvável a ocorrência do fato correspondente à hipótese de incidência, nenhum tributo pode ser cobrado.

As considerações acima evidenciam ser relevante a atividade instrutória concernente à apuração de fatos em casos nos quais, na ausência de normas e princípios constitucionais, se considerariam irrelevantes ou inadmissíveis provas em contrário do que decorre de presunção "juris et jure".

Entendemos também não ser cobrável tributo ou penalidade sendo apenas provável mas não certa, no caso concreto de que se tratar, a ocorrência do fato correspondente à hipótese de incidência. Esta questão merece aprofundamento pela Doutrina.

A conclusão acima decorre da segurança jurídica visada pelo Legislador Constitucional e que não parece ser compatível com a cobrança de tributos ou penalidades em casos em que decorram incertezas quanto aos fatos, ainda que seja provável a ocorrência do fato correspondente à hipótese de incidência. Somos de opinião que, na ausência da certeza quanto aos fatos, o tributo não pode ser exigido.

A norma jurídica analisada no sub-item "II.8" "retro" indica claramente que o Legislador Ordinário adotou este entendimento.

A atividade administrativa das autoridades tributárias concernente aos lançamentos de tributos é estritamente vinculada à Lei (Constituição Federal, artigos 19 "caput" e inciso I, 153 §§ 2º e 29 e, explicitantemente, Código Tributário Nacional, artigos 3º e § único do artigo 142).

As presunções de que as bases de cálculo de tributos correspondem a determinada porcentagem (ou se identificam a) valores diversos daqueles que correspondem aos requisitos constitucionais ou legais, só podem decorrer da lei, e não podem em caso algum prevalecer contra a prova em contrário, não prevalecendo o arbitramento previsto em lei quando a falta de apuração dos

fatos não decorra de omissão ilegal por parte do contribuinte, pois esta interpretação dos princípios e normas constitucionais é a única que nos parece compatível com a segurança jurídica que o Legislador Constitucional confere ao cidadão.

Sob duplo fundamento podemos afirmar que é absolutamente inquestionável a inadmissibilidade da cobrança de tributos quando o critério do arbitramento ou o critério de presunção aplicável à base de cálculo do mesmo não se encontra estabelecido em lei, pois, neste caso, além de poder invocar os fundamentos acima mencionados, pode o contribuinte impugnar a cobrança de tributos mediante atividade que, na falta de balisamentos legais precisos, se torna discricionária, infringindo os princípios de estrita legalidade e tipicidade da cobrança de tributos e o Código Tributário Nacional, art. 3º e § único do art. 142.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS fez uma observação que deve, sem dúvida, merecer toda a atenção da Doutrina e dos nossos Tribunais em face de sua procedência e de sua grande relevânca para o deslinde de controvérsias entre o fisco e o contribuinte:

"... a conclusão ineludível de tais princípios é a de que a presunção, em tal ramo, quanto a fatos desconhecidos em sua confrontação, não pode ser admitida, sem que se violem, seriamente, as regras matrizes da tipicidade da tributação.

Mister se faz um esclarecimento necessário. Não se está negando o direito à utilização da presunção legal, isto é, definida em lei, para efeitos de imposição tributária, quando conhecidos seus fatos geradores. Do que se cuida é das presunções sobre fatos desconhecidos" (56).

O princípio "in dubio pro reo", como se sabe, é pacificamente admitido pelos criminalistas, sendo pacífica também a Jurisprudência sobre a matéria. O próprio Legislador Ordinário, embora consciente da necessidade de coibir crimes hediondos, nem mesmo para o caso de tais crimes admite a condenação de alguém apenas pelo fato de tal pessoa ser provavelmente o autor do delito.

No Direito Penal, os pronunciamentos da Doutrina e da Jurisprudência e as normas editadas pelo Legislador Ordinário se conformam plenamente com e se inspiram no direito à garantia constitucional à liberdade que, como vimos acima, com apoio na lição de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, se inclui entre os direitos a que

a Constituição Federal reconhece como direitos básicos.

Entendemos que, do direito à garantia e do direito à propriedade, também reconhecidos pela Constituição Federal como básicos, decorrem conclusões semelhantes.

Pergunta-se: o conceito constitucional de segurança dos criminalistas será e deverá ser diferente do conceito de segurança dos trubutaristas? A resposta caberá aos nossos Tribunais e à Doutrina.

A garantia necessária para que um engenheiro, no que concerne à segurança de uma ponte é uma garantia absoluta e decorre de uma certeza de que a ponte permanecerá firme apesar das intempéries e da carga que deverá suportar.

Não basta para o engenheiro que seja provável que a ponte continue firme, não basta para ele que seja muito provável que a ponte não caia, não basta que o engenheiro seja de opinião que a estrutura da ponte não necessite de reforço para que ela possa ser liberada para o uso.

A ponte só é aprovada pelo engenheiro para o uso se o engenheiro considerá- la

absolutamente segura e se estiver absolutamente convencido disto (e, ainda assim, esta certeza pode ser enganosa e a ponte cair ...).

Pergunta-se: será que, para os juízes e para os juristas, o conceito de garantia, na acepção utilizada pelo Legislador Constitucional difere essencialmente do conceito de garantia utilizado pelos engenheiros?

A Jurisprudência e a Doutrina, responderão a essa questão.

Em nosso entendimento as presunções baseadas em juízo de probabilidade, ainda que tais juízos hajam sido feitos pelo Legislador Ordinário, não substituem os julgamentos feitos com base na certeza quanto aos fatos, no que concerne a aplicação das normas constitucionais que conferem ao contribuinte garantias jurídicas.

A precisão do delineamento feito pelo Legislador Constitucional das competências para instituir e lançar tributos (e, especificamente impostos) não é compatível com os lançamentos que coexistem com a incerteza quanto à ocorrência dos fatos constitucionalmente relevantes para a cobrança de tributos.

O rigor do Legislador Constitucional ao estabelecer os princípios de estrita legalidade e de tipicidade da tributação tem de ser acompanhado de absoluto rigor na obtenção de certeza quanto aos fatos.

Admitir que a presunção pode substituir a possibilidade de provar fato constitucionalmente relevante (presunção "juris et jure") seria reduzir a letra morta o direito do contribuinte de fazer prova, direito este inerente aos direitos de ação (Constituição Federal , art. 153 § 4º), de ampla defesa, com os recursos a ela inerentes (art. 153, § 15º) e ao devido processo legal (art. 153, § 36 combinado com os §§ 4º, 12, 15, 18, 20, 21, 30, 32 e 35 do referido art. 153 e art. 154 "in fine").

Pergunta-se: é admissível a interpretação de normas constitucionais que as reduzam a letra morta?

Deixemos a resposta ao MINISTRO ALIOMAR BALEEIRO:

"A Constituição não destrói a si mesma. Logo não transige com interpretação que a aniquila" (57).

O MINISTRO VICTOR NUNES LEAL ensina que " afundar-se-iam os contribuintes na incerteza e na intranquilidade se as obrigações fiscais pudessem ser enunciadas em textos legais vagos e imprecisos ou se a estes pudesse ser atribuída interpretação flexível, de modo a se ampliar a exigência fiscal ao arbítrio hermenêutico do Executivo" (58).

Está claro que se o MINISTRO VICTOR NUNES LEAL julga incompatível com a segurança jurídica do contribuinte a inexatidão na aplicação do Direito, sua lição pode ser evidentemente invocada para que se exija do fisco a certeza no que concerne a exata apuração dos fatos como pressuposto para cobrança de tributos já que de nada adiantaria aplicar com segurança o direito a fatos não ocorridos ou apurados com inexatidão.

Passemos agora a examinar a Jurisprudência sobre indícios de presunções.

O TRIBUNAL DE ALÇADA DO RIO GRANDE DO SUL entendeu que "Circunstâncias e indícios que corroboram com elementos probatórios colhidos na fase policial podem infirmar depoimentos coligidos na fase judicial, ante a evidente parcialidade destes e a inverossimelhança da versão do demandado"(59)

O TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS julgou incabível a instauração de processo fiscal com base em mera presunção (60) reiterando esse entendimento (61). O 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES entende que "indício ou presunção, não podem, por si só, caracterizar o crédito tributário" (62).

A Jurisprudência Administrativa Mineira é a seguinte:

"A simples presunção, desacompanhada de qualquer prova, não pode legitimar exigência de tributos (63);

Não tem cabimento a cobrança de tributos mediante presunção e arbitramento" (64);

"A simples presunção não tem validade para legalizar exigência tributária" (65);

"Insubsistente a notificação que exige do contribuinte com escrita regular, recolhimento de tributos sob simples presunção" (66);

A 1a. CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por seu turno, julgou:

"Mera presunção fiscal da existência de contrôle acionário da empresa receptora do "royalty" , não é bastante para impugnar tal despesa lançada pela firma sediada no Brasil" (67).

Examinado amplamente o problema da cobrança de tributos com base nas presunções decorrentes de juízos de probabilidade feitos pelo Legislador ou pelo Juiz (presunções "homini"), passemos agora a examinar as presunções criadas pelo Legislador para evitar injustiça nos casos em que se tornar muito oneroso o ônus da prova para uma das partes (a respeito da matéria vimos que o DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA não se refere a presunções "homini").

Os fundamentos acima invocados evidenciam que o intérprete e aplicador da Constituição Federal não podem atribuir ao contribuinte o ônus de provar fatos nem podem admitir a cobrança de tributos em caso em que ocorra incerteza quanto aos fatos.

Tendo sempre em mente, como pressuposto, o direito à segurança de que é o contribuinte titular, conclui-se ser inconstitucional a norma jurídica que viole tal direito ainda que o Legislador Ordinário se tenha inspirado no fato de ser difícil para as autoridades tributárias provar a ocorrência dos fatos relevantes para a cobrança do tributo de que se tratar.

Esta dificuldade deve ser e está sendo enfrentada (não por meio de presunções e sim) no plano do aperfeiçoamento da Administração

Tributária, matéria que constitui objeto de estudo no Brasil - entre outras a Escola Superior de Assuntos Fazendários - e no exterior -International Tax Program, Harvard Law School, entre diversas instituições e centros de treinamento de administradores de tributos de diversos países. (Estudamos o desenvolvimento científico da Administração de Tributos nas exposições citadas na nota "1").

No que concerne à Justiça, aplicam-se à espécie as observações acima feitas por nós (sub-item "1.3") ao analisarmos a relevância dos problemas ora enfrentados, matéria que foi mais detidamente analisada por nós em exposições referidas na nota "1".

Em resumo: é muito mais grave injustiça cobrar indevidamente tributo de determinado contribuinte nele concentrando encargos do Estado que caberiam a mais de um cidadão do que cobrar de menos tributo, o que acarretaria uma perda a ser suportada por todos os beneficiários das atividades do Estado que dependam de recursos econômicos.

Sendo assim, justificam-se as presunções que visam à justiça apenas nos casos em que beneficiem ao contribuinte.

No que concerne às presunções que decorrem da atribuição pelo Legislador de mais forte proteção a determinado interesse, cabe observar desde logo que o interesse - a garantia da segurança jurídica do contribuinte - ao qual o Legislador Constitucional atribuiu forte proteção, como vimos - prevalecerá sempre contra qualquer interesse a que o Legislador Ordinário atribuiu proteção, por mais forte que seja a proteção que ele haja atribuído.

A segurança jurídica - que constitui um bem de valor intrínsico inestimável - é também relevante para o desenvolvimento econômico.

Efetivamente, a segurança jurídica proporcionada pela previsibilidade e precisão das decisões dos Tribunais ingleses foi considerada pelos economistas como um fator importante de desenvolvimento econômico pela tranquilidade com que puderam agir as pessoas em geral e os agentes econômicos.

A conclusão acima aplica-se aos demais países no que concerne a constituir a segurança jurídica um fator de desenvolvimento da economia.

Em exposições referidas na nota "1", demonstramos, com apoio nas lições da Doutrina Econômica e principalmente da ROYAL COMMISSION ON TAXATION do Canadá que, entre as finalidades das normas jurídicas referentes à tributação, se incluem certamente:

a) a justiça na repartição dos encargos do Estado;

b) a proteção dos direitos individuais do contribuinte;

c) o desenvolvimento da economia;

além das seguintes finalidades:

d) a finalidade social da cobrança de tributos;

e) a estabilização interna e externa da economia, mediante a formação de reservas em divisas conversíveis e combate à inflação, ao desemprego e ao desequilíbrio no balanço de pagamentos internacionais;

f) a eficiência administrativa;

Como vimos, o atingimento das três primeiras finalidades acima mencionadas é diretamente favorecido por meio do reconhecimento pleno e adequado dos direitos do contribuinte à segurança jurídica acima analisada.

Todas as conclusões acima ficam fortalecidas pela consideração de ser o direito à segurança uma garantia individual, conforme decorre do próprio título do capítulo da Constituição em que se insere tal direito.

II.10. A QUEM COMPETE PROVAR A OCORRÊNCIA NA VIDA REAL DO FATO QUE CORRESPONDA À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

As considerações acima feitas, aplicadas ao problema em exame, evidenciam sobejamente que compete ao fisco provar a ocorrência do fato correspondente na vida real à hipótese de incidência do tributo que pretenda cobrar.

Este entendimento foi sustentado por GILBERTO DE ULHÔA CANTO, GERALDO ATALIBA e GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO ao elaborarem Anteprojeto de Lei aprovado pelo douto Procurador Geral da Fazenda Nacional, que na época era o PROFESSOR FRANCISCO DORNELLES e pelo MINISTRO DA FAZENDA MARIO HENRIQUE SIMONSEN (*68*).

Embora tal Anteprojeto não tenha sido convertido em lei, fica evidenciado que o entendimento ora sustentado foi acolhido também pelos dois juristas que, com o Autor do presente estudo, elaboraram tal Anteprojeto, pelo Procurador Geral da Fazenda, ilustre professor de Direito Tributário e pelo próprio Ministro da Fazenda (*68*) que é o principal chefe da autoridade tributária federal de hierarquia funcional mais alta: o Secretário da Receita Federal.

II.11. AS PRESUNÇÕES LEGAIS FAVORÁVEIS AO CONTRIBUINTE EM FACE DA PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Há muita confusão em matéria de ônus de prova em execuções fiscais.

O fisco, partindo da presunção de liquidez e certeza da certidão de sua dívida ativa, sustenta que o ônus de provar a não ocorrência, na vida real, do fato relevante para cobrança dos tributos, é sempre dos contribuintes quando se tratar de embargos de devedor à execução fiscal.

Por exemplo: no caso do artigo 52 da Lei nº 4.069, de 11 de junho 1962 em que o Legislador estabelece como requisito básico de aplicação do artigo 52 a comprovação pela autoridade lançadora de acréscimo de patrimônio, entende o Fisco que, mesmo não realizada a referida comprovação, serão improcedentes os embargos de devedor à execução fiscal a menos que o contribuin-

te prove a não ocorrência do fato que corresponda à hipótese de incidência de tributo.

O entendimento acima - se pudesse prevalecer - teria a peculiaridade de alterar a disciplina jurídica do ônus da prova no Direito Tributário, em decorrência do ato administrativo de inscrição da dívida.

Se o contribuinte houvesse impetrado Mandado de Segurança e obtido a medida liminar ou houvesse requerido contra o Fisco ação ordinária antes da execução da dívida e impedisse tal inscrição (mediante o depósito do valor integral do débito, por exemplo), o ônus da prova permaneceria com o Fisco.

Na verdade, como vimos acima, provas e presunções existem no Direito Substantivo e no Direito Adjetivo.

Caso não haja o Fisco provado o fato que lhe competia provar para que pudesse legitimamente efetuar o lançamento de tributo, tal lançamento é e continuará a ser o que sempre foi antes ou depois da inscrição da dívida: um lançamento ilegal. Tal inscrição nem, a rigor, pode ser como tal conceituada, já que a lei nº 6.830, de 22.09.1980 só conceitua como inscrição

aquela "...que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade (art. 2º, § 3º). (nosso o grifo).

Nos embargos de devedor o único ônus que cabe ao contribuinte é o de provar - o que poderá fazer mediante certidão do processo administrativo, por exemplo - que o Fisco não provou a ocorrência do fato relevante para a cobrança do tributo.

Em homenagem, porém, aos princípios constitucionais do direito de defesa e ao devido processo legal, o ônus da prova continuará a ser do Fisco - ainda mais em se tratando de prova de fatos negativos - sempre que tal ônus for excessivo para o contribuinte, para evitar que este fique desprovido da garantia relativa à segurança jurídica e reduzam-se os seus direitos acima mencionados a letra morta.

A referência ao direito de defesa pode suscitar dúvidas já que o embargante da execução fiscal é o autor.

Cabe observar desde logo que o direito constitucional de defesa não pode ser alterado pelo fato de o Legislador Ordinário, em lugar de autorizar ao contribuinte a se defender na execução fiscal, haver atribuído a ele apenas um instrumento para o contra-ataque: ação de em-

bargo de devedor mediante a qual ele ataca outra ação, a execução fiscal

Pergunta-se: em que consiste o direito de defesa?

COUTURE respondeu a esta questão dizendo que o direito de defesa consiste no "poder jurídico" de pedir liberdade ameaçada pela ação (69).

JOSÉ FREDERICO MARQUES também respondeu à mencionada questão ensinando:

"Defesa é o direito que tem o réu de opor-se ao pedido de tutela jurisdicional do autor, no processo para esse fim instaurado.

Para tanto, o réu também se dirige ao Juiz, podendo pedir: a) que se declare inadmissível a tutela jurisdicional; b) que o Juiz desatenda ao pedido do autor relativamente à pretensão ali deduzida. Claro que o réu pode conjugar os dois pedidos, ou cingir-se ao último deles, pleiteando, apenas, que o litígio se componha, mas desfavoravelmente ao autor" (70).

Já se vê que se o Legislador Ordinário não autorizar o contribuinte a opor seu pedido de tutela jurisdicional ao do autor na própria execução fiscal, o direito que o contribuinte exerce por meio dos embargos é o direito de defesa.

Neste sentido é a lição de JOSÉ FREDERICO MARQUES ao se referir a reação do réu quando este contra-ataca "na reconvenção, no processo de conhecimento, com os embargos de executado, no processo de execução"(71):

"No contra-ataque, há pedido apresentado, como na ação, existindo mesmo ação contra ação. Todavia, esse contra-ataque é prolongamento, sob outra estrutura processual do próprio direito de defesa.

Não houvesse a ação a obrigar o réu a reagir, este, por não necessitar de defesa, não estaria contra-atacando nas condições em que reagiu" (nosso o grifo) (72).

O TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS esclareceu lapidarmente as seguintes questões relativas à matéria apreciada:

"A presunção "juris tantum" de certeza e liquidez da certidão de dívida resulta de norma pré-processual (art. 204 do C.T.N.) e não livra a Fazenda do ônus de, ... provar os fatos em que assenta seu direito. Ação em sentido formal, os embargos do devedor não perdem, todavia, o caráter substancial de defesa." (nossos os grifos) (73).

Para finalizar e para evitar que surja qualquer dúvida sobre o nosso pensamento sobre questão tão relevante, entendemos que as lições do eminente jurista JOSÉ FREDERICO MARQUES acima invocadas e elaboradas no contexto de aplicação de normas constitucionais ao Direito Processual Civil, não devem (em nossa opinião) ser retiradas do seu contexto e utilizadas para restringir os direitos individuais do contribuinte no processo administrativo.

De qualquer forma entendemos que toda razão assiste a HELY LOPES MEIRELLES ao sustentar:

"DEFESA - A defesa, como já vimos, é a garantia constitucional de todo acusado (art. 153, § 15), em processo judicial ou administrativo, e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas, e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal dos estados de Direito, que não admite postergação, nem restrições na sua aplicação. Processo administrativo sem oportunidade de ampla defesa, ou com defesa cerceada, é nulo" (todos os grifos constam do original)(74).

A lição de HELY LOPES MEIRELLES é relevante na espécie, pois, a violação no processo administrativo do direito do contribuinte de ampla defesa com os recursos a ela inerentes acarreta a nulidade de tal processo e da inscrição da dívida que nele se procurar basear.

II.12. CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE A SEGURANÇA JURÍDICA ASSEGURADA AO CONTRIBUINTE COMO DIREITO E GARANTIA CONSTITUCIONAL.

A análise dos princípios e normas constitucionais específicas deve evidentemente preceder ao estudo das leis ordinárias que criem presunções em matéria tributária e ao estudo da possibilidade jurídica de eventual invocação pelas autoridades tributárias de presunções "homini" como fundamento para lançamento de tributos. A omissão no que concerne à providência acima, acarretou, em inúmeros casos concretos, cobranças injurídicas de tributos.

Merece entretanto ser salientado que o próprio exame da aplicabilidade de princípios e normas constitucionais específicos referentes a direitos e garantias indivi-

duais do contribuinte deve ser antecedido do estudo das consequências para a precisa determinação de cada um dos direitos e garantias individuais que decorrem da subordinação do parágrafo que se refere ao direito de que se tratar ao "caput" do artigo 153 da Constituição Federal, sendo também relevante observar a inclusão do dispositivo constitucional em exame no capítulo dos direitos e garantias individuais.

A fidelidade à norma jurídica é a razão que invocamos para reproduzir dispositivo legal tão conhecido pelo leitor:

"Art. 153 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade nos termos seguintes..." (os grifos evidentemente não constam do texto original).

Verifica-se, desde logo, que a determinação do conteúdo dos direitos de defesa, ao devido processo legal, do princípio da estrita legalidade e tipicidade da instituição e cobrança de tributos e dos demais direitos consagrados nos parágrafos do artigo 153 da Constituição tem, necessariamente, de resultar em garantias efetivas para o cidadão e na "inviolabilidade" absoluta dos seus direitos à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade - direitos estes que, como vimos, são fundamentais, na lição de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, inviolabilidade esta que deve ser assegurada na vida real pois a "Constituição(a) assegura" no plano da normatividade jurídica.

O princípio de subordinação dos parágrafos ao "caput" e mais do que ele, a expressa menção no "caput" do artigo 153 da Constituição aos "termos seguintes" com referência aos parágrafos e o princípio de que o Legislador não emprega palavras inúteis evidenciam a grande relevância que têm na determinação do conteúdo dos direitos e garantias individuais específicos o emprego pelo Legislador Constitucional no "caput" do artigo 153 dos termos "assegura","inviolabilidade de direitos", "segurança" e menção que ele fez a "garantias".

III - OS LANÇAMENTOS DE IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA REALIZADOS A PARTIR DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE MONTANTE SUPERIOR À RENDA DECLARADA.

III.1 - OS LANCAMENTOS QUE SE REFEREM A ACRÉSCIMO DE PATRIMÔNIO E A DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Cabe desde logo observar que a Constituição Federal só autoriza a União a cobrar imposto sobre a renda ou proventos de qualquer natureza, caso se configure em rigor, na vida real, a mencionada hipótese de incidência (o imposto incide sobre a renda, não sobre uma ficção de renda ou sobre uma presunção de renda) (75).

Pelas razões acima expostas, se o intérprete ou aplicador da lei não chegarem à certeza quanto à ocorrência do fato relevante para sua aplicação - a menos que as autoridades provem que o contribuinte, descumprindo deveres jurídicos instrumentais, pode ser legalmente o responsável pelo eventual agravo ao seu direito de não pagar imposto sobre a renda não auferida - não podem eles legitimamente julgar devido o tributo.

As considerações a seguir são aplicáveis à todas as incidências que analisaremos adiante.

A Lei nº 4.069 de 11.6.1962 estabeleceu no seu artigo 52:

" O acréscimo do patrimônio da pessoa física será classificado como rendimento da cédula H, quando a autoridade lançadora comprovar à vista das declarações de rendimentos e de bens não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o

contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis". (ver o Regulamento do Imposto sobre a Renda em vigor, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4.12.1980, doravante designado RIR - 1980, art. 678 § 2º). (76).

O dispositivo legal acima transcrito contém comandos jurídicos que constituem requisitos de sua aplicação, quais sejam: "a autoridade lançadora comprovar ..." "...o acréscimo de patrimônio da pessoa física ..." "... à vista das declarações de rendimentos e bens...", "não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados ..." e contém comandos jurídicos de exclusão de sua incidência: "salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributados (ou já tributados exclusivamente, na fonte)" (o acréscimo consta do RIR - 1980).

No que concerne à sua incidência o mencionado dispositivo legal contém comandos jurídicos de distribuição do ônus da prova nos quais é identificado o destinatário da norma jurídica que suportará o ônus: "... a autoridade lançadora ...", é indicado o conteúdo do ônus (o objeto de comprovação) a ser suportado: o "... acréscimo do patrimônio da pessoa física"e a maneira pela qual será realizada a comprovação: "... à vista das declarações de rendimentos e de bens ..."

A regra jurídica em exame, no que diz respeito à exclusão de sua incidência, contém comandos jurídicos de distribuição do ônus da prova nos quais é identificado o destinatário do ônus "... o contribuinte ..." e o conteúdo do ônus (aquilo que terá de ser provado): "... que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis ou já tributados exclusivamente na fonte".

Atenção especial deve merecer sem dúvida o conteúdo do ônus da comprovação - aquilo que deve ser comprovado, ou seja, o objeto de comprovação - a ser feita pela autoridade lançadora pois o que se discute na espécie é se, provando a existência de depósitos bancários, a autoridade terá cumprido o ônus da prova.

Cabe salientar que os comandos jurídicos concernentes ao ônus da prova que se referem à ocorrência do fato da vida real correspondente à hipótese de incidência do tributo e que atribuem tal ônus à "... autoridade lançadora ..." são explicitantes, conclusão esta acima demonstrada à luz das normas constitucionais referentes à inviolabilidade da segurança jurídica do cidadão a qual de forma alguma poderá ser afastada pelas normas de distribuição do ônus da prova quanto à exclusão de incidência da norma em exame.

A determinação do conteúdo do conteúdo do ônus de comprovar o "... acréscimo de patrimônio ..." pressupõe, evidentemente, o conceito de patrimônio que, como ensina CLOVIS BEVILACQUA é o

"Complexo de relações jurídicas de uma pessoa, que tiverem valor econômico ..." (77).

O conceito contábil de patrimônio não difere do jurídico:

(Patrimônio)

"É o conjunto de bens, direitos e obrigações, avaliáveis em moeda e vinculados à uma entidade" (78).

Excluídas acepções inteiramente inaplicáveis à espécie, o conceito vernáculo de "patrimônio" é o próprio conceito jurídico:

"Dir. Complexo de bens, materiais ou não, direitos, ações, posse e tudo o mais que pertença a uma pessoa ou empresa e suscetível de apreciação economica" (79).

As próprias autoridades tributárias no Parecer Normativo nº 39, de 19.10.

1981 (item 3) afirmaram que o "...Código Civil diz que o patrimônio é coisa universal, ou universalidade e como tal subexiste..."

O ônus da prova que se encontra explicitado no dispositivo legal em exame tem por objeto portanto um acréscimo que corresponda efetivamente a um incremento do "complexo de relações jurídicas da pessoa" dele não excluídas as obrigações.

Cabe salientar que o lançamento a crédito de depósito bancário pode corresponder a uma obrigação de igual valor (depósito de recursos de terceiros, empréstimos, etc.) e pode corresponder a transferência de fundos do próprio titular da conta, havendo ainda outros casos em que tal lançamento a crédito não corresponde a aumento de patrimônio.

O Legislador não considerou como requisito suficiente para aplicação da norma jurídica em exame a simples comprovação pela autoridade lançadora da realização pelo contribuinte de depósitos bancários; não criou ele (o Legislador) qualquer ficção jurídica ou presunção legal, relativa ou absoluta, definindo como ou equiparando depósitos bancários a acréscimos patrimoniais.

Sendo assim, os lançamentos de imposto sobre a renda que procuram basear-se em depósitos bancários teriam por suposto fundamento presunções "homini", matéria a ser examinada mais adiante.

A classificação dos rendimentos na cédula "H" constitui o efeito jurídico que decorre da configuração da hipótese de incidência da norma legal em exame.

Identificado o efeito jurídico produzido pela incidência da norma em exame, pergunta-se: a quem compete o ônus da comprovação do "acréscimo de patrimônio"? O Legislador respondeu a esta pergunta ao empregar a expressão "... quando a autoridade lançadora comprovar ...".

Pergunta-se: bastaria a autoridade lançadora invocar uma presunção "homini" para que se possa considerar cumprido o ônus da prova?

Deixemos a resposta ao próprio Legislador que determinou no parágrafo 1º do artigo 79 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, citado:

"Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão". (RIR 1980, 678, § 2º).

Muitos indícios ainda que concordantes, podem não ser suficientes, ensina PONTES DE MIRANDA, como vimos acima. (nota 19).

O indício veemente só poderá ser aquele que propicie ao aplicador da lei elementos de convicção mais fortes do que diversos indícios comuns.

Cabe salientar que o direito à garantia do contribuinte consagrado pela Constituição Federal, como vimos acima, não permite a cobrança de tributos com base em "juízos de probabilidade" nem mesmo no caso de presunções legais. As presunções "homini", por mais forte razão, não podem constituir fundamentos de cobrança de tributos.

Caso a hipótese em exame configurasse presunção "homini", o lançamento a crédito do valor depositado desempenharia o papel de indício. Cabe porém observar que, como também vimos acima, para que se configure uma presunção "homini" tem de haver uma conexão entre o fato provado (depósitos bancários, se for este o caso) e o fato não provado que é relevante para aplicação da norma jurídica de que se tratar.

A conexão entre depósito bancário e acréscimo de patrimônio, é bastante precária, se é que existe, já que é pacificamente admitido que há um grande número de casos concretos de depósitos que não constituem acréscimos de patrimônio.

Mesmo abstraindo a aplicação à espécie de normas e princípios constituicionais, podemos dizer que é no mínimo muito discutível que os lançamentos decorrentes de depósitos bancários possam ser considerados presunções "homini" de acréscimo patrimonial; como a presunção só seria invocável na falta de prova, é claro que tais lançamentos jamais configurariam comprovação de acréscimo de patrimônio.

Ora, o Legislador estabeleceu como requisito de aplicação da norma em exame uma comprovação, não sendo suficiente para a incidência da norma jurídica uma presunção, pois a admissão da presunção implicaria a transferência do ônus da prova que da "... autoridade lançadora" passaria para o contribuinte. Se este houvesse sido o objetivo do Legislador no comando jurídico em apreço seria substituída a expressão "quan

do a autoridade lançadora comprovar...", por outra: "... quando o contribuinte não comprovar...".

É curioso observar que os próprios agentes fiscais admitem que diversos depósitos bancários não configuram acréscimo patrimonial.

O fato do depósito não é, pois, por si mesmo, prova de acréscimo patrimonial. Qual seria então a comprovação do aumento do patrimônio?

Pergunta-se: constituiria tal comprovação o fato de o contribuinte não provar que determinado depósito não constitui aumento de seu patrimônio? Neste caso a comprovação do acréscimo patrimonial se identificaria com a ausência de prova, o que é absurdo.

A prova tem de ser feita pela autoridade lancadora. Ora, a autoridade lançadora age como tal ao realizar o lançamento.

O contribuinte tem o direito de discutir a prova realizada em sua defesa administrativa, direito este que decorre do texto da lei em exame e decorre também diretamente dos princípios constitucionais de ampla defesa e de direito ao devido processo legal.

Cabe pois ao Poder Judiciário ao julgar a procedência do lançamento verificar se, quando do lançamento, foi feita a comprovação do "... acréscimo de patrimônio ... " já que nem o juiz nem o perito e seus assistentes podem substituir a "... autoridade lançadora ...", máxime em se tratando de lançamento que é atividade que "... compete privativamente à autoridade administrativa ..." (Código Tributário Nacional, art. 142).

A Jurisprudência Administrativa e Judicial são mansas e pacíficas no que concerne à não tributação de lançamentos a crédito decorrentes de depósitos "bancários cuja origem foi comprovada através de elementos de prova carreados ao processo ..." (1º Conselho de Contribuintes, 2a. Câmara, Ac. nº 102.18.872, 16.2.1982, D.O. de 20.4.1983, pág. 6.419) ou por meio de prova pericial (TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, Remessa "ex-officio" nº 65.186 - MG, reg. nº 31181502, D.J. de 9.2.1984, pág. 935).

A 2a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes julgou "Insubsistente a prejudicial de falta de previsão legal para a tributação de rendimentos por eles (depósitos bancários) revelados (Ac. nº 102.18.040, 16.3.81, DOU de 17.2.83, pág. 2.633).

A 4a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes decidiu que "Tributam-se, como representativos de rendimentos omitidos os valores dos depósitos bancários, quando não comprovada a origem, nos termos da legislação de regência e da predominante jurisprudência deste Conselho" (Rec. nº 37.484, Ac. nº 104-2708 , 17.3.82, D.O. de 16.5.83, pág. 8.110).

O leitor não encontrará entretanto em tais decisões qualquer menção a dispositivo legal (ou mesmo regulamentar) que possa configurar "... previsão legal para a tributação do rendimento ..." ,nem nelas encontrará a precisa indicação da "... legislação de regência ...".

Os Conselhos de Contribuintes já trouxeram diversas contribuições relevantes para interpretação da Legislação Tributária; pelas razões já apresentadas, porém, não podemos concordar com entendimento constante das decisões acima transcritas.

Embora nem sempre haja o TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS sustentado o entendimento expresso nos Acórdãos a seguir transcritos é provável que venha a prevalecer completamente a orientação neles firmada(*80*):

"Sem dúvida, os cálculos elaborados pela Fazenda ... e baseados em média de depósitos bancários ... evidenciam critério arbitrário que, absolutamente, não serve para acusar rendimentos de ninguém" (Rel. MINISTRO MOACYR CATUNDA, 5a. Turma, Acórdão unânime de 16/8/82, Rem. "Ex-officio" 49.124- MG):

"Lançamento ex-officio, feito por arbitramento que se embasa apenas em extratos bancários, ou em depósitos bancários. Sua ilegitimidade. É que o lançamento assim feito, com base apenas em depósitos bancários, tomando-se estes como receita bruta, viola o disposto no artigo 198, do RIR, decreto nº 58.400/66 . Recurso desprovido" (Relator MINISTRO CARLOS MARIO VELLOSO, 4a. Turma, Acórdão unânime de 14.10. 81, Apelação Cível nº 41.984-RJ).

Como o presente estudo tem por objeto as presunções no Direito Tributário, não analisaremos os acórdãos que se referem principalmente à base de cálculo da obrigação tributária resultante de cobrança de tributos com base em depósito bancário.

III.2 - OS LANÇAMENTOS COM BASE EM SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA.

A lei nº 4.729 de 14.6. 1965 dispõe no seu artigo 9º:

"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" (ver também RIR 1980, art. 678, parágrafo 1º).

Etimologicamente "sinal" designa "a marca, o cunho, o selo que se colocam nas coisas com a finalidade de as distinguir ou identificar" (81); em Direito Civil sinal é sinônimo de arras; "sinal" indica também a parcela do preço pago pelo arrematante ao leiloeiro para garantir a compra de um bem.

Em Direito Penal sinal "expressa vestígios, o indício material de um fato ou acontecimento;" "... na linguagem do tabelião, sinal indica assinatura autêntica deixada em livros ou fichas próprias do cartório, como padrão para o reconhecimento de firmas. Nas Ordenações (Livro 4º, Título 102, parágrafo 3º) a palavra sinal é utilizada como assinatura das pessoas. "Empregado no plural designa o conjunto de caracteres de qualidade ou de particularidades que identificam uma pessoa"(*81*).

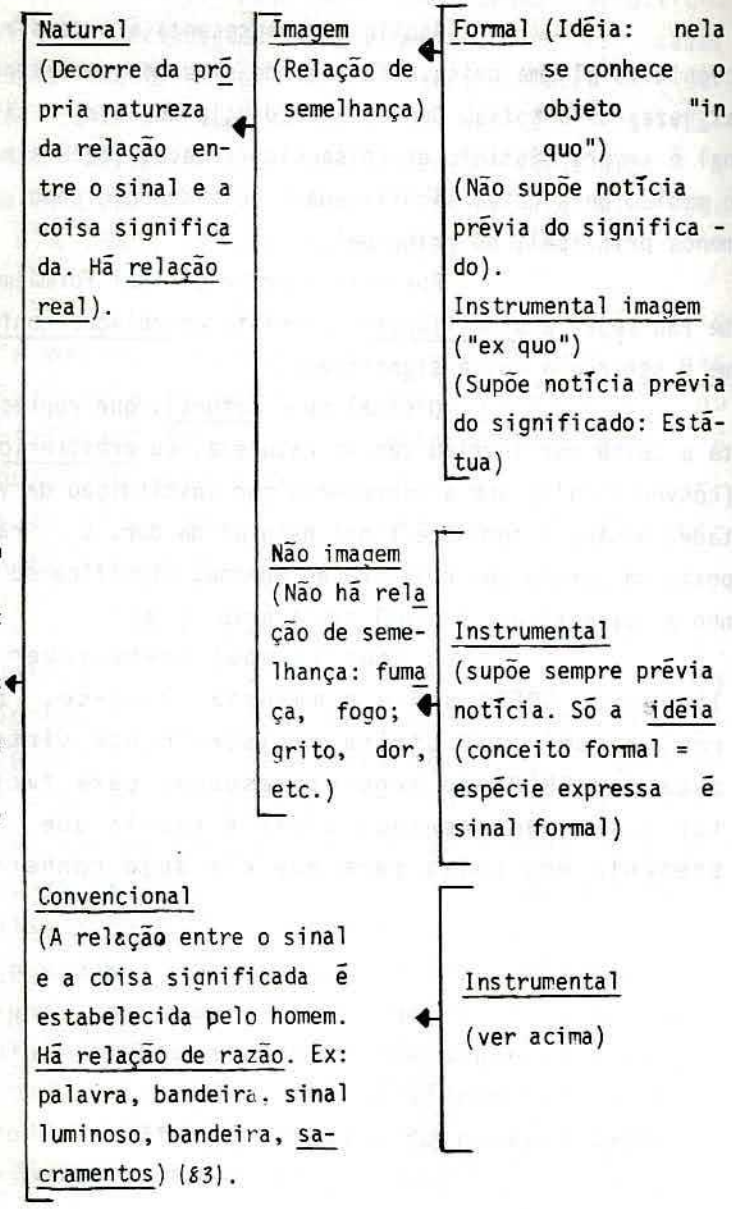
GREDT ensina a propósito do conceito filosófico de sinal e da classificação filosófica dos sinais:

" Aquilo que representa à potência cognitiva alguma coisa diferente de si como que fazendo as vezes dela coisa. Donde se evidencia que: (a) o sinal é sempre distinto da coisa significada; (b) o sinal é medido pela coisa significada e dela depende como o menos principal, do principal.

Portanto o próprio sinal formalmente (ou seja, a significação) consiste em relação conforme o ser com a coisa significada.

O sinal ou é natural, que representa a coisa por instituição na natureza, ou arbitrário (convencional), que a representa por instituição da vontade. Assim, o gemido é sinal natural da dor, o ramo posto na janela por deliberação humana, significando vinho a ser vendido, é sinal arbitrário" (*82*).

Não caberia aqui transcrever as lições de GREDT sobre a matéria. Pode-se, porém, resumir a Doutrina magistralmente sintetizada por GREDT no seguinte esquema para facilitar a sua compreensão: sinal é aquilo que representa uma coisa para que ela seja conhecida:



Riqueza pode ser assim conceituada:

"Conjunto de bens ou coisas, com características de utilidade apropriável e capaz de satisfazer às necessidades do homem." (*§4*).

Para a identificação do sentido da norma legal em exame, devem ser desde logo excluídas as acepções que decorrem da etimologia do vocábulo, bem como a acepção na qual o termo "sinal" é empregado no Direito Civil, ou pelos arrematantes e leiloeiros, ou na linguagem dos tabeliães, ou das Ordenações. Tais acepções são evidentemente incompatíveis com o texto da lei em exame.

Sinal pode ter sido empregado pelo Legislador como indício; se o termo foi empregado nesta acepção, pelas razões acima, o indício terá que ser veemente e não bastará constituir um indício de riqueza, pois o conceito de riqueza, conforme transcrição acima, não se identifica com o conceito de renda (ver artigo 43 do Código Tributário Nacional).

O próprio Legislador estabelece como requisito para a incidência da norma jurídica em exame que: "... os sinais exteriores de riqueza ... evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte."

Ora, analisamos detidamente acima a questão e demonstramos que o depósito bancário não comprova acréscimo patrimonial, logo não comprova existência de renda, auferida ou consumida.

Cabe observar que o depósito é sem dúvida distinto da riqueza e nisto ele se assemelha a um sinal; mas ele não é necessariamente medido pela riqueza do contribuinte, até porque o depósito pode ser realizado, como vimos, com recursos de terceiros. Acresce que o depósito bancário, por si só, não evidencia a renda auferida ou consumida pelo contribuinte. O termo "evidenciar" indica, como ensina REGIS JOLIVET "a plena claridade com que a verdade se impõe à adesão da inteligência " (*85*). Ora, no caso em exame, pode não ser verdade que o depósito configure renda auferida (a renda consumida poderia ser eventualissimamente provada por saques ou depósitos em contas de terceiros), e ainda nos casos em que é verdade, tal verdade não fica evidenciada pelo depósito.

Cabe ainda observar que o depósito não é um "sinal" natural da riqueza do contribuinte, pelas razões que vimos acima e porque não há uma relação real entre o depósito e a riqueza do contribuinte, não sendo um sinal convencional da riqueza do contribuinte, a não

ser em algum caso excepcionalíssimo, em que um contribuinte haja estabelecido a convenção de exibir a sua riqueza através de depósitos bancários. Para que o depósito fosse sinal convencional de riqueza, teria sido necessário que o homem houvesse estabelecido uma relação entre o sinal e a coisa significada.

Ressalvado o conceito de "indício" (já que o vestígio jamais poderia servir de base para lançamento de tributo), verifica-se que o termo "sinal", na acepção em que foi empregado no dispositivo legal em exame, não se harmoniza com qualquer conceito jurídico ou filosófico de sinal. E, como vimos, para que se viabilizasse juridicamente o lançamento, é indispensável que o indício seja veemente e dele decorra a certeza de que o depósito, no caso concreto de que se tratar, configura renda auferida.

Conclui-se pois que os lançamentos a crédito decorrentes de depósitos bancários não evidenciam renda auferida ou consumida pelo contribuinte.

Ainda porém que os lançamentos a crédito decorrentes de depósitos bancários configurassem renda auferida ou consumida, não

se poderia legitimamente cobrar imposto sobre a renda com base neles.

Com efeito, o dispositivo em exame dispõe: o "lançamento ... far-se-á arbitrando-se o rendimento ...", sem estabelecer os parâmetros ou as porcentagens de arbitramento.

Ora, o artigo 3º e parágrafo 1º do artigo 142 do Código Tributário Nacional, explicitando o princípio da estrita legalidade e tipicidade de tributação, dispõem que a atividade administrativa de lançamento de tributo é estritamente vinculada à lei. Se a lei tributária não estabelece os critérios de vinculação - este é o caso em exame - ela se torna inoperante, ao menos no que concerne à cobrança de tributos.

A conclusão acima constitui relevante contribuição para a solução do problema em exame, contribuição esta devida à 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e muito particularmente ao eminente jurista PAULO DE BARROS CARVALHO, que foi membro da referida Câmara; entre inúmeros Acórdãos no mesmo sentido, citaremos o seguinte:

"Depósitos bancários de origem incomprovada incabível à tributação por ausência de amparo legal

específico e rigoroso. Precedentes da Câmara. Recurso a que se dá provimento." (Recurso nº 31.216 (o número não está claro na publicação), Acórdão nº 104-952 de 20.6.1978, DJU de 22.9.1978, decisão não-unânime).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais não adotou, porém, o entendimento acima exposto, como se pode verificar entre outros, pelos Acórdãos nºs. CSRF/01-0.002, CSRF/01-0.004 e CSRF/01-0.005, todos de 26.10.1979 e publicados em "Câmara Superior de Recursos Fiscais, Imposto de Renda Jurisprudência 1.2-1", Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1979, págs. 19 a 26, 41 a 47 e 69 a 102 .

O TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS assim se pronunciou sobre a questão:

"Embargos do devedor. Depósito bancário. Os depósitos bancários, embora possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam, por si só, rendimentos tributáveis. Para tanto, faz-se mister a demonstração do aumento da receita de modo inequívoco. Insustentabilidade do procedimento fiscal que se esteia em mera presunção resultante da comparação entre a soma dos depósitos bancários e o montante dos rendimentos declarados. Incomprovados os pressupostos do lançamento, posto que a prova pericial está a militar contra a pretensão

exequenda, na medida em que infirma os seus suportes fáticos, retirando-lhe a certeza de sua validade. Sentença reformada. Apelação provida." (Relator Ministro MIGUEL JERÔNYMO FERRANTE, 6ª Turma, Acórdão Unânime de 31.3.1982, Apelação Cível 68.350-SP, D.J.U. de 20.5.1982, pág. 4.829).

GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO assim concluiram parecer, no qual analisaram, em profundidade, a cobrança de imposto sobre a renda com base em depósitos bancários e entenderam ser improcedente tal cobrança:

"Hipóteses legais de apuração de renda com utilização de presunções, encontram-se nas leis nºs. 4.062 de 1962 (artigo 52) e 4.729 de 1965 (artigo 9º). Em ambas as hipóteses, a observância estrita e rigorosa dos pressupostos desses dispositivos é condição inafastável de sua aplicabilidade. Do exame dessas normas resulta, pelo menos, que:

a) o critério do "acréscimo patrimonial" exige comprovação desse fato, baseada exclusivamente em declarações de rendimentos e bens referentes a dois anos-base sucessivos;

b) o critério dos "sinais exteriores de riqueza" supõe duas espécies de arbitramento (da "renda presumida" e do "rendimento"), cujo modo de efetivação deixou de ser previsto pela lei." (*86*).

O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL distingue com clareza e precisão os interesses gerais e permanentes da Administração, dos interesses imediatos que ela pode ter e que se refiram à cobrança de tributos:

" O Sr. Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE (Relator): Trata-se de um desses excessos em que incidem, às vezes, servidores fazendários e aduaneiros, e cuja sustentação, por dever de ofício dos dignos membros do Ministério Público Federal, resulta melancolicamente contrária aos interesses permanentes e gerais da administração, porque mina e desprestigia o esforço de sua defesa em juízo." (Relator Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE, 2a. Turma, Recurso Extraordinário nº 73.289, Acórdão Unânime de 6.10.1972, "Revista de Direito Administrativo", vol. 113, 1973, pág. 47).

Ora, no caso em exame, as cobranças com base em presunções prejudicam os interesses gerais da Administração concernentes à justiça e à busca da mais plena realização possível do estado de direito e do bem comum.

Do ponto de vista da Administração, a cobrança de tributos com base em presunções, quando excessiva, tende a irritar o contribuinte, e prejudica a integração Fisco-Contribuinte - objetivo para obtenção do qual a Administração Tributária emprega recursos humanos, técnicos, psicológicos, econômicos, pedagógicos, jurídicos, estatísticos e propriamente administrativos - e tende a frustrar o objetivo concernente ao cumprimento expontâneo pelo contribuinte de suas obrigações, bem inestimável, visado por todo administrador de tributos.

NOTAS

1. GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO, conferência pronunciada no Instituto dos Advogados Brasileiros sobre "Política Fiscal: Finalidades da Tributação" e publicada no volume 267, págs. 31 a 42 da Revista Forense e "Uma Visão Interdisciplinar dos Problemas Jurídicos, Econômicos, Sociais, Políticos e Administrativos Relacionados com uma Reforma Tributária", exposição realizada no Primeiro Congresso Brasileiro de Direito Financeiro e publicada em "Notícias Econômicas, Mapa Fiscal, sobre o título "Temas para uma Nova Estrutura Tributária no Brasil", págs. 5 a 20;

2. PONTES DE MIRANDA, "Comentários ao Código de Processo Civil (de 1939)", edição Forense, 2a. edição, Rio, 1958, tomo III, págs. 419 e 420, comentários aos artigos 251 a 253;

3. AURÉLIO BUARQUE DE HOLLANDA FERREIRA, "Novo Dicionário da Língua Portuguesa", Editora Nova Fronteira, 1a. edição, 14a. reimpressão, Rio, sem data, pág. 1.136, verbete "presunção".

4. F. R. DOS SANTOS SARAIVA, "Novíssimo Diccionario Latino Portuguez, Livraria Garnier, Rio, Paris, 9a. edição, pág. 940, verbete "praesumptio, praesumptionis";

5. GLUCK, "apud" SERGIO CARLOS COVELLO, "Enciclopédia Saraiva de Direito", edição Saraiva, São Paulo, vol. 60, pág. 410, verbete presunção jurídica;

6. SERGIO CARLOS COVELLO, "Enciclopédia Saraiva de Direito", obra e volume citados na nota "5", pág. 421, verbete presunção jurídica;

7. SERGIO CARLOS COVELLO, obra, edição, volume e verbete citados na nota "5", pág. 411;

8. RUBENS GOMES DE SOUSA, "Revista de Direito Público", vol. 11, pág. 24;

9. PONTES DE MIRANDA, "Comentários ao Código de Processo Civil (de 1973)", Forense, Rio, 1974, tomo IV, pág. 235, comentários ao artigo 334;

10. Ver a transcrição do referido dispositivo legal feita pelo MINISTRO MOACYR AMARAL SANTOS, "Prova Judiciária no Cível e Comercial", Editora Saraiva, 5a. Edição Atualizada, São Paulo, 1983, vol. 1, nº 33, pág. 53;

11. PONTES DE MIRANDA, obra citada na nota "9", tomo IV, pág. 236;

12. PONTES DE MIRANDA, obra e tomo citados na nota "2", pág. 424, comentários aos artigos 251 a 253;

12.a. Ver JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, "Revista Forense", vol. 261, pág. 13;

13. MINISTRO MOACYR AMARAL SANTOS, obra e vol. citados na nota "10", nº 28, pág. 48;

14. MINISTRO MOACYR AMARAL SANTOS, obra e vol. citados na nota "10", nº 36, pág. 56;

15. MINISTRO MOACYR AMARAL SANTOS, obra e vol. citados na nota "10", nº 36, pág. 57;

16. MINISTRO MOACYR AMARAL SANTOS, obra e vol. citados na nota "10", nº 41, pág. 61;

17. MINISTRO MOACYR AMARAL SANTOS, obra e vol. citados na nota "10", nº 41, págs. 61 e 62;

18. PONTES DE MIRANDA, obra e tomo citados na nota "2", págs. 421 e 422;

19. PONTES DE MIRANDA, obra e tomo citados na nota "2", pág. 427, comentários ao artigo 252 (diz o Autor no local aqui citado que poderá "haver um (indício) que baste": adiante analisaremos em "II.8" os indícios veementes";

20. PONTES DE MIRANDA, obra e tomo citados na nota "9", pág. 235, comentários ao artigo 334;

21. RUBENS GOMES DE SOUSA, "Revista de Direito Público", vol. 11, pág. 24;

22. SERGIO CARLOS COVELLO, obra, volume e verbete citados na nota "5", pág. 415;

23. HUGO ROCCO, "apud" MINISTRO MOACYR AMARAL SANTOS, obra e volume citados na nota "10", nº 22, pág. 41;

24. MINISTRO MOACYR AMARAL SANTOS, obra e volume citados na nota "10", pág. 41;

25. MINISTRO MOACYR AMARAL SANTOS, obra e volume citados na nota "10", pág. 41;

26. CLOVIS BEVILAQUA, "apud" MINISTRO MOACYR AMARAL SANTOS, obra e volume citados na nota "10", pág. 42;

27. EDUARDO BONNIER, "Tratado de las Pruebas en Derecho Civil", Madrid, 1929, vol. II, pág. 500, "apud" ALFREDO AUGUSTO BECKER, "Teoria Geral do Direito Tributário", edição Saraiva, São Paulo, 1963, nº 136, pág. 464;

28. DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, "Temas de Direito Processual", edição Saraiva, São Paulo, 1977, pág. 62;

29. A referida obra que contém estudo do DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA é a publicada em volume especial da Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. O estudo do eminente jurista brasileiro foi republicado na obra citada na nota "28" e o texto citado se encontra nesta última obra a pág. 62 e 63;

30. DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, obra citada na nota "28", pág. 60;

31. MUSIELACK, "apud" DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, obra citada na nota "28", pág. 60, nota "7";

32. DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, obra citada na nota "28", pág. 61;

33. DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, obra citada na nota "28", pág. 63;

34. DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, obra citada na nota "28", págs. 64 e 65;

35. ROGER VERNAUX, "Epistémologie Générale ou Critique de la Connaissance", Beauchesne et ses Fils, Paris, 1959, págs. 93 a 95;

36. ROGER VERNAUX, obra e páginas citadas na nota "35";

37. REGIS JOLIVET, "Vocabulário de Filosofia", Livraria Agir Editora, RJ, 1975, verbetes ignorância, dúvida, opinião e certeza, págs. 116, 71, 161, 162 e 40, respectivamente. Sobre o critério, a divisão e os fundamentos da certeza, ver REGIS JOLIVET, "Traité de Phiposophie", Emmanuel Vitte, Editeur, 3a. edição, Lyon, Paris, volume I, nºs. 121 e 126, págs. 146, 147 e 151 e volume III, nº 62, págs. 82 e 83;

38. PONTES DE MIRANDA, "Comentários à Constituição de 1946", Henrique Cahen Editor, sem data, volume III, pág. 336, comentários ao parágrafo 24 do artigo 141;

39. PONTES DE MIRANDA, obra e volume citados na nota "9", pág. 227;

40. PONTES DE MIRANDA, obra e volume citados na nota "9", pág. 227 e "Tratado de Direito Privado", Editor Borsoi, 3a. edição, Rio , 1970, tomo III, § 345, págs. 404 a 407, 410 a 421 e, principalmente, 421 e 422;

41. DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, obra citada na nota "28", pág. 55;

42. DESEMBARGADOR JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, obra citada na nota "28", pág. 67;

43. Ver "Desburocratização - Medidas Adotadas", julho 1979/julho 1981, Presidência da República, Programa Nacional de Desburocratização, sem indicação de local e data, pág. 7;

44. OCTAVIO MOREIRA GUIMARÃES, "Da Boa-Fé no Direito Civil Brasileiro", Edição Saraiva, 2a. edição, São Paulo, 1959, pág. 29. A lição de MANOEL I.CARVALHO DE MENDONÇA foi citada "apud" OCTAVIO MOREIRA GUIMARÃES, obra citada nesta nota, pág. 26;

45. GERALDO ATALIBA, "Estudos e Pareceres de Direito Tributário", volume 2, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, pág. 335;

46. Acórdão acima referido proferido na Apelação Cível nº 55.603-S.P. (3.082.920), "Resenha Tributária, Jurisprudência, Imposto sobre a Renda", 1.2, nº 21/82, pág. 624;

47. ALBERTO TEBECRANI, FORTUNATO BASSANI CAMPOS e JOSÉ LUIZ RIBEIRO MACHADO, "Regulamento do Imposto de Renda para 1984 atualizado até 26/02/84", Editora Resenha Tributária , São Paulo, 1984, nota 1.318, pág. 809 e, dos mesmos Autores, "Resenha Tributária, Regulamentação, Imposto sobre a Renda 1.4"vol. VIII, pág. 301, nº 5/83, notas "1" e "2" ao parágrafo 2º do artigo 678;

48. MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, "Comentários à Constituição Brasileira", Editora Saraiva, 4a. edição, 1983, págs. 585 e 586;

49. MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, obra citada na nota "48", pág. 587;

50. MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, obra citada na nota "48", pág. 624;

51. PONTES DE MIRANDA, segunda dentre as obras citadas na nota "40", volume 50, § 5.329 ,

págs. 373 e 374. Ver também o pronunciamento do referido Autor na obra e vol.citados na nota "40";

52. PONTES DE MIRANDA, mesma obra, volume, parágrafo e página da nota "51";

53. MINISTRO ALIOMAR BALEEIRO, ver o título da obra "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", Forense, 2a. edição, Rio, 1960;

54. É atribuída a GILBERTO AMADO uma comparação no Brasil entre o país real e o país legal;

55. GERALDO ATALIBA, obra e volume citados na nota "45", págs. 332 e 333;

56. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, "Passivo Fictício Imposto de Renda - IPI - ICM", LTR - Suplemento Tributário, São Paulo, 1981, nº 112, págs. 483 e 484;

57. MINISTRO ALIOMAR BALEEIRO, "Uma Introdução à Ciências das Finanças", Forense, 2a. edição, Rio, 1958, vol. I, nº 237, pág. 355;

58. MINISTRO VICTOR NUNES LEAL, "apud" JOSÉ MANOEL DA SILVA, "Alienação e Distribuição Disfarçada de Lucros", Revista de Direito Mercantil", 1975, nº 18, pág. 50;

59. TRIBUNAL DE ALÇADA DO RIO GRANDE DO SUL, 2a. Câmara, apelação cível nº 12.412, capital, julgamento de 6.4.1976, "Jurisprudência Brasileira", Juruá Editora, Curitiba, 1977, vol. 8, "Prova Cível", pág. 211;

60. 2a. Turma do TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, Relator MINISTRO JARBAS NOBRE, Ag. Ms. nº 65.941-AM, "Resenha Tributária 1.2", nº 8/73, pág. 47, D.J.U. de 5.4.1971;

61. TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, AMS nº 65.941, Relator MINISTRO JARBAS NOBRE, D.J.U. de 5.4.1971, pág. 1.335;

62. 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Acórdão nº 62.266, Presidente e Relator JAIME A.CALVET DE VASCONCELOS, DOU Seção IV de 14.12.1971, apenso, pág. 1528 e 1529, "Resenha Tributária 1.2", nº 75/73, pág. 592;

63. Deliberação nº 2.141, de 9.6.1971, Recurso Voluntário nº 22.777, "Minas Gerais" de 15.9.1971, pág. 11;

64. Deliberação nº 185, Recurso Voluntário nº 20.784, "Minas Gerais" de 30.1.1971, pág. 10;

65. Deliberação nº 954, de 19.2.1970, Recurso nº 21.844, "Minas Gerais" de 11.2.1971, pág. 12;

66. Deliberação nº 1007, de 4.12.1970, Recurso Voluntário nº 1.890, "Minas Gerais" de 13 . 2.1971, pág. 10. As decisões referidas nas notas "63" a "66" foram citadas "apud" RAUL HAIDAR, "Comentários ao ICM", Editora Tributec Ltda., São Paulo, 1973, pág. 53;

67. 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 1a. CÂMARA, Acórdão nº 66.569 de 21.8.1974, RELATOR CONSELHEIRO PAULO ERICO CASTELO BRANCO, "Resenha Tributária 1.2", nº 10/76, pág. 212;

68. GILBERTO DE ULHÔA CANTO, GERALDO ATALIBA e GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO, artigo 50 do "Anteprojeto de Lei sobre Contencioso Administrativo da União", "Revista Bancária Brasileira", 30.1.1979, nº 553, pág. 46;

69. EDUARDO COUTURE, "apud" JOSÉ FREDERICO MARQUES, "Manual de Direito Processual Civil", edição Saraiva, 3a. edição, São Paulo, 1975, volume I, nº 146, pág. 167;

70. JOSÉ FREDERICO MARQUES, obra e volume citados na nota "69", nº 144, pág. 166;

71. JOSÉ FREDERICO MARQUES, obra e volume citados na nota "68", nº 148, pág. 169;

72. JOSÉ FREDERICO MARQUES, obra e volume citados na nota "68", nº 148, pág. 170;

73. 5a. Turma do TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, Acórdão unânime de 19.4.1982, Relator MINISTRO JUSTINO RIBEIRO, Apelação Cível nº 57.961-PR, Ementa, "Revista de Direito Tributário," vols. 15 e 16, págs. 299;

74. HELY LOPES MEIRELLES, "O Processo Administrativo e em Especial o Tributário", "Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1975, pág. 26;

75. Este é o entendimento de GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO em parecer de fls. 874 -939 nos autos dos Embargos de Devedor oferecidos por Pedro Ramos de Carvalho contra a União Federal no Juízo da 2a. Vara Federal, Seção do Rio de Janeiro - Proc. nº 1.520.231: "Nesse compartimento constitucional só lhe é assegurada a tributação da renda - efetiva, real, palpável, comprovada e demonstrada ... . Renda presumida não é renda. Renda arbitrada não é renda - é ficção legal";

76. Preferimos transcrever a redação do texto do dispositivo regulamentar citado, tais são os erros da técnica legislativa cometidos na Lei;

77. CLOVIS BEVILAQUA, "Teoria Geral do Direito Civil, publicação do Ministério da Justiça e Negócios Interiores, Serviço de Documentação, Departamento de Imprensa Nacional, 3a. edição, 1966, pág. 173;

78. RUBEN DE TOLEDO, "1000 Perguntas de Contabilidade", Editora Rio, Estácio de Sá, 1a. edição, nº 57, pág. 29;

79. AURELIO BUARQUE DE HOLLANDA FERREIRA, obra citada na nota "3", verbete "patrimônio" , pág. 1.047;

80. GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO, parecer citado na nota "75";

81. "Enciclopédia Jurídica Saraiva", citada na nota "5", volume 69, pág. 121;

82. JOSEPHUS GREDT, O.S.B., Elementa Philosophiae Aristotelico Thomisticae, Herder et comp. Edit., 7a. edição, Friburgo, Borisgóvia, vol. I, nº 9, pág. 11. Para que o texto filosófico latino fosse traduzido para o Português com precisão, o Autor do presente estudo a solicitou ao ilustre Professor de História da Filosofia Dom ODILÃO MOURA O.S.B. . Devemos ao ilustre Professor a reiteração do nosso agradecimento;

83. O resumo da Doutrina de GREDT e o quadro também se devem a DOM ODILÃO MOURA O.S.B.;

84. "Enciclopédia Jurídica Saraiva de Direito" , citada na nota "5", volume 66, pág. 357;

85. REGIS JOLIVET, obra citada na nota "37" , pág. 87, verbete "evidência",

86. GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO, parecer citado na nota "75".

RESPOSTAS ÃS QUESTÕES

1ª) Em que as presunções se distinguem das ficções jurídicas e dos indícios?

As presunções podem decorrer de um juízo de probabilidade; podem decorrer do fato de pretender o Legislador aliviar o ônus de uma das partes considerado excessivo ou da atribuição pelo Legislador de mais forte proteção a determinado interesse e, em qualquer dos casos, pode ser absoluta ou relativa.
A presunção distingue-se do indício, que é um fato provado (ao contrário do que ocorre com o fato presumido), a partir do qual se o Legislador (presunção legal) ou o Juiz (presunção "homini") presume a ocorrência do fato relevante para a aplicação da norma de

que se tratar. A ficção jurídica distingue se da presunção e do indício porque, partindo da imaginação, atribui a determinado fato o regime jurídico de outro.

Os lançamentos de tributo com base em pre - sunções ou indícios (ressalvados os indícios veementes quando proporcionam certeza quanto aos fatos), sempre que ocorrer incerteza quanto aos fatos, não se compatibilizam com os princípios da legalidade e tipicidade da tributação. As ficções (não criadas pelo próprio Legislador Constitucional), só seriam admissíveis se o regime jurídico de determinado fato que em decorrência da ficção se equipara ao de outro, fosse compatível com a sua própria disciplina constitucional, independentemente da ficção (por ex.: para fins de cobrança de imposto sobre a renda, o empréstimo gratuito de imóvel não pode ser considerado aluguel por ficção; os salários podem, por ficção, serem considerados honorários).

2ª) A figura do passivo fictício implica presunção do fato gerador do ICM?

A figura do passivo fictício não pode acarretar cobrança de ICM na ausência de prova da ocorrência do fato gerador do tributo.

3ª) Os depósitos bancários de pessoas físicas, em montante superior à renda declarada, autorizam o lançamento de I.R.?

Não.

4ª) É legítimo o emprego da presunção em matéria de imposto de renda para tributar pessoa física por via reflexa de pessoa jurídica?

Não.

AS PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Aires F.Barreto

Cléber Giardino

AS PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O jurídico deslinde das questões postas pela Comissão Organizadora do IX Simpósio de Direito Tributário não pode prescindir de exame acurado, não obstante sintético, da categoria lógica das "presunções" e suas implicações no direito. Na verdade, é essa a seara sobre a qual repousa a temática central dos problemas postos. Justificam-se, pois, as referências tópicas que pretendemos aqui anotar, fundando premissas idôneas à tarefa de ordenar desenvolvimento seguro nesse campo.

I - PRESUNÇÕES - NATUREZA

O ato ou processo presuntivo, intelectual que é, ocorre e se esgota no plano do raciocínio. Presta-se a induzir convicção quanto à existência de fato (por definição, desconhecido), dado o reconhecimento da ocorrência de outro, do qual geralmente depende. Firma, assim, a aceitação da veracidade ou verossimilhança do chamado "fato suposto" (fato presumido).

Dessa noção emergem nítidas as características lógicas da figura:

a- desenvolve-se tendo por objeto acontecimentos, estados ou situações pertinentes ao plano dos fatos;

b- funda-se na experiência do nexo causal que, geralmente, correlaciona o fato antecedente (conhecido) ao fato consequente (desconhecido);

c- induz conclusão necessariamente provável, embora nunca uma certeza.

Não supreende, pois, que as "presunções", no direito, tenham surgido e se desenvolvido no campo probatório. D'ORS, ("Elementos de Derecho Privado Romano", 1976, págs, 76 e segs.,) destaca que "la presunción es, por lo tanto, una dispensa de prueba por la existencia de una probabilidad". Ou seja, a presunção importa desnecessidade da comprovação objetiva de um acontecimento, quando aceitável fosse possível procedê-la. Os esquemas lógicos do raciocínio indutivo prevalecem nesse processo; e o valor superior da inteligência prefere ao dado experimental da prova.

Daí que as presunções sempre apareçam guardando conformidade com as evidência factuais. Não se afastam da realidade, tampouco a abstraem.Na ver

dade, só é "provável" (na dupla acepção de a) suscetível de comprovação e b) realização quase certa) o que em regra se dá, "hic et nunc". De resto, propostas de veracidade de um fato não se ajustam a situações expressivas de livres "criações" ou "construções" da mente humana.

II - AS PRESUNÇÕES NO DIREITO

O campo próprio às cogitações do raciocínio presuntivo aplicado ao direito é, pois, essencialmente, o da prova. Por isso não convencem os assertos de PÉREZ DE AYALA, sustentando o contrário, seja quanto atribui, às presunções, também "una función e una naturaleza de derecho sustantivo o material", seja quando busca estabelecer distinção jurídica entre "presunções" e "ficções" legais — sobre o que, mais adiante nos deteremos. ("Las Ficciones en el Derecho Tributário", Edit. de Der. Financiero, Madrid, 1970, págs, 19 e 21).

As regras de direito, por suas próprias características e funções, não são,em si mesmas,verdadeiras ou falsas;não introduzem conceitos que, para o direito e segundo o direito, prestem-se a essa ordem de

juízo. Apenas existem, ou são válidas, no sentido de terem sido criadas segundo padrões de elaboração previamente determinados. Mesmo quando referem realidades do mundo sensível (o que é frequente), não convertem, estas,em realidades jurídicas "emprestadas" ao mundo concreto; delas tomam tão só o significado para instruir a construção de suas próprias figuras particulares,os conceitos do direito, só existentes no plano normativo.

Exigências da linguagem jurídica impõem essa técnica: a veiculação dos comandos de comportamento que sintetizam o universo normativo, supondo compreensão de seus destinatários, obriga que signos usuais para esse fim sejam utilizados. Mas, a exemplo dos símbolos matemáticos(que não correspondem a realidades concretas), também os signos do direito são privativos, isto é, existentes apenas no plano abstrato das normas.

Isto faz, dos conceitos e das normas jurídicas, verdades em si mesmo consideradas.Assim ocorre com o fato (hipótese normativamente descrita) que determina o nascimento das conseqüências jurídicas(efeitos de direito) prevista; o mesmo sucede com o fato em que, a sua vez, se traduz a conseqüência implicada (os referidos efeitos jurídicos). Igual natureza merece a estrutura global, consistente no enlace dessas situa

ções, antecedente e consequente; bem assim as unidades simples (conceitos e noções) sôbre as quais toda a estrutura, ou descrição normativa, se desenvolve.Em todos os casos inocorrem "criações" verdadeiras ou falsas, a dizer,contrastáveis com a realidade fenômenica; é que , no mundo material, inexistem normas, prescrições ou conceitos, se não apenas seres e fatos.

Nada disso destrói, é bem verdade, a vocação fundamental do direito, que está no regrar comportamentos humanos, evidentemente para favorecer o convívio e atender as necessidades sociais. Daí que as normas, não se confundindo com a realidade sensível, são elaboradas tendo em vista esse universo, a um só tempo, razão e objeto do direito.

Destarte, os padrões jurídicos — conceitos e normas que dele constituem os ingredientes fundamentais — se valem do significado genérico que no plano factual ostentam as realidades que lhe correspondem, E apenas excepcionalmente, quando necessário para determinar alcance especial (nesse sentido "anormal" da regra jurídica, é que dessa técnica básica e elaboração jurídica se afasta.

Tais considerações conduzem a uma primeira e fundamental conclusão: sendo sempre, por definição, verdadeira, a regra de direito (e as unidades nas quais se decompõe), assim deve ser compreendida mesmo quando refere conceitos alusivos a formas desconhecidas ou anormais no plano material.

Será,pois, verdadeira, indiferentemente, quando a) verse conceitos recebidos como coincidentes com a realidade sensível (o que se dá na generalidade das normas); quando b) introduz conceitos "falsos", isto é, denotando sentido inexistente na ordem material (situações bem raras); e também quando c) reflete signos conceituais que, embora de correspondência duvidosa ou apenas provável no plano natural, na ordem normativa são postos com abstração dessas incertezas.E, nesses casos, às simples normas (hipótese a) ter-se-á o que, em doutrina e jurisprudência, usualmente se designa como "ficções jurídicas" (hipótese b) ou "presunções legais" (hipótese c).

Ora, essa perspectiva doutrinal funda-se, visivelmente, no contraste, ou oposição, dos conceitos ou formas normativas, aos conceitos e formas não jurídicos, pertinentes ao mundo real; supõe, ademais , verificações de "verdade"e" falsidade" nas normas jurídicas.E isso se evidencia de todo injustificável.

As distinções preconizadas não sobrevivem ao crivo de análise mais rigorosa que se contenha estritamente no campo jurídico. Em rigor, nas normas inexistem "ficções" ou "presunções", mesmo porque, sendo estas figuras produto de ação intelectual, só ao campo da razão humana pertinem. É que a identidade integral ou aproximada dos conceitos e padrões normativos com a realidade tangível do mundo fenomênico é pressuposto só excogitável de um prisma manifestamente pré-jurídico, vale dizer, mero elemento distintivo, mental, do legislador, no momento da edição da lei.

Por isso certo está ALFREDO AUGUSTO BECKER quando afirma que" ... criada a regra jurídica, desaparece aquela diferenciação, porque tanto a presunção, quanto a ficção, ao penetrarem no mundo jurídico por intermédio da regra jurídica, ambas entram como VERDADES(realidades jurídicas) " ("TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO", 2ª ed., Saraiva, 1972, pág. 464). Em todos os casos o que se têm são normas de direito, padrões normativos de comportamento (ou simples regras de organização da ordem jurídica), repousantes sobre singelas construções conceituais de hipóteses de fato. São essas hipóteses,pois,quando racionalmente entendidas (ou seja, quando submetidas à análise humana) e idealmente visualizadas,que poderão ser vistas como correspondentes, ou não, aos padrões normais prevalecentes na ordem material. Para o direito,o que

existe nas normas, portanto, são sempre verdades, ainda que de um prisma não-jurídico definíveis como "anômalas"ou "artificiais", como pretende PÉREZ de AYALA (op.cit.,pág. 26). E qualificar tais verdades como"presunções jurídicas" em dados casos, importa introduzir imprecisão que em muito compromete a compreensão científica do Direito.

III - PRESUNÇÕES "JURIS ET DE JURE"

As normas que manifestam as chamadas presunções "juris et de jure" (no dizer de MENOCH : juris, porque "lege introducta est", et de jure,porque "super tali praesumptiones lex inducit firmum jus, et habet eam pro veritate") não se distinguem de quaisquer outras normas jurídicas . Tal como as demais, instituem "direito firme" , procedendo "como verdades"; normas que são, revelam-se estranhas à idéia de prova.

LESSONA é enfático ao afirmar que tais "presunções" em nada diferem das demais regras jurídicas de direito substantivo. Diz esse autor (trazido à colação por BECKER) que, se o legislador, ao ditar a lei,persegue o fim da justiça, então, a verdade, tal como por ele concebida, converte-se, decididamente, numa norma imposta pela lei. Equivale a dizer: com a edição da lei, são cor

tados os laços que a uniam à presunção experimental e lógica tomada como verdadeira pelo legislador; adquire autonomia; não mais configura "presunção", mas singela disposição legal, em nada diferente de quaisquer outras versadas no direito.

Nesse caso, a conseqüência inevitável de estar-se diante de "normas jurídicas", é a inadmissibilidade de subtração à sua aplicação, mediante o oferecimento de prova contrária conducente a demonstrar a possível "falsidade" do comando posto. A regra incidirá sempre, sem possibilidade de afastar-se a irradiação de seus efeitos, a simples pretexto de "erros" inadvertidos pelo legislador, na criação da regra jurídica.

Em resumo, as impropriamente chamadas "presunções juris et de jure" são regras de direito substantivo as quais, nada diversas das demais, submetem-se aos primados norteadores da interpretação jurídica em geral.

IV - PRESUNÇÕES E PROVA

Em estrito rigor, não quanto às normas porém quanto aos fatos sobre os quais incidem (ou quanto aos fatos que, na qualidade de efeitos, decorrem da incidência normativa) é que tem cabimento a cogitação do raciocínio presuntivo. Na prova dos fatos, portanto, a adequada sede das presunções no direito.

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 conseqüências 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).

Importa pois, nesse iter dinâmico (pressuposto lógico de aplicação do direito), que, necessariamente, por alguém e em determinado momento: a) seja declarada ou reconhecida a subsunção, e b) seja declarada ou reconhecida a efetiva adoção da conduta prescrita. Isso, em regra, implica prova (ou demonstração) da efetiva verificação desses fatos antecedentes e consequentes; instaura-se , destarte, procedimento de apreensão intelectual da realidade(pressuposto do contraste com o modelo normativo) o qual, podendo apoiar-se em evidências concretas pode, também, desdobrar-se em construções de natureza propriamente racional. Nesse último caso, inclusive, em qualquer hipótese, desvendando indícios ou aceitando presunções.

Se, segundo GENY, citado por JEAN DABIN, "presumir é estender a todos os casos algo verdadeiro de modo geral, mesmo que em relação à alguns deles seja apenas provável ou até mesmo simplesmente possível (" La technique de l' elaboration du droit positiv", pág. 275), então, nada impede que, no âmbito da prova de fatos juridicamente relevantes, semelhante processo intelectual ou racional seja também desenvolvido.

Aqui se está, visivelmente, diante de perspectiva diversa da normativa. Não se trata, nesse caso, de presumir o conteúdo, sentido e alcance de norma legal , tampouco afirmar que, num instante preliminar à edição da lei, certa motivação psicológica ou intelectual tenha orientado o legislador. O juízo, na hipótese, desenvolve -se com atinência a fatos e à sua comprovação; e, nesse plano, quaisquer métodos de raciocínio, propícios ao idôneo conhecimento da realidade a ser apreendida, podem naturalmente ser praticados. Inclusive o método presuntivo ou indiciário, nesse caso introdutor de resultados ou conclusões qualificáveis como "praesumptio facti".

V - PRESUNÇÕES "JURIS TANTUM"

Uma palavra merecem as chamadas presunções "juris tantum".

É que há casos — justificadores de previsões normativas — nos quais, à impossibilidade ou maior dificuldade de prova (inclusive indiciária ou presuntiva) quanto à verificação da ocorrência de dado fato , segue-se,por imposição legal, a aplicação de comando normativo no sentido de considerá-lo existente com uma certa e determinada denotação. A norma jurídica, nesses casos, opera com função dispositiva ou supletiva imputando os efeitos da lei à situações nas quais, pela prova, a resultados diferentes não se pode chegar.

Dá-se, aí, a interferência de regra jurídica construída ao único propósito de suprir deficiências probatórias. A "prova" que assim resulta é, a final , estabelecida como efeito próprio da aplicação da lei (conseqüência normativa).

As impropriamente chamadas presunções "juris tantum" são assim, também, singelas normas jurídicas. Que se dirigem ao aplicador do direito, vale dizer, o responsável pelos atos de declaração, seja da subsunção e da incidência, seja da instauração e eventual extinção dos vínculos jurídicos consequentes. Por elas lhes são impostos critérios formais de reconhecimento e compreensão de fatos, aplicáveis (supletivamente, portanto) apenas na falta de comprovação da efetividade ou modo de sua ocorrência. Constituem, em síntese, regras jurídicas ligadas à formação da prova, que obrigam ao aplicador ter por certo

um fato — com a denotação ou qualidade que lhe atribue a lei — quando impossível verificar-se, pelos instrumentos usuais de prova, a sua não-ocorrência, ou a sua ocorrência em modo diverso.

Regras que são, também elas nada presumem. Reportam apenas, com eficácia normativa, o que teria "presumido" o legislador ao editá-las: essa entretanto, como visto, é cogitação que aos olhos do intérprete ficou superada no instante da edição da lei.

Corolário dessa visão é objurgar a propalada dicotomia das (presunções) em presunções " juris et de jure" e "juris tantum". Nos dois casos, embora diante de diferentes pressupostos ou condições de aplicação, têm-se singelas regras de direito, normalmente produtoras dos efeitos que lhe são próprios. Dentro de rigorosa perspectiva jurídica (abstraindo pois, do conhecimento científico do direito, dados de substância extra-jurídica) só há falar em presunções no estrito domínio da prova, situação na qual o método (racional) do raciocínio presuntivo, como qualquer outro, pode ser exercitado: "presumptio facti" , portanto, por oposição às impropriamente chamadas "presumptio juris" ("juris et de jure" e "juris tantum").

VI - PRESUNÇÕES - GRAUS DE PROBABILIDADE

Imperioso é afastar, ainda, o preconceito de que as presunções ("presumptio facti", obviamente) não admitem gradação.

Exame detido dos meios de prova evidencia, sem grande esforço, que raciocínios presuntivos se produzem cuja indução lógica não dispensa a utilização de demonstrações subsidiárias (ou de reforço); outros, no entanto, manifestam elevado grau de probabilidade, inclusive ao ponto de dispensarem o emprego de provas adicionais. Excluídos os "extremos", portanto,da falsidade e da certeza, que logicamente não podem existir nesse processo intelectual,cabe escalonar as presunções em graus de probabilidade: a) as quase certas (de probabilidade quase absoluta);asb) relativamente prováveis (probabilidade média);as c) pouco prováveis (probabilidade reduzida), equivalentes aos meros indícios. As primeiras, pelo seu elevado grau de probabilidade, desnecessitam do concurso de outras provas (ou mesmo do aditamento de outras presunções). As últimas só podem ser utilizadas ante imprescindível confirmação adicional, resultante da verificação de evidências subsidiárias. Todas, por outro lado, são contrastáveis ,eis que servientes à apreensão da verdade material (âmbito probatório estrito senso). De resto,esse quadro se enrige

ce e adensa no plano da prova concernente a hipóteses normativas designadas de "tipicidade estrita", nas quais, por conseqüência, os padrões retores da declaração de subsunção são também rigidíssimos (direito penal, direito tributário, etc.). Por isso, em tais domínios jurídicos, a técnica de raciocínio presuntivo há de cercar-se de todas as cautelas; é que importa inibir desvios na aplicação das leis, que são elas inaceitáveis especialmente quando decorrem da simples engenhosidade intelectual dos aplicadores.

VII - SÍNTESE

Tenha-se presente, portanto, que:

a- rigorosamente, no domínio do Direito, presunções só existem em matéria de prova; consistem em técnitécnicas de raciocínio voltadas ao adequado conhecimento de fatos ou situações juridicamente relevantes concretamente apreensíveis ("presumptio facti");

b - as impropriamente chamadas "presumptio juris" aplicáveis, seja em matéria de prova (presunções "juris tantum"), seja em qualquer caso (presunções "juris et de jure") configuram, tão só, meros preceitos normativos, nesse sentido de aplicação obrigatória dada a simples ocorrência dos pressupostos dos quais depende sua incidência;

c - o denominar-se "presunção" às últimas figuras decorre de considerações não-jurídicas, vale dizer, de cogitações críticas sobre o direito, mas não de direito;

d - as sobreditas "presumptio facti" admitem gradação (ou escala de probabilidade) requerendo, em muitos casos, a adição de evidências complementares.

VIII - RESPOSTA ÀS QUESTÕES

Feitas essas considerações introdutórias já se pode então responder às questões formuladas, na seguinte conformidade:

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

Como visto, a identidade integral ou aproximada dos conceitos e padrões normativos com a realidade tangível do mundo fenomênico é pressuposto excogitável apenas de um prisma pré-jurídico. Em geral ocorre por simples exigências da linguagem normativa, tendo em vista que os comandos do direito se dirigem para a comunidade social; consiste, assim, essa verificação mera observação crítica sobre o processo mental desenvolvido pelo legislador no momento da edição da lei.

De conseguinte, as designadas "ficções" ou "presunções" ao adentrarem o mundo do Direito como conteúdo de normas, desautorizam esse tipo de qualificação; é que transformaram-se em singelas normas, "verdades" jurídicas por definição, em nada diversas das que se exprimem em quaisquer outras regras. Como simples disposições legais de direito substantivo, despidas de caráter excepcional, submetem-se aos primados norteadores da interpretação jurídica em geral; destarte, assim deverão ser aplicadas.

Quando integrantes de normas legais (tomada a acepção "legal", em sentido estrito) compatibilizam-se, obviamente, com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. É que os conceitos utilizados pela lei (ainda que "presuntiva" ou "fictamente" construídos, na significação acima) sempre idoneamente expressarão a vontade legal. Com ou sem sua adoção, portanto, ter-se-ão comandos previstos em lei, qualificadores de situações normativas precisamente (e objetivamente) previstas: e as exigências constitucionais nesse sentido estarão satisfatoriamente atendidas.

Os indícios, a sua vez, integram o campo das presumptio facti; como tal, atinam à matéria probatória na qual, já foi visto, é possível cogitar - se de verdadeiros procedimentos presuntivos jurídicos. Na verdade, na lei não se contêm "indícios"; é que a lei não insinua se não que manda. Só na investigação material, no plano factual portanto, é que podem prevalecer processos mentais conducentes à afirmação, ainda que por vias oblíquas ou indiretas, da efetiva ocorrência de acontecimento juridicamente relevante. Aí sim, cabem presunções ou indícios (espécie daquelas), como de resto, quaisquer outros meios ou critérios de experimentação tendentes ao mesmo fim.

Pertinem, os indícios, ao grupo das presunções "pouco-prováveis", carecedoras que são do adi

tamento inafastável de evidências subsidiárias. Com isso se quer significar que "indício" não equivale a prova; é simples início de prova, exigente de corroboração que possa induzir verossimilhança aos fatos (pouco provável) inferidos a partir da sua utilização (dos indícios).

2ª) A figura do passivo fictício implica presunção do fato gerador do ICM ?

Considera-se ocorrida situação do chamado "passivo fictício" sempre que, mediante exame documental em pessoa jurídica, é constatada a realização de pagamentos sem correspondente existência de fundos (contabilmente apurados), disponíveis em volume suficiente para procedê-los.

Concorre, na hipótese, visivelmente, presunção dotada de elevadíssimo grau de probabilidade (dir-se-á nem mesmo uma presunção, mas uma certeza , flagrantemente reconhecível) no sentido da ocorrência de operação anterior ao pagamento (obviamente irrefletida na escrituração contábil), mediante a qual teriam ingressado no patrimônio da pessoa jurídica os recursos necessários à realização dos gastos.

Até esse ponto, o raciocínio é linear , preciso e incensurável.

A questão fundamental, entretanto, que na seqüência se envolve, está em definir (pretende-se, presuntivamente) a natureza ou o título jurídico pelo qual se teria realizado esse indisfarçável "ingresso prévio". E aqui as limitações do processo indiciário ganham relevância.

É que (a provisão de fundos utilizados nos citados gastos, pela pessoa jurídica) pode ter sido constituida por ingressos qualificáveis juridicamente das mais diversas naturezas. Isto é : pode ter decorrido de operações de mútuo, financiamentos, suprimentos, etc., desfazimento ou anulação de obrigação ou contratos — ou restituição de pagamentos — anteriores, negócios de diferentes natureza, financeiros, de serviços ou relativos a bens, produtos ou mercadorias, etc. Na verdade, o rol dos títulos (possíveis) fundantes dos ingressos "logicamente" acontecidos pode ser estendido e alargado até o extremo limite que nos oferece a experiência do tráfico negocial; e qualquer dessas hipóteses, de resto, no exercício de fórmulas presuntivas de raciocínio, igualmente pode ser invocada como provavelmente acontecida. Já se vê, no caso, estar-se diante de presunção insuscetível de sobrevivência à falta de prova

corroborativa, tendente a reforçar a conclusão apontada ou a desfazer conclusões diferentes.

O problema que daí deriva, da perspectiva lógica, tem contornos semelhantes, tanto no caso do imposto de renda, quanto no âmbito do i.c.m. Isto porque, nos dois casos, o âmbito de incidência tributária, colhendo alguns dos fatos incluídos no rol acima, não os colhe a todos. Não se nega que, no plano do imposto de renda, seja mais ampla a latitude da esfera de incidência; de resto, nesse campo, as induções podem ser mais facilmente construidas e, consequentemente, a prova corroborativa pode ser também mais facilmente produzida. Não surpreende, pois, que a convicção emergente dessa situação tenha sensibilizado até o próprio legislador, sugerindo-lhe a edição do decreto-lei nº 1598 , de 1977, que veio consagrá-la em seu artigo 12, § 2º;nesse caso, normativamente prevista a hipótese ("praesumptio juris", como impropriamente se afirma) apenas do prisma constitucional a questão pode ser atacada.Talvez por isso é que o pressuposto da incidência dessa regra tenha sido construido em moldes condicionais — presunção designada "juris tantum" — ou seja, exigindo a ocorrência do fato "ausência de prova contrária". Entretanto, também aí dificuldades (lógicas) existem : o fato propiciador dos ingressos pode caracterizar hipótese de isenção, pode não configurar renda (um empréstimo, por exemplo), etc.

No âmbito do i.c.m., entretanto, a faixa de cabimento de tal espécie de presunção é sensivelmente mais estrita. Isto porque, pela configuração constitucional e legal que recebeu, o imposto só pode recair sobre operações mercantis (não civis, portanto) que impliquem circulação (mudança de titularidade de direitos de uso, gozo ou disposição) de bens definíveis como mercadorias (destinados a comércio). Faz-se necessário, ainda (além de outras circunstâncias), que tal operação não configure hipótese de isenção ou imunidade, que a mercadoria não seja da espécie das sujeitas exclusivamente a impostos federais (lubrificantes ou minerais, por exemplo), tampouco que, como objeto da operação, se tenham simples bens (ou materiais) utilizados na prestação de serviços.

A singular referência de algumas das condicionantes que operam na hipótese já evidencia as limitações que presidem a utilização das presunções nessa matéria. Não passa de mero início de prova a possível indução, aí exercitada, no sentido de o ingresso corresponder à operação na qual concorrem as notas características da hipótese de incidência do i.c.m.: não é razoável supor que teria necessariamente acontecido situação de contornos tão rígidos e exigentes, abandonando-se, por improváveis (??), quaisquer das outras inúmeras hipóteses,não tributadas pelo i.c.m., que, igualmente, ao mesmo resultado poderiam conduzir.

Impõem-se, pois, nesse caso — é esta a conclusão que flue naturalmente desse raciocínio — robusta prova adicional, com o acréscimo de outras evidências aptas a fortalecer a conclusão alvitrada. Em si considerada, a presunção de o ingresso corresponder a operação sujeita ao i.cm.,não ultrapassa médio (para não dizer-se mínimo) grau de probabilidade, insuficiente pois para afirmar, com a garantia de certeza exigível pela tipicidade, que, nesses casos, haveria tributo devido.

3ª) Os depósitos bancários de pessoas físicas, em montante superior à renda declarada, autorizam lançamento do I.R.?

Em rigor, a questão posta pode ser examinada da perspectiva dos chamados "acréscimos patrimoniais" e, ainda, do prisma dos designados "sinais exteriores de riqueza".

Cuidemos, pois, de enfrentá-los sob os dois ângulos para, a seguir, cotejarmos às conclusões obtidas com as exigências técnicas referentes ao tema das presunções.

a) Acréscimos Patrimoniais

O art. 52 da lei 4.069, reproduzido pelo parágrafo único do artigo 622 do regulamento do imposto

sobre a renda, aprovado pelo decreto nº 85.450, de 1980 dispõe:

> "Art. 622 .....
> Parágrafo único - O acréscimo do patrimônio da pessoa física será classificado como rendimento da cédula H, quando a autoridade lançadora comprovar, à vista das declarações de rendimentos e de bens, não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se o contribuinte provar que aquele acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis ou já tributados exclusivamente na fonte".

Exige, pois, o preceptivo, para sua aplicação, que cumulativamente:

a) a autoridade lançadora comprove ter havido acréscimo patrimonial não justificado por rendimentos;

b) essa comprovação se dê, à vista das declarações de rendimentos e das declarações de bens apresentadas pelo contribuinte;

c) se assegure ao contribuinte a produção de provas no sentido de demonstrar que o acréscimo teve origem em rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte obviamente, facultando-lhe também a prova de que não houve acréscimo patrimonial, ou que este não decorreu de "rendimentos" no sentido estrito expresso no artigo 22 do regulamento).

Resulta nítido do texto que a comprovação da hipótese, exigida na lei, pela autoridade lançadora, se deve dar sempre e unicamente mediante o confronto das declarações de rendimentos e de bens, referidas a duas datas-base diversas. É que não pode exsurgir comprovação de acréscimo de patrimônio, sem que haja, como mínimo elementar, ao menos, o cotejo da posição patrimonial existente num certo momento — o momento "a", ou momento da situação anterior — com a posição existente em instante posterior — o momento "b", ou momento da situação atual. Obviamente, a isso se deverá seguir meticulosa, prudente e criteriosa comparação (dessa variação) com os rendimentos declarados, relativos ao período que medeia esses momentos.

Desses confrontos, emergirão as seguintes alternativas (havendo variação patrimonial positiva):

a) a variação patrimonial é compatível com os rendimentos declarados. Em outras palavras, constata-se — do exame das duas declarações — que houve uma variação positiva de "x", para uma renda declarada de "x + 1 " ou, pelo menos, "x";

b) a variação patrimonial é, em princípio, incompatível com os rendimentos declarados (variação positiva de "x" para uma ainda declarada de "x - 1"), mas o contribuinte produz prova de que o acréscimo resulta de rendimentos não tributáveis ou tributáveis apenas na fonte;

c) a variação patrimonial é incompatível com os rendimentos declarados (hipótese b acima) e a variação não decorre de rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

Na comprovação da hipótese alvitrada em "c", (a ser extraída, repita-se, do necessário confronto e comparação das declarações de rendimentos e de bens) resultaria situação suscetível de exigência de imposto de renda, com lastro nessa disposição.

Ora, é certo que com base nesse dispositivo, o pressuposto de qualquer ação do fisco será, necessariamente,a ocorrência de incremento patrimonial constado na data de 31 de dezembro de um ano, comparativamente a 31 de dezembro do ano anterior. A disposição em exame não contempla cotejos em datas outras — porque em outras datas (como, por exemplo, a data em que aparece numa conta corrente bancária, dado depósito)não se poderá comparar situações patrimoniais"à vista das declarações de rendimentos e de bens" (art. 622). Não contempla, também,hipóteses em que seria possível falar-se em acréscimo patrimonial decorrente de bens ou valores não relacionados ou acusados nas declaraçõesde bens (e que, se incluídos, poderiam gerar incogruências com a declaração de rendimentos).A lei, como vimos, limita-se a prever critério de "estimação" de renda, tomando por meio de prova a constatação de acréscimo patrimonial injustificado, decorrente, do confronto,único e exclusivo, de duas sucessivas declarações de rendimentos "e de bens", conforme apresentadas pelo contribuinte. Vale dizer, a omissão da denúncia de patrimônio, na declaração de bens, frustra a aplicação do

art. 622. Essa é conseqüência inelutável do teor expresso do dispositivo legal que inadmite intepretação extensiva ou analógica.

Em síntese, o art. 622, do r.i.r. tem restritíssimo campo de aplicação : permite estimação da renda com base em confronto objetivo de duas sucessivas declarações de rendimentos e de bens. Qualquer outra variável de estimação da renda tendo por suporte " estados de patrimônio" (inclusive quanto a valores não arrolados na declaração de bens) haverá de apoiar-se em outros dispositivos diferentes do enfocado, para poder ser aplicada.

Logo, sob esse ângulo , seria incabível qualquer lançamento, como mais adiante melhor se verá.

b) Sinais Exteriores de Riqueza

Outra e diferente hipótese diz respeito aos chamados "sinais exteriores de riqueza". O fundamento legal para as exigências rotuladas com tal expressão vem previsto na lei nº 4.729, de 1965, que assim dispõe:

"Art. 9º - O lançamento 'ex-offício'relativo às declarações de rendimentos, além dos casos já especifica

dos 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".

Para os efeitos do imposto de renda a expressão "Sinais Exteriores de Riqueza" é cláusula que reflete a constatação da posse de bem ou valores ou do dispêndio de recursos em montante de ponderável discrepância com a situação econômico-financeira do contribuinte, refletida nas suas declarações de bens e de rendimentos. Desse conceito se destaca o elemento "ponderável discrepância" como a nota típica da qualificação da figura. Com efeito não é o volume de recursos despendidos ou possuídos que configura a "riqueza" referida na lei, se não a sua desproporção, em qualquer volume, com os recursos que, paralelamente, o contribuinte indicou nas suas declarações.

Por si só, o "sinal exterior de riqueza" nada significa. Para os efeitos da disposição apreciada, sua relevância jurídica só se dá quando dele promane "evidência de renda auferida pelo contribuinte" (é visível que a referência a "renda consumida", conceito contido no da "renda auferida", introduz cláusula inócua na disposição). Mais que isso: renda auferida tributável, evidentemente a única classe de rendimentos importante aos efeitos da disposição. E ainda: renda tributável não declarada pelo contribuinte, porque, obviamente, o sinal exterior de riqueza que evidencie renda auferida normalmente submetida à tributação não preenche os pressupostos de aplicação da regra legal em exame.

Por aí já se vê como nada de singelo se envolve nessa disposição. A própria caracterização do "sinal exterior de riqueza" — legalmente qualificado para idoneamente produzir os efeitos jurídicos visados — já exige várias providências a cargo do fisco, no bojo do lançamento de ofício: a) perfeita identificação e valorização da situação objetiva que consubstancia o "sinal exterior de riqueza"; b) adequada fixação da "renda auferida" evidenciada por esse signo de riqueza; c) demonstração da natureza "tributável" desse rendimento; d) demonstração, pelas declarações de rendimentos oferecidas pelo contribuinte, que a renda assim evidenciada não foi tributada. À falta dessas cautelas — que são cometidas ao fisco porque dele o dever de proceder ao lançamento na forma e segundo os critérios previstos em lei — visceralmente viciado resulta o trabalho fiscal, a dizer, nulo eventual lançamento assim procedido.

Mas, seguem as indisponíveis exigências da lei: "através da utilização" — é a expressão li

teral da lei — " do sinal exterior de riqueza" assim qualificado, há de ser estabelecida a "renda presumida " do contribuinte. Isto é, determina a lei que, a partir da renda auferida (evidenciada pelo sinal exterior de riqueza), seja estabelecida a "renda presumida"; e, daí, decorrência de excepcional importância jurídica, eis que "renda auferida" e "renda presumida", para os efeitos dessa disposição, constituem conceitos autônomos e distintos. Por isso que, de uma renda"x" auferida, na forma legal, se poderá induzir renda presumida avaliada em "x + 1", em "x - 1" ou mesmo, eventualmente, no mesmo montante "x".

O importante a considerar, nesse aspecto, é que haverão de estar na própria lei os critérios aptos para desenvolvimento do processo de conversão exigido pela norma. Não pode prevalecer, aí, a discrição do aplicador, que fatalmente desembocaria no arbítrio . Vale lembrar que se está diante de matéria submetida à legalidade estrita, província na qual nenhuma outra vontade, que não a da lei, tem primazia. Dessa exigência decorre que todo o procedimento de cobrança do tributo — inclusive o lançamento — deve assumir caráter "plenamente vinculado", como precisamente reconhece o art. 3º do c.t.n.; decorre, também, que, por mais razoáveis que possam ser os critérios eleitos pelo aplicador,cedem eles às exigências legais, imperativas nessa matéria.

Parece evidente que, na hipótese, esse critério não foi explicitado o suficiente pela lei; o modo de fixação da "renda presumida através da utilização dos sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida", parece, realmente, obscuro na norma legal. Não cabe, entretanto, "opção administrativa" pela igualdade da expressão financeira dos dois conceitos. Transita-se , aí, em plano no qual a imprevisão legislativa é insuprível — e essa é conclusão inafastável, em homenagem às superiores e fundamentais exigências do sistema tributário brasileiro.

Entretanto, vão mais além as exigências da lei. Não é a simples "renda presumida" (mesmo que pudesse ser estabelecida) a base imponível do imposto, no caso. Tal "renda presumida" ainda é elemento financeiro intermediário porquanto, na forma legal, com base nela é que dever-se-ão "arbitrar os rendimentos", estes sim, matéria tributável.Contempla-se,assim, na hipótese, em estrito rigor,caso do arbitramento de rendimentos, segundo dados critérios e certo processo legal.

Literal, pois, a disposição : tributáveis são os rendimentos arbitrados; a renda presumida consiste em mera base financeira sobre a qual se fundará o arbitramento; pelo sinal exterior de riqueza (qualificado por evidenciar renda auferida) faculta-se apenas fixar o elemento intermediário, isto é, a renda presumida.

A própria administração — pela voz do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda — já curvou-se às exigências contempladas nessa particular hipótese normativa:

> "Depósitos bancários de origem não comprovada, embora possam ser tomados como sinais exteriores de riqueza, não caracterizam rendimento tributável na cédula H. A formulação incompleta do artigo 55, letra "e", do decreto nº 76.186/75, não prevê a percentagem que deve ser aplicada à base ou suporte, para efeito do arbitramento que alude. Esse elemento não pode ficar ao talante da administração. Provido o recurso " (Acórdão nº 1.4-2699, de 24.10.77 -4a. Câm. do 1º C.C., votação unânime).

No mesmo sentido o teor dos acórdãos 1.4-2.705 e 1.4-2.702, ambos de 24 de outubro de 1977. Curioso que, neste último, despachando recurso hierárquico, o próprio Ministro da Fazenda negou-se a reformar o acórdão recorrido, pretensão deduzida com base em parecer continente de estranhíssima argumentação, como se vê, verbis:

> "Realmente não há norma legal equiparando os depósitos bancários inexplicados a rendimentos tributáveis, nem caracterizando esse mesmo depósito como fato gerador do imposto de renda. Por outro lado, o arbitramento de rendimentos, com base nos sinais exteriores de riqueza, é método de difícil implementação, pela ausência de parâmetros legislados e diversidade de um caso para outro.
>
> Entretanto, essas circunstâncias não obstam, a nosso ver, a tributação de rendimentos omitidos à declaração, como no caso presente, espelhados em depósitos bancários incontrastavelmente incompatíveis com os rendimentos declarados" (grifos nossos) - (Parecer nº 231/78, de 21.06.78, no processo nº 825-51.441/76).

Por isso a limpidez do entendimento fazendário melhor se dessume, quando considerado o expressivo trecho do voto vencedor, proferido no acórdão nº 1.4-2701, de 1977, da mesma 4a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que vale a pena reproduzir, in verbis:

"Em acórdão prolatado por esta mesma Câmara, no recurso nº 28853, forcejamos por demonstrar o defeito técnico que inibe a aplicação do suso mencionado art. 55, letra "e", exibindo que a despeito de haver base para o arbitramento, este se tornava impossível, à mingua de expresso parâmetro para a escolha da alíquota ou taxa. Com admitir-se a eleição indiscriminada de certa percentagem, ao talante do agente administrativo competente, estaríamos ingressando no mar revolto das soluções extra-legais, sobre violar cânones sobranceiros que norteiam a atividade impositiva, no rígido e exaustivo sistema constitucional tributário brasileiro. Isto porque o lançamento é ato vinculado, em que a autoridade deve pautar o procedimento em termos de estreita aderência ao texto normativo correspondente, não lhe sendo outorgada qualquer margem de liberdade criadora, seja para constranger o plano de incidência da regra, quer para expandir seus efeitos, dilargando o campo específico de sua aplicação. Nesse

sentido, aliás, é peremptório nosso direito positivo, pois alude até à responsabilidade funcional do agente, para dar alcance e dimensão à figura do lançamento, como atividade vinculada e obrigatória.

É o princípio da estrita legalidade, ou da tipicidade absoluta, tal qual consagrado nas províncias do Direito Penal.

Em formulação sumária, é inaplicável o discutido preceito, por carecer de entidade imprescindível à sua composição interior, justamente aquela que permitiria determinar, com precisão e clareza o 'quantum' devido, nas hipóteses de existência de sinais exteriores de riqueza.

Quanto à capitulação inscrita no instrumento decisório e enfatizada nas respectivas intimações, mais absurda parece ser a exigência fiscal. Falar-se em acréscimo de patrimônio sem dados comparativos, sem elementos que permitam o confronto dos saldos no derradei

ro termo de dois exercícios subsecutivos, é versar tema desconhecido, com instrumentos inadequados e de forma imprópria. Está niveamente claro que os depósitos esquadrinhados pelo Fisco não integram, enquanto tais, o resultado final do patrimônio do recorrente, naqueles dois exercícios. Como cotejá-los? Por que, então, a referência a aumento de patrimônio?

Mas, ainda que não bastassem as objurgatórias, e o versículo é suficientemente claro ao indicar que cabe à repartição lançadora comprovar a ocorrência do acréscimo, em desconformidade com os valores declarados pelo contribuinte. Esta providência também inexistiu. No corpo dos autos não há qualquer expediente que signifique, em esforço de prova, a iniciativa da Fazenda de mostrar que o patrimônio do sujeito passivo houvera aumentado, em descompasso com os rendimentos declarados. Procurou, isto sim explicação para certos depósitos bancários que, quando muito, e considerados juntamente

com os saques efetuados na conta- corrente, poderiam servir de elementos comprovantes do saldo global no encer- encerramento do ano de base.

Aqui, por todos os títulos, operou a autoridade de primeiro grau de maneira atópica, elegendo, canhestramente, como base da imposição, dispositivo que não hospeda as circunstâncias fácticas que compõem o acontecimento, objeto da apressada exigência tributária.

Sopesados os motivos que tolhem a incidência dos mandamentos sugeridos na presente ação fiscal, e outra razão de cabedal relevo se levantaria para empecer o crédito já formalizado: a inequívoca mudança do critério jurídico do lançamento.

Realmente, é doutrina assente em copiosa jurisprudência, e posição segura, nos mais apontados tributaristas, que o lançamento não pode sofrer mutação numérica, suscitada por erro de direito. Da mesma forma, e ainda que perma-

neçam idênticos os valores reclamados, não é dado à Administração modificar os supedâneos da pretensão fiscal, sob pena de comprometer o direito de defesa que a legislação prevê e cerca de inusitadas garantidas, coimando de nulidade os atos praticados sem atinência a tais prerrogativas do sujeito passivo".

De tudo, transparece a evidência das sensíveis insuficiências do dispositivo legal em questão. E mesmo que assim não fosse, certo é que — no procedimento que tende ao lançamento — à administração, e só a ela, inquestionavelmente cumpre percorrer as fases lógicas componentes do iter legalmente contemplado no referido artigo 9º. Descabe, pois, imputação aleatória, afirmando a identificação do eventual valor do sinal exterior de riqueza — que no caso seria o montante dos depósitos bancários — ao suposto montante do rendimento arbitrado (e tributável),baseado em meros depósitos bancários.

Assim se explica a inclinação já observada no entendimento do Tribunal Federal de Recursos, quanto à matéria aqui apreciada:

"Sem dúvida, os cálculos elaborados pela Fazenda...e baseados em média de depósitos bancários...evidenciam critério arbitrário que,absolutamente,não serve para acusar rendimentos de ninguém"(T.F.R.,5a.T.,un.,16/8/82, Rem. Ex.Off.49.124-MG,Rel.Min.MOACYR CATUNDA).

"Lançamento ex officio, feito por arbitramento que se embasa em extratos bancários,ou em depósitos bancários. Sua ilegitimidade. É que o lançamento assim feito, com base apenas em depósitos bancários, tomando-se estes como receita bruta,viola o disposto no artigo 198,do RIR,Decreto nº 58.400/66.Recurso desprovido"(TFR , 4a.T., un.,14.10.81,Ap.Civ.nº41.984 - RJ, Rel. Min.CARLOS MÁRIO VELLOSO).

"Embargos do devedor.Depósito bancário.Os depósitos bancários, embora possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam por si só,rendimentos tributáveis .

Para tanto, faz-se mister a demonstração do aumento patrimonial e do aumento da receita de modo inequívoco, Insustentabilidade do procedimento fiscal que se esteia em mera presunção resultante da comparação' entre a soma dos depósitos bancários e o montante dos rendimentos declarados. Incomprovados os pressupostos do lançamento, posto que a prova pericial está a militar contra a pretensão exequenda, na medida em que infirma os seus suportes fáticos , retirando - lhe a certeza de sua validade.Sentença reformada. Apelação provida"(TFR,6a.T.,u.,31.03.82,Ap . Civ.nº68.350-SP,Rel.Min.MIGUEL JERONYMO FERRANTE).

Daí concluir-se que na forma da lei, simples depósitos bancários, não podem dar origem à exigência de tributo.Não tipificam "acréscimo patrimonial injustificado, à vista das declarações de rendimentos e bens"; não instruem adequadamente,"arbitramento de rendimentos" que se possa realizar com base em renda presumida estabelecida com utilização de sinais exteriores de riqueza. Destarte, a interferência de disciplina

legal e objetiva, no caso, compromete a livre utilização das fórmulas presuntivas ou indiciárias no lançamento como, agora se verá.

Consistindo no "auferir rendas", segundo o padrão constitucional, o fato passível de tributação pelo imposto de renda, segue-se que o procedimento normal de apuração desse acontecimento material repousa na comprovada verificação objetiva de "renda auferida", isto é, com específica atinência aos dados de fato legalmente tidos como relevantes para qualificar a situação pessoal de cada um. Procedimentos indiciários de reconhecimento dessa renda auferida — embora possíveis — são necessariamente excepcionais, nesse contexto. Tornam-se admissíveis apenas quando desenvolvidos dentro dos estritíssimos padrões, prudentemente postos, de modo a não vulnerar os estritos e exigentes cânones constitucionais e legais. Quer-se com isso dizer que é facultada a utilização de procedimentos indiciários ou presuntivos para, a partir da constatação de certas ocorrências materiais, delas inferir fato oculto (ou objetivamente indemonstrável) expressivo de "renda auferida". Tais exercícios — por definição intelectuais — deverão entretanto cercar-se de adequadas cautelas, por se estar atuando em campo onde,sobranceira e superiormente, por sobre as sutilezas de raciocínio ou argúcias do aplicador, devem prevalecer as exigências da legalidade e as

conspícuas instâncias constitucionais limitadoras da ação tributária do Estado.

Ora, porque da técnica das presunções, um fato — ou situação — conhecido, é que deve servir de ponto de partida para o desenvolvimento de todo um percurso mental, logicamente ordenado, a ser exercitado pelo analista. Dele, de resto, se procurará induzir conclusão, no sentido da existência de outro fato ou situação (o designado"fato desconhecido"), por outro modo indemonstrável. Tendo-se em conta que o fato desconhecido consiste — no plano jurídico do imposto de renda — na existência de"renda auferida",segue-se que o raciocínio presuntivo nessa matéria sempre deverá ser desencadeado a partir de circunstâncias fáticas variadas, visíveis e materialmente comprováveis (fatos conhecidos),logicamente idôneas, cada qual a seu modo, para conduzir à conclusão objetivada. Daí que seja possível inferir "renda auferida", com apoio em situações entre si completamente dispares, como, por exemplo, "passivos fictícios", "sinais exteriores de riqueza", casos de "distribuição disfarçada de rendimentos", "acréscimos patrimoniais incompatíveis ao volume de rendimentos declarados", etc. Sem dúvida que configuram essas circunstâncias, "fatos conhecidos" diferentes, inobstante confluentes, todos e cada qual, à indução de possível resultado (presuntivamente inferido) da mesma natureza: a ocorrência do fato "auferimento de renda"(o chamado "fato desconhecido", na teoria lógica desse processo mental).

E aqui é que surge um peculiar e interessante fenômeno a merecer atenção especial.

Queremos aludir à circunstância possível de que, um ou alguns desses procedimentos indiciários (como já amplamente visto), que se desenrolam no campo probatório, ligados à verificação da subsunção jurídica), seja normativamente regrado. Ou seja,a lei que a) pode dispor, de modo cogente, que à verificação do fato"x", para os efeitos jurídicos, corresponde necessariamente o ter-se por existente o fato " y", assim legalmente implicado; ou b) que pode dispor no mesmo sentido, porém não mais de modo imperativo e cogente, se não em caráter meramente supletivo — vale dizer, impondo certa conclusão apenas nos casos em que evidências materiais (a chamada "prova contrária") não apontem a resultados diversos; essa mesma lei também podem perfeitamente, c)dispor, regulando-o ou disciplinando-o juridicamente, sobre o próprio processo a ser desenvolvido pelo aplicador no exercitar o raciocínio presuntivo.

No último caso não se tem, rigorosamente, regra de direito material; não adita, a lei, a especial denotação substantiva que deve merecer o fato nela referido. Dispõe, apenas e tão somente, sobre os critérios procedimentais de formação da prova (por indícios e presunções, é evidente), obrigando, destarte, o aplicador a abandonar possíveis faculdades que o raciocínio livre lhe asseguraria, para aportar ao "fato desconhecido" exclusivamente pela estrita via que lhe foi reservada em lei.

Esse ângulo da questão — assim já se vê — é sumamente interessante. Vincula-se, do modo descrito, a própria liberdade de interpretação (reconhecimento de suas qualidades substanciais) dos fatos submetidos à consideração do aplicador. Um acontecimento qualquer que, no silêncio da lei, facultaria ilações em grande medida livres, ganha qualificação precisa diante de norma da espécie: dado o seu acontecimento, apenas na sequência dos passos, ou segundo o processo legalmente indicado, é que será lícito, ao intérprete, dele extrair inferências juridicamente relevantes. Tais regras, pois, operam restritivamente, tolhendo a liberdade de apreciação dos fatos que, em princípio , se reserva para os aplicadores orgânicos da lei. Por elas, então, v.g. um "sinal exterior de riqueza", no plano do imposto de renda, só pode ser "interpretado" conforme

prescrito na norma regulatória do procedimento presuntivo que o toma como ponto de partida. Desvios nesse procedimento significam ofensas ao "due process of law" conduzindo à produção de prova por meios não admitidos pela ordem jurídica.

Atinge-se, assim, ao núcleo da questão sob análise, que pode ser articuladamente disposto, como segue:

a - "depósitos bancários de origem não justificada" podem ser tomados como "fato conhecido" suscetível — mediante o desenvolvimento de um procedimento lógico adequado — de induzir a ocorrência de "renda auferida";

b - em princípio o exercício dessa técnica probatória (indiciária) estaria livremente facultada à administração tributária (obviamente com resguardo das cautelas implicadas pela natureza estritamente vinculada dessa atuação);

c - na obsta, entretanto, que a lei especialize esse acontecimento (os depósitos bancários nas condições citadas) disciplinando o modo pelo qual o aplicador poderá extrair-lhe conseqüências juridicamente relevantes ; nesse caso restringe-se a liberdade citada em "b", de tal maneira que as induções possíveis de semelhantes fatos serão apenas aquelas a que se puder chegar segundo "iter" normativamente disposto;

d - a legislação do imposto de renda, dado o conceito que a essa cláusula atribuiu, impõe que os depósitos bancários referidos sejam considerados "sinais exteriores de riqueza"; como tal obriga que só pelo modo normativamente consagrado, desse "fato conhecido" se possa inferir o "fato desconhecido" da existência de "renda auferida".

e - a hipótese não diz respeito a "acréscimos patrimoniais não justificados por rendimentos declarados" eis que essa outra (e diversa) forma presuntiva só pode ser exercitada à vista e nos limites dos dados constantes de declarações de rendimentos.

É possível, em síntese, concluir: hipóteses de inferência de "renda auferida" mediante a utilização da técnica das presunções são versadas pelas leis nºs 4062, de 1962 (art. 52) e 4.729, de 1965 (art. 9º). Em ambas, a observância estrita e rigorosa dos pressupostos desses dispositivos é condição inafastável de sua aplicabilidade. É que regulou-se, nessas leis, processos de formação de prova indiciária, quando fundadas nos fatos por elas aludidos.

Do exame dessas normas resulta, pelo menos, que:

1º) o critério do "acréscimo patrimonial" exige comprovação desse fato, baseada exclusivamente em declarações de rendimentos e bens referentes a dois anos-base sucessivos;

2º) o critério dos "sinais exteriores de riqueza" supõe duas espécies de arbitramento (da "renda presumida" e do "rendimento") cujo modo de

efetivação apenas na mesma lei deve ser baseado.

O fato "depósitos bancários de origem não justificada" não se adecua à situação citada em 1) acima, ou seja, quando se alude a tais depósitos verdadeiramente não se cogita de aumento de patrimônio' indicado pelo contribuinte em declarações de rendimentos e de bens. Pertine a hipótese, isto sim, à situação referida em 2) retro: destarte, apenas pelo modo previsto no artigo 9º da lei nº 4.729, de 1965, é que poderá suscitar indução de "renda auferida".

4ª) É legítimo o emprego da presunção em matéria de imposto de renda para tributar pessoa física por via reflexa da pessoa jurídica?

A questão comporta consideração sob óticas as mais diversas, ou seja:

a - presunção ("facti", por óbvio) de distribuição, na hipótese de escrituração regular e inobjetada por parte de pessoa jurídica;

b - presunção de distribuição, na hipótese de apuração de irregularidades na pessoa jurídica que impliquem reconhecimento de ingressos falsamente contabilizados, ou simplesmente não contabilizados, ou falsidade no registro de dispêndios de recursos;

c - presunção de distribuição, na hipótese de contabilização regular, por pessoa jurídica, de operações consideradas "anormais", ou seja, das quais se possa inferir a atribuição de vantagens ou favorecimentos inusuais a terceiros, pessoas físicas;

d - "presunção" (já aqui no sentido' impróprio das aludidas "praesumptio juris") fundadas em norma legal que considera existente "distribuição de rendimentos" em dadas situações especificadas.

Examinemos, pois, cada um desses aspectos, ainda que de forma sintética.

a - "Praesumptio facti"- escrituração regular

Diante de situação de plena regularidade formal e substancial na escrituração contábil de pessoa jurídica, nenhuma inferência (ou presunção) de distribuição e consequente atribuição de rendimentos a pessoas físicas pode ser construída.

É que, sem vícios a escrituração, só haverá rendimentos distribuídos (a sócios ou a terceiros) nos casos em que operação,desse conteúdo,sob tal específica designação figure de seus registros. Natural, assim,que, apenas pelas formas juridicamente consagradas no direito privado (distribuição de dividendos ou lucros, bonificações em títulos, créditos ou resgate de partes beneficiárias ou de fundador, participações nos lucros, inclusive a debêntures,interesses diversos, etc.) configurar-se-á "distribuição de rendimentos" na espécie aqui tratada.

E isso afasta, por definição, a existência de presunção "facti" nessa seara.

b - "Praesumptio facti" - Ingressos não contabilizados ou falsidade no registro de dispêndios

Situação completamente diversa é a que se configura nesta segunda modalidade. Alvitra- se, aqui, a apuração de irregularidade grave (de natureza substancial) na escrituração da pessoa jurídica, pela qual fica demonstrada a ocorrência de entradas ou saídas de recursos, não contabilizadas ou falsamente referidas nos seus registros escriturais. Constituem pressupostos, portanto das situações da espécie:

1 - a constatação de operação envolvendo movimentação de recursos financeiros; e

2 - seu reflexo irregular na contabilidade da pessoa jurídica de modo que, pela deliberada manipulação contábil procedida, conste como não tendo aderido (ou não mais pertencentes) ao patrimônio da pessoa jurídica, os recursos em questão.

Obviamente, nesses casos não há que cogitar de distribuição regular de rendimentos (pelas vias jurídicas consagradas); pelo contrário, os artifícios que se imprimiu à escrituração têm por propósito exatamente "encobrir" o fato da atribuição,a outrem, dos

referidos recursos. "Distribuição de rendimentos", portanto, nesses casos, só pode ser considerada em sentido impróprio.

Diante de tais hipóteses, não é verdadeiramente, a "distribuição" que se presume: tem - se quanto a esse fato, uma situação até documentalmente demonstrada, ostensivamente evidenciada pela comprova da inexistência dos recursos no âmbito do patrimônio da pessoa jurídica. O ângulo sobre a qual se pode admitir a aplicação do raciocínio presuntivo é, isto sim, o dos virtuais favorecidos pela atribuição patrimonial procedida, ou seja, o da individuação das pessoas físicas beneficiárias. Coloca-se em questão ,portanto, nesses casos, objetivamente o seguinte: dada a efetividade da saída de recursos de pessoa jurídica sem determinação, ou com determinação reconhecidamente falsa, da pessoa por ela beneficiada (fatos conhecidos), a quem imputar-se o correspectivo efeito de favorecimento patrimonial (fato desconhecido) ? Campo peculiar, portanto, e pertinente,à utilização' da prova por indícios ou presunções.

Disso resulta que a questão não é tão intrincada quanto parece; resolve-se, até com facilidade desde que corretamente aplicadas as regras lógicas da presunção, com consideração particular ao reconhecimento da graduação que reveste as "presumptio facti". Isto é, sendo quase improvável que o favorecimento se tenha subjetivado em pessoa estranha ou alheia ao círculo íntimo da pessoa jurídica, e sendo mais verossímel que o benefício possa ter afetada pessoa ligadas à empresa (embora não necessariamente seus titulares) admite probabilidade de maior grau a consideração de terem sido os seus sócios ou titulares, os diretamente favorecidos pela atribuição. Tem-se, no caso, simples constraste de diversas induções, todas possíveis,embora situadas em níveis distintos na escala de probabilidade das presunções.

Só isso basta para estabelecer a diretriz adequada de solução objetiva do problema: dada a possibilidade lógico-material de convivência de induções diferentes — todas elas aceitáveis,não-absurdas, nem inverossímeis — nenhuma delas ascende à categoria das presunções de grau máximo de probabilidade. O poder de convicção que delas pode emergir supõe, no mínimo,mediante a adição de prova corroborativa, a demonstração' da inocorrência, no caso, de qualquer das demais hipóteses possíveis.

Como presumir, em verdade, o favorecimento de sócio, — sem outras considerações ou análises, "automaticamente", como se diz — se é perfeitamente possível, em termos lógicos, que o benefício tenha sido usufruido, v.g. por um empregado, um gerente ou um diretor; se é perfeitamente possível que por razões particulares, v.g., se tenha favorecido terceiros, totalmente estranhos à empresa, eventualmente por fatos insuscetíveis de revelação ostensiva? Fica evidente que, nesse contexto, simples construções de raciocínio não bastam; não se está diante de hipóteses nas quais a presunção seja suficiente em si, como prova bastante do fato suposto ! A hipótese é típica de presunção de grau médio de probabilidade, isto é, representando mais que um indício, não passa , entretanto, de simples início de prova, a qual, embora de razoável significação, só ganhará consistência quando aditadas evidências complementares. Definitivamente não se pode cogitar, no caso, de imputação " automática", como singelo "reflexo necessário", de rendimentos a sócios, titulares ou acionistas.

Em resumo: situações da espécie exigem a) clara demontração do fato"distribuição" (o que não se dá, v.g., se apurado permanecerem no patrimônio' da pessoa jurídica os recursos considerados); além de b) produção de provas complementares no sentido de positivamente reforçarem a "suposição" do favorecimento do titular, ou de negativamente corroborarem a conclusão ' pelo não-favorecimento de terceiros. Tudo isso há de realizar-se, de resto, em procedimento preliminar ao lançamento tributário; só assim validamente estará completado o processo indutivo encetado.

Impende acentuar esse último aspecto. Como o lançamento, para ser válido, logicamente supõe a ocorrência do fato imponível,não pode haver "lançamento" quando o ato assim denominado, porque fundado apenas em presunções exigentes de provas adicionais, implicitamente admite a possibilidade de não se ter verificado aquele acontecimento. É que a "certeza" da ocorrência do fato imponível é pressuposto lógico, insuperável, do ato administrativo de lançamento; consequentemente ' quando se opera apenas com presunções destituídas de grau máximo de probabilidade, não há como realizar- se nenhum lançamento. Cabem, aí, tão somente, procedimentos preliminares tendentes à produção de provas complementares, necessárias à formação da"certeza" da ocorrência do fato. Dessa natureza, destarte, partilham (e não são "lançamentos tributários") autos de infração, notificações e expedientes semelhantes lavrados pela ocorrência de situações da espécie.

c - "Praesumptio facti" - Operações " anormais"

Caso diferente é o que resulta de "presunção de distribuição de rendimentos" pela realização, por pessoa jurídica, de operações consideradas "anormais", ou"inusuais", das quais legitimamente se infere benefício econômico de sócios, titulares e outras pessoas a ela ligadas. Inexistem, nesse caso, irregularidades contábeis, omissão do registro de operações, ou falsidades na escrituração; pelo contrário, todos os fatos se refletem adequadamente nos registros escriturais da empresa, ausentes quaisquer aspectos que pudessem representar sua invalidade.

Resta, pois, como núcleo dessas situações, apenas a "vantagem econômica" da pessoa física e a "anormalidade econômica" do negócio ou operação.

Parece evidente que, nesses casos,nenhuma presunção de "distribuição de rendimentos" pode caber. Trata-se de negócios lícitos (embora"não usuais"), portanto perfeitamente realizáveis pelas partes; deles não emerge a ocorrência de rendimentos, em sentido estrito, se não meras vantagens econômicas, conceito rigorosamente diverso daquele.

De casos dessa natureza, a única conclusão possível é a da "identidade de resultados", ou seja, o reconhecimento de que, certa organização de negócios, para uma das partes resulta em situação suscetível de produzir-lhe vantagens econômicas em níveis equivalentes às que teria numa hipótese normal de "distribuição de rendimentos". Não há, rigorosamente, "presunção" nesses casos, mas apenas analogia.

Por isso, situações dessa espécie , (que, normativamente regradas, usa-se designar como "praesumptio juris") só podem ser estabelecidas por lei que as equipare — vale dizer, atribua idêntica eficácia jurídica — a rendimentos distribuídos. A referida "presunção", portanto (ou analogia, mais corretamente), esgota-se na fase pré-legislativa, passando a constituir desde então mera determinação legal.

Dessa espécie — inconfundível com os casos anteriormente tratados — figuras como, exemplo, a da "distribuição disfarçada de lucros", que acham-se nitidamente fundadas no raciocínio analógico retro citado.

d - "Praesumptio juris - Prescrições normativas

Alvitremos, também, como proposto de início, a consideração da questão em face de eventual regra jurídica substantiva — de conteúdo cogente e impe rativo — dispondo sobre a tributabilidade de certos valores, definidos como rendimentos "fictos" de pessoas físicas.

E que, se a questão for respaldada por regra jurídica de direito substantivo, toda a argumentação desenvolvida no campo das presunctio facti não seria, ainda que correta, aplicável à hipótese. Não teria ela o condão de se sobrepor à lei (no caso, versando o que se usa designar "presunção juris et de jure") . Obviamente, para efeitos da argumentação desenvolvida, cogita-se da lei compatível com os contornos constitucionais da competência tributária de pessoa instituidora de tributos.

Importa, pois, verificar se existe regra de direito substantivo impondo (sem possibilidade de contraposição, portanto) que à omissão de receita em pessoa jurídica (ou fatos semelhantes, alguns até despidos de conotação ilícita), deve seguir-se a consideração de rendimentos distribuídos à pessoa, físicas. Na hipótese

positiva, norma nesse sentido seria a veiculada pelo artigo 34, do regulamento do imposto sobre a renda vigente, em algumas de suas alíneas. De conseguinte, centremo-nos na exegese dessa disposição, a fim de concluir pela sua aplicabilidade, ou não, à questão que nos ocupa.

O artigo 34, prima facie, predetermina se a exercer a função de alocar, na cédula "F", determinados rendimentos. Assim, v.g., lucros, dividendos e ações, entre outros casos, normalmente distribuídos por pessoas jurídicas, segundo procedimentos clássicos do direito privado. Esses específicos rendimentos, quando regularmente distribuídos à sócios, titulares ou acionistas, são classificados na cédula "F"; aí a função específica dessa disposição legal.

Em princípio, pois, essa regra há de ser interpretada não como norma criadora de hipóteses de direito substantivo, instituidora de hipóteses especiais' ("fictas", na linguagem usual) de distribuição de rendimentos; predetermina-se, isto sim, à mera seleção de rendimentos (por natureza) os quais, quando normalmente atribuídos a pessoas físicas, devem ser arrolados na cédula "F".

Isto porque o caput desse preceptivo é peremptório ao prescrever que na cédula "F" serão classi- classificados os seguintes "rendimentos distribuídos" pe

las pessoas jurídicas, evidenciando que a regra é descritora de fatos jurídicos que encontram qualificação no direito privado ordinário (societário ou comercial) . Vale dizer, "distribuição de rendimentos" segundo os caminhos regulares previstos na legislação comercial ou societária pertinente.

É de indagar-se, porém, se o conteúdo do referido dispositivo se esgota nessa função elementar de classificação de certos e especiais rendimentos (efetivamente distribuídos pelas pessoas jurídicas) na cédula "F". Ou se, além disso, se presta a dispor, paralelamente, sobre a criação de hipóteses (ditas presuntivas) de distribuições.

Parece, na verdade, que essa última colocação encontraria eco na alínea "IV" do mesmo artigo 34, e até, eventualmente, relativamente a lucros arbitrados, na alínea "I". Isto não afasta, todavia, o caráter excepcional dessa função normativa que, portanto , só nesses estreitos e estritos casos poderia ser considerada existente. É que sendo excepcionalíssima, segue-se o ser taxativa, exaustiva, afastadas quaisquer considerações quanto a formulações implícitas. Destarte, só se pode admitir esse objetivo normativo secundário em face de expressa e inequívoca determinação da regra jurídica.

Não se estende, pois, a lei (nesse ângulo de possível criação de figuras excepcionais de "distribuição") a quaisquer outras hipóteses exceto as expressas e taxativamente mencionadas. Assim, é incogitável qualquer pretensão no sentido de que seus efeitos pudessem (ou possam) alcançar outras modalidades de lucros entendidos "presuntivamente" distribuídos.

Tanto isso é certo que, para o alargamento desse alcance excepcional, por exemplo, à modalidade das "omissões de receitas", tornou-se necessária a edição do decreto lei 2.065/83 (artigo 8º). Assim,se de um lado, se há de reconhecer, em termos atuais, a expressa extensão ("ficta", como se diz) do regime tributário da distribuição de rendimentos ao caso referido, é forçoso admitir, na mesma medida, que, até a edição desse decreto-lei, o preceptivo do artigo 34 não a autorizava — e prossegue não autorizando, relativamente a situações que não configuram " omissão de receitas".

Ao inovar o regime jurídico do imposto de renda, a regra trazida pelo decreto lei nº 2.065/83 confirmou, destarte, nesse específico caso, a impossibilidade de, em período anterior, considerar-se tributáveis tais rendimentos (regularmente não distribuídos, e a tal equiparados por força da lei só agora editada). Exegese diversa importaria admitir que a regra do decreto lei nº 2.065/83 é inócua, redundante, pleonástica ou sem sentido.

Destarte, o princípio da distribuição-— designada "ficta" ou "presumida" de rendimentos —— que, no passado, esgotava-se na previsão da alínea "IV" (alcançando também eventualmente, hipóteses de arbitra - mento) hoje abarca, ex vi de regra nova, a situação especialmente prevista no artigo 8º do decreto-lei nº2.065/83. Seu alcance, porém, é irretroativo ("ex nunc" e"não ex tunc") facultando exigência de tributos somente a partir da edição desse diploma.

Em conclusão: tendo-se presente que "presunções", figuras lógicas que são,em direito só podem ter pertinência na esfera probatória (o que leva, por conseqüência, as chamadas "praesumptio juris" a apenas impropriamente poderem merecer essa qualificação), é possível concluir:

a - em certos casos especiais, constatada' saída de recursos do patrimônio de pessoa jurídica, é possível o desenvolvimento do raciocínio presuntivo voltado a estabelecer a necessária convicção ' quanto à pessoa do beneficiário dessa, assim chamada "distribuição". A prova, nesses casos, salvo quando fundada em presunções de grau máximo de probabilidade não pode repousar apenas nessas presunções, porém necessariamente apoiar-se em evidências subsidiárias;

b - nos limites da competência constitucional, é possível à lei criar situações' de "equiparação" à distribuição de rendimentos. Tais "praesumptio juris", como chamadas, configuram singelas normas, presuntivas ou dispositivas, a serem obrigatoriamente respeitadas pelo aplicador;

c - só no caso previsto em b acima, mais ainda quando versado em norma de conteúdo cogente, é possível afirmar-se a existência de tributação reflexa,"automática", na pessoa física.

É isso o que vem sendo afirmado pelo TFR como se vê :

"À luz da legislação do Imposto de Renda, a distribuição de lucros—ato pelo qual a pessoa jurídica transfere, a título de participação, o lucro para patrimônio alheio —no relativo aos sócios não se presume, dependendo de fato específico, só sendo prevista

a distribuição "automática" nos casos de firma individual, filial estrangeira com sede no país, e comissários estrangeiros que aqui operam". (REO nº 64.248, DJ. 15/12/83);

"Estou em que a decisão recorrida bem aplicou a lei à espécie, à luz dos elementos constantes dos autos, tendo em vista a tese básica ali enunciada de que a distribuição de lucros ao sócios não se presume, dependendo de fato específico, só operando a distribuição "automática" nos casos de firma individual, filial estrangeira com sede no país e comissários estrangeiros que exercam sua atividade no Brasil." (AC nº 69.225, de 11/04/84).

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Hugo de Brito Machado

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Presunções, Indícios e Ficções Jurídicas. 3. As Presunções e os Princípios da Legalidade e da Tipicidade. 4. O Passivo Fictício e o ICM. 5. Os Depósitos Bancários e o Imposto de Renda. 6. A Tributação Reflexa. 7. Referências Bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

1.1 O estudo das presunções e figuras afins tem sido feito apenas no âmbito do Direito Processual, e isto se explica pelo fato de se tratar de tema relativo a provas. Como a doutrina do Direito Tributário, pelo menos no Brasil, tem se ocupado especialmente dos aspectos substantivos, relegando a plano secundário os aspectos processuais, registra-se evidente e lamentável lacuna a demonstrar a oportunidade da escolha do tema para questionamento no IX SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

1.2 Na elaboração do presente estudo cuidamos, simplesmente, das questões propostas pela eminente Comissão Organizadora do Simpósio, a saber:

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

2a.) A figura do passivo fictício implica presunção do fato gerador do ICM?

3a.) Os depósitos bancários de pessoas físicas, em montante superior à renda declarada, autorizam lançamento do I.R.?

4a.) É legítimo o emprego da presunção em matéria de imposto de renda para tributar pessoa física por via reflexa da pessoa jurídica?

1.3 Procuramos mais uma vez não deslembrar a advertência de BARROS CARVALHO, para quem *"qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria em que labora, para que lhe seja possível desenvolver seus estudos dentro de diretrizes seguras e satisfatoriamente coerentes."* (1) Encaramos, aqui, o Direito como um sistema de normas, ou mais precisamente, um sistema de prescrições de conduta, e não como algo preexistente, pois quer nos parecer possível a elaboração normativa tendo como limites apenas aquelas normas de posição hierárquica superior. A validade de uma norma jurídica há de ser verificada em face de outras normas integrantes do sistema. Isto não implica desconhecer a questão da eficácia, situada, a nosso ver, no âmbito da Sociologia Jurídica e não no campo da Ciência do Direito.

2. PRESUNÇÕES, INDÍCIOS E FICÇÕES JURÍDICAS

2.1 A doutrina jurídica nem sempre estabelece com segurança a distinção entre presunções e indícios. Há mesmo quem considere tal distinção sem grande importância (2). Há quem afirme que a distinção não passa de um jogo de palavras.(3) E outros há que nem se referem ao indício, tratando apenas das presunções.(4) Na verdade, porém, presunções e indícios não se confundem, sendo de grande relevância a distinção para o conhecimento científico do Direito.

2.2 Sustentando, com sólidos argumentos, a distinção entre presunções e indícios, afirma MALATESTA : *"Os próprios defensores da identidade entre presunção e indício nunca conseguirão nem poderão dizer, por exemplo, que ao acusado assiste o indício de inocência até prova em contrário; dirão sempre e sempre que lhe assiste a presunção da inocência."* (5) Para ele, tanto os indícios como as presunções são raciocínios. A diferença reside em que a presunção tem fundamento no princípio da identidade, enquanto o indício tem fundamento no princípio da causalidade. Em outras palavras, a relação que se estabelece entre o fato conhecido, provado, e o fato desconhecido, a ser provado, é, na presunção, uma relação de identidade, enquanto no indício é uma relação de causalidade. MOACIR AMARAL SANTOS, porém, estudando em profundidade o assunto, e tendo examinado inclusive as lições de MALATESTA, conclui que a teoria dominante esclarece perfeitamente o assunto, e ensina, com a precisão e a clareza sempre presentes em suas lições, e sempre invocando a palavra de doutrinadores os mais autorizados:

> *"Indício é o fato conhecido do qual se parte para o desconhecido, ou seja o fato conhecido em que se funda o raciocínio do juiz para chegar ao fato desconhecido. Indica o fato probando, não o representa; nele se assenta o raciocínio que conduz ao fato por provar. Não raro se dá também a esse fato indicativo o nome de presunção, conquanto acertado seja chamá-lo de indício. "A lei - escreve CHIOVENDA - denomina presunções aos mesmos fatos com os quais se argumenta a existência de outros fatos, porém tais fatos mais propriamente se chamam indícios. É comum - repete BONUMÁ - conferir-se a denominação de presunções tanto para o raciocínio como para os próprios fatos sobre que ele assenta, "se bem que a estes caiba, mais particularmente, o nome de indícios.*
>
> *Do indício, como ponto de partida, por inferência se chega a estabelecer uma presunção."Por isso a prova por presunção constitui um silogismo, em que a premissa maior é o princípio geral, a premissa menor é o fato conhecido e a conclusão é o fato que se deseja conhecer". Donde o indício ser a causa, isto é, o fato conhecido, e a presunção o efeito, isto é, o conhecimento do fato antes ignorado. Na mesma ordem de idéias poder-se-ia dizer, com JOÃO MONTEIRO, que indício é o meio e a presunção um resultado".* (6)

2.3 Admite, todavia, AMARAL SANTOS, que *"conquanto sejam dois conceitos distintos, justo é reconhecer-se que as duas palavras, na ordem lógica, se equivalem, por isso que significam o procedimento racional pelo qual de um fato conhecido e certo se infere, por concatenação de causa e efeito, o fato desconhecido. Nesse sentido compreende-se a sinonímia entre presunção e indício, por muitos autores afirmada, a que há pouco se aludiu."* (7) E afirma, em outra parte de sua notável obra a respeito das provas, que *"são provas indiretas as presunções e os indícios."* (8)

2.4 Oportuno, sem dúvida, o esclarecimento de CHIOVENDA: *"Denominam-se presunções na lei os próprios fatos com os quais se argumenta sobre a existência de outros; mais propriamente, porém, tais fatos se qualificam de indícios."* (9)

2.5 Se na linguagem comum, na lei, e muita vez até na linguagem dos que lidam com o Direito, nem sempre se procurou estabelecer a distinção entre presunções e indícios, vale lembrar a advertência de MALATESTA: *"Cabe ao cientista destrinçar das sínteses iniciais, indeterminadas e por isso confusas, do senso comum, as noções analíticas, claras, precisas e distintas, para reuni-las claramente, e coordená-las em seguida nas altas harmonias da síntese científica."* (10) Por isto, embora a pretensão de nos atribuirmos a qualidade de cientista, é que procuramos contribuir para o esclarecimento do assunto. Como disse bem AMARAL SANTOS, invocando JOÃO MONTEIRO, o indício é o meio e a presunção o resultado. O indício é o fato conhecido, provado, sobre cuja existência não há dúvida, e que se presta como base para um raciocínio através do qual se conclui pela existência de outro fato. A presunção é precisamente esse resultado. Neste sentido, porém, não nos parece correto dizer-se que indícios e presunções são duas espécies de prova indireta. Na verdade, o indício e a presunção andam sempre juntos. Um não existe sem o outro. Logo, não são duas espécies de prova, mas uma só, e que pode ser denominada apenas indício, ou apenas presunção, conforme se prefira dar realce ao fato, ou à conclusão a que o mesmo conduz.

2.6 Para os que adotam o entendimento de MALATESTA é correto dizer que presunções e indícios são duas espécies de prova indireta. Preferimos, porém, ainda que provisoriamente, para utilização neste estudo, seguir o entendimento segundo o qual indício é o fato, conhecido, provado, cuja existência está de tal modo relacionada com a existência daquele outro fato sobre cuja existência se questiona, que nos autoriza a afirmá-la. Já a presunção é exatamente esse reciocínio, esse processo lógico, que nos leva de um fato ao outro. É no dizer de CLOVIS BEVILAQUA, freqüentemente repetido, *"a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido."* (11) Ou ainda, na definição de CARNELUTTI, preferida por AMARAL SANTOS, *"Presunções são conseqüências deduzidas de um fato conhecido, não destinado a funcionar como prova, para chegar a um fato desconhecido.* (12)

2.7 As presunções classificam-se em legais e simples, ou do homem. As presunções legais são estabelecidas na lei. O raciocínio, nesta espécie de presunções, é formulado pelo juiz, como por qualquer outro aplicador da lei.

2.8 As presunções legais podem ser absolutas, também conhecidas como "juris et de jure" e relativas, também conhecidas como "juris tantum". São absolutas aquelas que não admitem prova em sentido contrário. Temos, no artigo 185 do Código Tributário Nacional, um exemplo de presunção legal absoluta, *"sem possibilidade de prova em contrário, de que é fraudulenta, contra o Fisco, a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo, desde que o crédito tributário contra ele esteja regularmente inscrito (CTN, arts. 201 a 204) e em fase de execução."* (13) Já no art. 204, e seu parágrafo único, do mesmo Código, vê-se um exemplo de presunção legal relativa, ao estabelecer que *"a dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez"*, a qual, todavia, *"pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveita."*

2.9 Existem, ainda, as presunções legais intermediárias, ou mistas, *"contra as quais não se admitem quaisquer provas, mas apenas as referidas na própria lei."* (14)

2.10 A questão do valor das presunções, como elemento

de convicção, é da maior importância em se tratando de presunções simples. Nas presunções legais tal avaliação é feita pelo legislador, que estabelece a presunção como regra de direito. Já nas presunções simples o raciocínio é formulado pelo aplicador da norma, sendo, por isto, relevante o exame de seu valor como prova.

2.11 A maior ou menor valia da presunção como elemento de convicção depende da natureza da relação existente entre o fato indiciante, ou indício, e o fato sobre cuja existência se questiona. Se tal relação é regida por uma lei natural, inalterável, constante, o resultado a que se chega é mais do que uma presunção. É uma evidência. Mas se a relação é apenas de natureza ordinária, a conclusão não será evidente, porém simplesmente provável. Assim, não se pode estabelecer um valor para as presunções como elemento de convicção, a não ser diante de cada caso, mediante o cuidadoso exame da relação entre o fato indiciante, e o fato sobre cuja existência se questiona.

2.12 Distinta das presunções é a ficção legal. Aproxima-se, é certo, da presunção legal absoluta, mas com esta não se confunde. Como ensina BALEEIRO, invocando RENÉ DEKKERS, *"a presunção se distingue da ficção jurídica porque' nesta o legislador, por ato voluntário do espírito, dá por verdadeiro o que ele sabe ser inexato."* (15)

2.13 Como ensina KARL LARENZ, *"as ficções legais têm normalmente por fim a aplicação de norma dada para um fato previsto, a outro fato igualmente previsto mas diverso. Em vez de determinar que os efeitos da ocorrência do fato "x" também se verificarão quando ocorrer o fato "y", ou de dizer que na ocorrência do fato "y" aplicam-se as mesmas normas reguladoras do fato "x", a lei "finge" que "y" é igual a "x", isto é, diz que esses dois fatos, na verdade diversos, são iguais. Como a lei não contém declarações e sim ordens, temos aí não apenas uma afirmação, mas uma ordem no sentido de que na ocorrência de "y" se produzam as mesmas conseqüências jurídicas que no caso da ocorrência de "x".* (16)

2.14 Leciona ALFREDO AUGUSTO BECKER, com apoio em valiosa doutrina: *"Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda certeza) falso. Na presunção a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção legal, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal."* (17) Entretanto, como se pode facilmente constatar, essa distinção reside apenas no plano pré-jurídico. É esta a acertada conclusão de BECKER: *"A distinção entre a presunção e a ficção existe apenas no plano pré-jurídico, enquanto serviam de elemento intelectual ao legislador que estava construindo a regra 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, ambas entram como VERDADES (realidades jurídicas)."* (18) Desnecessário, porém, é esclarecer que só nos estamos aqui referindo às presunções legais absolutas.

2.15 JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, em interessante monografia sobre o tema, concluí fazendo suas as conclusões *"de las III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributario, según las cuales:*

"Primera. En Derecho tributario la Ficción puede

cumplir diversas funciones: a) Tipificación de elementos sustancia
les del supuesto de hecho. b) Represión del fraude a la Ley tribu-
taria. c) Aplicación de principios de equidad. d) Simplificación '
de la gestión tributaria. e) Concesión de beneficios fiscales.

Segunda. Las ficiones que afectan a los elemen -
tos de la relación jurídica tributaria deberán siempre respetar '
los principios superiores de la Imposición y, señaladamente, los
de reserva de Ley y de Capacidad contributiva.

Tercera. No debería establecerse ficciones más
que en aquellos casos en que no sea posible el empleo de otros me-
dios técnicos que satisfagan la finalidad perseguida por el legis-
lador.

Cuarta. Es recomendable la supresión de las ficcio
nes existentes que no se ajusten a los principios expuestos."

3. AS PRESUNÇÕES E OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE.

3.1 Não temos dúvida quanto à prevalência, no sistema jurídico brasileiro, dos princípios da legalidade e da tipicidade tributária. No dizer de ALBERTO XAVIER, *"a idéia de que que em matéria de tributos a lei é o único instrumento de realização da justiça material não podia conduzir apenas à proclamação de uma reserva de lei formal, com as correspondentes exclu - sões do costume e do regulamento. Tornava-se ainda indispensável ' que essa mesma lei disciplinasse os atos do poder administrativo ' de uma forma tão completa que a expressão da justiça estivesse por inteiro contida nos termos da lei, com exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito."* (20)

3.2 É certo que uma determinação total e absoluta da conduta em uma norma não é, pelo menos de um modo geral, praticável. A indeterminação é muita vezes voluntária, e muitas vezes involuntária, explicando-se, esta última, pela pluralidade de significações de uma palavra ou de uma seqüência de palavras em que a norma se exprime. *"Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correcta, mas possivelmente a várias soluções que - na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar - têm i-gual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no acto do órgão aplicador do Direito - no acto do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa - não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral."* (21)

3.3 De qualquer forma, pelo menos a indeterminação intencional deve ser afastada. A lei deve conter o maior grau de determinação possível da conduta em matéria de tributação. E assim deve ser não apenas em se tratando de matéria contida no campo da reserva legal, definido em nosso Direito Positivo pelo art. 97 do CTN, como em qualquer aspecto da relação tributária. Assim, os regulamentos e normas outras integrantes da denominada "legislação tributária", também devem conter o maior grau possível de determinação da conduta, de sorte a evitar atividade discricionária, incompatível com o conceito legal de tributo, estereotipado no art. 3º do Código Tributário.

3.4= Para relacionar sd presunções e ficções com os princípios da legalidade e da tipicidade, é necessário distinguir, como fizemos no início deste estudo, as presun-

ções simples das presunções legais, e entre estas, as relativas das absolutas. No que pertine às presunções simples, a questão fica situada no âmbito do Direito Processual. Cuida-se de questão pertinente à prova, como também acontece com as presunções legais relativa. Descabe, portanto, seu exame à luz dos princípios jurídicos mencionados.

3.5 Em se tratando de presunção legal absoluta e de ficção jurídica, a questão se coloca de modo diverso. Aqui não se cogita de prova, pois, como é sabido, diante de uma presunção legal absoluta, como diante de uma ficção legal, não se cogita de provas. Nisto, aliás, reside a semelhança entre presunção legal absoluta e ficção legal. As provas cuja produção tenah por fim confirmar a verdade estabelecida por presunção legal absoluta, ou por ficção legal, são inúteis porque inteiramente desnecessárias. E as que se destinem a demonstrar o contrário, são inadmissíveis. Assim, a questão de saber se as presunções legais absolutas, e as ficções legais, compatibilizam-se com o princípio da legalidade, há de ser examinada por outro prisma. O que importa aqui, é a consideração sistemática do Direito, e a compreensão de cada norma tendo-se em vista a posição que ocupa no sistema, inclusive e especialmente no que pertine à hierarquia. É inadmissível o uso de presunção legal absoluta de sorte a excluir o exame de uma questão entre fisco e o contribuinte pelo Poder Judiciário. Por isto a presunção de liquidez e certeza, estabelecida em favor da dívida regularmente inscrita, é relativa.

3.6 Aliás, admitir-se o emprego ilimitado de presunções absolutas e ficções legais seria permitir ao legislador a desobediência pura e simples da Constituição. Com absoluta propriedade, disse o Ministro LUIZ GALLOTTI, em seu voto

(vencido) proferido no RE nº 71.758, que *"se a lei pudesse chamar de compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição."* (23)

3.7 É inadmissível, portanto, o emprego de ficções legais, ou de presunções legais absolutas, para modificar conceitos utilizados, em norma de posição hierárquica superior. Por outro lado, *"se através da ficção a lei equipara um determinado fato a outro, regulado juridicamente, erigido em modelo, se assim se estabelece como verdadeiro um fato que se sabe falso e se os elementos do suporte fático da incidência da regra jurídica são pela lei criados e impostos como reais, não se pode deixar de concluir, logicamente, que os textos de lei que consubstanciam tais suposições só admitem interpretação restritiva, abrangendo, com exclusividade, as hipóteses expressamente consignadas. O contrário, isto é, a aplicação analógica ou extensiva de tais dispositivos, levaria o intérprete a criar outras tantas ficções, não previstas pelo legislador, o que acarretaria uma dilatação ilimitada da norma jurídica, de forma inteiramente contrária ao seu espírito objetivo."* (24)

3.8 Em face destas considerações, respondemos:

a) Indícios são fatos conhecidos, comprovados, que se prestam como ponto de partida para as presunções.

b) As presunções simples, como as presunções legais relativas, constituem matéria de prova e por isto distinguem-se inteiramente das presunções legais absolutas e das ficções, que constituem

técnicas de elaboração do direito material, ou substantivo.

c) As presunções compatibilizam-se com os princípios da legalidade e da tipicidade, mas devem ser utilizadas com observância do sistema, com o qual se devem harmonizar, especialmente no que pertine à hierarquia das normas.

4. O PASSIVO FICTÍCIO E O ICM

4.1 Diz-se que há passivo fictício quando nas demonstrações contábeis da empresa figuram dívidas que não correspondem à realidade. Geralmente são duplicatas já pagas, mas cujo pagamento não foi escriturado, por não ser possível fazê-lo, em face da insuficiência do saldo da conta caixa. Há também casos nos quais, em face da insuficiência do saldo da conta caixa, é escriturada entrada de dinheiro a título de empréstimo, geralmente em nome de dirigentes da empresa. Nestes casos também se configura o passivo fictício, entretanto tornaram-se estes mais conhecidos como casos de suprimento de caixa.

4.2 A insuficiência do saldo de caixa é, geralmente, irreal. Há, na verdade, dinheiro disponível, mas a conta caixa não tem saldo suficiente. E não raras vezes, por descuido do contabilista, chega a apresentar saldo credor, o que constitui verdadeiro absurdo, pois não é possível pagar mais do que o recebido. E isto se deve, geralmente, ao fato de ser omitido o registro de receitas. Ou, em casos menos freqüentes, ao fato de ser escriturado pagamento de despesas em verdade não efetuadas.

4.3 Pode ocorrer que exista passivo fictício, vale dizer, contas já pagas figurando no passivo da empresa como contas a pagar, não obstante o saldo da conta caixa seja maior do que o valor dessas contas. Se é assim, o passivo fictício não se presta como indício de omissão de receitas. O Tribunal Federal de Recursos, em acórdão da lavra do eminente MINISTRO JERÔNIMO FERRANTE, já decidiu que *"gera a presunção de omissão de receita a manutenção no passivo da empresa de títulos já liquidados ou a falta de comprovação dos pendentes de liquidação."* (25) (Ap. Cível nº 75.769-SP, DJU de 1º/12/1983, pag. 18.958). É que, como já foi dito, geralmente a existência de passivo fictício decorre da insuficiência de saldo na conta caixa, que por sua vez é resultante da omissão de receita. Desta forma, constatada a existência de passivo fictício, presume-se a omissão de receita.

4.4 A propósito de suprimento de caixa, já escrevemos:

"O suprimento é apenas um indício. Mas não basta, por si só, para autorizar o lançamento de tributo. É mister que se faça uma verificação de vários elementos que eventualmente podem robustecer, ou afastar, a presunção de fraude. Assim, devem ser objeto de observação, por exemplo: a) o controle contábil da empresa especialmente no que se refere às compras, aos estoques e às vendas; b) a existência ou não de elementos outros que indiquem o desvio de receitas, tais como o coeficiente normal de produção, ou a margem normal de lucros. Tem-se, todavia, entendido que o suprimento constitui indício suficiente para justificar a instauração do procedimento fiscal, cabendo, então ao contribuinte, demonstrar a inocorrência da fraude. E o fisco tem sustentado inclusive que o suprimento de caixa é, por si mesmo bastante para evidenciar a fraude, inadmitindo prova em contrário. Tal entendimento, porém, tem sido, com acerto, repelido pelo Judiciário. Assim é que o Tri-

bunal Federal de Recursos, em acórdão da lavra do eminente Ministro Sebastião Reis, decidiu com absoluta propriedade, que não pode prevalecer a presunção de lucro omitido ou suprimento fictício, sobre a prova pericial produzida em Juízo. Aliás, o Ministro Sebastião Reis, votando, em outro julgado, esclareceu que a jurisprudência do TFR "no particular, é a de que o suprimento de caixa feito pelo sócio ou acionista, por si só, não autoriza, de plano, dar-se por lucro oculto ou receita desviada, tocando à empresa, através de prova idônea, demonstrar a lisura da operação." (26)

4.5 As situações conhecidas como passivo fictício, e como suprimento de caixa são inteiramente equivalentes. A ambas são aplicáveis os mesmos princípios, sendo desnecessário lembrar que as conclusões a que nestes casos se pode chegar, de omissão de receitas, são presunções simples. E a questão do valor dessas presunções como elemento de convicção é problema de Direito Processual. É questão situada no âmbito da teoria das provas. Nada tem a ver com o Direito Tributário material.

4.6 Se as receitas da empresa decorrem de saídas de mercadorias, vale dizer, se decorrem de fatos geradores do ICM, então é possível afirmar que a existência de passivo fictício é indício capaz de autorizar a presunção de omissão de receita, vale dizer, da ocultação de ocorrência de fato gerador do ICM.

5. OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS E O IMPOSTO DE RENDA

5.1 Os depósitos bancários, como fato isolado, não autorizam o lançamento de imposto de renda contra quem quer que seja, pois não configuram o fato gerador desse imposto. Isto é inegável. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN art. 43). Não a propriedade de dinheiro ou outros bens. O imposto incide sobre a renda e não sobre o patrimônio. Entretanto, é inegável que o patrimônio geralmente decorre da renda, sendo razoável, por isto, admitir a existência de patrimônio como indício capaz de gerar a presunção de ocorrência de renda.

5.2 O Tribunal Federal de Recursos, em acórdão da lavra do eminente Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO, já decidiu pela invalidade de arbitramento do lucro com fundamento em extratos de contas bancárias. *"É que o lançamento assim feito, com base apenas em depósitos bancários, tomando-se estes como receita tributária, viola o disposto no art. 198, do RIR. Decreto nº 58.400/66."* (27) A situação, porém, não é exatamente a que constitui objeto deste estudo, embora com ela guarde certa semelhança.

5.3 Sustenta GERALDO ATALIBA que *"é, em princípio, vedado o recurso às presunções em Direito Tributário."* Refere-se, naturalmente, às presunções simples, pois esclarece: *"Só a lei pode criá-las, nas hipóteses excepcionais em que elas cabem."* (28) Mas não nos parece que seja assim. O Direito Tributário não é dotado de peculiaridades capazes de impor restrições ao emprego deste ou daquele meio de prova.

5.4 O Direito Tributário regula relações nas quais o conflito de interesses é muito intenso. Assim, é compreensível que em face de situações como a aqui estudada as partes envolvidas levam os seus argumentos a posições extremadas. O fisco, pretendendo que o simples fato da existência de depósitos bancários de valores superiores aos da renda declarada pelo contri

buinte ensejam o lançamento do imposto de renda correspondente. E o contribuinte, por outro lado, sustentando a necessidade de prova, a ser produzida pelo fisco, de que tais depósitos efetivamente correspondem a renda por ele auferida e não declarada. Tais posições, como se vê, são extremadas e inaceitáveis.

5.5 O Tribunal Federal de Recursos, em acórdão da lavra do eminente MINISTRO JOSÉ DANTAS, seu atual Presidente, já decidiu que *"não justificada a origem da disponibilidade econômica evidenciada por volumosos depósitos bancários, legitima-se o arbitramento autorizado pelo art. 99, da Lei nº 4.729/65, na forma do art. 55, e, do RIR/1975 (reproduzido no art. 39, V, do RIR/1980)."* (29) E mais recentemente, em acórdãos da lavra de dois dos mais cultos de seus membros, dotados de longa e notável experiência judicante, decidiu aquele Tribunal, refutando o extremado argumento do contribuinte, que a tributação incide *"sobre acréscimos patrimoniais não justificados, e não sobre o saldo bancário."* (30) E mais explicitamente, que *"é improcedente a tese de que à fiscalização cabe provar que os depósitos bancários correspondem a rendimentos, porque tratando-se de ação para anular dívida inscrita, ao contribuinte é que cumpre fazer demonstração em contrário."* (31)

5.6 Realmente, a existência de depósitos bancários em nome do contribuinte, de quantias superiores à renda por ele declarada, é indício que autoriza a presunção do auferimento de renda. Cabe, então, ao contribuinte provar que os depósitos tiveram origem outra, que não seja realmente tributável. Pode ser que decorram de transferências patrimoniais (dosções e heranças, por exemplo), de rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, ou mesmo de rendimentos tributáveis auferidos há muito tempo, relativamente aos quais extinto já esteja, pela decadência, o direito de a Fazenda Pública fazer o lanaçmento do tributo, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional. Ao contribuinte cabe o ônus da prova, que pode ser produzida antes ou durante o procedimento de lançamento, impedindo que este se consume, e pode até ser produzida depois, em ação anulatória.

5.7 Isto não significa considerar rendimentos os depósitos bancários. Tais depósitos são indícios, isto é, são fatos conhecidos que autorizam a presunção de existência de rendimentos, fatos sobre cuja existência se questiona. Ordinariamente a disponibilidade de dinheiro decorre do auferimento de renda. Por isto, a existência de disponibilidade de dinheiro autoriza a presunção ao auferimento de renda. Tudo de pleno acordo com a teoria das provas.

5.8 No curso do procedimento administrativo de lançamento o contribuinte terá oportunidade de provar que os depósitos feitos em sua conta bancária, (a) não lhe pertencem, (b) decorrem de transferências de capital (doações ou heranças, por exemplo), por ele recebidas, (c) decorrem do auferimento de rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte; ou ainda, (d) decorrem de rendimentos auferidos, relativamente aos quais extinto já esteja o direito de lançar. O fato de não haver o contribuinte declarado oportunamente o recebimento de transferências patrimoniais, ou rendimentos não tributáveis, ou tributáveis exclusivamente na fonte, não o impede de comprovar tais recebimentos no curso do procedimento administrativo de lançamento, ou até mesmo em ação anulatória deste. Sem relevância, outrossim, o fato de haver o contribuinte ocultado a disponibilidade de recursos até a extinção, pela decadência, do direito de lançar.

5.9 Com fundamento nestas considerações, entendemos

que os depósitos bancários de pessoa física, em montante superior à renda declarada, autorizam o lançamento do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar que os valores depositados não decorreram de rendimentos tributáveis relativamente aos quais tenha ainda a Fazenda Pública o direito de lançar o tributo.

6. A TRIBUTAÇÃO REFLEXA

6.1 Há, como é sabido, dois sistemas distintos de tributação, no que pertine ao imposto de renda: um para as pessoas físicas ou naturais, e outro para as pessoas jurídicas. É inegável, porém, que os rendimentos auferidos pela pessoa jurídica são, em muitos casos, repassados para as pessoas físicas, vale dizer, para o titular da empresa individual, ou para os sócios das empresas escrituradas como sociedades. Se o repasse, que na sistemática em vigor constitui rendimento da pessoa física, é feito documentadamente, isto é, se é feito o competente registro de distribuição de lucros, ou do pagamento dos honorários, ou pró-labore, o valor respectivo será tributado em mãos da pessoa física beneficiária, na cédula correspondente, sem qualquer problema. Entretanto, pode ocorrer que a pessoa jurídica tenha omitido receitas, ou tenha escriturado despesas ou custos diversos da realidade, ou tenha incorrido em uma das hipóteses de arbitramento de lucro legalmente previstas. Se tal acontece, leva o problema a questão de saber se é válida a presunção de distribuição de rendimentos, e conseqüente tributação das pessoas físicas beneficiárias destes.

6.2 A legislação pertinente ao imposto de renda estabelece casos de presunção de distribuição de lucros. Assim, por força do § 2º, do art. 2º, da Lei nº 3.470, de 28.11.1958 (RIR/80, art. 34, § 2º), as quantias declaradas pelas pessoas jurídicas como pagas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento, são consideradas como lucros pagos aos seus sócios ou titulares. Salvo em se tratando de sociedade anônima, hipótese em que tais quantias são tributadas na fonte.

6.3 Por outro lado, o lucro arbitrado presume-se distribuido em favor dos sócios ou acionistas de sociedade não anônima, na proporção da participação no capital social, ou ao titular da empresa individual, na data do encerramento do período-base da pessoa jurídica (Decreto-lei nº 1.648/78, art. 9º e RIR/80, art. 35).

6.4 Cuida-se nestes casos (6.2 e 6.3) de presunção legal. E como a regra legal instituidora dessas presunções está em harmonia com o sistema jurídico, inclusive no que tange ao regramento de grau hierárquico mais elevado, não se pode afirmar a invalidade de tais presunções.

6.5 Resta saber se o aplicador da lei pode estabelecer presunções em casos semelhantes. Suponhamos que uma pessoa jurídica seja acusada de omitir determinada receita, mas não seja a sua escrituração contábil desclassificada e, assim, mantida a tributação pelo lucro real, lhe seja exigido imposto sobre a quantia correspondente à receita omitida. Neste caso, parece-nos perfeitamente cabível a presunção de distribuição de tal parcela aos sócios ou ao titular dessa empresa. Não se tratando, porém, aqui, de presunção legal, mas de presunção simples, poderá o contribuinte fazer prova em sentido contrário.

6.6 Em face destas considerações, entendemos ser legítimo o emprego da presunção em matéria de imposto de renda para tributar pessoa física por via reflexa da pessoa jurídica.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

(1) - BARROS CARVALHO, Paulo de: A Relação Jurídica Tributária e as Impropriamente Chamadas "Obrigações Acessórias", em Rev. de Dir. Público, vol. 17, pags. 381/386.

(2) - MAGALHÃES NORONHA, Curso de Direito Processual Penal, Edição Saraiva, São Paulo, 1964, pag. 172.

(3) - MARQUES, José Frederico: Instituições de Direito Processual Civil, Forense, Rio de Janeiro, 1962, vol. III,pag. 477.

(4) - COUTURE, J. Eduardo: Fundamentos do Direito Processual Civil, tradução de Rubens Gomes de Sousa, Edição Saraiva , São Paulo, 1946, pag. 148.

(5) - MALATESTA, Nicola Framarino Dei: A lógica das Provas em Matéria Criminal, tradução de Alexandre Augusto Correia , Edição Saraiva, São Paulo, 1960, vol. I, pag. 208.

(6) - SANTOS, Moacyr Amaral: Prova Judiciária no Cível e Comercial, Max Limonad, São Paulo, 1955, vol. V, pag. 336.

(7) - _____ _____: Obra cit., pags. 336/337.

(8) - _____: Obra cit., vol. I, pag. 54.

(9) - CHIOVENDA, Giuseppe: Instituições de Direito Processual Civil, tradução de J.Guimarães Menegale, Edição Saraiva, São Paulo, 1965, vol. III, pag. 139.

(10)- MALATESTA, Nicola Framarino Dei: Obra cit. pags. 207/208.

(11)- SANTOS, Moacyr Amaral: Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, Edição Saraiva, São Paulo, 1981, 2º Vol. pag.461.

(12)- _____: Obra cit., pag. 461.

(13)- BALEEIRO, Aliomar: Direito Tributário Brasileiro, Forense,Rio de Janeiro, 1981, pag. 604.

(14)- SNATOS, Moacyr Amaral: Primeiras Linhas, cit., pag. 463.

(15)- BALEEIRO, Aliomar: Direito Tributário Brasileiro, cit., pag. 630.

(16)- LARENZ, Karl: Metodologia da Ciência do Direito, tradução de José de Sousa e Britó e José Antônio Veloso, Fundação Caloute Gulbenkian, Lisboa, 1978, pags. 240/241.

(17)- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário , Edição Saraiva, São Paulo, 1963, pag. 463.

(18)- _____: Obra cit., pag. 464.

(19)- AYALA, José Luis Pérez de: Las Ficciones en el Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970,pag. 202.

(20)- XAVIER, Alberto: Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo,1978, pag. 36.

(21)- Cf. KELSEN, Hans: Teoria Pura do Direito, tradução de João Batista Machado, Arménio Amado, Coimbra, 1974, pag.467.

(22)- Cf. BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, 2a.ed. Forense, Rio de Janeiro, 1970, pag. 560.

(23)- Revista de Direito Administrativo, vol. 116, pag. 70.

(24) - CANTO, Gilberto de Ulhoa: Estudos e Pareceres de Direito Tributário, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975, pag. 352.

(25) - Ap. Cível nº 75.769-SP, DJU de 1º/12/1983, pag. 18958.

(26) - MACHADO, Hugo de Brito: Suprimento de Caixa, Suplemento Tributário LTR, nº 76/83.

(27) - AC. nº 41.984-RJ. Rel.: Ministro Carlos Mário Velloso, DJU de 05.11.1981, psg. 11060.

(28) - ATALIBA, Geraldo: Estudos e Pareceres de Direito Tributário, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, vol. II, pag. 341.

(29) - AC. nº 72.975-RJ, Rel.: Min. José Dantas, DJU de 29.04.1982, pag. 3965.

(30) - AMS nº 87.149, Rel.: Min. MOACIR CATUNDA, DJU de 09.12.1983, pag. 19479.

(31) - AC. nº 64.683-RS, Rel.: Min. ARMANDO ROLEMBERG, DJU de 01.03. 1984, pag. 2675.

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA

"PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO"

CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

A abordagem das quatro questões específicas formuladas para dissertações e debates perante o IX Simpósio Nacional de Direito Tributário, pressupõe uma visão preambular de certos conceitos fundamentais de direito em geral, e de direito tributário em particular.

Fixados esses conceitos, e delimitados através deles os campos de atuação do legislador e do aplicador da lei, assim como do exegeta, as respostas às indagações concretas defluirão com pouca margem para divergência no plano teórico e doutrinário.

Afirmamos isto apesar da enormidade do número de litígios em torno de lançamentos tributários lastreados em presunções, os quais se devem muito mais a excessos de zelo dos agentes de fiscalização, ou de convicções apriorísticas sobre fatos, do que a divergências conceituais, que estas enfim pouco aparecem, como temos oportunidade de ver pela experiência le

gislativa, doutrinária e jurisprudencial. Com efeito, mesmo no âmbito do Poder Legislativo são poucas as hipóteses em que enganos foram cometidos a ponto de prejudicar a validade constitucional de preceitos legislados, além de que na maior parte dessas hipóteses a falha pode ser atribuída a que os dispositivos viciados constam de decretos-leis originados de inspirações fazendárias e fiscalistas extremadas, que não tiveram o mérito de uma detida apreciação por parte do Congresso Nacional, nem provavelmente do próprio chefe do Poder Executivo.

Como método de trabalho nesta fase introdutória veremos pela ordem:

1 - o conceito jurídico de presunção;

2 - a distinção entre presunção e ficção e indício;

3 - os poderes do legislador e os limites constitucionais para a legislação ordinária em geral;

4 - os mesmos conceitos e princípios aplicados ao direito tributário.

As presunções são meios dos quais o legislador se serve para propiciar a prova de fatos controversos, desconhecidos ou de impossível conhecimento humano. Melhor dizendo, para solução de determinados litígios jurídicos, ou para apreciação judicial de determinados fatos, a lei "a priori" confere ou declara a verdade

dos fatos, determinando que se os considere verdadeiros neste ou naquele sentido.

A presunção é, assim, um artifício estabelecido em lei para tornar viável o estabelecimento de uma verdade fática, permitindo, a partir daí, que sobre esse fato declarado verdadeiro pela lei, sejam aplicados os preceitos de direito substantivo adequados.

Nas presunções, a partir de um fato conhecido e efetivamente ocorrido, deduz-se uma conclusão lógica sobre outro fato, este até então desconhecido ou controvertido.

De Plácido e Silva, em seu "Vocabulário Jurídico", Forense, vol. III, 2a. edição, pág. 1215, sintetiza tudo o que se deve tirar do termo presunção:

> "PRESUNÇÃO. Do latim "praesumptio" (conjetura, idéia antecipada), é o vocábulo empregado na terminologia jurídica para exprimir a dedução, a conclusão ou a consequência, que se tira de um fato conhecido, para se admitir como certa, verdadeira e provada a existência de um fato desconhecido ou duvidoso.
>
> A presunção, pois, faz a prova e dá a certeza do que não estava mostrado nem se via como certo, pela ilação tirada de outro fato que é certo, verdadeiro e já se mostra, portanto, suficientemente provado."

A presunção, portanto, é o resultado de um trabalho mental de exercício lógico, eis que a conclusão decorre da análise crítica de fatos conhecidos, na tentavia de estabelecer a verdade existente em outros fatos desconhecidos.

Neste sentido, o homem presume a verdade em todo e qualquer raciocínio que desenvolva, com mais ou com menos certeza. A presunção de fato ou presunção do homem ("presumptio hominis") é, portanto, a consequência ou entendimento que o próprio homem tira dos fatos conhecidos.

A presunção do homem é de pouca validade no âmbito de aplicação do direito tributário, como veremos no prosseguimento deste trabalho, mas não são delas que devemos nos ocupar com maior profundidade.

Realmente, são as presunções legais ou presunções jurídicas que mais interessam, pela maior e efetiva validade que podem ter no direito.

Enquanto as presunções do homem são estabelecidas por ele próprio em seu raciocínio lógico, as presunções jurídicas são estabelecidas pelo legislador.Tal como aquelas, que têm validade limitada na aplicação do direito tributário, também estas têm seus limites desde a própria confecção na norma ordinária tributária em que estão inseridas, como adiante se verá.

Decorrentes de norma jurídica expressa, as presunções jurídicas são, por conseguinte, as declarações de verdade, por lei, sobre certos fatos desconhecidos ou duvidosos que devem ser submetidas à disciplina jurídica substantiva.

É a lei que, ante a dúvida ou a própria impossibilidade humana de atingir o conhecimento preciso da verdade sobre fatos que por sua natureza se apresentam inacessíveis aos sentidos do homem ou aos seus

instrumentos científicos ou outras formas de apreensão ou comprovação da verdade, declara antecipadamente a verdade sobre tais fatos, que se tem, então, como provados por presunção legal. Outras vezes a presunção não é estabelecida pelas razões acima alinhadas, mas, sim, por conveniências políticas ou do ordenamento jurídico, como ocorre com a presunção de certeza e liquidez do crédito tributário inscrito como dívida ativa.

Em qualquer dessas hipóteses, contudo, a presunção nasce e decorre da lei, subdividindo-se em duas categorias distintas, as presunções absolutas e as presunções relativas.

As presunções absolutas ("juris et de jure") são as que não admitem prova em contrário. "As presunções absolutas, assim, formando exceções, pois que se tornam estranhas à idéia de prova, somente são admitidas quando expressamente consignadas em lei, onde se estabelece sua equivalência e força de regra jurídica, que não se sujeita a contestação. E, assim, os fatos ou os atos que por elas se deduzem, são tidos como provados, consequentemente como verdadeiros, ainda que se tente demonstrar o contrário. Chamam-se presunções juris et jure, porque nenhuma prova as destrói, seja literal ou testemunhal, e mesmo a confissão." (De Plácido e Silva, ob. citada, pág. 1215).

As presunções relativas ("juris tantum"), ao contrário admitem prova em contrário, daí serem também chamadas de simples ou condicionais. "É apelidada de "tantum", porque prevalece até que se demonstre o contrário. E a destruição dela não cabe a quem a tem em seu favor por determinação legal, mas àquele que não

a quer ou não se conforma com a sua determinação." (De Plácido e Silva, ob. citada, pág. 1216).

Ao lado das presunções encontram-se em direito as ficções jurídicas, que, tal como aquelas, são verdades estabelecidas por lei com vistas exclusivamente ao disciplinamento jurídico em geral ou particular.

As ficções são verdades no mundo jurídico, imutáveis para efeitos legais, ainda que no mundo real se comprovem como inverdades. A realidade jurídica, a despeito da irrealidade natural, prevalece por força da ficção legal predeterminada.

Por este aspecto as ficções se aproximam das presunções jurídicas absolutas. Reportando-se a Menoch, De Plácido e Silva explica a terminologia "juris et de jure":

> "JURIS, porque "lege introducta est."
>
> "ET DE JURE", porque "super tali praesumptiones lex inducit firmum jus, et habet eam pro veritate".
>
> E, "juris et jure", as presunções absolutas são irrefutáveis, mostram-se inatacáveis e indestrutíveis." (ob. citada, pg. 1215)

Assim, também, as ficções são inatacáveis e indestrutíveis, e por este atributo elas se identificam com as presunções legais absolutas.

Todavia, distinguem-se das presunções por serem regras ou preceitos de direito substantivo, ao passo que as presunções são meios de prova mais identificados com o procedimento de aplicação do direito substantivo. A ficção legal cria uma verdade jurídica dissociada da verdade material, ao passo que a presunção procura estabelecer a verdade material.

Além disso, e por isso mesmo, as presunções partem de fatos verdadeiros e estabelecem sobre outros fatos desconhecidos conclusões que provavelmente no mundo real sejam verdadeiras, enquanto que as ficções ditam verdades jurídicas que no mundo sensível se sabe não serem verdadeiras, ou provavelmente não o sejam.

A própria etimologia da palavra já o demonstra, como elucida De Plácido e Silva:

> "FICÇÃO. Do latim "fictio", de "fingere" (imaginar, criar), é aplicado na técnica jurídica para indicar o fato ou a situação jurídica, tidos como reais por um artifício da lei.
>
> E semelhante ficcção diz-se, propriamente, ficção legal, porque é representada por coisa ou fato criados imaginariamente ou tendo corpo imaginário, como se fora real, por força ou determinação de lei." (ob. citada, vol. II, pág. 681)

Tal como as presunções jurídicas, as ficções são aceitáveis em direito tributário, mas desde que não extravasem limites que veremos adiante.

Resta, neste preâmbulo, falar dos indícios, muitas vezes confundidos com as próprias presunções de fato ou do homem, porque a conclusão através deles tirada é o resultado de um processo lógico mental desenvolvido pelo homem.

Ainda com De Plácido e Silva:

"INDÍCIO. Do latim"indicium"(rastro, sinal,vestígio), na técnica jurídica, em sentido equivalente a presunção, quer significar o fato ou a série de fatos, pelos quais se pode chegar ao conhecimento de outros, em que se funda o esclarecimento da verdade ou do que se deseja saber.

É geralmente usado no pural: indícios, precisamente porque se manifestam na pluralidade de vestígios ou rastros, capazes de darem corpo à presunção, por eles construída.

Nesta razão, os indícios são circunstâncias ' que se mostram e se acumulam para a comprovação do fato, assim tido como verdadeiro.

Entre as circunstâncias indiciárias e o fato a ser provado, deve haver certa harmonia, a fim de que se possa compor como perfeita a presunção delas gerada.

Assim devem os indícios ser graves, precisos e concordantes.

A gravidade se refere à verossimilhança deles, em virtude do que se possa induzir a existência do outro fato. Precisos, porque o que é vago, indeterminado, indefinido,sentido que se empresta ao impreciso, não pode ter força de indício. Concordante, porque não sendo estabelecida uma relação de interdependência entre os indícios e o fato a provar, não se pode tirar dele qualquer indução, pois, o que discorda de outra coisa, não pode ser elemento para formação ou composição dela, desde que se repelem e são insomáveis.

Como dedução, os indícios, assim, devem manifestar-se de tal maneira, que possam completar e determinar a certeza do fato controverso, como consequência lógica da relação de causalidade estabelecida entre eles, como fatos conhecidos, e a presunção, fato induzido, antes incerto.

Os indícios dizem-se provas indiretas, porque não vêm por si mesmos, mas, como provas circunstanciais, conciliáveis ou conexas, para evidenciarem o fato que se quer demonstrar e por eles se demonstram.

Quando os indícios se apresentam irrefutáveis, coincidentes com o fato controverso, dizem-se veementes. E como tais fazem presumir de modo claro e inconcusso que o fato incerto ou controverso, realmente, se deu." (ob. citada, vol.II, pág. 817)

Na verdade, não há que se confundir a dedução lógica com os indícios. Estes são fatos que se apresentam como premissas para a conclusão, mas fatos que, eles próprios, já se apresentam sem a necessária clareza ou certeza da conclusão que se quer afirmar. São meros rastros, sinais, vestígios, a suportar vagamente uma conclusão. Daí a conclusão ser passível de erro ou engano, e daí a possibilidade de se identificar a presunção do homem com o indício, porque aquela é o resultado lógico da aplicação de fatos conhecidos, mas cuja aplicação a fatos desconhecidos é possivelmente (não certamente) errônea.

A prova indiciária, assim como a presunção do homem, tem pouco valor em direito tributário, e nenhum valor quando isolada e única, como também veremos à frente.

Vistos estes conceitos, cabe-nos indagar se o legislador é soberano para utilizar presunções, ficções e indícios como regras jurídicas de obediência ilimitada, ou se está refreado em seu poder de legislar.

Num primeiro momento de elaboração legislativa, a nível de assembléia constituinte, detem esta poderes ilimitados juridicamente, sendo seus limites apenas

os da moral e da consciência, os da ordem natural e normal das coisas, os da conveniência política e os dos valores éticos de respeito aos direitos universais da pessoa humana.

A igualdade de todos perante a lei, inobstante' raça, credo, cor, origem e outros atributos pessoais, é uma verdade jurídica que o legislador constituinte ' impôs ao legislador ordinário e que este não pode contrariar.

Todavia, se a Constituição determinasse ou tolerasse tratamentos desiguais - como há aquelas que realmente o fazem - a desigualdade seria norma jurídica válida no estado regido por essa Constituição.

Ou se a Constituição implícita ou explicitamente permitisse, ou não vedasse, a desigualdade, o legislador ordinário poderia tratar iguais desigualmente.

Assim, num plano constitucionalmente possível de tratamentos não isonômicos, a lei ordinária poderia atribuir direitos civis diferentes a cidadãos de raças diferentes, como poderia, por ficção jurídica, considerar cidadãos negros como se fossem de cor branca, para certos efeitos jurídicos só conferidos a homens de cor branca. Neste caso a ficção legal de cor, não verdadeira frente à realidade natural do ser humano, seria verdade jurídica válida e imbatível.

Não assim no regime constitucional da igualdade de todos perante a lei, em que tal ficção, à toda evidência, seria injurídica.

Da mesma forma com as presunções. Na medida em que a lei fundamental assegura determinados direitos individuais, nenhuma presunção legal pode ser estabelecida com violação desses direitos.

Por exemplo, uma presunção "juris et de jure" em tal amplitude que atribuisse a certa circunstância' e determinada pessoa efeitos de coisa provada e direito adquirido, independentemente de sua declaração judicial, poderia esbarrar na garantia constitucional de livre acesso ao Poder Judiciário.

A ficção jurídica de que tudo quanto o proprietário empregar no imóvel em sua exploração industrial' é imóvel para efeitos legais é válida, apesar da verdade jurídica ser uma inverdade material, porque não afronta qualquer preceito constitucional.

Assim também com os casos de posse ficta previstos no Código Civil.

A presunção de comoriência nos desastres aéreos, para efeitos sucessórios, que para muitos é presunção relativa, assume feições de presunção absoluta porque só se estabelece em condições nas quais a prova do momento da morte é de impossível determinação ao homem, ou seja, a própria premissa da regra jurídica é tal impossibilidade, ante a qual a lei presume "juris et de jure" a comoriência. Como tal, assume também feições de ficção jurídica porque a morte das duas ou mais pessoas consideradas, exatamente na mesma fração de segundo, é verdade jurídica que provavelmente não condiz com a verdade natural. De qualquer forma, a

presunção de comoriência é juridicamente válida por que não se contrapõe a qualquer preceito constitucional.

Em síntese, os poderes do legislador ordinário na fixação de ficções e presunções jurídicas têm seus limites nos poderes que lhe são outorgados constitucionalmente, de determinar que alguem faça ou deixe de fazer algo em virtude de lei, mas até o confronto com os direitos individuais assegurados e outros preceitos afixados pela Constitucição Federal.

Em direito tributário, em que idênticas regras vigem reforçadas pelos princípios fundamentais da estrita legalidade e da tipicidade, mais se acentuam os contornos do poder de legislar, assim como de aplicar a lei, porque além da Constituição, existem as normas complementares explicitadoras das normas constitucionais.

Com efeito, o Código Tributário Nacional - CTN impõe normas gerais de direito tributário que necessariamente limitam a ação do legislador ordinário e do aplicador da lei.

Assim, quando a Constituição da República define as competências tributárias tomando determinados fatos como eventos passíveis de tributação pela União, pelos Estados ou pelos Municípios, exige que as imposições tributárias ocorram sobre esses fatos, não deixando margem para extensão dos campos tributários por meio de ficções ou presunções jurídicas.

Da mesma forma, quando o CTN explicita o fato gerador e a base de cálculo de cada tributo previsto na Constituição, nem por ficção ou presunção o legislador ordinário pode ultrapassar esses limites ao definir a hipótese de incidência, assim como o aplicador da lei não pode ultrapassar os mesmos limites ao verificar a ocorrência do fato imponível.

Igualmente, quando o CTN prevê que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, que o fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, e que o lançamento constitui o crédito tributário e consiste no procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, 114, 116 e 142), uma tal ocorrência não pode existir por ficção legal, ou ser declarada existente e efetivada por presunção legal. Muito menos por meros indícios ou presunções do homem.

Tomemos como parâmetro e campo de pesquisa o imposto sobre a renda.

A Constituição Federal autoriza a União a cobrar imposto sobre a renda (art. 21-IV). Outrossim, o CTN define o fato gerador do imposto de renda como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (art. 43).

Além disso, pelos artigos 113, 114, 116 e 142, acima sintetizados, o CTN estabelece quando nasce a

obrigação e quando e como se constitui o crédito tributário.

O conjunto desses dispositivos da lei complementar reflete a estrutura básica do nascimento da obrigação tributária, que a doutrina conceitua como sendo um fato previsto em tese na lei, o qual, uma vez ocorrido material e efetivamente, dá nascimento à obrigação de recolher o tributo.

Em virtude disso, as ficções jurídicas e as presunções "juris et de jure" são inadmissíveis em direito tributário para definição do fato gerador, admitindo-se apenas presunções relativas "juris tantum" como meios de prova da ocorrência real do fato gerador.

Destarte, face à sistemática do direito tributário, as presunções são aceitas como meios de prova, desde que admitam prova em contrário. Já as ficções e as presunções absolutas de existência cu de ocorrência do fato gerador contrariam toda a estrutura do direito tributário, tal como a concebem a Constituição Federal e sua lei complementar, o CTN.

Realmente, se a legislação fundamental define o fato gerador do imposto de renda como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos (art. 43), enquanto não se verificar concretamente esse fato a obrigação tributária não nasce (art. 113, 114, 116), e o crédito respectivo não pode ser constituído pelo lançamento (art 142).

Exatamente em função disso, ainda recentemente o TFR, por sua 5a. Turma, considerou inexistente fato gerador de obrigação tributária porque a dinâmica da tributação não pode ignorar a realidade econômica subjacente à ocorrência do fato gerador (apelação cível n. 63685, in DJU de 3.11.1983, p. 17084).

Se não fosse assim, ruiria todo o sistema jurídico tributário constante da Constituição e do CTN, porque, sem ter ocorrido o evento previsto constitucionalmente como gerador da obrigação tributária, esta seria declarada existente por simples determinação de lei ordinária. No sistema vigente seria inviável, por exemplo, a lei declarar que os estoques finais do exercício, para efeitos de imposto de renda, considerem-se vendidos na data de encerramento do exercício social ao preço de mercado, porque a situação constitucional requerida para cobrança desse imposto efetivamente não teria ocorrido.

Na legislação ordinária do imposto de renda nós temos exemplos concretos de rendas efetivamente inexistentes, mas criadas artificialmente por leis ordinárias, a saber, entre outros:

- doaçoes de participações societárias, que são consideradas como alienações pelos valores reais das participações e assim tributáveis sobre o doador (Decreto-lei n. 1510/76, art. 3º, parágrafo único); isto é, a lei pretende cobrar imposto de renda sobre um fato (redução patrimonial) que é a antítese do fato gerador desse imposto (acréscimo patrimonial), fazendo-o por mera ficção legal da ocorrência do fato gerador, estabelecida em lei ordinária;

- doações de imóveis, que são consideradas como alienações pelos valores de mercado para tributação do doador (Decreto-lei n. 1641/78, art. 2º, parágrafo 3º-c), incidindo a lei ordinária na mesma injuridicidade acima apontada;

- cessões gratuitas do uso de imóveis, que são consideradas como locações pelos valores locativos (Decreto-lei n. 5844/43, art. 7º, parágrafo único, e Lei n. 4506/64, art. 23-VI), igualmente renda ficta, realmente inocorrente e, pois, impossível de gerar efeitos tributários.

A Constituição Federal e o CTN inibem a capacidade inventiva do legislador ordinário, tornando inconstitucionais todas essas hipóteses, assim como ocorre com a disposição da lei ordinária que pretende fazer incidir o ISTR sobre transporte de carga própria em veículo próprio, já declarada inconstitucional pelos nossos mais altos tribunais (Tribunal Federal de Recursos - Pleno, apelação em mandado de segurança n. 84009; Supremo Tribunal Federal - Pleno, recurso extraordinário n. 100875).

Os exemplos acima dados poem à calva algumas exceções em que o legislador se descuidou dos princípios fundamentais que regem a tributação e atravessou as fronteiras constitucionais além das quais ele não tem o poder de criar tributos. São casos em que a lei ordinária, por ficção a equiparar certos fatos ou negócios jurídicos a outros, ou por presunção absoluta da ocorrência de negócios jurídicos e respectivos efeitos tributários, a partir da constatação da ocorrência

efetiva de outros negócios jurídicos ou fatos, tornou-se juridicamente inválida.

A declaração de invalidade constitucional dessa legislação ordinária é um imperativo em guarda das supremas normas do estado de direito, sob pena de desmoronar todo o respectivo sistema.

Se assim não fosse ter-se-ia que admitir absurdos maiores, como por exemplo, a lei declarar que a simples propriedade de um veículo representa fato gerador do imposto de renda, sendo base de cálculo o valor de mercado do veículo e não admitindo prova em contrário à verdade por ela ditada. Nestas condições, nem a prova de que o veículo foi adquirido sob financiamento integral, ou permutado por outro bem de idêntico valor e já integrante do patrimônio da pessoa, ou sob quaisquer condições a demonstrarem cabalmente que sua aquisição não se deu com recursos de renda adquirida e ainda não tributada, seria suficiente para elidir a ocorrência do fato gerador.

Uma hipótese legal como esta seria inconstitucional, diretamente por não representar o fato de tributação autorizado pela Magna Carta, qual seja, a percepção de renda ou proventos, e indiretamente por ferir sua lei complementar, já que:

- "o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (art. 114 do CTN);

e

- "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, da obrigação correspondente, determinar matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (art. 142 do CTN);

sendo que

- "a atividade administrativa de lançamento é vinculada. (parágrafo único do art. 142 do CTN).

Destas regras básicas emerge a conclusão inarredável de que o imposto só pode ser exigido se:

- ocorreu efetivamente o fato gerador, ou seja a situação definida em lei, a qual, no caso do imposto de renda, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (art. 43);

e

- o lançamento foi feito com a efetiva verificação dessa ocorrência, ou seja, por procedimento vinculado à norma legal.

A par disso, o art. 110 do CTN prescreve que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de instituidos conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição ou por leis superiores para delimitar as competências de tributação. E o art. 108 proibe o emprego da analogia para exigência de tributo não previsto em lei.

Ademais, o fato gerador nem sempre repousa em categorias de direito privado, mas sempre têm substrato econômico cuja existência efetiva é pressuposto da tributação.

Daí por que o legislador ordinário e o aplicador da lei não podem dizer que algo que não é o fato gerador delineado na Carta Constitucional e no CTN o seja, ou que o fato gerador cuja ocorrência não se constatou efetivamente seja considerado ocorrido.

Das mesmas regras legais fundamentais evidencia-se a impossibilidade de presumir a ocorrência efetiva do fato gerador descrito em tese na lei. Isto é, não só o legislador ordinário não pode declarar como fato gerador, por ficção ou presunção, algo que concretamente não se acomode aos conceitos fundamentais da Constituição e do CTN, ou que efetivamente não tenha ocorrido tal como previsto nas leis maiores, como também o aplicador da lei ordinária não pode presumir que o fato descrito como hipótese na lei ordinária tenha ocorrido realmente.

Rubens Gomes de Souza, sintetizou admiravelmente a questão:

"A primeira finalidade do lançamento é constatar oficialmente que o fato gerador ocorreu."

(Compêndio de Legislação Tributária, edição póstuma de 1975, p. 103)."

Geraldo Ataliba, em "Estudos e Pareceres de Direito Tributário", 1978, vol. II, pag. 338 e seguintes, ensina com clareza:

"A presunção é um meio especial de prova, consistente em um raciocínio que, do exame de um fato conhecido, conclui pela existência de um fato ignorado.

São consequências que a lei ou o aplicador extraem de um fato conhecido, para determinar um fato ignorado.

Onde há fumaça, há fogo - diz o adágio, ressumando sabedoria; pois a FAB, pela sua famosa "Esquadrilha da Fumaça", prova que, em certos casos, onde há fumaça, há um aparelho que a produz.

A presunção é meio excepcional de prova, cabendo quando outra não seja possível, ou quando a lei o preveja."

.....

"O fisco deve motivar analiticamente os lançamentos, isto é, deve provar a investigação procedida, sob pena de nulidade. Se o contribuinte, porém, omite a declaração (isto é, incorre em culpa) ... a ele passa a incumbir a prova ... de que o rendimento não existiu" (Antonio Deni, "La prova ed la presunzione dell' esistenza del reddito", in Studi in Onore de A. D. Giannini, Milão, Giuffrè, 1961, pág. 476).

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."

.....

"É que, nesta matéria, a pesquisa dos fatos e sua objetiva avaliação são exigências fundamentais do estrito estatuto do lançamento não admitindo a presunção a não ser em caso extremo (falta de cooperação do contribuinte)."

.....

"Em conclusão; é, em princípio, vedado o recurso às presunções em Direito Tributário.

Só a lei pode criá-las, nas hipóteses excepcionais em que elas cabem."

O mesmo Geraldo Ataliba, citando Tulio Ascarelli em artigo inserido na Revista dos Tribunais 473/42, nos diz:

"Salienta-se o caráter vinculado do lançamento: "Falece ao fisco qualquer poder discricionário nesta matéria, porquanto o objetivo do lançamento é exclusivamente declarar o resultado da rigorosa aplicação da lei a determinados fatos" (Tulio Ascarelli, RT 156/484)."

E a obrigatoriedade de prova e contra-prova, análise de dados e fatos, investigações e levantamentos, minuciosamente dispostos pela lei, tem em mira garantir não a prevalência da opinião dos agentes fiscais ou mesmo do interesse do Estado (considerado como parte, no processo), mas o interesse público consistente na rigorosa observância da lei."

Ruy Barbosa Nogueira, em seu livro "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias"(2a. edição, pág. 122) também é claro a respeito do fato ocorrido concretamente:

"Portanto o fato gerador é o evento que a lei prevê, hipotèticamente, como acarretando efeito de direito, se ele se realizar.

> Por isso, na base de qualquer relação jurídica, seja de Direito Público ou de Direito Privado, encontramos o fato jurídico. Para que uma relação jurídica possa nascer, é preciso que o mesmo fato hipotèticamente descrito na lei, ocorra, em concreto. Desde que isso se realize, o efeito determinado, ou sancionado pela lei, nasce."

Alfredo Augusto Becker, em sua"Teoria Geral do Direito Tributário"(2a. edição, pág. 272 e 273), disseca o nascimento da obrigação tributária e demonstra que a operação intelectual de aplicar a lei divide-se em quatro tarefas, das quais nos interessa a seguinte:

> "Terceira - : investigar o mundo total (que inclui o mundo jurídico), a fim de descobrir se, dentre os fatos que nele aconteceram, estão todos os que integram a hipótese de incidência. Encontrando todos os fatos que configuram a hipótese de incidência, o jurista reconhece que esta deixou de ser hipótese pois realizou-se. Diante da hipótese de incidência realizada, o intérprete conclui ter havido a incidência da regra jurídica, pois esta é infalível." (grifado)

Para adiante arrematar:

> "Portanto, toda a prova de realidade jurídica é, preliminarmente, prova do fato da existência da regra jurídica escrita (ou dos fatos perceptíveis que denunciam a existência da regra jurídica não escrita), e, depois, prova dos fatos perceptíveis que revelam a realização da hipótese de incidência daquela regra jurídica e a sua consequente incidência."

Tão fundamental é o preceito da estrita legalidade e tipicidade, a impor que a exigência tributária se dê exclusivamente de acordo com a lei, embasada

esta na estrita competência constitucional, e após constatação concreta da ocorrência do fato gerador, que a lei ordinária do imposto de renda, acorde com a doutrina acima invocada, reza:

> "Art. 77. O lançamento ex-officio terá lugar quando o contribuinte:
>
> a) não apresentar declaração de rendimentos;
>
> b) deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;
>
> c) fizer declaração inexata, considerando-se' como tal não só a que omitir rendimentos como também a que contiver dedução de despesas não efetuadas ou abatimentos indevidos. (Decreto-lei n. 5844/43; art. 77)"

Em consequência do sistema, todo o rigor da lei manifesta-se no parágrafo 1º, do art. 79, do Decreto-lei n. 5844, e no parágrafo único, do art. 9º, da Lei n. 4729/65, com a redação da Lei n. 4862/65, em que se lê:

> "§ 1º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores, com elemento seguro de prova, ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão." (Decreto-lei n. 5844/43, art. 79)

> "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 criminal." (Lei n. 4729/65, art. 9º)

Nada impede, todavia, que presunções relativas, como meios de prova da ocorrência do fato gera

dor, sejam autorizadas por lei. Por serem "juris tantum", vale dizer, subsistentes apenas enquanto não demonstradas falsas, essas presunções são aceitáveis desde que lastreadas em fatos efetivamente existentes e comprovados e cuja ocorrência estabeleça a conclusão lógica de ter ocorrido o fato gerador do tributo. Se não houver essa correlação lógica passa-se até mesmo à figura da ficção juridicamente inválida.

Na legislação do IPI e do ICM é admitido o lançamento com base em elementos coligidos na produção, no consumo de materiais e em outros elementos cabalmente demonstrados pelo fisco e que conduzem à evidência da ocorrência de saídas de produtos e mercadorias' (são os artigos 108 da Lei n. 4502/64 e 64 da Lei Paulista n. 440/64).

A validade desses fundamentos de imposição tributária decorre essencialmente de sua previsão em lei, da correlação lógica entre o fato e a conclusão, e da possibilidade legal do contribuinte demonstrar que a realidade fática é outra e que o fato gerador efetivamente não ocorreu.

Da mesma forma, temos inúmeras hipóteses concretas na legislação do imposto de renda, em que a lei, a partir de fatos conhecidos e comprovados, admite a ocorrência lógica da aquisição de renda (fato desconhecido, estabelecido por presunção legal). Também nestes, a juridicidade repousa basicamente na condicionalidade de que o contribuinte não prove em contrário.

Citemos alguns casos a título exemplificativo:

"Art 52. O artigo 10 da Consolidação das Leis do Imposto de Renda, mantidas as suas alíneas e respectivos parágrafos, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 10. Na cédula "H" serão classificados os rendimentos do capital ou do trabalho não compreendido nas cédulas anteriores, inclusive:

g) as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando a repartição lançadora comprovar não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se provar que aquele acréscimo patrimonial teve origem em rendimentos não tributáveis." (Lei n. 4069/62)

"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."(Lei n. 4729/65)

"§ 2º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção." (Decreto-lei n. 1598/77, art. 12, parágrafo 2º)

"§3º Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas." (Decreto-lei n. 1598/77, art. 12, parágrafo 3º)

Em todos estes casos de presunções legais relativas encontramos elementos que a própria doutrina acolhe para admití-las como juridicamente válidas:

- a ocorrência do fato gerador é constatada a

partir de fatos conhecidos e comprovadamente existentes;

- há correlação lógica entre o fato conhecido (indíces de produção, consumo de materiais, sinais exteriores de riqueza, acréscimos patrimoniais, saldo credor de caixa, passivo fictício, suprimentos de caixa) e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (fato gerador);

- o método de interpretação e de aplicação da lei a partir da presunção é previsto e autorizado em lei, e não decorre apenas de suposição do agente lançador;

- a presunção não é absoluta, admitindo prova em contrário pelo contribuinte, característica implícita em todas as citadas hipóteses legais, quando não expressa,

- trata-se de mero meio de prova, com inversão do ônus da prova da inocorrência do fato gerador, pela comprovação de outros fatos, também desconhecidos mas hábeis a excluir a incidência tributária.

Este último elemento é de grande relevância porque serve para insistir num ponto essencial, o qual reside em que, em geral, o ônus da prova de ocorrência do fato gerador é do fisco.

O ônus da prova é do fisco, não só pelo art. 142 do CTN, segundo o qual o lançamento é vinculado e da competência privativa da autoridade lançadora, à qual incumbe constatar a ocorrência efetiva do fato gerador, mas também por outros dispositivos de lei, além dos já citados.

Em matéria de imposto de renda, segundo o art. 9º do Decreto-lei n. 1598/77, em seus parágrafos 1º, 2º e 3º, a escrituração mantida com observância da lei faz prova a favor do contribuinte, com relação aos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com sua natureza ou os preceitos legais cabentes, prescrição essa que encontra equivalente genérico no Código Comercial, art. 23, e no art. 8º do Decreto-lei n. 486/69, que dispõe sobre a escrituração mercantil. Assim sendo, declara a lei que compete à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos lançamentos contabeis regulares, salvo quando a lei atribua especialmente ao contribuinte o ônus da prova dos fatos que contabilizou.

Há, pois, total coerência na legislação vigente, que apenas inverte o ônus da prova em casos excepcionais, mas não excluindo o direito de defesa do contribuinte, através da qual ele prova não ser devedor de tributo, ainda que insurgindo-se contra presunções legais condicionais, que derruba pela prova adversa.

Por conseguinte, a aversão do direito tributário brasileiro às ficções e presunções absolutas de existência ou de ocorrência do fato gerador não exclui a possibilidade da existência de presunções como meio de prova da ocorrência do fato gerador, tal como descrito em lei regular, desde que referidas presunções sejam legais e "juris tantum", além de consonantes com os requisitos acima arrolados. Nestes casos são elas juridicamente válidas, por não contrariarem superiores dispositivos da lei constitucional e complementar.

Igualmente, é possível a existência de ficções jurídicas em direito tributário perfeitamente consentâneas com a Constituição e o CTN.

Tais ficções são aquelas que não traduzem diretamente o fato gerador, quer em seus contornos (núcleo), quer em sua ocorrência, mas têm a ver com outros aspectos da relação jurídica tributária e não colidem com qualquer preceito constitucional ou da lei complementar. Como exemplos, podemos citar:

- a equiparação das pessoas físicas a pessoas jurídicas, pela prática de certas atividades imobiliárias ou de outras naturezas (Lei n. 4506/64, art. 41; Decreto-lei n. 1510/76);

- o tratamento tributário perante o imposto de renda, como residentes no país, a pessoas residentes no exterior mas que aqui se encontrem ininterruptamente há mais de doze meses, ou a regra inversa para residentes no Brasil que se encontrem no exterior há mais de doze meses seguidos (Decreto-lei n. 5844/43, art. 97, letras "b" e "c").

Em casos como estes, o fato gerador do imposto (aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda) efetivamente ocorre e é comprovado, não sendo ficticiamente declarado existente por lei, ou determinado por presunção legal.

Dá-se apenas ao contribuinte atingido pela lei o mesmo tratamento reservado a certa categoria de contribuintes, sem que tal equiparação fira direitos constitucionais.

Realmente, e em especial, o princípio da isonomia é observado, porque a equiparação, em qualquer dos casos, é geral a todos os que se enquadrarem na hipótese legal, e a desigualdade de tratamento em relação a outros contribuintes é decorrência de certas desigualdades efetivas entre eles, mas não de desigualdade de credo, raça, cor ou outros atributos pessoais com base nos quais a Constituição veda tratamentos desiguais.

Exatamente, se todos os membros de certa seita religiosa recebessem um determinado e específico tratamento tributário, diferente do previsto para os demais contribuintes, inconstitucional seria o tratamento desigual. Não assim quando a desigualdade não se funda em atributos segundo os quais a Constituição não admite desigualdade de tratamento, mas, sim, de outras circunstâncias desiguais em que todos os contribuintes, uma vez nelas inseridos, receberão o mesmo tratamento.

Finalmente, uma observação importante, para espancar possíveis dúvidas, é quanto à base de cálculo do imposto de renda, quando repousa na renda presumida ou arbitrada.

Não se deve confundir renda presumida ou arbitrada com as ficções jurídicas ou as presunções incompatíveis com o direito.

Realmente, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer espécie (art. 43 do CTN), e sua base de cálculo pode ser a renda real, presumida ou arbitrada (art. 44).

O legislador ordinário tem sido prudente ao adotar a renda arbitrada apenas nos casos em que o contribuinte descumpra suas obrigações acessórias para comprovação da renda real ou esta não possa ser demonstrada, assim como tem adotado a renda presumida apenas como opção aos pequenos contribuintes, dispensando-os das onerosas obrigações acessórias para evidenciar a renda real.

Nestes casos, a lei toma signos presuntivos do montante da renda (receita bruta, por exemplo), como elementos para determinação da base de cálculo.

Considere-se, entretanto, que a renda arbitrada e a renda presumida, assim como a própria renda real, que é ajustada por exclusões de rendimentos não tributáveis ou despesas não dedutíveis, são meras quantificações do fatc gerador efetivamente ocorrido, com ele compatíveis e, portanto, válidas. Isto porque a única objeção possível é quanto à base de cálculo ser absolutamente divorciada do fato gerador, que não represente qualquer mensuração do fato imponível, descaracterizando-o de tal forma que ela, a base de cálculo, passe a definir a natureza jurídica do tributo.

Neste sentido, a própria renda real, quando tomada para base de cálculo, sofre modificações determinadas pela lei tributária, através de créditos não tributáveis ou débitos não dedutíveis. Se estas modificações não chegam a descaracterizar a renda elas são válidas, porque a base de cálculo deve ser uma grandeza qualquer do fato gerador, desde que compatível com ele Daí a renda presumida ou a arbitrada ser legítima, mesmo porque os signos presuntivos que adota são elementos concretamente existentes.

Não se pode, entretanto, confundir renda presumida ou arbitrada com renda ficta, ou criada artificialmente pela lei, mesmo porque ao contribuinte sempre é deferido o direito de ser tributado pela renda real comprovada por escrituração legal e regular.

Em síntese:

- as ficções jurídicas e presunções legais absolutas são injurídicas para definir o fato gerador ou sua ocorrência,

- as ficções jurídicas são admitidas em situações que não sejam de definição direta do fato gerador ou de sua ocorrência, mas digam respeito a outros aspectos da relação jurídica tributária e não contrariem normas constitucionais ou complementares;

- as presunções legais relativas são válidas como meios de prova da ocorrência do fato gerador previsto em lei regular;

- as presunções do homem e os meros indícios, por sí sós, não são suficientes para fundamentar os lançamentos tributários.

Encerrando estas considerações introdutórias , vejamos vários julgados, escolhidos ao acaso, que refletem jurisprudência estável a propósito do tema, promanada de várias fontes administrativas e judiciais, e proferida ao longo de muitos anos.

"Levantamento fiscal baseado em presunções sobre o rendimento de arroz em casca não se re

veste de liquidez e certeza que autorizem a expedição da certidão de dívida ativa." (1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, 5a. Câmara, Apelação n. 259.032, em 4.7.1979, in RT - 535/122).

"De nenhuma valia, portanto, a convicção sem base na prova dos autos, relegada, dessarte, à condição de mera suspeita." (Secretário - Geral do Ministério da Fazenda, por delegação do Ministro da Fazenda, julgando recurso hierárquico contra o acórdão n. 101-70642, in "Decisões de Instância Administrativa Especial", Resenha Tributária, 4/807).

"Não merece acolhimento o sistema de levantamento fiscal com ânimo em elementos aprioristicamente fixados pela fiscalização." (Tribunal de Alçada de São Paulo, Apelação cível n. 57146, em, in RT - 357/394).

"Indício ou presunção não podem por si caracterizar o crédito tributário (2º Conselho de Contribuinte, acórdão n. 51841, de 24.9.1969, in Revista Fiscal de 1970, decisão 69).

"Para efeitos legais não se admite como débito fiscal o apurado por simples dedução." (2º Conselho de Contribuintes, acórdão n. 50527, in DOU - IV de 11.7.1969)

"Provas somente indiciárias, não são base suficiente para a tributação pelo imposto de renda." (1º Conselho de Contribuintes, la.Câmara, acórdão n. 68574).

"Imposto de Renda - Lançamento Suplementar.
Somente com elemento seguro de prova, pode o Fisco proceder a glosa e conseguente lançamento suplementar nos termos do art. 409, § 2º, do Decreto n. 58.400/66.
Lançamentos ou multas, fundados apenas em dúvidas ou suspeitas, são ilegais.
Sentença anulatória do débito "sub-judice" confirmada." (Tribunal Federal de Recursos, 3a. Turma, apelação cível n. 29.188, DJU de 30.8.1974, pág. 5854).

"Executivo Fiscal. Tributário - Lançamento à base de presunção. - Perícia. - Incabível a

imposição de ônus tributários, à base de simples presunção, à vista do movimento da firma, tanto mais que a perícia vem a demonstrar que não houve lucro no exercício, mas sim prejuízo." (Tribunal Federal de Recursos, 3a. Turma, agravo de petição n. 35.226, DJU de 27.5.1976, pág. 3726).

"Imposto de Renda. Revisão do Lançamento.
II - A revisão é possível nos casos previstos em lei, mas o critério de fixação não merece ser o arbitrário ou fundado em meras presunções." (Supremo Tribunal Federal, 2a. Turma, recurso extraordinário n. 75.776, DJU de 24.05.1974, pág. 3527).

"Imposto de Renda. Processo Fiscal.
Não pode ser instaurado em mera presunção.
Meras diferenças de vendas, apuradas pelo fisco estadual, em fiscalização realizada com vistas à cobrança do ICM, assim isoladamente, sem outra prova suplementar, não comprovam a existência do lucro tributável, capaz de legitimar lançamento de imposto de renda." (Tribunal Federal de Recursos, la. Turma, apelação em mandado de segurança n. 75335, DJU de ..... 29.10.1975, pág. 7845).

"Processo Fiscal. Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Segurança concedida." (Tribunal Federal de Recursos, 2a. Turma, agravo em mandado de segurança n. 65.941, Resenha Tributária de 1973, n. 8).

"Qualquer lançamento ou multa, com fundamento, apenas em dúvida ou suspeição, é ilegal, pois não pode presumir a fraude, que, necessariamente, deverá ser demonstrada." (Tribunal Federal de Recursos apelação cível n. 24.555, in DJU de 09.05.1969).

Contra esta última decisão foi interposto recurso extraordinário, indeferido pelo Ministro Presidente do Tribunal Federal de Recursos (Resenha Tributária de 1972, n. 114).

Interposto o correspondente agravo de instrumento, o Supremo Tribunal Federal negou-lhe seguimento, adotando as razões do Ministro Armando Rolemberg, do TFR, dentre as quais, "in verbis":

"E é de anotar-se, que no caso, cumpria ao Fisco comprovar o desvio objetivamente, não podendo contentar-se com simples possibilidade. De fato, a quem denuncia incumbe provar a denuncia. Na espécie, os fiscais arrolaram vários lançamentos que, por suspeição, impugnaram." (Resenha Tributária de 1973, n. 77).

"A escrituração contábil-fiscal merece fé e faz prova a favor do contribuinte, salvo se existir contraprova." (Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 8a. Câmara, processo DRT-5-12308/73, in IOB, Caderno ICM-IPI e Outros, 1975, pág. 72).

"Em face de evidentes dúvidas em torno da configuração do fato gerador respectivo, inválido se mostra o crédito fiscal apurado." (5a. Turma, apelação cível n. 62361-PR, DJU de ..... 22.4.1982, p. 3620, TFR).

"IPI - Auto de infração lavrado longe do local em que a falta teria ocorrido ou poderia ter sido verificada. Nulidade do ato administrativo. Decisão por maioria de votos." (2º Conselho de Contribuintes, acórdão n. 60229, de 15.2.1983, in DOU de 6.8.1982, pág. 14618).

"IPI - Simulação de operação, mediante a emissão de notas fiscais que não correspondem à saída efetiva de mercadorias. Para a prova da simulação, é certo, bastam presunções e indícios. Tais presunções e indícios devem, entretanto, ser graves e precisos, sem o que não poderão fundamentar sério convencimento. Só, pois, os indícios e circunstâncias convergentes e veementes têm valor de prova a autorizar o reconhecimento de que se trata de operação simulada. Recurso a que se dá provimento, face a que os autos evidenciam circunstâncias que exprimem ser verdadeiro o ato impugnado pela fiscalização. Decisão unânime." (2º Conselho de Contribuintes, acórdão n. 59452, de 23.9.1980).

"Imposto de renda - Desvio de lucro mediante subfaturamento de veículos. Não é possível aceitar como legítimo lançamento "ex-officio" fundado em presunção assentada em simples elementos indiciários. Confirmação de sentença que,

com apoio na prova dos autos, julgou procedente ações anulatórias de débito fiscal." (Tribunal Federal de Recursos, 3a. Turma, apelação cível n. 47599, in DJU de 10.10.1979, pág. 7559).

"EMENTA: Execução Fiscal. Contribuições Previdenciárias. Arbitramento. Prova Pericial Contábil. As deduções de ordem pessoal a que se apega a exequente para o arbitramento do débito não encontram apoio no que foi apurado pela perícia, que considerou a escrita da empresa embargante regular e correta, em consonância com o seu movimento de transporte coletivo. Ao subjetivismo do Instituto responde o objetivismo da perícia, prova excelente pela sua própria natureza. Improvimento do recurso. Sentença mantida." (Tribunal Federal de Recursos, 6a. Turma, apelação cível n. 43305-MG, DJU de 6.5.1982, p. 4240).

"Tributário. Importação. Declaração sob suspeita. Mandado de Segurança - A dúvida suscitada nos autos resulta de simples conjectura da fiscalização, não tendo consistência objetiva para sustentar a suspeita levantada. Negou-se provimento ao recurso voluntário e à remessa oficial." (Tribunal Federal de Recursos, 5a. Turma, apelação em mandado de segurança n. 85952, in DJU de 5.8.1982, p. 7314).

"IPI - LANÇAMENTO BASEADO EM ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS. Embora legítimo o critério de apurar, através das quantidades reais de um dos insumos, empregado na produção, a saída de produtos tributados sem nota fiscal, é necessário que haja elementos de convicção quanto à efetividade dessa saída. Recurso provido. Decisão unânime." (2º Conselho de Contribuintes, acórdão n. 59493, de 21.10.1980, in DOU de 26.5.1981, p. 9661).

"Imposto de Renda, Suprimento de fundos regularmente contabilizados. Impossibilidade legal de sua recusa de plano, a título de lucros omitidos." (Tribunal Federal de Recursos, 2a. Seção, embargos na apelação cível n. 35288, in DJU de 27.11.1980, p. 10042).

"Imposto de renda - Aumento de capital de sociedade anônima mediante subscrição de ações pelos acionistas - A comprovação da origem do dinheiro, na hipótese, incumbe aos subscrito -

res das ações, pessoas físicas, não podendo ser exigida da empresa pessoa jurídica - Confirmação de sentença que julgou procedente ação proposta para anular lançamento "ex-officio"." (Tribunal Federal de Recursos, 4a. Turma, apelação cível n. 29548, in DJU de 27.11.1980, p. 10058).

"SUPRIMENTOS DE CAIXA - Efetuados por sócios ou diretores da pessoa jurídica são passíveis de tributação como receita omitida, quando não devidamente comprovada a origem dos recursos com os quais foram realizados." (1º Conselho de Contribuintes, 1a. Câmara, acórdão n. 101-74186, de 10.3.1983, in DOU de 22.3.1984 , p. 4104).

"IMPOSTO DE RENDA. SUPRIMENTO DE CAIXA FEITO PELO SÓCIO À EMPRESA. AUTUAÇÃO FISCAL COM BASE NO § 3º DO ART. 12 DO DECRETO-LEI n. 1598/77.

Comprovadas, quantum satis, a origem dos recursos e a capacidade financeira do supridor, não há como justificar-se a increpação de omissão de receita. Segurança concedida. Sentença confirmada." (Tribunal Federal de Recursos, 6a. Turma, remessa "ex-officio" n. 101479, in DJU de 29.3.1984, p. 4505)

QUESTÕES ESPECÍFICAS

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

As presunções, quando jurídicas porque previstas em lei, são meios de prova da existência de fatos desconhecidos, a partir da existência de fatos conhecidos.

As ficções jurídicas são verdades estabelecidas por lei, para efeitos jurídicos, cujas verdades não correspondem necessariamente à realidade natural, com a qual provavelmente não correspondem.

A ficção legal cria uma verdade jurídica dissociada da verdade material, ao passo que a presunção procura estabelecer a verdade material.

Os indícios são meros sinais de fatos cuja existência se quer determinar, funcionando como premissas da conclusão que se deseja atingir. Sob certo aspecto coincidem com as presunções do homem.

As ficções jurídicas, assim como as presunções jurídicas absolutas, as presunções do homem e os indícios, não se coadunam com os princípios da legalidade e da tipicidade, tal como prescritos pela Constituição Federal e pelo CTN, paralelamente à discriminação constitucional de rendas e às definições da lei complementar sobre os fatos geradores dos tributos, a obrigação tributária e o lançamento. Isto porque os fatos geradores são realidades com substrato econômico cuja existência concreta é pressuposto da tributação, não podendo ser declarados existentes por ficção ou presunção legal absoluta, ou provados por meros indícios ou presunções de fato.

São válidas ficções jurídicas não relativas ao núcleo e à ocorrência do fato gerador, mas relacionadas a outros elementos da relação jurídica tributária, e desde que não contrariem normas constitucionais ou complementares.

As presunções jurídicas relativas são compatíveis com os princípios da legalidade e da tipicidade enquanto observem os seguintes requisitos:

- sejam previstas e autorizadas em lei;

- correspondam a meios de prova da ocorrência do fato gerador, a partir de fatos conhecidos e comprovadamente existentes;

- haja correlação lógica entre o fato conhecido, previsto em lei e efetivamente existente, e o fato gerador desconhecido cuja existência se quer provar, sendo a descrição deste constante de lei com guarda dos preceitos constitucionais e complementares aplicáveis;

- admitam prova em contrário, isto é, representem inversão do ônus da prova da inocorrência do fato gerador, pela comprovação de outros fatos desconhecidos mas hábeis a excluir a tributação.

2. A figura do passivo fictício implica presunção do fato gerador do ICM?

Não.

A legislação do imposto de renda autoriza a presunção de omissão de receitas na contabilidade das pessoas jurídicas, pela existência de obrigações ainda contabilizadas como a pagar mas já pagas.

Todavia, a omissão de um tal preceito na legislação do ICM exclui a extensão da presunção para determinação do fato gerador desse tributo.

Ademais, há uma correlação lógica entre o passivo fictício e o fato gerador e a base de cálculo do imposto de renda, cuja correlação não é necessariamente existente quanto ao fato gerador do ICM. É que para

o imposto de renda qualquer receita omitida representa exclusão do fato gerador ou redução de sua base de cálculo, ao passo que para o ICM apenas as omissões de valores relativos à saídas de mercadorias dizem respeito ao seu fato gerador e respectiva base de cálculo. Ora, o passivo fictício pode ser originado de outras receitas que não a de vendas de mercadorias, receitas que seriam tributáveis pelo imposto de renda, mas não tributáveis pelo ICM.

Foi exatamente este o entendimento do Supremo Tribunal Federal ao julgar o recurso extraordinário n. 80695, segundo informa Ives Gandra da Silva Martins em artigo publicado no Diário Comércio e Indústria de 19.8.1981, no qual transcreve a seguinte passagem do respectivo acórdão:

> "A existência de passivo fictício é relevante para o Imposto de Renda, mas não funciona em relação ao Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), que demanda a prova de uma operação mercantil com seu fato gerador próprio."

Nestas condições, a presunção de fato gerador do ICM, pela existência de passivo fictício, dependeria de lei específica que a admitisse, e só seria possível se permitisse prova contrária sobre a origem dos recursos financeiros utilizados para pagamento não contabilizado do passivo, requisitos estes existentes na legislação do imposto de renda.

Sem estes requisitos a presunção é mera presunção de fato, sem validade jurídica para suportar o lançamento.

3. Os depósitos bancários de pessoas físicas, em montante superior à renda declarada, autorizam o lançamento do imposto de renda?

Sim, porque a lei admite o lançamento com base em sinais exteriores de riqueza e acréscimos patrimoniais, e porque admite ao contribuinte provar em contrário.

Primeiramente foi a Lei n. 4069/62 que dispôs:

"Art. 52. O artigo 10 da Consolidação das Leis do Imposto de Renda, mantidas as suas alíneas e respectivos parágrafos, passa a vigorar com a seguinte redação:
"Art. 10. Na cédula "H" serão classificados os rendimentos do capital ou do trabalho não compreendido nas cédulas anteriores, inclusive:

g) as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando a repartição lançadora comprovar não corresponder esse aumento aos rendimentos declarados, salvo se provar que aquele acréscimo patrimonial teve origem em rendimentos não tributáveis."

Depois veio a Lei n. 4729/65 e prescreveu:

"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."

As presunções assim estabelecidas são juridicamente válidas porque reconhecidas como "juris tantum", dando-se ao contribuinte o benefício da defesa e da prova adversa.

É de se observar que não são tributados os valores dos depósitos bancários, isoladamente considerados, mas, sim, o acréscimo patrimonial ou a renda adquirida, demonstrados através de sinais que exteriorizam renda não declarada.

A existência de depósitos bancários não declarados ou não condizentes com a renda declarada ou o patrimônio declarado inclui-se entre esses sinais lógicos indicadores do fato gerador.

Em tal hipótese, a lei inverte o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte a incumbência de demonstrar a origem dos recursos depositados em banco, seja ela de renda já tributada, seja de renda isenta ou não tributada, seja de recursos de terceiros.

A presunção estabelecida a partir dos depósitos bancários enquadra-se perfeitamente nos requisitos que legitimam as presunções jurídicas "juris tantum", descritos na resposta à primeira questão.

Colocada a questão sob o ponto de vista teórico, tal é a conclusão a que se chega. Na prática, contudo, é necessário que o prudente critério do julgador seja aplicado às circunstâncias efetivamente documentadas em cada caso, a fim de que a presunção não ultrapasse limites razoáveis dentro da formulação legislativa em que está contida.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, com a experiência de centenas de processos relacionados aos depósitos bancários

de pessoas físicas, pôde firmar conceitos básicos perfeitamente condizentes com as premissas teóricas apontadas na introdução deste trabalho. Eis alguns precedentes:

> "SINAIS EXTERIORES DE RIQUEZA - Os valores depositados em conta corrente bancária são sinais exteriores de riqueza, que evidenciam a renda auferida na medida em que o depositante não comprova a sua origem em rendimentos tributados, não tributáveis, tributados exclusivamente no regime de fonte, ou em numerário possuído em nome de terceiros, caso em que a lei autoriza sejam tomados como renda presumida para fins de arbitramento dos rendimentos omitidos." (acórdão n CSRF/01-0003, in DOU de 8.2.1980, p. 1980)

> "DEPÓSITOS BANCÁRIOS - a comprovação de sua existência, em montante incompatível com os dados constantes da declaração de rendimentos, faz evidência de percepção de renda omitida que cabe ao contribuinte ilidir. Recurso especial provido." (acórdão n. CSRF/01-0004, idem)

> "DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Não comprovando, com documentos idôneos, a origem dos depósitos bancários frente à sua disponibilidade de rendimentos, fica caracterizado a omissão de receita, sujeitando-se o contribuinte à sua tributação." (acórdão n. CSRF/01-0005, idem)

Em outro acórdão, de n. CSRF/01-0009, proferido em 26.10 1979, ficou esclarecido que:

> "Não se tributa o depósito bancário como tal, mas apenas a receita omitida que ele evidencia, uma vez que o contribuinte não consiga comprovar que o mesmo tenha ocorrido com numerário integrante da receita auferida e declarada no ano-base."

Todavia, a necessidade de dosar a aplicação da presunção, abstraindo-se da frieza como está expressa na lei, levou a Câmara Superior a fixar o seguinte critério prático:

> "DEPÓSITOS BANCÁRIOS. Quando o contribuinte logra provar, em cada exercício, a origem de mais de 90% (noventa por cento) dos depósitos bancários, e que se trata de valores não sujeitos à tributação na sua declaração de rendimentos, são de se admitir infirmadas as presunções legais do art. 39, letras "c" e "e" do RIR/75.
>
> Entretanto, é indispensável que, da parte remanescente, não conste depósito de valor de tal modo expressivo, em relação aos demais depósitos e aos dados da declaração, cuja origem não se justificaria deixar de provar." (in "Câmara Superior de Recursos Fiscais - Imposto de Renda - Jurisprudência - 1.2-16", Ed. Resenha Tributária, p. 1485).

O voto proferido nesse acórdão por seu relator, o Conselheiro Urgel Pereira Lopes, revela o conteúdo e o alcance da presunção como autorizada em lei, ao lado da prudência na sua aplicação e da preocupação com a distribuição de justiça. Convém acompanhar o inteiro teor desse voto, que liderou unânime desprovimento' ao recurso da Fazenda Nacional e firmou o critério adotado pela mais alta instância administrativa dentro dos limites que a presunção legal lhe permitiu:

> "De plano devem ser desprezadas interpretações que têm como argumentação básica a existência' ou não de previsão legal sujeitando à tributação os depósitos bancários. O de que se trata, na realidade, é da tributação de rendimentos depositados em estabelecimentos bancários. Nunca, dos depósitos bancários como tais. Não raro, o uso da linguagem elíptica tem servido de refúgio para raciocínios sofismáticos.
>
> Em matéria de imposto de renda, de há muito a experiência demonstrou que é forte indício de

evasão ilegal de rendimentos a existência de renda poupada ou a comprovação de renda consumida em níveis inconciliáveis com os elementos constantes das declarações apresentadas pelos contribuintes.

Tendo-se revelado inadequada, para combater a evasão fiscal, a legislação então existente, por deferir à fiscalização a obrigação de provar a omissão de rendimentos, mas, também, a tarefa inglória de provar sua natureza jurídica - conforme ressaltou o Conselheiro Pedro Martins Fernandes em excelente voto em separado no Acórdão n. 104-1.113, de 23.01.79, da 4a Câmara do 1º Conselho de Contribuintes - dois novos diplomas legais vieram revolucionar os mecanismos à disposição do fisco.

O primeiro deles foi a Lei n. 4069, de ..... 11.06.62, cujo art. 52, alínea "c", hoje incorporado ao RIR/75, art. 39, alínea "c", alcança as hipóteses de renda poupada (= acréscimo patrimonial), considerando tributáveis "as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis na declaração, por rendimentos não tributáveis ou por rendimentos tributados exclusivamente na fonte".

O segundo foi a Lei n. 4729, de 14.07.65, cujo art. 9º, também incorporado ao RIR/75, art. 39, alínea "e", manda tributar a renda presumida "... através dos sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte."

Temos, portanto, que o legislador erigiu em presunções legais de omissão de rendimentos os casos a que se alude na legislação acima. Presunções legais, não absolutas, mas relativas, presunções "juris tantum".

Entendo que devem ser repelidos entendimentos' que vêem, nestes casos, presunções "facti" ou "hominis".

Conforme ensina PONTES DE MIRANDA, in Tratado de Direito Privado, Tomo III, Borsoi, Rio, 1954,

2a. ed., pág. 420: a presunção legal "em vez de meio de prova, é o conteúdo de regras jurídicas que estabelecem a existência de fato, fato jurídico, ou efeito de fato jurídico (e. q., direito) sem que se possa provar o contrário (praesumptiones iuris et de iure", presunções legais relativas)."

Ora, não há a menor dúvida, entre os tributaristas conhecidos, de que a existência de depósitos bancários pode traduzir acréscimo patrimonial.

Também está-se firmando o entendimento, inclusive nos arraiais dos defensores da tese de que as importâncias depositadas estão infensas à tributação, por falta de adequada tipificação legal, de que tais depósitos podem configurar sinais exteriores de riqueza.

Tratando-se de presunções legais relativas, conforme vimos acima, o conteúdo das regras jurídicas sobre essas presunções é a existência de acréscimo patrimonial ou sinais exteriores de riqueza nas condições das alíneas "c" e "e" do art. 39 do RIR/75.

Se, de acordo com PONTES DE MIRANDA (loc. e op. cit.), numa presunção legal relativa temos que o legislador tomou um fato ou ato que pode não ser, como se fosse, ou determinado ato ou fato, que pode ser, como se não fosse, concluiremos que, no caso vertente, o acréscimo patrimonial ou os sinais exteriores de riqueza foram tomados como rendimentos omitidos, embora pudessem não o ser.

O certo é que, cabendo ao fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de existência de rendimentos tributáveis, não cabe ao fisco infirmar a presunção, pena de de se laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece-me elementar que a pro

va para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte. Os que argumentam em contrário, salvo melhor entendimento, afiguram-se-me saudosos do regime imperante anteriormente ao advento das Leis nºs. 4069/62 e 4729/65.

Feitas estas breves considerações para bem situar a matéria, cumpre consignar que a experiência nos tem demonstrado que os contribuintes que dispõem de meios e modos para infirmar a presunção raramente se estendem em argumentos tergiversantes. Antes, cuidam de colher as provas possíveis, em trabalho realmente laborioso, de tal modo que invariavelmente deixam no espírito do julgador a convicção de que jamais tiveram a intenção de sonegar tributo. Por quaisquer circunstâncias viram-se envolvidos num processo fiscal. Todavia, o labor que desenvolvem e a maneira como se esforçam para demonstrarem a lisura de seus comportamentos, não podem deixar de causar impressão favorável.

Ora, se é afirmativo o brocardo de que, "dura lex, sed lex", não é menos válido o que reza: "summum jus, summa injuria".

A virtude está no meio, já diziam os antigos, e a boa justiça há de fazer-se contrapondo-se ao rigor da lei os devidos temperamentos.

As presunções legais relativas são oponíveis as provas em contrario, menos quando a lei as inadmita. As provas em contrário são as geralmente em direito admitidas. Inclusive as presunções "facti" ou "hominis", também conhecidas como simples ou comuns.

Nestas, parte-se de um fato conhecido (o indício) e através de um raciocínio lógico, chega-se ao fato desconhecido. O resultado positivo dessa operação será a presunção simples. Trata-se de conhecido silogismo, em que de uma premissa menor (fato conhecido) por dedução lógica, chega-se a uma premissa maior (fato probando).

Deve-se reconhecer que a prova de origem de depósitos bancários, em 2, 3, 4 ou 5 exercícios, não é das mais fáceis, mormente se o contribuinte não teve a prudência de se munir de registros particulares, se é intenso seu movimento bancário. Essa prova, como se sabe, por vezes depende da colaboração dos estabelecimentos bancários, nem sempre solícitos, nesse aspecto.

Se e quando o contribuinte consegue provar a origem da maioria dos depósitos, é lícito e, ao menos razoável concluir que o remanescente incomprovado deixou de sê-lo por plausível impossibilidade material, e não porque tenha omitido os rendimentos correspondentes ao pequeno percentual em aberto.

No entanto, um problema exsurge: se tal raciocínio parte do pressuposto de que o contribuinte se esforçou e conseguiu comprovar a origem da maior parte dos depósitos bancários, deixando convicto o julgador de que não omitiria rendimentos, por deixar pequena percentagem incomprovada, qual essa pequena percentagem?

Parece-me necessário fixar alguns critérios, pena de se deixar ampla margem à subjetividade de cada um, até porque as circunstâncias variam em cada caso.

A Instância Especial anterior à criação desta Câmara Superior, ao apreciar recursos da Procuradoria dos Acórdaos nºs. 1.4-2700, de 24.10.77, e 104-2804, de 15.12.77, admitiu que a comprovação de 84%, no primeiro, e 70%, no segundo, elidiam a presunção de omissão de rendimentos. Noutros casos, esposou igual entendimento, com percentagens de incomprovação menores.

Minha proposição que, se acolhida, poderá servir como ponto de referência para futuros julgamentos desta Câmara, consiste no seguinte:

I - admitir como elididas as presunções legais do art. 39, alíneas "c" e "e", do RIR/75, quando o contribuinte, no curso da ação fiscal, logre comprovar que mais de 90% (noventa por

cento) dos depósitos bancários não constituem' rendimentos que omitira;

II - considerar essa percentagem em cada exercício abrangido pela ação fiscal, e não no conjunto dos exercícios objeto do litígio;

III - adotar esse criterio, apenas, nos casos em que a percentagem não comprovada compõe-se de depósitos de pequena relevância financeira' em relação ao todo. Nunca nas hipóteses em que, embora inferior a 10% (dez por cento) do montante dos depósitos, em cada exercício, dentre os depósitos incomprovados exista um ou alguns de expressão financeira tal que não seria razoável sua incomprovaçao;

No caso presente discute-se, apenas, o exercício de 1973. No curso da ação fiscal o contribuinte deixou de comprovar, apenas, 1,91% dos depósitos inicialmente levantados pela fiscalização. Nenhum dos depósitos incomprovados tem relevância financeira.

Ante o exposto, voto no sentido de se negar provimento ao recurso especial."

A adoção da presunção legal nos procedimentos ' administrativos, contudo, não admite elastério, como se pode ver dos seguintes precedentes do Tribunal Federal de Recursos:

"Imposto de renda. Distribuição disfarçada de lucros. Não na configura o fato de dirigentes da empresa se apropriarem indebitamente de receitas a ela destinadas (AC 31.397, julg. em 9.3.81). Caso, além do mais, em que a presunção do Fisco se inspira na simples ocorrência' de depósitos bancários de certo vulto em nome dos aludidos dirigentes, presunção à qual se opõe o fato de estes comprovarem o exercício de atividades e negócios próprios de rentabilidade muito superior a tais depósitos." (5a. Turma, apelação cível n. 57961, in DJU de 20.5.1982, p. 4823)

"Tributário. Imposto de Renda. RIR, de 1966 - art. 55, c e 106. Aumento Patrimonial - Lançamento suplementar, com arbitramento pela renda presumida, aferida de "depósitos bancários" médios, à vista. Imprestabilidade dessa figura contábil, para se aferir das disponibilidades financeiras do correntista contribuinte. "Depósito bancário à vista, por sua fluidez, não evidencia renda tributária." Aumento patrimonial explicado com rendimentos não tributáveis. A evidência destes justifica a declaração judicial de ilegalidade do lançamento suplementar, mediante arbitramento por presunção. Recurso desprovido." (5a. Turma, remessa "ex-officio" n. 49124, in DJU de 7.10.1982, p. 10110)

"Os depósitos bancários, embora possam induzir omissão de receita, aumento patrimonial ou sinal exterior de riqueza, no entanto, não são em si mesmos, erigíveis em hipótese de incidência, para efeito de imposto de renda, particularmente, em se tratando de rendimento com vista à cédula "H", quando o fato gerador deve oferecer consistência suficiente em ordem a afastar a conjectura ou a simples presunção, para segurança do contribuinte e observância ' dos princípios da legalidade e da tipificação." (5a. Turma, apelação cível n. 80333, in DJU de 8.3.1984, p. 3011)

Embora canceladas as exigências tributárias discutidas nos três casos, restou patente que nos dois primeiros os contribuintes lograram produzir provas adversas e no último ficou afastada a possibilidade dos depositos bancários, em sí mesmos, serem erigidos em hipótese de incidência, embora tenha sido admitido que possam induzir à ocorrência de omissão de receita.

Todos estes exemplos da jurisprudência administrativa e judicial evidenciam que a previsão legal genérica exige aplicação cuidadosa em cada caso, face às

circunstâncias de cada um, única forma de se chegar a uma sentença justa para os interesses do Estado e para os direitos do contribuinte, que aplique corretamente a lei e atenda aos princípios da legalidade e da tipicidade.

4. É legítimo o emprego da presunção em matéria de imposto de renda para tributar pessoa física por via reflexa da pessoa jurídica?

Sim, nos casos em que a lei preveja a tributação reflexa, e desde que permitido ao contribuinte provar o contrário, situação em que a presunção legal enquadra-se nos requisitos descritos na resposta à primeira questão.

A Lei n. 3470/58, art. 2º, determina a indedutibilidade, no cálculo do lucro das pessoas jurídicas tributável pelo imposto de renda, de importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações ou semelhantes, quando não indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

Ora, é dever de toda empresa manter em sua contabilidade registros de todos os gastos incorridos, identificando sua origem, natureza e beneficiários dos respectivos pagamentos. A omissão desses requisitos essenciais estabelece a correlação lógica entre o fato conhecido e o possível desvio de recursos em proveito dos sócios.

Em virtude disso, os parágrafos 1º e 2º do próprio art. 2º da Lei n. 3470 estabelecem a presunção legal de distribuição desses valores aos sócios, mandando tributá-los na cédula F das declarações das pessoas físicas sócias de outras sociedades que não as anônimas, ou tributá-los na fonte no caso de sociedades por ações.

Adicionalmente, a Lei n 4154/62, art. 3º, parágrafo 3º, alterada pelo Decreto-lei n. 157/67, art. 19, veio tributar exclusivamente na fonte referidas importâncias, quando pagas ou creditadas por sociedades anônimas, continuando a tributação na cédula F, acima referida, restrita aos sócios das sociedades não anônimas.

A despeito de que não tenha havido nos referidos dispositivos legais relativos à tributação reflexa a ressalva expressa da prova em contrário, a sua aplicação tem sido restringida por nossos tribunais à situações em que se evidencie a possibilidade de que os recursos tenham sido dirigidos aos sócios da pessoa jurídica, e estes não tenham feito prova adversa.

Mais recentemente, o Decreto-lei n. 2065/83 dispôs:

> "Art 8º - A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa juridica, 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 vinte e cinco por cento."

Apesar da amplíssima redação desse dispositivo, a criar uma nova presunção de distribuição de lucros

aos sócios, e de não ressalvar ele a possibilidade de prova em contrário, sua juridicidade necessariamente está adstrita a estes dois requisitos, ou seja, que haja possibilidade lógica de o fato redutor do lucro da pessoa jurídica representar distribuição de lucros aos sócios e que ao contribuinte seja admitido provar o contrário.

A própria exposição de motivos que acompanhou o projeto do Decreto-lei n. 2065 declara que o art. 8º visou unificar o tratamento tributário previsto na legislação anterior, acima descrito. Ora, a legislação anterior sempre foi interpretada pelos tribunais como aplicável às situações de possível favorecimento dos sócios, e assim foi reconhecido pelo Parecer Normativo CST n. 485/70.

Também a Coordenação do Sistema de Tributação, logo após a expedição do Decreto-lei n. 2065, manifestou-se através de respostas à questões amplamente divulgadas pela imprensa, dizendo quanto ao art. 8º:

> "O dispositivo não se aplica a situação em que embora haja redução no lucro líquido e no lucro real, o procedimento não implique distribuição de valores ao sócios. Ex: diferença a menor na correção monetária, bens de imobilizado registrados como despesa."

Nem de outra forma poderia ser, sob pena da presunção perder as características que devem ser reunidas para torná-la juridicamente válida, referidas na primeira questão acima.

Com efeito, a experiência prática tem demonstrado excessos de lançamentos reflexivos em situações nas

quais a distribuição de lucros aos sócios se evidencia como impossível. Por exemplo, há casos de autuações sobre pessoas jurídicas, por aquisições não contabilizadas de bens de ativo, o que induz a crer na utilização de receitas não contabilizadas para pagamento dessas aquisições. Ora, se está demonstrada a utilização de recursos para aquisição de bens da empresa, é impossível afirmar que a receita omitida (se é ocorreu omissão de receita na contabilidade da pessoa jurídica) foi distribuída aos sócios, sendo injurídicos os lançamentos decorrentes feitos sobre as pessoas físicas dos sócios da empresa.

Da mesma forma, em casos de passivos fictícios a lei autoriza apenas a presunção de omissão de receitas no cálculo do lucro da pessoa jurídica, mas não a autoriza quanto às pessoas físicas dos sócios.

Também nestes casos a lei não poderia autorizar o lançamento reflexo, porque o fato conhecido (pagamento de obrigações da empresa, sem contabilização) não estabelece correlação lógica com a distribuição de lucros aos sócios (fato desconhecido que se pretenderia provar). Pelo contrário, o fato conhecido reflete comprovadamente outra aplicação dos recursos financeiros, que não o benefício aos sócios.

Portanto, para estes casos não existe presunção legal expressa, nem poderia haver, e nem o art. 8º do Decreto-lei n. 2065 é ou poderia ser aplicável.

Aliás, neste sentido Ives Gandra da Silva Martins em artigo publicado no Diário Comércio e Indús

tria de 19.8.1981 a respeito da figura do passivo fictício, dá notícia da decisão do Tribunal Federal de Recursos na apelação em mandado de segurança n. 75038, cuja ementa é a seguinte:

> "Imposto de Renda. Passivo fictício. Reflexo na pessoa do sócio (cédula F). Comprovado que o produto da sonegação foi utilizado no pagamento de créditos de fornecedores e, assim, não distribuído, concede-se a segurança. Recurso provido."

A respeito de lançamentos reflexos, algumas decisões judiciais ilustram como nossos tribunais vêm encarando o assunto.

> "Tributário. Despesas de publicidade. Glosa. Reflexo nos acionistas. Desconto de renda na fonte. Embora haja glosa de despesas de publicidade na renda da sociedade anônima, não autoriza isto a que fique ela obrigada a cobrar imposto de renda, na fonte, dos acionistas, com acréscimo de multa, ao fundamento de distribuição disfarçada de lucros, por não ser imponível fato tributário que se supõe existente apenas por presunção." (Tribunal Federal de Recursos, 3a. Turma, apelação em mandado de segurança n. 80727, em 26.3.1979, fazendo remissão a outros julgados sobre a mesma matéria: 2a. Turma, AMS n. 67801; 3a. Turma, AMS n. 74306; 1a. Turma, AMS n. 64205).

> "TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ART. 308 DO RIR. Comprovado pericialmente que a embargante contabilizou, a título de despesas de propaganda, com individualização dos beneficiários, não há considerá-las como remuneração individual de acionistas ou diretores, sem prova em contrário produzida pela embargada, é de confirmar-se a decisão recorrida."(Tribunal Federal de Recursos, 5a. Turma, remessa "ex-officio" n. 76106, in DJU de 22.3.1984, p. 3906).

> "TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. OMISSÃO DE RECEITA. CREDITAMENTO EM CONTAS-CORRENTES BANCÁRIAS, CONJUNTAS, EM NOME DOS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA. LANÇAMENTO "EX-OFFICIO" DE CARÁTER REFLEXIVO. BASEADO EM LUCRO PRESUMIDO. HONORÁRIOS. CORREÇÃO MONETÁRIA.
>
> A presunção de ocorrência de rendimento reflexo, em lançamento dessa natureza, deve ser acompanhada de um começo de prova ou, pelo menos, de certos indícios que tornem lógica e aceitável a presunção do fisco. No caso, há um elemento relevante contra essa suposição. É que a autoridade administrativa julgadora do processo relativo à pessoa jurídica reconheceu "que os comprovantes de receira eram todos eles emitidos em nome da sociedade", o que afasta a pretensão de caracterizar o fato como empréstimo.
>
> Por outro lado, é pacífica a jurisprudência no sentido de que é ilegítimo o lançamento "ex officio", que se embasa apenas em extratos ou depósitos bancários (AC n. 41.984, DJ de 05.11.81)." (Tribunal Federal de Recursos, 6a. Turma, apelação cível n. 80623, in DJU de 26.4.1984, p. 6184),

> "Tributário. Imposto de Renda. Distribuição disfarçada de lucros; Reflexos nos rendimentos dos sócios.
>
> Estando sendo discutido, em processo administrativo próprio, a distribuição disfarçada de lucros, onde a empresa se defende, descabe a autuação contra o sócio, nesta fase, por se constituir em procedimento precipitado.
>
> Precedentes judiciais.
>
> Sentença confirmada." (Tribunal Federal de Recursos, 2a. Turma, apelação em mandado de segurança n. 78841, in DJU de 21.5.1980, p. 3632).

> "- Imposto de Renda
> - Rendimentos da cédula "F".
> - A afirmaçao de irregularidades na escrituração contábil da sociedade por quotas de responsabilidade limitada não pode levar à presunção de ocorrência de distribuição de lucros em fa

vor dos sócios, ainda em curso o procedimento fiscal contra a empresa.
- Não cabe, por ora, efetuar a tributação referente a rendimentos efetivamente distribuídos ao sócio, o que não restou ainda apurado.
- Ressalva da sentença, que se confirma, quanto à viabilidade de a fiscalização proceder ao lançamento, em momento oportuno, contra o sócio, após concluído o procedimento fiscal contra a pessoa jurídica." (Tribunal Federal de Recursos, 3a. Turma, remessa "ex-officio"n. 44353, em 10.12 1976).

São Paulo, 30 de Abril de 1984

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
ADVOGADO

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

1ª)- EM QUE AS PRESUNÇÕES SE DISTINGUEM DAS FICÇÕES JURÍDICAS E DOS INDÍCIOS? COMPATIBILIZAM-SE AS PRESUNÇÕES COM OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE?

Num Estado de Direito plasmado por amplo quadro de princípios constitucionais, vetores da sistemática tributária, as figuras da presunção, ficção e indícios, só podem ser aceitas com máxima cautela e absoluto rigor jurídico.

O ordenamento constitucional retrata manifesta rigidez no que pertine às normas basilares de tributação, consagradoras de autêntico estatuto do contribuinte.

Além de outorgar competências tributárias às pessoas jurídicas de direito público, em estrita observância ao princípio federativo, e da autonomia municipal, encerra mandamentos decorrentes do regime republicano, notadamente quanto à tripartição de poderes.

No que concerne às espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições), o constituinte fixou os respectivos titulares (competência constitucional outorga à União, Estados, Municípios e Distrito Federal), e traçou os contôrnos de suas materialidades, sem estabelecer todos os aspectos da norma jurídica impositiva.

A Constituição Federal,corporificando um plexo de normas regradoras de Poderes e Direitos , contempla demais princípios, de forma explícita e implícita, formadores da estrutura do Estado.

Certos princípios denotam proeminência, ensejando ampla aplicação, enquanto que outros cingem-se a categorias específicas.

Os princípios da legalidade, isonomia, irretroatividade, universalidade de jurisdição,liberdade do trabalho e da propriedade constituem a base do sistema constitucional, incluindo-se no mesmo patamar jurídico dos mencionados princípios federativo, republicano e da autonomia municipal.

No subsistema constitucional tributário encartam-se os cânones da estrita legalidade, tipicidade, anterioridade, vinculabilidade, segurança jurídica.

No ápice da pirâmide jurídica centram-se os princípios que irradiam suas essências e contôrnos às normas inferiores, numa adequada compatibilização vertical e horizontal de normas.

O postulado da legalidade (art. 153 § 2º da CF) é confirmado e reiterado em demais dispositivos (arts. 19 e 153, § 29 da CF), consagrando o direito tributário (mera autonomia didática), o princípio da reserva legal formal absoluta, prescindindo-se a emissão da Lei pelo Legislativo (representação popular), obrigando o legislador e o aplicador do Direito a enunciar normas em plena conformidade com a lei.

Assim, as normas editadas pelo Executivo devem haurir ou retirar seu fundamento de validade das normas emitidas pelo Legislativo, com equivalência de subordinação material, não sendo outorgada competência ao administrador para ultrapassar a balisa legal, por mínima que seja.

Ao Executivo é deferido o cumprimento das leis, e a edição de regulamento para sua fiel execução (art. 81, inciso III da CF) não se colhendo, no sistema constitucional vigente, a existência de decreto regulamentar, configurador de ingerência do Executivo em matéria de alçada privativa do Legislativo.

O Executivo cria deveres instrumentais, necessários e aptos para a aplicação da lei, sem

os quais o ato legislativo poderia permanecer desprovido da eficácia. Combate-se os regulamentos independentes e autônomos, aceitando-se, apenas, o regulamento de execução, firmado na supremacia da lei.

A tipicidade tributária identifica-se com o princípio da legalidade, vez que a norma jurídica criadora do tributo deve conter todos os aspectos de incidência dos impostos, taxas e contribuições.

Estruturando a norma jurídica (tributo) da h.i., deve compreender diversos aspectos que, acontecidos no mundo circundante, pelo fenômeno da subsunção, dão nascimento à obrigação tributária.

Os componentes da hipótese normativa (pessoal, material, temporal, espacial) são captados pela ocorrência de um fato, ato, situação, praticado ou vinculado a uma pessoa, numa determinada coordenada de tempo e espaço, tendo como correspondente um destinatário.

Considerando que a materialidade da hipótese é que permite fixar a nota distintiva do tributo, compete ao legislador ordinário extrair da dicção constitucional a materialidade, para compor o arquétipo da norma, integrada pelos mencionados aspectos.

Atem-se a tipicidade aos direitos e garantias individuais, vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza.

Constituem valores fundamentais do Estado de Direito, vez que os destinatários das normas

(contribuinte sujeito passivo e poder público- sujeito ativo) só ficam adstritos às imposições tributárias , quando ocorre subsunção do fato imponível (situação concreta) à imagem normativa legal (situação abstrata).

Os direitos e deveres dos governantes e governados devem ser assegurados por instrumentos de segurança, sendo que seus patrimônios só podem ser afetados pela eficácia de normas precisas e determinadas.

A exaustividade e a taxatividade dos modelos jurídicos são corolários da rigidez constitucional, não se admitindo lacunas.

Os valores certeza e segurança, inerentes à existência e à realização do Direito, que iluminam o ordenamento são imperiosos para o Estado, tendo em vista a defesa do crédito tributário e da esfera de atuação dos particulares, como fonte de receita tributária.

O tipo cerrado compreende a enumeração exaustiva dos elementos da tributação (numerus clausulus), exclusivismo (elementos suficientes) e determinação (conteúdo estabelecido na lei tributária), não permitindo acréscimo ao seu repertório.

O tipo aberto não contem limites de flexibilidade, possibilitando-se a utilização de listas exemplificativas e cláusulas gerais, e permitindo-se o processo integrativo da lei para os casos de obscuridades, imprecisões, lacunas a serem corrigidas e completadas.

Não há dúvida de que os valores certeza e segurança exigem o tipo cerrado para a criação e alteração dos tributos, coartando a liberdade das partes, do legislador e do aplicador do direito.

Uma vez verificados os elementos norteadores dos princípios da legalidade e da tipicidade em matéria tributária cumpre precisar o conceito, e analisar os lineamentos e as ingerências da presunção, ficção e indício.

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) constitue mera conjectura.

Enquanto a revelia e o silêncio podem implicar na aceitação da veracidade dos fatos, (disposição legal), os suprimentos não comprovados podem gerar a mera suposição de realização de operações ocultas.

Intercala-se nesta diretriz o preceito que estabelece a presunção jurídica, com ressalva - de oposição, a saber:

> *"o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção no passivo, de obrigação já paga, autoriza a presunção de omissão no registro de receita, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção".*
> (§ 2º do art.12 do Decreto-lei nº 1598 de 26. 12.77, que alterou a legislação do imposto de renda).

As presunções, de modo geral, inserem-se no âmbito processual das provas, objetivando caracterizar ou positivar atos, fatos, situações que se encaixem às molduras jurídicas.

Supor que um fato tenha acontecido ou que a materialidade tenha sido efetivada, não é o mesmo que tornar concreta a sua existência, de modo a conferir segurança e certeza a uma exigência tributária.

Não deve a presunção manter atinência intrínseca aos aspectos estruturadores da norma de incidência tributária, mas apenas referir-se a elementos (situações/fatos) que possam conduzir à tipificação tributária.

A ficção jurídica é a instrumentalização (criação legal) de uma situação inverídica (falsa) de forma a impor uma certeza jurídica.

Consagra uma realidade jurídica, ainda que não guarde consonância com a natureza das coisas, ou mesmo que altere títulos ou categorias do direito.

O preceito legal que equipara à exportação a remessa de bens (produtos e mercadorias) à Zona Franca de Manaus, está modificando o conceito natural de exportação (saída para outros países).

Sucede que, sendo o direito eminentemente dogmático, não há que se cogitar da invalidade dos artificialismos jurídicos pois a dogmática alicerça-se em mitos, postulados, que objetivam oferecer segurança, harmonia e coerência às normas esparramadas no sistema jurídico.

Evidentemente, a imperatividade das normas compostas pela ficção não deve ofender, ignorar ou desviar as lindes constitucionais, de modo a alterar fundamentalmente a materialidade tributária e os princípios que adota.

Indício é uma circunstância conhecida, um meio, dado ou elemento que, tendo relação com o fato, constitue caminho para a apuração da verdade.

Têm-se salientado que essas circunstâncias indiciárias devem ser graves (verossímeis), precisas (determinadas), (definidas), e concordantes (relação de interdependência entre os indícios e o fato a provar).

Trata-se de provas conciliáveis ou conexas para se evidenciar o fato que se quer demonstrar, representando verdadeiros juízos de valor.

Distinguir essas figuras jurídicas não é tarefa fácil, em razão da existência de certos pontos de semelhança entre as presunções comuns e os indícios, traduzidos na constatação de circunstâncias que podem permitir a inferência de certas situações.

Por outro lado, as presunções legais atinam com as ficções jurídicas, porque veiculadas por atos emanados pelo Legislativo, com as características formais e materiais de lei (abstração, generalidade , etc.).

Destarte, assentada a relevância dos princípios constitucionais, notadamente na esfera tributária, e o âmbito em que podem ser consideradas e aplicadas as presunções, é possível apreciar a efetividade de sua compatibilização.

Considerando-se os valores máximos albergados pela Constituição, especialmente em termos de tributação - segurança e certeza - que respaldam os cânones da legalidade e da tipicidade, torna-se extremamente tormentoso captar a figura da presunção, eis que forrada de imprecisão, dubiedade, etc.

Ainda que a presunção esteja contemplada em ato normativo e relacione-se com o tipo tributário, entendemos que continuará traduzindo meras ilações, conjecturas, suposições, não havendo suporte jurídico-constitucional para conceber-se a existência de presunção inserida na tipicidade tributária, concluindo-se com a seguinte RESPOSTA:

> As presunções, ainda que veiculadas por lei, traduzem meras suposições a serem consideradas em matéria de prova, suscetíveis de valoração e oposição. As ficções jurídicas sempre representam autênticas normas, com seus respectivos atributos, enquanto que os indícios consistem

em meros dados que podem compor ou integrar uma presunção, sem jamais corporificar uma norma.

As presunções não se compatibilizam com os princípios da legalidade e da tipicidade porque, além de situarem-se em âmbito jurídico diverso (processual-probatório), não contem os impres cindíveis requisitos constitucionais de segurança e certeza, que constituem valores máximos da ordem jurídica tributária.

2ª)- A FIGURA DO PASSIVO FICTÍCIO IMPLICA PRESUNÇÃO DO FATO GERADOR DO ICM?

A ciência contábil ensina que o passivo representa, graficamente, os valores que explicam a origem dos recursos patrimoniais.

O passivo fictício caracteriza-se pela permanência, entre os débitos arrolados no balanço' do exercício social, de compromissos resgatados no decorrer do exercício. É o valor indevidamente acrescido ou diminuido a créditos de terceiros, geralmente nas contas de Fornecedores, Duplicatas a Pagar, Contas-Correntes ou outras da mesma natureza.

Implica na elevação ou diminuição irreal, de dívidas da sociedade, e, em consequência, acarreta a subavaliação ou superavaliação ativa. As dívidas inexistentes podem constituir parcelas de capital próprio.

Esta situação gráfica nem sempre representa fraude contábil, nem gera necessariamente conclusão segura de sonegação ou de receitas omitidas, vez que podem defluir de simples irregularidades de escrituração sem qualquer reflexo no âmbito tributário, em especial no ICM.

Realmente, pode ocorrer que o pagamento dos débitos, no exercício anterior, tenha sido efetuado com recursos pessoais dos sócios, e que apenas esse ingresso de numerário na empresa não tenha sido contabilizado.

Desta forma, não estaria retratado o passivo fictício, pois o débito da sociedade seria real verificando-se, apenas, substituição do credor original, pois não representaria, em verdade, o fornecedor de meradorias ou serviços, mas o sócio ou terceiro, fornecedor dos recursos utilizados no pagamento do débito.

Nesta hipótese não há que se cogitar de omissão de receitas, vendas clandestinas.

Do mesmo modo, pode tratar-se de mero engano - permanência de débito saldado na conta Fornecedores - devido a lapso contábil referente à falta de baixa do título quitado. Se as receitas contabilizadas e os saldos de caixa existentes no dia do pagamento forem suficientes para o saque da importância, não há como se conceber a existência de receita omitida e a sonegação de ICM.

Os indicadores fiscais constantes de levantamentos geram mera suspeita de irregularidades -

que não podem ser, pura e simplesmente, acolhidas por se tratar de acusação de fraude que não se presume e nem se supõe, mas que deve ser plenamente demonstrada.

A presunção de legitimidade dos atos da administração não é absoluta de modo a se impor a aceitação de todas as suposições e ilações que podem engendrar, sem respaldo convincente, e nem se opor à presunção de que o contribuinte pauta seus negócios pelo princípio da boa fé, sendo considerado como não fraudador.

Positiva-se a circunstância de que a presunção, em regra, constitui mero indicador de vendas omitidas, devendo ser corroborada por provas e elementos concludentes e concretos, para caracterizar a fraude fiscal.

Em caso de ato jurídico viciado pela prática de fraude, incumbe à autoridade fiscal o ônus da prova, sendo que esta poderá ser contraposta pelo contribuinte.

Certo que o comerciante deve também provar documentalmente a legitimidade de seus negócios mercantis, a fim de conferir credibilidade aos seus registros e lançamentos contábeis/fiscais.

Não perfilhamos o entendimento jurídico de que a acusação de fraude, no processo administrativo fiscal, possa ser sustentada por simples suspeitas, indícios e presunções, mesmo porque a presunção de liquidez e certeza do crédito tributário deve decorrer de procedimento administrativo (lançamento) rigorosamente fundamentado.

O amplo quadro probatório - desumido em processo fiscal - é que virá demonstrar se a existência dessa irregularidade contábil configurou o denominado passivo fictício.

Se não ficar positivada a existência de fato extintivo (liquidação do débito por terceiro, sem a contabilização correspondente, falta de registro de pagamento e da quitação) poderá decorrer o consectário lógico da irrealidade do passivo.

E mais, pode ficar comprovado que ocorreu simples atraso nos lançamentos contábeis, sem dolo ou diminuição dos tributos.

Os pontos destacados demonstram que as representações contábeis, por si só, não têm o condão de positivar a realização de operações sujeitas à incidência tributária.

Acresce notar que o legislador infra-constitucional não estabeleceu a presunção legal, como ocorre no âmbito do imposto de renda, que, mesmo assim, pode sofrer oposição.

RESPOSTA: O passivo fictício não implica na presunção do fato gerador do ICM, porque, além de não estar tipificado legalmente, os assentos contábeis representam meros indicadores, aos quais podem ser opostas provas da inexistência da irregularidade.

Em se tratando de fraude, compete ao fisco demonstrar a efetiva realização do negócio jurídico mercantil (fato imponível).

3ª)- OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE PESSOAS FÍSICAS EM MONTANTE SUPERIOR À RENDA DECLARADA, AUTORIZAM LANÇAMENTO DO I.R.?

Solucionar a presente indagação implica no desdobramento das premissas básicas fixadas - inicialmente no que tange ao conteúdo dos princípios da tipicidade e da legalidade, bem como na caracterização da natureza tributária dos "depósitos bancários", conjuminados com os princípios e critérios que devem nortear o lançamento.

O cerne da hipótese de incidência do imposto de renda fôra tipificado como auferir renda líquida num determinado momento (último dia do exercício).

O tipo tributário em causa, haurido constitucionalmente, centra-se em uma renda efetiva, - real, devidamente comprovada e demonstrada.

A base imponível - renda líquida - compreende a diferença entre a renda bruta e as deduções ou abatimentos autorizados por lei, inexistindo - arrimo jurídico na tributação de aparências de renda.

A materialidade tributária não pode, em absoluto, ser caracterizada por signos presuntivos'

de renda, que constituem meros meios de prova, indícios de renda real, vestígios ou traços indicadores de renda.

Importante atentar, também, para a circunstância de que a renda é auferida num preciso átimo de tempo (31 de dezembro), sendo impertinente apuração de renda tributável, em momento anterior ao término do exercício.

Fração de renda não é renda, não havendo fundamento legal na incidência do tributo sobre fragmentos de renda, posto que os fatos acontecidos isoladamente, em momento anterior a 31 de dezembro, são irrelevantes para a incidência do imposto.

A quantificação tributária só passa a ter existência mediante a apuração dos elementos patrimoniais (positivos e negativos) da pessoa física em um preciso momento.

Todas as mutações patrimoniais que se verificam durante o exercício, por mais significativas que sejam sob as óticas econômicas e financeiras, são irrelevantes e desprezíveis em têrmos jurídicos-tributários (imposto de renda anual das pessoas físicas).

Pode ser evidenciado no patrimônio do contribuinte que determinadas situações permitiriam inferir efeitos tributários diversos dos que foram praticados ou efetivados.

Nesse sentido, a apuração da renda

líquida pode ter sido efetuada incorretamente, e que certos valores foram subtraidos à tributação; enfim, os atos e fatos decorrentes do exercício não se adequaram à imagem legal tributária.

O legislador consagra espécies de hipóteses presuntivas de renda, consubstanciadas em "acréscimos patrimoniais" e "sinais exteriores de riqueza", que podem denotar ou pressupor capacidade contributiva do contribuinte, implicadora de renda tributável.

Trata-se de dois tipos legais tributários com contornos jurídicos e requisitos legais diversos, e, portanto. excluidores de serem aplicados simultaneamente.

No acréscimo patrimonial (art. 52 da Lei 4069/62),a autoridade lançadora deve proceder à devida comprovação, à vista das declarações de rendimentos e de bens, assegurando-se ao contribuinte a produção de provas.

Impõe-se o confronto das aludidas declarações, referidas a duas datas bases diferentes, para se apurar o incremento patrimonial entre esses períodos de tempo.

Sucede, entretanto, que o aumento patrimonial, isoladamente, não justifica a incidência do imposto de renda, haja vista que pode originar de causas estranhas aos rendimentos e nem siquer enquadrar-se às normas de imposição tributária.

Os sinais exteriores de riqueza (Lei 4729/65 - art. 9º), são representados pela configuração de expressivos valores patrimoniais, dispêndios de monta.

Esta situação só pode ganhar relevo tributário na medida em que haja precisa identificação, plena adequação da renda auferida com tal signo de riqueza, demonstração de natureza tributável desse valor e falta de tributação no exercício competente.

Isoladamente, tais signos nada representam, sendo certo que, desses sinais a administração tributária chega a inferir a renda presumida, acarretando arbitramento implicador na apuração de rendimento - tributável.

Mas, mesmo que essas situações ocorram dentro dos parâmetros e sistemáticas apontadas,nem sempre existe absoluta condição jurídica para que se promova o lançamento tributário de tais valores.

Os depósitos bancários, em valores - desproporcionais à renda, não justificam a incidência tributária porque devem decorrer dos mais variados motivos, estranhos ao imposto, a saber:

a)- equívoco do contribuinte (os valores, na realidade, seriam menores ou nem mesmo existiriam);

b)- os depósitos representariam bens de terceiros que não teriam, efetivamente, ingressado' no patrimônio do contribuinte;

c)- os depósitos corresponderiam a ingressos patrimoniais não tributáveis;

d)- os depósitos decorreriam de atividades tributadas, mas já teriam sido oferecidos à tributação.

Em suma, a gama de situações estranhas à tributação pode ser bem variada, razão pela qual a simples existência dos depósitos não conduziria à apontada presunção.

Acertado o julgado do Tribunal Federal de Recursos consubstanciado na ementa seguinte:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - CÉDULA "H"
A mera capitulação do art. 55 do RIR (Decreto nº 58.400/66), sem precisar o item respectivo, é inidônea para apontar o fato gerador respectivo.

Os depósitos bancários, embora possam induzir omissão de receita, aumento patrimonial ou sinal exterior de riqueza, no entanto, não são, em si mesmos, erigíveis em hipótese de incidência, para efeito de imposto de renda, particularmente, em se tratando de rendimento com vista à cédula "H", quando o fato gerador deve oferecer consistência suficiente em ordem a afastar a conjectura ou a simples presunção, para segurança do contribuinte e observância' dos princípios da legalidade e da tipificação".

(Remessa ex officio nº 62.862 - São Paulo-(Registro 3112071 - 5a. Turma - Relator Ministro Sebastião Alves dos Reis - Sessão de 24.10.83 - DJU 24.11.83).

Inúmeras outras razões acodem o descabimento da presunção de rendimentos sonegados à tributação, tais como o fato da base de cálculo (percentual) revelar-se precária, inexistência de preceito - obrigando as pessoas físicas a registrar suas transações e informá-las ao fisco.

Este signo só poderia constituir marco inicial de procedimento tendente a apurar a existência de renda tributável; que, como apontado, deve ser efetiva e comprovadamente auferida.

Considerando-se que o lançamento assenta-se e norteia-se por diversos princípios, notadamente o da verdade material, inexistiria fôrro de juridicidade na ação tributária louvada em mera presunção abstrata de renda.

RESPOSTA:
Os depósitos bancários em montante superior à renda declarada, não autorizam, por si só, o lançamento do imposto de renda, porque, além de nem sempre configurarem incremento patrimonial (comparativamente a exercício anterior) podem representar situações estranhas à incidência pretendida (equívoco da pessoa física,bens de terceiros, ingressos não tributáveis, rendimentos oferecidos à tributação).

A simples existência de depósitos bancários em valores significativos constitui precário ele

mento de presunção de renda auferida, que deve ser apurada concretamente no último dia do exercício.

4ª)- É LEGÍTIMO O EMPREGO DA PRESUNÇÃO EM MATÉRIA DE IMPOSTO DE RENDA PARA TRIBUTAR PESSOA FÍSICA POR VIA REFLEXA DA PESSOA JURÍDICA?

O princípio da decorrência em matéria fiscal tem sido largamente aplicado nos quadrantes do imposto de renda, assentado na presunção da existência de fatos tributáveis.

As premissas assentadas no curso deste despretensioso estudo repelem a constituição de crédito tributário sem revestir as características de liquidez e certeza.

O reflexo na pessoa física de fatos' hauridos no patrimônio ou nas atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica deve ser examinado com extrema cautela e prudência.

Para deslindar-se esta específica - questão, cumpre verificar a existência de norma pressupondo ou autorizando a tributação por decorrência.

Como se perceberá, os preceitos em vigência não podem compreender todas as hipóteses de presunção de receitas, que teriam sido sonegadas à incidência do IR pela pessoa física, que podem opor fato extintivo deste pressuposto.

Os parcos dispositivos legais atinentes à matéria dispunham sobre:

a)- a classificação como rendimentos da pessoa física, dos lucros distribuidos pelas pessoas jurídicas, pelas empresas individuais, quando não fosse apurado o lucro real (DL-5844/43, art.8º, Lei 154/47, art. 1º);

b)- a incidência na fonte, à alíquota de 40% (quarenta por cento) de importâncias declaradas como pagas ou creditadas por sociedades anônimas, quando não fosse indicada a operação ou a causa que dera origem ao rendimento e quando o comprovante de pagamento não individualizasse o benefício (Lei 4154/62, art. 3º, § 3º e Decreto 157/67).

A jurisprudência administrativa (Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda) vem considerando, proficuamente, a tributação sobre a pessoa física em casos de natureza variada, como ilustrativamente se registra:

- Custos ou Despesas Fictícios - os lucros desviados de sociedade anônima de capital fechado, através da sonegação de receitas, inclusive imputando aos resultados custos ou despesas fictícias, devem ser incluidos na cédula F dos acionistas - dirigentes, atribuindo-se o montante da sonegação na proporção equivalente à da sua participação social, salvo se provado que a distribuição subreptícia se deu noutra proporção (Ac.CSRF/01-0.283/82).

- Omissão de receitas por pessoa jurídica com prejuízo - a existência de prejuízo contábil ou fiscal na pessoa jurídica é irrelevante para a apuração e lançamento do imposto contra a pessoa física dos sócios ou acionistas, por decorrência, quando a exigência tributária derivar de sonegação de receitas por aquela (Ac. CSRF/01-0.106/80).

- Omissão de Receita - A tributação sobre lucros camufladamente distribuídos, mediante a falta de registro dos resultados obtidos em operações de compra e venda, deverá ser feita na cédula F, no caso de sociedade anônima de capital fechado em que se identifiquem os acionistas e sua participação no capital social. Caso isto não ocorra, a incidência será na fonte, em obediência ao artigo 544, inciso II. Incabível a tributação prevista no artigo 570 deste Regulamento (Ac. CSRF/01-0.285/82).

- Suprimento de Caixa, Passivo Fictício e Saldo Credor de Caixa - Apurada omissão de receita, na pessoa jurídica, através de suprimento de caixa de origem não comprovada, passivo fictício e saldo credor de caixa, seu valor sujeita-se, em sua totalidade, ao imposto incidente sobre o lucro distribuído e auferido pelo sócio ou titular de firma individual, face à disponibilidade econômica' que antecede o crédito ou reingresso dos recursos na pessoa jurídica. Incabível diminuir da receita omitida a parcela do imposto de renda exigido da pessoa jurídica (Ac.CSRF-01-0.284/82).

- Lucro arbitrado - O lucro arbitrado se considera automaticamente distribuído, não se permitindo - sua compensação com prejuízos. (Ac. 1º CC 101-72.801/81).

  Arbitrado o lucro, na pessoa jurídica, o fator determinante da tributação reflexa na pessoa dos sócios é o próprio arbitramento e não as causas' do arbitramento. Lucros arbitrados são considerados automaticamente distribuídos aos sócios, segundo a correta exegese da legislação pertinente. O montante a ser incluido na cédula F será a diferença entre o lucro apurado por arbitramento e a parcela devida em decorrência da incidência do imposto que recair sobre os lucros da pessoa jurídica. (Ac. CSRF/01.0.311/83).

- Tributação por reflexo - Os pagamentos não individualizados feitos por sociedades anônimas ensejam a tributação reflexa na própria pessoa jurídica pagadora, pela modalidade de tributação na fonte. O princípio da decorrência está ligado a que o fato tributável no processo matriz dê causa a fato tributável por reflexo. Assim, o acerto ou desacerto na aplicação da norma jurídica incidente no processo matriz - não contestado pelo contribuinte - na ocasião própria - é irrelevante para a configuração do fato tributável no processo decorrente (Ac. CSRF/01-0.248.82).

O exame atento dessas manifestações' de tributação revelam o extremo a que foi levada a presunção, deixando de cogitar de falhas contábeis, do efetivo emprego das receitas que teriam sido omitidas,e

nem tomando em conta a existência de prejuízos da pessoa jurídica.

Como sobejamente demonstrado, o denominado passivo fictício, por si, é impertinente para caracterizar omissão de receitas tributáveis.

Do mesmo modo, os propalados estouros de caixa podem decorrer de simples falta ou atraso de escrituração, de recebimentos de duplicatas relativas a vendas sobre as quais os impostos já foram satisfeitos.

O próprio arbitramento de lucro na pessoa jurídica constitui método de valor precário que não pode forrar qualquer convicção de distribuição aos sócios.

Essas situações contábeis, como delineado, podem, quando muito, constituir elemento para provar-se a prática da distribuição; ilhadas nada significam e nem completam o tipo tributário.

Interessante notar, ainda, que a via reflexa pode ampliar-se no universo tributário da pessoa jurídica, aumentando-se a insegurança na pretendida decorrência à pessoa física.

É o caso de exigência de ICM resultante de passivo fictício apurado em processo fiscal estadual, implicando em exigência de IPI, por sua vez, acarretando lançamento de imposto de renda, e como final decorrência, a presunção de distribuição de lucro na pessoa física de sócio ou acionistas.

Observe-se que a amplitude do reflexo dimana de uma inicial exigência (âmbito do ICM), louvada em presunção, sendo que nos demais processos já não mais se questionariam as peculiaridades da exigência, como se fosse um verdadeiro dogma.

Evidentemente, trata-se de simples provas emprestadas que podem ser contrapostas, não só para que inocorra cerceamento de direito de defesa da pessoa física, mas também para que seja rigorosamente observado o princípio da verdade material, fornecedor da segurança e certeza da exigência do imposto.

Há que se registrar que a figura da decorrência passa a sofrer enquadramento legal de forma seguinte:

> *"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 vinte e cinco por cento".*
>
> (artigo 8º do DL-2065 de 26.10.83).

Pondere-se, entretanto, para a circunstância de que o novo preceito também não oferece suficiente respaldo jurídico para abranger todas as situações que enumera.

Na verdade, a expressão "ou por qualquer outro procedimento que implique redução do lucro líquido" não pode representar uma ampla moldura jurídica para encaixe de situações tributárias, haja vista que o tipo tributário é cerrado.

Sem se precisar, determinar ou especificar o procedimento da pessoa jurídica, não se poderá, inelutavelmente, proceder-se à exigência do IR, mesmo porque podem existir procedimentos rigorosamente legais implicadores da redução do lucro líquido (elisão fiscal).

Se a pessoa jurídica planejar suas atividades negociais e pautar seus comportamentos de conformidade com os institutos jurídicos que lhes sejam mais convenientes e adequados, sem abusar de forma, não há como glosar-se o procedimento redutor do lucro líquido.

Sob esse prisma, perde significado jurídico a pretensa distribuição automática de diferenças tributárias, por falta de certeza.

RESPOTA:

A simples presunção não reveste força jurídica para permitir a exigência de imposto de renda da pessoa física por via reflexa da pessoa jurídica, eis que remanescerá insegurança e incerteza quanto à existência de renda tributável.

O princípio da decorrência, mesmo nos casos de presunção legal, não pode ser adotado de forma arbitrária e indiscriminada, mas com extrema cautela, porque imperiosa a apuração concreta dos elementos tipificadores do imposto de renda.

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA

A matéria é complexa e extensa e nossa colaboração exclui o exame sob o prisma das sanções premiais, ficando restrita aos seguintes aspectos: a breve resumo da evolução dos conceitos e limites para sua utilização, segundo a Dogmática Jurídica; b análise desses conceitos e limites segundo nosso ordenamento jurídico.

QUESTÃO 1a. EM QUE AS PRESUNÇÕES SE DISTINGUEM DAS FICÇÕES JURÍDICAS E DOS INDÍCIOS? COMPATIBILIZAM-SE AS PRESUNÇÕES COM OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE DA TRIBUTAÇÃO?

I - PRESUNÇÕES E FICÇÕES

O confronto da ficção e da presunção aponta, em geral, a diferença entre as duas figuras quanto à sua relação com a verdade no direito. E tem raíz na comparação entre duas realidades: a "*empírica*" e a "*jurídica*" que tem conotações ideológicas. As duas figuras têm, de comum, a natureza de construções jurídicas, a serem utilizadas como instrumentos de técnica jurídica para funções que variam segundo o modo como se entende e se elabora a "*realidade jurídica*", em um determinado momento. Vamos tentar, bem resumidamente, assinalar alguns momentos da evolução histórica dessas figuras para exame do acima exposto.

Direito romano. Como é sabido, a ficção foi largamente usada no direito romano. Desejamos registrar algumas observações da excelente obra de TODESCAN (1).Após salientar a excepcional capacidade do direito romano de adequação à incessante renovação de todas as solicitações que o desafiavam, lembra a observação de YHERING sobre seu desenvolvimento, a revelar duas características peculiares: uma lógica extremamente rigorosa e um espírito sabiamente conservador. E conclui que a larga utilização da "*fictio iuris*" pelos romanos evidencia, de um lado, o intento de conseguir, mesmo

nos momentos de maior transformação econômico-social, a certeza do direito. Não sob o prisma exclusivamente formal, mas a certeza dos princípios basilares do ordenamento configurada no perene respeito ao quadro formal que apoiava o antigo "*ius civile*" e, ao mesmo tempo, na gradual abertura às novas exigências da vida que reclamavam a ficção.

Essa certeza, porém, reivindicava um critério geral, de orientação constante, que estava expressamente formulado - o "*bonum et aequum*". Nessa antinomia certeza-equidade, encontramos a função estrutural da ficção. Esta, apenas tinha sentido, no direito romano, se baseada em consideração historicamente adequada para introduzir novas relações no direito consolidado, tradicional. Isto era obtido forçando-se a "*realidade natural*" em favor da "*realidade jurídica*".

Embora a presunção também tenha surgido no direito romano (2) vamos examiná-la no tópico seguinte.

Idade Média - Comentadores. Da exposição acurada de TODESCAN (3) sobre os confrontos entre ficção e presunção, vamos destacar alguns aspectos. O jurista salienta que o "*conhecimento provável*" tem uma posição de destaque na gnoseo-

logia medieval. A filosofia escolástica, cuidadosamente, procurou determinar as possibilidades e limites da "*ratio probabilis*", notando-se o desta que para o uso das provas. A probabilidade passa a ser graduada em relação a um quadro de valores, surgindo a idéia de que, por motivos de ordem ética, a lei pode privilegiar determinadas presunções. Surge, então, a idéia da presunção iuris et de iure. E a aproximação desta com a ficção ensejou muitos estudos sobre tais figuras jurídicas, notadamente com os comentadores.

Segundo BALDO, a presunção iuris et de iure tem por fundamento uma situação duvidosa e uma verossimilhança, pretendendo uma natureza declarativa: a lei corta a dúvida com fundamento na verossimilhança. Já na ficção, ao contrário, não há dúvida sobre o falso introduzido juridicamente e tornado operante. É interessante, no amplo uso da presunção na praxe judiciária do século XVI, a razão do caráter vinculante da avaliação das provas, estabelecidas previamente pelo legislador: garantia para o imputado contra possíveis erros judiciários: quem julga nihil ex arbitrio suo facit... sicut audit, sicut indica. Se através da ciência da opinião e do provável se pretendia alcançar a ciência absoluta, no plano processual a prova tende a suplantar o debate, o provável não é concebido como contraposto ao necessário.

Devemos, ainda, trazer algumas colocações de mais dois grandes tratadistas. De ALCIATO destacamos, do seu trabalho de reconstrução dos dois tipos de presunção, suas diferenças da ficção. A presunção iuris et de iure é "*praesumptio iuris*" porque introduzida pela lei, e "*de iure*" porque através desta presunção a lei introduz um "*firmum ius*" e a considera "*pro veritate*". Daí a razão de não admitir prova contrário. Portanto, na presunção absoluta há a presença não eliminável de um certo motivo de dúvida, enquanto que a ficção parte de uma hipótese de fato bem certa para depois explicitamente negá-la. Essa diferença se acentua na presunção iuris tantum que é uma conjectura provável, porque toda presunção legal é fundada na verossimilhança; mas conjectura porque a presunção não é, a rigor, uma prova, antes uma regra processual que incide sobre o ônus da prova, aplicável apenas aos fatos.

Finalmente, GIACOMO MENOCHIO que no tocante à presunção adota a divisão já consagrada por BALDO: "*hominis*", "*iuris et de iure*" e "*iuris tantum*", apresenta um confronto entre presunção e ficção ressaltado pela sua clareza. Essas figuras se aproximam, de um lado, em razão da inserção na presunção de um elemento algumas vezes fictício, o que implica em violentar a realidade. Porém, há um elemento diferenciador essencial. Na construção da rea

lidade jurídica, as presunções buscam recompor o mais exatamente possível a realidade natural, mesmo que o êxito da operação comporte a deformação desta; já as ficções, ao contrário, constroem a realidade jurídica negando, no seu aspecto "*ontico*", a realidade natural, fingem existir aquilo que em realidade não existe. Dessa diferença resulta, no plano probatório, consequências. Contra a ficção jamais é admitida prova em contrário, pois se ela violenta conscientemente a realidade natural, seria inútil admitir prova para restabelecer a verdade dos acontecimentos históricos que aparece na hipótese legal, decididamente não acatada pelo legislador. Ao contrário, da própria estrutura da presunção brota a possibilidade de prova contrária, ao menos para a "*hominis*" e a "*iuris tantum*". Mas permanece o problema para a presunção absoluta que também não admite prova em contrário e, sob este aspecto probatório se aproxima da ficção.

Observa TODESCAN que a ficção, ainda no século XVI, apoiava-se na equidade, embora sempre presente a exigência de necessidade e utilidade. Mas, com o nascente racionalismo, aparece a idéia de um sistema não a construir, mas já pressuposto, que podia ser evidenciado através dos instrumentos da técnica jurídica, neles compreendida a ficção. Portanto, de um instrumento equitativo - criativo, transforma-se em mero instrumento de racionalização de uma vontade prefigurada.

Direito Moderno. A idéia de codificação, de sistema completo, conduz a mudanças em relação à ficção. Julgamos útil examiná-las. De início notamos a restrição às ficções doutrinárias ou jurisprudenciais, aceitando-se apenas as legais. Diante dos limites deste trabalho vamos nos ater, e, de modo bem resumido, a algumas colocações dogmáticas. E como a criação e alteração dos tributos são matérias reservadas à lei, de modo absoluto no nosso ordenamento jurídico, iniciamos com a análise do pensamento de BENTHAM ao pretender substituir o sistema da "*common law*" por uma codificação racional, com o desaparecimento de todas as ficções. TODESCAN (4) sublinha o aspecto paradoxal, o espanto que causa o fato de ser na Inglaterra que tenha surgido talvez a mais radical teoria de codificação. Como entendê-lo se a Inglaterra acolhia um sistema "*aberto*" e, embora animada por um senso de tradição, tinha encontrado na ficção um dos principais instrumentos do seu progresso jurídico. E era assegurado largo espaço ao desenvolvimento jurisprudencial com as sentenças tornando-se autênticas normas, permanecendo exíguo o espaço do legislador. BENTHAM coloca-se contra todas as ficções, pretendendo eliminá-las para manter a referência da experiência jurídica com a sã realidade empírica. Entre os males que impregnavam artificialmente a "*common law*" destacava "*o sopro pestilento da ficção*". Assinala-se que um dos motivos, de natureza política, da sua postura, é um princípio caro à

democracia liberal - sua aspiração à certeza do direito. Porém, mesmo a ficção legal começou a ser repetidamente atacada, e registramos sua definição: *"um falso intencional, tendo por escopo a conquista do poder legislativo da parte de (e a favor de) pessoas que não ousavam ou não podiam, reivindicá-lo abertamente; e que, se não fosse pelo engano perpetrado deste modo, não teriam podido exercitá-lo"*. E mesmo as ficções vigentes, consolidades pelo longo uso, representavam uma repetição querida e extrínsica da trapaça originária.

A seguir, registramos a colocação de GENY (5) buscando uma síntese equilibradora entre o dado e o construído, o que revela a *"natureza social"* e o que é fruto do artifício exercitado sobre a natureza através de procedimentos teóricos. Suas idéias, no marco contemporâneo, são desenvolvidas na área franco-belga por DABIN. A ficção falseia deliberadamente a realidade natural, acabando por submeter a vida da sociedade ao preceito que a acolhe. Já a presunção, em sentido lato, revela uma antecipação de juizo sobre a realidade conhecida de modo inadequado, e se traduz em um ato da vontade que tem por certo aquilo que é duvidoso, ou provável. Seu campo específico é o da prova dos fatos pois, se na aplicação do direito a uma situação de fato falta sua clara evidência, é necessário contentar-se com uma probabilidade baseada sobre indícios, cuja força probante está fixada na

lei. A contra-prova é admitida para negar a existência dos elementos da presunção, ainda para demonstrar que a realidade concreta desmente a argumentação da lei. Porém, diante de um alto grau de probabilidade, ou por razões de política legislativa, o legislador pode conferir à presunção o caráter de absoluta, sendo proibida a prova contrária. Neste ponto a presunção *"iuris et de iure"* torna-se, em realidade, uma norma jurídica autônoma que não mais pertence ao campo da prova. Para GENY ainda assim, permanece uma distinção teórica nítida. Presunções e ficções se aproximam em razão de que, através de um esforço do espírito, tendem a deformar a realidade para atender efeitos práticos. Porém, enquanto a presunção legal se baseia sobre a verossimilhança generalizando, contra o curso desordenado dos eventos, soluções isoladas consideradas *"normais"*, a ficção rompe o horizonte do *"natural"*, para alcançar um resultado em harmonia com a finalidade do ordenamento. Há, assim, uma diferença de grau.

No entendimento de GENY, as ficções não ficam restritas ao legislador, sendo instrumentos, também, do jurista e da jurisprudência para o desenvolvimento do direito positivo através da sua conhecida *"libre recherche scientifique"*. Mesmo assim, alerta para o perigo do uso da ficção sem discernimento e sem reserva. Lembra que a fic-

ção pressupõe a idéia de um conceito natural como representação adequada do real a que opõe um conceito, forjado mais ou menos arbitrariamente, que se fundamenta na "*convencionalidade*" do objetivo perseguido. Se a ficção se justifica pelo fim deliberadamente convencionado ela corre o risco de sair de sua moldura produzindo consequências discordantes com esse fim, de falsear as verdadeiras razões da norma, oferecendo elemento de incerteza para o intérprete. Os remédios contra esse perigo oferecidos por GENY são limites para sua utilização que não envolvem critérios conceituais ou formais. Pressupondo que a ficção tende a ultrapassar seu campo legítimo de aplicação, defende a necessidade de contê-la nos limites fixados no seu objetivo. Para tanto, são fixadas as seguintes cautelas: a) saber o que é mascarado pela ficção legal; b) se se trata de um princípio útil ou justo encoberto pelo veu da ficção, deve-se enucleá-lo claramente para lhe assegurar a extensão que mereça; c) porém, se a ficção encobre uma solução empírica precisa, determinada, decretada arbitrariamente pelo legislador, tudo recomenda restringí-la ao caso específico; d) seu manejo pelo intérprete, jurista ou magistrado, é guiado apenas pelos princípios gerais, que impõem um emprego prudente deste procedimento artificial, tendo em vista o escopo a alcançar.

Finalmente, do pensamento contemporâneo, julgamos útil relembrar, de início, a colocação de ESSER (6). Recusando conteúdo teorético - cognoscitivo à ficção, não aceita, também, a existência de ficção "*verdadeira*" ou "*real*" no sentido de impôr ao Juiz, obscurecendo a verdade, um disfarce dos fatos. Esta concepção, para ESSER, desconsidera o caráter coercitivo do direito pois que, em razão da natureza imperativa da proposição jurídica, a ficção legal é apenas uma forma especial de remissão. A sua importância decorre das vantagens práticas que oferece e ela pode se classificar em duas categorias: a - ficção tecnicamente útil; b - ficções condicionadas por uma substancial pobreza técnico-jurídica ou por conceitos dogmáticos errôneos e que devem ser rejeitadas.

Porém, mesmo a ficção redigida com técnica apreciável é simples remissão, expressa de forma particularmente concisa. Portanto, sob o prisma gnoseológico, não se finge nada, apenas se limita a remitir a hipótese legal fingida ao conjunto das normas jurídicas válidas. Esta remissão pode ser muito útil do ponto de vista político e sistemático. Cauteloso, adverte que o valor do seu emprego encontra seus próprios limites onde cada técnica de remissão se torna de outro modo abusiva, atingindo o ponto crítico, isto é, as vantagens da simplificação sistemática devem ser pagas com o prejuízo da fidelidade para uma regulamentação justa.

A análise de LARENZ (7) nos parece também de interesse.

A ficção jurídica consiste na equiparação desejada de algo que se sabe desigual - às vezes também na desequiparação de algo que se sabe igual. Vamos nos ater às ficções legais que, para o autor, em geral perseguem a aplicação da regra dada para uma hipótese de fato (H_1) a outra hipótese de fato (H_2). Acompanhando ESSER, chama-as de "*remissões encobertas*", que assim explica: em lugar de ordenar - as consequências jurídicas de H_1 regem também para H_2, a lei "*finge*" que H_2 é um caso de H_1. Como a lei não faz declarações mas dá ordens de validade, vemos que a ficção legal não afirma que na realidade H_2 é igual a H_1 ou a um caso de H_1; ela encerra a remissão de que no caso H_2 se produzem as mesmas conseqüências jurídicas do caso H_1. Por outras palavras, o aplicador da lei deve considerar H_2 "*como se fosse*" H_1.

No outro caso, se H_2 deve ser considerado "*como se não fosse*" um caso de H_1 (apesar de que o é na realidade), a meta da lei é excluir para H_2 as consequências jurídicas de H_1. LARENZ designa este caso de "*limitação encoberta*".

Os motivos para não expressar abertamente a remissão ou a limitação podem ser vários.

O primeiro motivo lembrado é o respeito à tradição. Desejando manter a lei aparentemente intacta, o legislador obtem apliação ou limitação declarando (incorretamente do ponto de vista real, porém regulativamente do ponto de vista jurídico) que o fato agora legislado é igual à hipótese de fato regulada na lei. Outro motivo, e relevante, pode ser o de encobrir a ruptura de um princípio que se entende não comportar limitação. Neste ponto é lembrada a desaprovação de ESSER quando a ficção é "*meio de ruptura secreta e de sabotagem de princípios superiores*". Há o perigo de que a ficção como vimos, esquecendo ou desatenta à diferença real entre as duas hipóteses equiparadas, ultrapasse a medida razoável e objetivamente defensável. Às vezes, ainda, o motivo é mera comodidade, porque o legislador serve-se de "*ficção definitória*" quando poderia alcançar o mesmo resultado através de uma definição.

Além dos limites já assinalados, LARENZ entende que é um erro pensar que o legislador é completamente livre para formar seus conceitos. Isto vale, no máximo, para conceitos meramente técnico-legais. A lei, já por motivos de compreensão, não pode se afastar demais do que já vem previamente dado nas leis naturais e nos fatos naturais, e como conteúdo essencial ou núcleo de sentido das instituições reconhecidas. Também não deve o legislador, por capricho, elaborar conceito que contra-

diga tudo isto. Ainda merece ser registrada sua advertência de que o sentido e o alcance da remissão ou limitação devem ser inferidos da conexão e do fim da lei, como por esta limitados.

No que respeita à presunção absoluta, entende que tem significado sob o aspecto da prova. Mas, se regula imediatamente a situação jurídica material, a equiparação geral é de uma ficção. No seu entender a presunção irrefutável é um caso especial de ficção.

II - DISTINÇÕES ENTRE PRESUNÇÕES, FICÇÕES E INDÍCIOS

Do exposto, seguem as observações conclusivas sobre as diferenças entre as presunções (excluídas as "*hominis*") e ficções legais (excluídas, como vimos, as dogmáticas e as jurispruden - ciais). Sob o prisma das notas essenciais, vemos as seguintes diferenças.

a - A presunção legal baseia-se na verossimilhança, na aparência da verdade, o que leva à idéia de probabilidade, de certeza do fato desconhecido, o que não afasta a dúvida. Portanto, do fato conhecido, a lei extrai ilações de ser verossímel, aparentemente verdadeiro e provável o fato desconhecido. Se é elevado o grau de probabilidade conclue-se ser certo o fato desconhecido a que liga as consequências jurídicas desejadas, na esteira do escopo pretendido.

b - A ficção legal, como reconhecido de modo geral, traz no núcleo um falso consciente na hipótese legal, a que liga as consequências jurídicas, não apenas por escopo sistemático mas, também, político, como reconhecido por BENTHAM, ESSER. E, no nosso entender, por GENY e LARENZ que vêm seus limites no objetivo perseguido pelo legislador. A teoria da remissão de ESSER nega as ficções reais, salientando que não há equiparação real, mas apenas atribuições dos mesmos efeitos jurídicos a duas hipóteses legais diferentes. Portanto, como reconhece ESSER, há uma hipótese legal fingida que se remete ao conjunto das normas jurídicas válidas. Daí só admitir a "*ficção útil*" e verberar contra o abuso no uso da remissão. LARENZ, embora adotando a teoria da remissão encoberta, reconhece que a ampliação ou limitação desejada pelo legislador é regulativa mas incorreta do ponto de vista do real.

Sob o prisma da prova podemos observar o que se segue:

a - A presunção relativa afasta-se das demais figuras porque admite prova em contrário.

b - A presunção absoluta torna-se norma jurídica autônoma como observado por GENY , no que se identifica com a ficção legal. GENY considerava que não pertence ao campo da prova mas, mesmo assim, via uma diferença de grau (a presunção não rompe o horizonte do real). Porém, não se pode negar que na ficção legal, e na presunção legal absoluta, os efeitos se desencadeiam inexoravelmente. CHIOVENDA (8) afirma que as normas que encerram presunções jurídicas, conquanto relativas ao ônus da prova, não tem natureza processual porque não tendem a repartir entre as partes o ônus da prova segundo o princípio da normalidade, da maior facilidade da prova. Elas estabelecem que fatos devem, em determinadas relações jurídicas, tratar-se como constitutivos, ou impeditivos, ou extintivos do direito, menos com o fim de conformar à verdade a convicção do juiz do que facilitar certas condições jurídicas, pertencendo, portanto, ao direito substancial. REDENTI (9), afirma que o código civil italiano (art. 2727 e ss) cuida das presunções no título das provas, não porque em si e por si sejam mesmo meios de prova, mas porque podem ser um caminho e, portanto, um método intelectual para chegar à prova como síntese subjetiva.

Quanto aos indícios, há quem os identifique com a presunção, sendo o indício o fato

conhecido e a presunção seu efeito. Porém, no nosso entender, a diferença é bem exposta por LARENZ (10). Na sua análise os indícios são circunstâncias e acontecimentos que, sem fazer parte do fato a julgar, permitem um raciocínio sobre um acontecimento que pertence ao fato. Porém, como sublinha, raras vezes é possível um raciocínio seguro, e o julgador é obrigado a se contentar com uma determinada suposição, com uma probabilidade muito alta que, frequentemente, só é alcançada através da concorrência de vários indícios, probabilidade essa que não é uma certeza objetiva induvidável. Porém, dada a força, a extensão dessa probabilidade, o juiz poderá criar a certeza subjetiva, sua convicção, com base em seu discernimento, experiência e ponderação.

III - PRESUNÇÕES E OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E TIPICIDADE DA TRIBUTAÇÃO

III-1- PRESUNÇÕES COMO TÉCNICA NA FORMULAÇÃO DE LEIS TRIBUTÁRIAS

Entendemos que,quando a lei cria uma hipótese de incidência "*iuris et de iure*", a que liga como consequência a exigência do tributo, es

tamos no campo do direito substancial, e não há diferença entre as normas jurídicas. Como bem assinala BECKER (11), elas penetram no mundo jurídico "*como VERDADES (realidades jurídicas)*". Faço o registro em respeito ao eminente tributarista PÉREZ DE AYALA (12) que, após arrolar diferenças entre as duas figuras com o que concordamos, conclui, salvo engano nosso, que a presunção legal absoluta, ainda que hoje tenha natureza de direito substantivo, a gênesis histórica a tipifica como matéria de prova, podendo ela admitir, como prova em contrário, a confissão judicial. Posta a norma de criação do tributo como presunção absoluta, ela configura uma verdade como opção definitiva do legislador, vinculante para todos, inclusive para a Administração Pública. Não vemos como esta possa confessar contra a lei, no nosso ordenamento jurídico. O próprio Executivo, como terceiro poder, não pode, através de confissão, anular ou suspender a execução da lei proveniente do Legislativo. BECKER, reconhecendo que no caso resta apenas uma regra imperativa de direito substantivo, invoca a consideração de GENY quanto a ser inadmissível, em um caso concreto individual, no intuito de sustar a aplicação da lei, o oferecimento de "*prova contrária à presunção que serviu ao legislador como elemento simplesmente intelectual por ocasião da criação da regra dispositiva ou imperativa de direito substantivo*" (13).

Não podemos esquecer, porém, que a presunção, do mesmo modo que a ficção, como reconhecido e bem exposto por GENY (14), são "*construções jurídicas*" de uma "*verdade jurídica*" que revelam claramente um esforço do espírito, tendendo a deformar a realidade, tendo em vista obter efeitos práticos desejados pelo ordenamento. Se desse esforço do espírito resultam normas autônomas imperativas, aquela deformação da realidade, com diferença de grau apenas, bem apontada pelo mestre francês (a presunção considerando certo, verdadeiro, o que tem aparência ou probabilidade de verdade natural, a ficção falseando deliberadamente a realidade natural) passa a integrar a norma como opção valorativa definitiva do legislador. Essa deformação da realidade natural está ligada ao fim perseguido pela norma dentro do ordenamento jurídico e não pode colidir com os princípios superiores que o informam.

Importante e possível, julgamos, é a questão: há limites para o legislador na escolha de um fato, cuja existência é verossímel, tem alta probabilidade no mundo natural, para qualificá-lo como certo, verdadeiro na hipótese legal tributária? Não se contesta a presunção legal em si, como ato decisório do legislador que, nas palavras de GÉNY, coloca como certo na norma aquilo que é duvidoso ou quando mais provável. Se existentes limites para o legislador, contesta-se a validade da norma por violação de tais limites.

A questão é complexa e pode levar à conclusão da possibilidade ou não de uso de uma presunção absoluta na tributação. E, quanto à presunção relativa a conclusão pode demonstrar que apenas é ampliada e assegurada a contestação do contribuinte para negar a existência dos elementos da presunção, ou demonstrar que a realidade concreta de fato desmente a argumentação da lei.

III-2- Há limites para uso da presunção na elaboração de leis de tributação?

Entendemos que o fato de ser a presunção um instrumento técnico para elaboração de regras jurídicas não afasta, para o legislador, todos os limites que lhe são impostos na criação de leis instituidoras de tributos. Acresce que os limites lembrados com prudência, pelos doutrinadores, para a ficção, também existem no emprego da presunção, posto que há apenas uma diferença gradual entre as duas figuras na deformação da realidade natural. Tomando exemplos acima citados por GENY, ESSER e LARENZ, podemos assinalar: a - se a presunção encobre princípio útil ou justo, este deve ser enucleado com clareza para delimitar sua extensão; e acrescentamos, também para confronto com princípios inarredáveis do direito tributário; b - se a presunção encobre uma solução empírica determinada, decretada arbitrariamente pelo legislador (aqui no sentido de cortar a dúvida e colocar o provável como certo), deve-se restringí-la ao caso específico; c - o emprego da presunção não deve configurar abuso, que se torna patente, quando as vantagens da simplificação sistemática são pagas com o prejuízo da fidelidade para uma regulamentação justa; d - a presunção não deve ser usada de modo a ensejar a ruptura de princípios que, no direito tributário, para a espécie, não comportam limitação; e - a lei que acolhe a presunção não deve, por capricho, contradizer o que vem previamente dado, nas leis e fatos naturais e, ainda, o conteúdo essencial ou núcleo de sentido das instituições reconhecidas.

A matéria além de complexa é muito extensa. Não podemos dela cuidar, neste trabalho, com pretensão de esgotar o assunto. Ao contrário, vamos tentar levantar alguns aspectos porque julgamos que o problema é de muito interesse e deve merecer a atenção dos que se preocupam com o direito tributário. Como o problema tem raíz no confronto da realidade natural e da realidade jurídica, vamos resumidamente examiná-lo para realçar peculiaridade importante no direito tributário.

III-3- REALIDADE NATURAL E REALIDADE JURÍDICA

Como é sabido, as leis, elementos da "*realidade jurídica*", quando fazem suas tipificações, para os fins objetivados, partem dos fatos, das relações típicas da vida que se imperem no que se pode chamar "*realidade natural*". Daí o reconhecimento generalizado de que se pode imaginar o plano de atuação do direito (realidade jurídica) como sobreposto ao plano em que vive a "*realidade natural*" ou social. Por esta razão, também, é afirmado que o fato jurídico (da hipótese legal) jamais é um fato puro do plano inferior, por exemplo, um fato econômico puro. Ao contrário, o fato jurídico existente no plano superior é um fato juridicamente qualificado (15).

Nesse plano superior da realidade jurídica (no sentido de sobreposto ao plano da realidade natural), as leis não fazem uma simples descrição dos fatos naturais mas uma qualificação jurídica. Esta consiste em uma abstração, negativa e positiva, realizada pelo legislador, em relação ao fato natural, que consiste em eliminar o que considera irrelevante e reter os elementos essenciais do fato natural, podendo alterá-los conforme o objetivo que tenha em vista. O fato ou situação jurídica da hipótese legal, portanto, jamais é uma

reprodução exata, uma fotografia do correspondente no mundo natural mas, por outro lado, não pode ser construído arbitrariamente, e afastar-se totalmente da realidade porque corre o risco de perder seu resultado operacional (16). Dessa necessidade de não romper com a realidade surge todo o problema da ficção como acima visto. Portanto, em qualquer ramo do direito, as qualificações jurídicas das relações de vida, sem embargo da autonomia do legislador, devem procurar respeitar, quanto possível, a conexão de sentido das relações da vida, dos comportamentos sociais.

E qual a postura do legislador tributário na sua contribuição para a "*realidade jurídico-tributária*"? A propósito, nos estudos sobre presunções e ficções no direito publicados por PERELMAN e FORIERS, o estudo no campo do direito fiscal belga foi atribuído a JULES KRINGS (17) que, na primeira observação introdutória faz afirmações corretas e relevantes. Salienta que o direito fiscal é um direito em estado de dependência face à maior parte dos outros ramos do direito; que ele se enxerta entre outras instituições preestabelecidas ou preexistentes e deve, em princípio, aceitá-las tais como são. E adverte que o direito fiscal deve cuidar de não sufocá-las, matá-las ou enfraquecê-las, através da influência que nelas exerce, porque seu desaparecimento ou seu enfraquecimento

implica necessariamente no seu. Daí relembrar o que reconhece ser óbvio: a diminuição da riqueza implica na amputação de receitas fiscais, com o objetivo de ressaltar o caráter de dependência do imposto face à matéria tributável.

Não há dúvida de que o direito tributário vive em estado de dependência da maior parte dos ramos do direito, enxertado como trepadeira que se apoia em instituições preestabelecidas, sem que tal afirmação implique em negar sua autonomia bem delineada no C.T.N. Ocorre que KRINGS não discorreu sobre a razão desse estado de dependência do direito tributário, em especial em relação ao direito privado, que é importante para o nosso tema. REALE, entretanto, nos oferece essa razão. Após lembrar que as relações jurídicas criadas pelos demais ramos do direito observam modelos jurídicos que se baseiam "*nos dados do processo social*", (que evidentemente sofrem modificações da qualificação jurídica), acrescenta que, "*só há relações entre Fisco e contribuinte porque as leis as instauram. Elas não estão imanentes às relações sociais...*" (18). Ora, este fato é de máxima relevância porque nos faz lembrar que, a lei tributária que condiciona a constituição da relação jurídica tributária, no plano da "*realidade jurídica*", não tem a correspondente conduta ou relação social na "*realidade natural ou social*".

PEREZ DE AYALA (19) percebeu essa não correspondência entre a relação jurídica tributária e a relação social. Daí afirmar que, adotando-se a teoria de que o sujeito passivo é caracterizado apenas por ser sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, devedor tributário, este conceito seria exclusivamente jurídico, acrescentando: "*La condición de deudor del tributo no existe en la naturaleza de las cosas, como realidad no jurídica; es sólo una creación del Derecho, igual que son creaciones puras del derecho, sin contrapartida y concepto "naturales", las categorias de obligación tributaria y de relación jurídica tributária. No existen conceptos "económicos", "naturales", pre-jurídicos, de deudor tributário, de obligación jurídica tributária y de relación jurídica tributária*" (sublinhamos). Em decorrência entende que não se pode falar em ficção do sujeito passivo como devedor tributário porque, não encontrando a figura na natureza das coisas, faltariam os pressupostos da ficção. Acrescenta o ilustre tributarista espanhol que o fato gerador, como categoria jurídica abstrata definida na lei, é sempre um fato suscetível de ocorrer na realidade. E realizado, haverá uns conceitos naturais de realizador e beneficiário dos fatos geradores concretos. Neste caso, havendo divergência entre o conceito legal e os conceitos de realizador e beneficiário dos fatos imponíveis resultantes da natureza das coisas, existiriam requisitos para eventual ocorrência de ficção.

Concordamos com o mestre espanhol que não existem na *"realidade natural"* a relação tributária, a obrigação tributária, o devedor tributário; e, também, o fato gerador tributário (no que divergimos do mestre espanhol). Nossa visão reconhece que no plano da *"realidade natural"* inexiste a conduta tributária, enquanto existe a conduta do industrial, do comerciante, do consumidor, e semelhantes. Em decorrência, a *"realidade jurídica do direito tributário"* apresenta uma qualificação jurídica paralela que pode utilizar diretamente fatos sociais e pode atingí-los, indiretamente, tomando emprestadas qualificações jurídicas preexistentes no direito privado. Como este já tem a força cristalizada na experiência, devendo, em princípio, ter respeitado aquela conexão de sentido da relação da vida ao transportá-la para a norma jurídica, objetivando disciplinar sem atrapalhar, é razoável que o direito tributário fique como trepadeira apoiada em outros ramos do direito. Este aspecto peculiar da *"realidade jurídica tributária"* deve ser considerado no exame da ficção e das presunções legais, que são objeto desta análise, porque os fatos são sempre tomados emprestados da *"realidade natural"* ou da *"realidade jurídica"* de outros ramos do direito, o que torna mais suscetível de risco e de desastre a utilização dessas figuras como instrumentos técnicos na elaboração da norma legal.

Daí concluirmos que, entre os limites antes assinalados para uso das presunções no direito tributário, ressaltamos os impostos pelos princípios constitucionais tributários, implícitos e explícitos, e a qualificação constitucional de cada tributo. Trataremos, resumidamente, dos princípios contidos na questão.

III-4- COMPATIBILIZAM-SE AS PRESUNÇÕES COM OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE?

Há um motivo apenas para justificar o uso de presunções no direito tributário e reconhecemos que é sério. Servimo-nos da exposição clara e precisa de ANTONIO DENI (20). Para conseguir a tão desejada e louvável justiça tributária é indispensável: a *"che tutti concorrano al pagamento dei tributi quindi che non vi siano evasori (totali o parziali); b - che la ricchezza imponibile sia conosciuta nella sua totalità"*. Ora, o ilustre jurista, como não podia deixar de ser, põe em realce a imensa dificuldade de se atender aos requisitos acima formulados que sugestivamente define como:

"scoli di granito contra cui si imbatte l'ascione accertatrize del Fisco, in quanto non è agevole scoprire tutti gli evasori e mettere alla luce tutta la ricchezza posseduta da ognuno".

Daí o recurso às presunções legais objetivando conhecer a riqueza oculta, reprimindo-se a sonegação. Entretanto, como as presunções oferecem o problema de atender antes probabilidades do que a verdade, como já visto, não oferecendo a precisão desejada, corre-se o risco de transformá-la antes em meio técnico de arrecadação , sem resolver o problema da justiça tributária, fortalecendo o poder fiscal em detrimento do contribuinte que suporta o encargo da presunção. Portanto, se usadas com desrespeito aos princípios da legalidade e da tipicidade configuram aquele uso abusivo, inadmissível porque tais princípios não comportam violação, como lembrado por ESSER.

Ninguém discorda que o Brasil, como a maioria de outros países, consagra o princípio da reserva absoluta de lei no que se refere à criação e alteração dos tributos. Lei, no sentido lato, norma escrita que introduz algo novo, com caráter obrigatório, no ordenamento jurídico, proveniente do Legislativo, ainda que manifestando-se este *"a posteriori"* como nos Decretos-Leis . Mas uma questão se impõe. A simples exigência de lei, ainda que observados os requisitos acima , o que nos pode garantir sobre o conteúdo da lei? Por outras palavras, quais os elementos do tipo tributário estão reservados à lei? Se não determinados esses elementos, previamente, na lei que

cria ou altera os tributos, o contribuinte não terá certeza jurídica da extensão do que lhe pode ser exigido como tributo; e a ausência dessa certeza implicará na ausência da segurança jurídica pois o direito do contribuinte será incerto e a garantia do seu cumprimento em nada tranquilizará o contribuinte.

O princípio da tipicidade refere-se ao conteúdo das leis a serem elaboradas pelos entes de governo competentes para a criação e alteração dos tributos, conforme autorização da Carta Magna. Essa tipicidade é cerrada no nosso ordenamento jurídico no sentido de impôr ao legislador, que tipifica as situações da *"realidade natural"*, a que liga como consequência a exigência dos tributos, a exigência de definir de maneira rigorosa e exaustiva os elementos essenciais do tipo tributário: fato gerador da obrigação tributária principal, o seu sujeito passivo; fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo; cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas (art. 19 I e 153 § 29, § 1º do art. 18 da C. F; art. 97, I, II, III e IV). O tipo legal tributário é cerrado no sentido de seu repertório ser inextensível, isto é, seus elementos essenciais para a configuração da obrigação tributária principal são reserva

dos exclusivamente à lei, como se vê do art. 97 do C.T.N. citado; e postulando o art.114 do C.T.N. uma relação necessária e suficiente entre os elementos condicionantes definidos no fato gerador para a possibilidade da sua ocorrência, isto significa que os referidos elementos essenciais, (sempre definidos pelo legislador), são os únicos e exclusivos que podem desencadear a consequência a eles ligadas: a criação ou alteração dos tributos. Em harmonia com os preceitos legais acima, o § 1º do art. 108 do C.T.N. veda ao aplicador do direito (administrativo ou judicial) que, à falta de lei, crie tributo mediante a aplicação da analogia.

Acresce, ainda, que a Constituição Federal traz um delineamento dos tributos, no mais alto grau de abstração. Porém, para assegurar unidade nacional ao sistema e cerrar a tipicidade, delimitando o conteúdo das leis tributárias, reivindicou normas gerais de direito tributário. Vê-se no C.T.N., em relação à maioria dos tributos, uma definição legal menos abstrata em relação à Carta Magna, porque sua função é de fornecer um modelo do conteúdo das normas impositivas de competência dos entes de governo, para estes vinculantes (21).

Em resumo, nosso ordenamento criou normas, da Constituição Federal ao C.T.N. e demais leis complementares, dando feição nítida de tipo cerrado ao tipo legal de tributação, disciplinando a tipificação a cargo dos titulares da competência impositiva. Essa tipificação pre-moldada por exigência constitucional objetiva assegurar a prefiguração do conteúdo da lei relativa à tributação. Quanto mais precisa e exaustiva a tipificação maior será a certeza jurídica: do contribuinte, no que se refere ao seu direito de ser tributado, apenas, de acordo e na extensão do conteúdo da lei; da Administração de saber o que e quanto pode receber pelos tributos que cria ou aumenta. Essa certeza jurídica garante a segurança jurídica, ligada à idéia de que os direitos devem ser respeitados; mas são respeitados como objetivados nas normas legais, em razão do que a segurança é proporcional ao grau da certeza jurídica.

Ainda uma consideração é necessária. Todo o problema em pauta liga-se, como vimos, à obtenção da justiça tributária. Sob o ângulo formal, o instrumento a ser utilizado no Estado de Direito é a lei escrita proveniente do Legislativo. Sob o ângulo material, isto é, o fim da realização da justiça material, como bem adverte ALBERTO XAVIER, está na base da igualdade tributária que se obtem através da observância de dois princí

pios: a generalidade, que exige a contribuição de todos, igualmente colocados perante a lei, vedando discriminações em razão de sexo, raça, trabalho, credo religioso e convicções políticas. Em decorrência, a igualdade para discriminar a tributação de situações desiguais e garantir tributação igual para os que estejam em igual situação só tem um critério positivo - o princípio da capacidade contributiva. Este princípio, expresso em certos ordenamentos e implícito em outros, como o nosso, resulta da experiência porque, como se percebe claramente acima, para conseguir a tão desejada justiça material tributária o legislador dispõe somente do critério da capacidade contributiva, que, como bem exposto por MOSCHETTI (22), deve ser uma potência econômica idônea para realizar o dever de contribuir, com os seguintes atributos essenciais: *"Dado que el concepto de capacidad se refiere necessariamente a una aptitud efectiva y, por tanto, existente en concreto, cierta y actual, el principio de capacidad contributiva requiere que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias".*

Finalizando, consideramos que a presunção legal absoluta é incompatível para criar ou aumentar tributos.(23) Embora atendido o requisito formal, a existência de lei escrita emanada do Poder Legislativo, tal presunção estaria em total conflito com nosso princípio de tipicidade. Este exige claramente uma prefiguração, uma tipificação precisa e exaustiva do conteúdo da lei quanto ao fato gerador, sua dimensão quantitativa e o sujeito passivo. O objetivo constitucional busca, através de uma tipificação que define totalmente os elementos da hipótese de incidência, o máximo de certeza em relação ao fato que, realizado, ensejará o nascimento da obrigação tributária. Este princípio, como estruturado no nosso ordenamento, choca-se com o conceito de presunção absoluta. Este, ainda que fundado em um raciocínio lógico e baseado na experiência, para extrair consequências de um fato conhecido para outro desconhecido, representa uma decisão do legislador que corta a dúvida declarando como certo o que é apenas provável. O legislador, por outras palavras, determina a existência de um fato não provado, com aparência de verdadeiro, suficiente para a exigência do tributo, vedando qualquer prova em contrário. Como conciliar-se a criação de tributo através de regra imperativa que não é prova, declara provado o que apenas é provável, e proibe prova em contrário de que o provável pode ser desmentido no plano da realidade. Estas características dessa presunção, de não ser prova da existência do fato gerador e da correspondente capacidade contributiva efetiva, proibindo a prova em contrário, levariam à total incerteza, colidindo com a *"ratio"* do princípio da tipicidade. A comodidade do legislador e mesmo o justo objetivo

de combater a sonegação não justificam a ruptura do princípio da tipicidade, que surge como limite dessa presunção.

As presunções relativas têm o mesmo fundamento da absoluta, mas asseguram a possibilidade da contra-prova. Estes aspectos são importantes na análise da sua legitimidade no campo da tributação. No interesse de atingir a zona cinzenta da sonegação são utilizadas,mas em equilíbrio com os princípios da legalidade, da tipicidade e da justiça material tributária precisado pelo princípio da capacidade contributiva. Para tal equilíbrio, a legitimidade da presunção relativa fica subordinada a quatro condições: a - observância dos critérios de lógica e normalidade; b - possibilidade de prova em contrário; c - respeito aos elementos essenciais dos tributos fixados na Carta Magna, CTN e demais leis complementares; d - respeito aos princípios constitucionais.

QUESTÃO 2a. A FIGURA DO PASSIVO FICTÍCIO IMPLICA PRESUNÇÃO DO FATO GERADOR DO ICM?

A figura do passivo fictício põe em confronto probabilidades - vendas sem notas fiscais com sonegação do ICM e sérias consequências

resultantes; e probabilidades outras decorrentes de causas variáveis: a - vendas à vista transformadas em vendas à prazo, por diferentes motivos , em geral de ordem financeira; b - compras à vista e lançamento das operações na conta Fornecedores, com postergação do pagamento para até 180 dias, sob a alegação de que o sócio pagava as compras diretamente para ser reembolsado quando das vendas efetivas da empresa, embora a empresa contasse com ponderáveis recursos aplicados em títulos de crédito. No primeiro caso, o TIT acolheu o recurso, com ressalva de novo procedimento fiscal , e no segundo foi desprovido o apelo do contribuinte (24). IVES G.S. MARTINS (25) lembra outras probabilidades para explicar uma receita *"presumida"* do passivo fictício: pode ser de natureza financeira ou não operacional para empresas industriais , comerciais ou agropecuárias; pode não ser receita mas resultado de colaboração ou empréstimos de pessoas que exigissem sigilo operacional.

Admitindo a existência de várias probabilidades, inclusive a alegada pelo TIT de que o passivo fictício pode configurar sonegação porque, não contabilizadas obrigações liquidadas, saídas de mercadorias podem ficar encobertas pelas receitas omitidas, o que, sem dúvida, é muito grave, devemos de acordo com o que foi acima exposto, examinar a presunção fiscal sob o ângulo de presunção relativa referente à existência do fato gerador.

De um exame das decisões cuidadosas do TIT no ano de 1981 podemos assim resumir o seu raciocínio presuntivo: existindo obrigações liquidadas e não contabilizadas, quase sempre pela inexistência de saldo escritural de caixa, temos a figura do passivo fictício. A sua constatação autoriza a presunção de que o numerário utilizado para pagamento dessas obrigações (que permanecem na contabilidade como pagas) prova omissão de receita. Esta receita, não comprovada sua origem, presume-se receita sonegada que, por sua vez, presume saídas não registradas, fato gerador do ICM que não foi recolhido.

Em resumo, o passivo fictício (que pode ter várias causas) presume receita não contabilizada que somente pode presumir saídas de mercadorias não registradas, com sonegação do ICM.

De início, nota-se que o passivo fictício, fato conhecido, no caso é mero indício, fato indiciador de uma suspeita, desconfiança de que haja receita não contabilizada, uma receita *"presumida"*. Isto porque o numerário utilizado para pagamento das obrigações quitadas e que continuam no passivo pode ser ou não receita operacional. Se a lei determinasse a presunção legal de que, na ocorrência de passivo fictício, haveria receita presumida como fato gerador do ICM teríamos um

fato gerador definido por presunção legal relativa. Porém, no delineamento do fato gerador do ICM, no nosso ordenamento jurídico, este imposto não pode incidir sobre receita presumida em si, porque legalmente incide em uma operação de circulação de mercadorias.

Portanto, admitindo que o passivo fictício é indício de receita não contabilizada; esta, a seu turno, configura outro indício: de que seja receita decorrente de vendas não registradas, saídas de mercadorias sem pagamento do ICM. Em decorrência, temos o concurso de dois indícios no raciocínio fiscal que oferecem probabilidade alta de receita não contabilizada, porém, não se pode chegar no caso ao que se chama probabilidade alta da origem da receita como sendo, necessariamente, vendas de mercadorias encobertas, sem pagamento do ICM.

Como vimos acima, na exposição de LARENZ, na maioria das vezes é difícil um raciocínio seguro, e o julgador tem que se contentar com uma probabilidade muito alta, decorrente da concorrência de vários indícios, probabilidade que não é certeza objetiva, cabendo ao juiz criar a certeza subjetiva, sua convicção, com base na sequência dos indícios. Todavia, não se pode esquecer que esse raciocínio, acompanhando o entrelaçamento de indícios para alcançar uma presunção fun

damentadora da decisão, configura uma "*praesumptionis hominis*", presunção que o juiz, como homem, com base em sua experiência, discernimento e ponderação, forma como premissa lógica da sentença. Mas tal presunção não é presunção legal relativa de fato gerador do ICM que, em razão do princípio da reserva legal absoluta impede o aplicador do direito de criar a hipótese legal presuntiva. O próprio juiz, em razão do princípio que radica na divisão de poderes, não pode criar hipótese de incidência nova do ICM (presumida do passivo fictício, que vê caracterizando receita não contabilizada necessariamente vinculada a saídas de mercadorias sem pagamento do ICM). Não se pode esquecer que a criação e alteração do tributo, a determinação rigorosa dos elementos exclusivos da norma de tributação estão sob monopólio do legislador.

Diante do nosso ordenamento, pelas razões expostas, nos parece mui correta a decisão do Supremo Tribunal Federal acima mencionada (25) que põe em realce ter cada tributo fato gerador próprio (que, como sabemos, juntamente com a base de cálculo, confere-lhe a individualidade no sistema para orientar o legislador e o julgador). O acórdão corretamente afirma que a existência de passivo fictício não funciona em relação ao ICM, que demanda a prova de uma operação mercantil com seu fato gerador próprio, concluindo: "*simples suprimentos de caixa não acarretam circulação de mercadorias e, por isso mesmo, não são tributáveis, tanto mais em relação a eles não se pode falar em valor agregado. Não havendo prova cabal da saída de mercadorias*".

No caso em análise, quando do indício do passivo fictício se chega ao indício de receita presumida, reconhecemos que a prova de que esta decorreu de saídas de mercadorias é difícil para o fisco. Também é difícil para o contribuinte não sonegador, que tenha se socorrido de empréstimos que não possa provar. De todo o exposto, no nosso entender, só a fiscalização pode assegurar certeza/segurança exigidas constitucionalmente, provando a saída efetiva da mercadoria que, então, será o fato gerador do ICM e não receita "presumida" de causa indeterminada.

QUESTÃO 3a. OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE PESSOAS FÍSICAS, EM MONTANTE SUPERIOR À RENDA DECLARADA, AUTORIZAM LANÇAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA?

A questão é semelhante à anterior e as diferenças residem em dois aspectos: a referência a outro tributo e existência no caso de presunção legal relativa que confirma, e portanto reforça, o exposto na questão anterior.

O raciocínio da Administração assim pode ser resumido.

A existência de depósitos bancários, em montante incompatível com os dados constantes da declaração, constitui presunção legal prevista nos incisos III e V do art. 39 do RIR/80 que determinam, respectivamente, a inclusão na cédula H da declaração da pessoa física: a - das quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio não justificadas como tributáveis na declaração, como rendimentos não tributáveis ou como rendimentos tributados exclusivamente na fonte; b - dos rendimentos arbitrados com base na renda presumida, através da utilização dos sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte.

O raciocínio da Administração consiste em considerar os depósitos bancários, em si e por si, como presunção de receita omitida ou sonegada e, em decorrência, considerá-los rendimentos sujeitos ao imposto de renda mediante lançamento "*ex officio*".

Nota-se, outra vez, engano resultante de não se atentar para a natureza da presunção legal - de um fato conhecido, a lei extrai ilações de ser verossímel, provável um fato desconhecido, cortando a dúvida e colocando o fato provável como certo na lei, na hipótese de incidência, admitindo prova em contrário expressamente, no caso em pauta, o que caracteriza a presunção legal como relativa.

O indício ou indícios veementes não fazem parte do fato a julgar, permitem um raciocínio sobre acontecimento que pertence ao fato. A conta bancária e seus depósitos nas condições em análise, não constituem o fato a julgar - acréscimo patrimonial decorrente de renda presumida e sonegada. Tais depósitos, permitem um raciocínio sobre um acontecimento - provável ocultamento de renda - este pertencente ao fato. Não se pode colocar o indício (depósitos) ponto inicial, como conclusão final de um raciocínio presuntivo, passando sobre o fato conhecido - confronto da declaração e da conta bancária, com precisa especificação dos dados que indiquem a alta probabilidade de ocultamento da renda. Por outras palavras, os sinais "*exteriores de riqueza*" devem ser avaliados, demonstrados, porque, como salienta ANTONIO DENI (26), referindo-se a idêntica disposição legal do direito italiano, a avaliação desses sinais exteriores pode excluir que, da manifestação exterior, se possa chegar à capacidade contributiva. E assinala: "*La giurisprudenza anche in questo caso è unanime nell' affermare che la presunzione dove trovare il suo fondamento su circostanze e fatti positivi e non su apprezzamenti puramente soggettivi, per cui non rispondono a questa esigenza le frasi: "conduce vita agiata", "è persona dannarosa", "concede denaro a prestito" e simili, senza precise specificazioni. Quindi è nullo un accertamento mancante della indicazione dei fatti su*

cui fonda la "valutazione deduttiva" dell' accertamento". Ao que decorre da leitura de algumas decisões administrativas e de casos levados ao Judiciário, é justamente o que faz a Administração ao afirmar: há depósitos bancários em montante superior aos dados da declaração, portanto, os depósitos são rendimentos sonegados.

Acórdão do E. Tribunal Federal de Recursos precisa bem esse equívoco, demonstrando a ilegitimidade de um lançamento *"ex officio"* com base apenas em extratos de contas bancárias, ou em depósitos bancários. Salienta reconhecer correção no entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO, quando Conselheiro do 1º Conselho de Contribuintes, ao decidir que os depósitos bancários, de origem não comprovada, embora possam ser tomados como sinais exteriores de riqueza, não caracterizam rendimento tributável na cédula H porque os dispositivos regulamentares então mencionados - art. 55, "e" do D. 58.400/66, ou art. 39, "e" do Decreto 76.186/75 (hoje art. 39, V do RIR/80) - não prevêm uma percentagem ou alíquota a ser utilizada no arbitramento.

No nosso entender, deve-se ter em conta que a Lei 4.729 de 14.07.65, no seu art. 9º, autorizou arbitramento de rendimentos, com base

na renda presumida (rejeitando o projeto que exigia manifesta divergência caracterizada quando a renda fundada nos sinais exteriores de riqueza excedessem, em mais de 1/5 o valor da renda declarada). Porém, ela é anterior à Constituição vigente e ao C.T.N. O art. 148 deste, em casos de omissão ou suspeição do declarante, faculta o arbitramento do valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos que sejam base de cálculo do tributo. Portanto o arbitramento refere-se a esses elementos da declaração do contribuinte, em razão do que o depósito bancário só pode ser considerado como indício para, se fôr o caso, desclassificar um desses elementos, substituindo-o pelo apurado e demonstrado.

A propósito, convém lembrar a advertência de BALEEIRO, bem próxima das observações de DENI acima transcritas - arbitrar é *"calcular, buscar a verdade dentro ou fora da omissão, reticência, mentira. Poderá arbitrar, nesse sentido, mas não praticar o arbítrio puro e simples, indo até o absurdo ou às vizinhanças dele. O procedimento há de ser racional, lógico e motivado"* (*grifamos*) (27).

Voltando ao acórdão supra citado, vê-se o mesmo entendimento que é exposto com muita

clareza e precisão: *"O que não é possível é aceitar aquilo que deve ser o início da investigação como sendo o objetivo final. Noutras palavras, não é possível acolher o procedimento do Fisco, que, diante dos depósitos bancários, tem como finda a investigação e faz incidir a tributação sobre tais depósitos. O ponto inaugural do procedimento fiscal acaba se transformando no objetivo final, o que não é admissível"* (28).

Porém, em alguns casos, a Administração não está entendendo a extensão do seu dever no procedimento, de calcular buscando a verdade, de modo racional, lógico, motivado. Ao contrário, seu procedimento não se avizinha apenas mas configura absurdo, como nos dá conta acórdão, também do Tribunal Federal de Recursos, assim ementado:

> *"... Arbitramento dos rendimentos tributáveis com base apenas em depósitos bancários - Procedimento fiscal ilegítimo. Não é possível considerar como lucro as importâncias depositadas em contas bancárias, sem pelo menos deduzir os saques efetuados nas mesmas contas ...* (29).

QUESTÃO 4a. É LEGÍTIMO O EMPREGO DA PRESUNÇÃO EM MATÉRIA DE IMPOSTO DE RENDA PARA TRIBUTAR PESSOA FÍSICA POR VIA REFLEXA DA PESSOA JURÍDICA?

Mais um caso de conflito entre o interesse justo da Administração, de tentar prevenir sonegação, e a reivindicação da justiça tributária material de que a tributação atenda ao princípio da igualdade que se precisa no princípio da capacidade contributiva. O uso da presunção legal para afastar a sonegação, contudo, não pode colidir com os princípios fundamentais do ordenamento, principalmente se resulta de comodidade ou intuito arrecadatório da Administração, como decidido, em diversos casos, pelo E. Tribunal de Recursos.

Revela bem o exposto, caso em que, pendente recurso administrativo da pessoa jurídica, foi o acionista autuado como suposto beneficiário de distribuição disfarçada de lucros, alegando expressamente a autoridade coatora que assim procedia para evitar escoamento do prazo prescricional para cobrança. O acórdão afastou a pretensão fiscal assinalando que não poderia ser aceito lançamento por mera presunção contra o acionista, pois inexistente o suporte fático (30).

Em outro caso, também, resultam muito claras a discussão e decisão sobre distribuição de lucros pela pessoa jurídica aos sócios ou acionistas. Bem realçado, na oportunidade, que essa distribuição não se presume mas depende de fato

específico, só sendo prevista a distribuição automática nos casos de firma individual, filial estrangeira com sede no país, e dos comissários estrangeiros que aqui operam. No nosso entender, os três últimos casos podem tornar razoável a presunção de distribuição automática pelas suas peculiaridades. Porém, no caso de sociedade anônima, como ressaltou o acórdão, é inadmissível que, do lançamento contra a pessoa jurídica se faça, por via reflexa, projeção na pessoa física porque *"não há distribuição presumida, em particular, na hipótese de sociedade anônima, em que a distribuição é condicionada a formalidades especiais, inclusive deliberação da Assembléia Geral"*. A perícia afastou a distribuição pretendida pelo fisco, e o acórdão conclui pondo em realce aspecto mui importante - *"É verdade que, na espécie, a diferença exigida da pessoa jurídica originou-se de dados extra-contábeis, não registrados na sua escrituração, mas, tal circunstância, por si só, não induz distribuição ao acionista de uma sociedade anônima"* (31).

De fato, discutia-se no lançamento da pessoa jurídica, eventual omissão de receitas. Esta a presunção que pretendia ver reconhecida como certa a Fazenda, com base em fato que, provavelmente, procurava demonstrar com indícios. Porém, com base apenas nessa presunção de que houvera

omissão de receitas, não poderia a Fazenda induzir segunda presunção - que eventuais lucros sonegados foram distribuidos ao acionista da companhia. Admitir esse entendimento é reconhecer a possibilidade de uma cadeia de presunções e, da simples discussão da primeira concluir, sem procedimento motivado, analítico, sem probabilidade demonstrada, pela decretação da duvidosa, improvável distribuição de lucros presumidos, como fato certo. Seria necessário primeiro converter a presunção, a probabilidade de omissão de receita na pessoa jurídica em fato certo. Depois, iniciar a ponte da segunda presunção, a provável distribuição de lucros certos ao acionista, de modo a transformá-la em certeza demonstrada.

O terceiro caso que trazemos versa sobre glosa de despesas de propaganda de sociedade anônima, pretendendo a União que o RIR equipara despesas fictícias à distribuição de rendimentos pagos a pessoas não identificadas. A sentença de primeiro grau, invocou decisão do E. Tribunal Federal de Recursos no sentido de que, a despeito de serem glosadas despesas na sociedade anônima, tal fato não gera sua obrigação de cobrar imposto de renda,na fonte, com multa, dos acionistas, *"por não ser imponível fato tributário que se supõe existente apenas por presunção"* (grifamos). E demonstrou, ainda, que naquele caso a União alegava

distribuição a detentor de títulos ao portador não identificado, sujeito a tributação exclusiva na fonte, quando, na realidade, o acionista, também sociedade anônima de capital fechado, tornava conhecidos seus acionistas, bem como a quantidade de ações por eles possuídas, não tendo eles optado pela não identificação. Em decorrência, cabia *"à Fazenda deles exigir eventuais tributos e não, por mera comodidade, ignorar suas identidades e tributar a pessoa jurídica pelo imposto de fonte, como se aqueles favorecidos houvessem optado expressamente pelo anonimato"*. A sentença foi confirmada (32).

Esses três acórdãos demonstram o grave e reconhecido inconveniente do uso da presunção sob o fundamento da comodidade administrativa. Ainda, a desconsideração pelo conceito e fundamento da presunção que jamais autorizaria a extensão do raciocínio presuntivo efetuado. De uma primeira indução pela qual se procura provar fato gerador presumido, tirar ilações para um terceiro fato de probabilidade praticamente inexistente. Esses acórdãos, evidentemente, não agradaram a Fazenda e, como de hábito nesses casos, o legislador alterou a disciplina legal que merece ser examinada quanto à sua legitimidade.

Alegando que o valor da diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa

jurídica era tributada na fonte, nas sociedades anônimas de capital aberto, enquanto nas de capital fechado e em outros tipos de sociedade ele era tributado na cédula F da declaração dos sócios ou acionistas, o legislador revela seu objetivo de *"uniformizar o tratamento tributário"* (item 30 da Exposição de Motivos do DL 2.065 de 26.10.83). Mas, com essa justificativa, o artigo 8º do DL 2.065/83 prescreve:

> *"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 vinte e cinco por cento".*

Na realidade a uniformização refere-se aos beneficiários da distribuição e à alíquota do imposto exigido apenas na fonte. Salienta-se, como vantagens, a eliminação de lançamentos, por via reflexa, contra sócios e acionistas de companhias. O lançamento *"ex officio"* será feito somente contra a pessoa jurídica que, além do próprio imposto, recolherá mais 25%, na fonte, na distribuição que se presume automática dos lucros ou dividendos. Todavia, a pessoa jurídica fica sujeita a esses lançamentos com base em indícios, que le

vam a uma presunção (ocultamento de lucros) ex - traída do fato (confronto da declaração e determi nação contábil dos resultados) a que se liga como certa a diferença a menor nos lucros contabiliza- dos, que será então tributada, apenas, na pessoa jurídica.

Como no caso anterior, omissão de re - ceitas e procedimento que implique redução de lu- cros são indícios, sendo que este último é indí - cio com elemento fictício em relação à presunção final - imposto recolhido a menor e distribui- ção automática de lucros ou dividendos. O elemen to fictício consiste em que, qualquer redução de lucros a título de despesa impugnada pelo fis co, importará, através da extensa ponte de pre - sunções criada pela lei, em impôr como certa a conversão da despesa em lucros, presumindo de modo absoluto sua distribuição automática a só - cios e acionistas.

Pelas razões antes expostas considera mos que, ainda que fosse provada, omissão de re- ceita ou lançamento de despesa indevido (o que pode ocorrer até por erro), isto pode fundamen - tar exigência de imposto da pessoa jurídica so - bre a diferença verificada na determinação dos resultados. Todavia, este fato, em si e por si mesmo,não autoriza a presunção absoluta de dis -

tribuição automática de lucros aos sócios e acio nistas de uma sociedade anônima. Aqui, em respei to aos princípios do ordenamento, a distribuição deveria ser provada e individualizada de modo a golpear o imposto aquele acionista ou sócio que efetiva - mente recebeu os rendimentos, manifestando a sua capacidade contributiva.

No modo como está redigida a lei, prin cipalmente em sociedades anônimas, no caso de constatação de efetivo ocultamento de lucros, a pessoa jurídica pagará os 25% de imposto na fonte, na presunção de que tenham sido distribuídos a to dos os acionistas e, na realidade, poderão ter sido distribuídos a um apenas ou a poucos. Os acio nistas que nada receberam serão prejudicados pelo pagamento dos 25% de imposto na fonte relativo a lucros que terão sido percebidos por outros. Por mero comodismo, para eliminar o confronto jurisdi cional que lhe tem sido desfavorável, o legisla - dor, ao contrário da recomendação bíblica (33) , alegra-se com a injustiça e regozija-se com a men- tira.

Do exame do dispositivo legal acima transcrito não se pode negar que, partindo de um fato conhecido reforçado por indícios, coloca uma presunção relativa e desta extrai uma presunção absoluta - a distribuição automática de lucros

ou dividendos. Por outras palavras, o fato conhecido será representado pelos dados da contabilidade da pessoa jurídica. Com apoio nos indícios de omissão de receita ou procedimento que implique redução de lucro (por exemplo, despesa impugnada), a lei presume redução no lucro líquido, presunção relativa; e a diferença verificada, em razão desta redução, na determinação dos resultados (fato a julgar) é considerada, por presunção absoluta, distribuída automaticamente aos sócios ou acionistas.

Ainda que existente a previsão legal, não vemos como possa legitimar-se essa presunção absoluta que conflita com os princípios da tipicidade pelos motivos acima expostos (criação de tributo através de regra imperativa que não é prova, declara provado o que apenas é provável, e proibe prova em contrário de que o provável pode ser desmentido no plano da realidade); conflita, ainda, com o princípio da capacidade contributiva em que radica o princípio da igualdade porque, como acima assinalado, jamais será individualizado o imposto na fonte de modo a tornar patente o beneficiário da distribuição, em proporção com a respectiva capacidade contributiva que deve ser sempre efetiva, real e atual (existente no momento da percepção).

As mesmas observações são válidas para a hipótese de distribuição disfarçada de lucros,

na redação do art. 20, IX do DL 2.065/83, quando presume incidência imediata para pessoa física beneficiária econômica da distribuição.

Finalizando, permitimo-nos transcrever algumas advertências em razão do uso de procedimentos presuntivos para defender e aumentar as receitas tributárias, dentre as arroladas por DENI (20):

"...b) *l'accrescersi delle ingiustizie e delle sperequazioni tributarie a danno dei soggetti fiscalmente più deboli e cioè di coloro che non possono occultare il loro reddito; c) la formazione di rendite tributarie a favore di coloro che si trovano in condizioni favorevoli per evadere o ripercuotere su altri il peso dell'imposta; f) - la necessità che la Magistratura (amministrativa e giudiziaria) assuma una posizione decisa di fronte ai tentativi di forzare, con la presunzione, financo i limiti delle leggi existenti, ovvero antecipare, con la "prassi", norme giuridiche ancora da venire; g) - l'opportunità e utilità di testi legislativi semplici, chiari, brevi, accessibili e limpidamente redatti nella patria lingua".*

(1) FRANCO TODESCAN - "DIRITTO E REALTÀ - Storia e Teoria Della Fictio Iuris". Padova - Cedam 1979 - p. 17; 75/80.

(2) ROLANDO ROFFI - Contributo per una Teoria Delle Presunzioni nel Diritto Amministrativo. Giuffrè - 1982, p.2.

(3) FRANCO TODESCAN - Ob. cit. p. 168/184.

(4) FRANCO TODESCAN - Ob. cit. p. 233 e s.

(5) FRANCO TODESCAN - Ob. cit. p. 337/349.

(6) FRANCO TODESCAN - Ob. cit. p. 415/420.

(7) KARL LARENZ - Metodologia de la Ciencia del Derecho. Ediciones Ariel, Barcelona, 1966, p. 181 e s.s.

(8) GIUSEPPE CHIOVENDA. Instituições de Direito Processual Civil, Saraiva, 1942, 1º vol. p. 147.

(9) E. REDENTI - Diritto Processuale Civile, Milano, 1957, v. II, p. 58, apud ROLANDO ROFFI Ob. cit. p. 8.

(10) LARENZ - Ob. cit. p. 219/220.

(11) ALFREDO AUGUSTO BECKER - Teoria Geral do Direito Tributário - Saraiva, 1972, p. 476.

(12) JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA . Las ficciones en el Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970, p. 21/26.

(13) A. A. BECKER - Ob. cit. p. 473.

(14) FRANCO TODESCAN - Ob. cit. p. 339/340-rodapé.

(15) EMILIO BETTI - Teoria Geral do Negócio Jurídico - Coimbra Editora Ltda- 1969, tomo I , p. 21/22.

(16) KARL LARENZ - Ob. cit. p. 352 e s.
MIGUEL REALE - O Direito como Experiência - Saraiva - 1968 - p. 161 e s.

(17) JULES KRINGS - Les Présomptions et Les Fictions en Droit, Émile Bruylant, Bruxelas, 1974, p. 162.

(18) MIGUEL REALE - Lições Preliminares de Direito - Bushatsky - Ed. Universidade de São Paulo, 1973, p. 243.

(19) PEREZ DE AYALA - Ob. cit. p. 79/82.

(20) ANTONIO DENI - La prova e la presunzione dell'esistenza del reddito, in Studi in Onore Di A.D. Giannini, 1961, p. 478.

(21) ALBERTO XAVIER - Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação - Rev. dos Tribunais, 1978.

(22) FRANCESCO MOSCHETTI - El Princípio de Capacidad Contributiva - Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980 - p. 303.

(23) No mesmo sentido MOSCHETTI (ob. cit. p. 323/324), porque uma presunção absoluta, ainda que abstratamente racional e conforme ao "normal", não tem força para atender ao requisito da efetividade que é próprio do conceito de capacidade contributiva. E citado por ele, com a mesma posição, MICHELLI, sob o prisma de que o interesse público, na certeza das relações tributárias, não pode ser tutelado até o ponto de negar a prova em contrário ao fisco ou ao contribuinte. (Ob. cit. p. 324 e nota rodapé 82).

(24) Ementário do TIT - 1981 - Decisões, respectivamente, 0724, p. 235 . Rel. Cesar M. Scartezini e 0749, p. 242, Rel. Paulo Celso B. Bonilha.

(25) IVES GANDRA DA SILVA MARTINS - Passivo Fictício - Implicações Fiscais, in LTR nº 112/81.

(26) ANTONIO DENI - Obra cit. p. 482.

(27) ALIOMAR BALEEIRO - Direito Tributário Brasileiro, 7ª ed. p. 454.

(28) R.E.O. nº 77.266-SP 30.11.83. Rel. Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO. O acórdão transcreve ementa da AC nº 60.977-SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO ALVES DOS REIS que, igualmente, bem realça:
"...*os cheques bancários, enquanto tais, em si e por si mesmos, não configuram renda, embora possam construir suporte válido para inferência de rendimentos omitidos, quando a prova for concludente nesse sentido*".

(29) A.C. nº 51.591-SP D.J.U. 07.04.83, p. 4.013. Rel. Ministro ARMANDO ROLEMBERG.

(30) AMS - 86.475 - SP. 26.11.80 - Rel. Ministro AMÉRICO LUZ.

(31) R.E.O. nº 64.248 - SP. 14.11.83, Rel. Ministro SEBASTIÃO ALVES DOS REIS.

(32) AC nº 70.740-SP, 20.06.83 - Rel. MINISTRO AMÉRICO LUZ.

(33) I Carta aos Coríntios, 13/6. Não revela o legislador sequer sentimento de justiça em relação aos milhares de acionistas que estimula a subscrever ações.

WAGNER BALERA

Rua José Bonifácio, 237 - 5º andar.

As presunções no Direito Tributário

Sumário:

1. Introdução.
2. Definição, conteúdo e alcance do instituto em exame.
3. Distinção entre presunção, ficção e indício.
4. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.
5. Presunção e capacidade contributiva.
6. As presunções no Código Tributário Nacional.
7. Questões em exame.
8. Referências bibliográficas.

das normas nem sempre é conveniente pois o legislador é político e não técnico. E o enquadramento de um determinado instituto em uma norma jurídica implica na sua subordinação a toda a estrutura da ordem jurídica. A partir desse enquadramento é que se pode deduzir a natureza e o alcance dessas disposições.

O Regulamento nº 737, de 25 de novembro de 1850 em seu artigo 185 estabelecia:

> " São presunções legais absolutas os fatos ou atos que a lei, expressamente estabelece como verdade, ainda que haja prova em contrário, como a coisa julgada. "

e no artigo 186 estatuia

> " Presunção legal condicional é o fato ou o ato que a lei expressamente, estabelece como verdade, enquanto não há prova em contrário. "

concluindo as definições, o artigo 187 do mesmo diploma legal dispunha

> " Presunções comuns são aquelas que a lei não estabelece, mas se fundam naquilo que ordinariamente acontece. "

Resumindo, com CLOVIS, temos que o referido continha a definição legal dos tres tipos clássicos de presunção que ao longo do tempo o labor jurídico foi construindo: as presunções legais, que se dividem em absolutas (juris et de jure) e relativas (juris tantum) e as presunções comuns (hominis). (2)

Há diversas teorias que procuram definir a natureza jurídica da presunção. Preocupam-se os autores que estudaram o tema em esquematizar a figura em exame dentro de uma perspectiva, ao nosso ver, excessivamente acadêmica sem grande preocupação com a utilidade do enquadramento dogmático da categoria.

É fora de dúvida, porém, que a presunção pode ser vista como um instrumento de que se vale o juiz ou o legislador para descobrir fatos ou situações que sem o emprego dessa figura poderiam permanecer fora do mundo jurídico, seja pelo seu desconhecimento, seja pela sua ocultação.

Antes do mais temos de conhecer, de cada tipo de presunção, qual a missão que o direito lhe destina.

Como bem acentua JOÃO MONTEIRO, a presunção legal absoluta:

> " é a forma escolhida pelo legislador pa

---

2. Clovis Bevilaqua, Teoria Geral do Direito Civil, 4ª Edição, Ministério da Justiça, 1972, pag. 270.

ra exprimir um conceito jurídico " (3)

Na verdade, esse tipo de presunção nada mais é que uma regra jurídica formulada pelo legisla - dor com a mesma estrutura lógica das demais regras de direito. Seu conteúdo e alcance é idêntico ao de tantas outras regras de direito que não utilizam o mesmo-instituto. ALFREDO AUGUSTO BECKER observa que:

> " A denominada presunção 'juris et de jure' não é regra de prova (direito adjetivo) mas uma genuína regra dispositiva ou de direito substantivo. " (4)

Somos, portanto, chegados a esta conclusão: a natureza jurídica das presunções legais absolutas é a de verdadeiras disposições (comandos/legais).

É diverso o enquadramento dogmático das presunções 'juris tantum', como também das chamadas presunções 'intermediárias' (que são uma subdivisão daquelas).

Como ensina a melhor doutrina esse tipo de presunção está situado no terreno probatório trata-se de uma técnica que o legislador utiliza para disciplinar a produção de provas. Para demonstrar a existên

3. apud. Clovis, Teoria, cit. pag. 270.

4. ALFREDO AUGUSTO BECKER, Teoria Geral do Direito Tributário, Saraiva, São Paulo, 1963, pag. 471.

cia de certos fatos e de sua veracidade os sujeitos de uma dada relação jurídica devem recorrer às provas admitidas em direito. A presunção, de certo modo, é uma prova indireta, no dizer dos teóricos clássicos. Na presunção chega-se ao fato de forma indireta. (5)

Daqui parece resultar que a distinção entre as presunções absolutas e relativas é bastante precisa. Enquanto as primeiras situam-se no plano normativo como normas de conteúdo material, as segundas desempenham o papel de instrumento do direito adjetivo - (processual).

Num e noutro caso, são sempre veiculadas através de normas jurídicas e nisso é que se distin - guem das presunções comuns.

Por fim, as presunções 'hominis' nada mais são que raciocínios utilizados em determinados casos pelo juiz ao apreciar a prova de conformidade com o seu prudente arbítrio. Como bem definidas pelo Regulamento 737 tais presunções "se fundam naquilo que ordinariamente acontece" e nessa linha são apreciadas - suas consequências pelo julgador.

5. vide, dentre outros, RAMPONI, apud SERGIO CARLOS COVELLO, Encic. Saraiva de Eireito, verbete Presunção Jurídica.

3. Distinção entre presunção, ficção e indício.

A doutrina estabelece a diferença nítida que existe entre as figuras jurídicas do indício e da presunção. Aquele é a base desta. O indício é, como o próprio vocábulo sublinha, a indicação, o fato conhecido, que leva à presunção, isto é, à admissão como verdadeiro de algo apenas provável.

Mais problemática é a existência de distinção entre presunção e ficção. Autores há que reputam como matéria pré-jurídica essa diferença. Desse sentir é BECKER para quem:

> " A distinção entre a presunção e a ficção existe apenas no plano pré-jurídico, enquanto serviram de elemento intelectual ao legislador que estava construindo a regra 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, ambas entram como VERDADES (realidades jurídicas)" (6)

Doutores de maior suposição, no entanto,

6. in "Teoria Geral", cit. pag. 464.

reputam distintos ambos os institutos. Sustenta-se que a ficção é uma invenção do direito e consiste na admissão pelo legislador de algo como verdade quando esse algo não existe ou é de existência desconhecida ou impossível.

Em interessante trabalho que se acha estampado na Revista de Direito Público, volume 10,o Dr. LIZ COLI CABRAL NOGUEIRA apresenta nada menos que oito diferenças entre os conceitos. (7)

O professor JOSÉ LUIZ PEREZ DE AYALA que foi o relator geral do tema "As ficções no direito tributário" debatido nas Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários que se realizaram no Rio de Janeiro, em 1969, estabelece um conceito de ficção que vale a pena reproduzir.

> " A ficção é uma criação do legislador mediante a qual se atribuem a determinados - ou determinado - pressupostos de fato uns dados efeitos jurídicos, violentando ou ignorando a sua natureza real." (8)

7. in " As Ficções Jurídicas" no Direito Tributário - Brasileiro, RDP vol. 10, pag. 141 e segs.

8. apud, JOÃO LOPES ALVES, in Proposições Tributárias, Ed. Revista Tributária, São Paulo, 1975, pag. 227.

Também a doutrina do direito processual examinou critérios identificadores da suposta diferença entre as duas figuras jurídicas.

É de recordar aqui a lição de MOACYR AMARAL SANTOS.

" A presunção tem por ponto de partida a verdade de um fato: de um fato conhecido se infere outro desconhecido. A ficção , todavia, nasce de uma falsidade. Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fatc que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. Na presunção a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção legal, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal. " (9)

Percebe-se, por conseguinte, que não é pacífico o entendimento da doutrina, no particular.

Num primeiro momento, a doutrina nos leva à conclusão que se travava uma distinção importante. Contra essa visão estariam aqueles que não vislumbram qualquer efeito prático na distinção que se pretenderia mostrar entre ambas as categorias jurídicas . Cremos que este último ponto de vista, aplicado no âmbito do direito tributário, teria como resultado a necessidade de submissão de ambos os institutos aos princípios constitucionais aplicáveis à tributação. E, na verdade, esta é a melhor posição. Idênticas ou distintas, tanto a presunção como a ficção quando aplicáveis ao terreno tributário subordinam-se aos princípios constitucionais tributários.

9. apud, BECKER, Teoria, cit., pag. 463.

4. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.

Qual o tipo de papel desempenhado pelo princípio da legalidade no âmbito do direito tributário?

Esse tema, nunca demais estudado, já foi objeto de interessantes trabalhos escritos para o Simpósio Nacional de Direito Tributário que sobre ele discorreu.

Tivemos ensejo de participar daquela importante reunião científica cujo resultado se acha es-

tampado no Caderno de Pesquisas Tributárias nº 6. (10)

O princípio da legalidade é, rigorosamente, a pedra angular do direito tributário. Nada na nossa disciplina pode fugir de seus quadrantes. Tal como no direito criminal é baseado nesse princípio que o Estado pode intervir na disciplina da vida em sociedade.

Tendo em mente o que escrevemos no Caderno citado podemos afirmar que assume esse princípio o conteúdo específico de reserva absoluta de lei formal no campo tributário. Só a lei pode criar tributos descrevendo as respectivas hipóteses de incidência. O próprio constituinte pátrio não deixou por menos e estampou por duas vezes como garantia constitucional a regra da legalidade, estrita legalidade na feliz expressão de PONTES DE MIRANDA. Com efeito, tanto o § 2º como o § 29 do artigo 153 do Texto Magno a esse princípio subordinam todo o sistema tributário nacional.

Complementar do princípio da legalidade, não no sentido de subordinação mas de coordenação, está situada a regra de tipicidade. Há um vínculo necessário e indissolúvel entre os dois princípios daí que sua análise sempre deve ser feita conjuntamente. A tipicidade é como que acabamento formal da legalidade. Ela marca o domínio absoluto que a estrita legalidade possui sobre o campo tributário.

10. "Princípio da Legalidade", Caderno de Pesquisas Tributárias nº 6, Coordenação de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, Co-edição Centro de Estudos de Extensão Universitária e Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1981.

A finalidade da legislação tributária é a obtenção de recursos para o Estado, dito de maneira bem simples. Essa finalidade somente poderá ser atingida mediante a edição de leis que descrevam os tipos tributários.

Sobre o princípio da tipicidade, destinado a preservar os valores de certeza e segurança jurídicas de que se devem revestir as normas de Tributação cabe afirmar com ALBERTO XAVIER que o mesmo não é

> " Ao contrário do que uns já sustentaram um princípio autônomo do da legalidade. Antes é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei.
>
> .....
>
> A técnica da tipicidade é, porém, a mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo de reserva absoluta e, portanto, dos limites que a lei impõe à vonta-

de dos orgãos de aplicação do direito em matéria Tributária. " (11)

A esta luz, qual será a relação existente entre os princípios da legalidade e da tipicidade , de conteúdo tão preciso, com a figura da presunção que, por vezes, é interpretada como algo tão indefinido? Sem abandonarmos o terreno seguro da legalidade podemos encontrar o caminho de ligação entre as categorias conhecidas da presunção e as regras basilares da Tributação. Esse caminho passa, no entanto, pela exclusão do emprego de um dos tipos de presunção no âmbito Tributário, como da consequência da impossibilidade de integração do referido tipo na tipologia especificamente tributária.

Pode considerar-se que o direito tributário subordina todos os institutos e categorias jurídicas de que se utiliza às regras da legalidade. Quem , como nós aceita a existência dentro da ordem jurídica de uma estrutura hierarquicamente escalonada de suas normas só pode admitir o ingresso de categorias especiais em um particular sistema de direito - no nosso caso o sistema tributário - desde que se adaptem ao universo conceitual e funcional desse sistema.

11. ALBERTO XAVIER, " Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação ", Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, pag. 20.

Daí que nem cabe examinar a possibilidade de utilização das presunções comuns (hominis) neste campo. Estas se situam no plano da atividade decisória do juiz sem possibilidade de enquadramento normativo.

Já quanto às presunções legais, tanto absolutas como relativas,não vejo como poderíamos deixar de admiti-las no campo tributário, observadas as regras exigidas em princípios constitucionais e que são aplicáveis com especial relevo no sistema tributário.

De feito, inadmissível aceitar-se a utilização de presunções sem expressa lei que as defina . O que pode abarcar uma norma tributária em matéria de presunção? Certos fatos que, por sua difícil identificação pelo fisco podem ser deduzidos de determinados comportamentos do contribuinte. Certas intenções que , por evidência, revelam comportamentos tendentes a criar situações jurídicas cujo resultado prejudica a arrecadação tributária. Num e noutro caso a criação de presunções pelo legislador é útil instrumento da arrecadação tributária. Temos o sempre citado exemplo da distribuição disfarçada de lucros. GILBERTO DE ULHÔA CANTO, em magnífico parecer sobre o tema aponta outro exemplo do emprego da técnica das presunções no direito tributário:

" Em que pesem as similitudes que as

presunções legais plenas e as ficções apresentam, parece-me que o caso objeto do presente parecer mais se aproxima da presunção pois havendo os nexos que o texto legal enuncia, entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas no mesmo citados, é razoável supor-se que estas auferem daquele provento dissimulado quando lhes alienam bens ou direitos por preço acima do notoriamente normal. " (12)

Nessas hipóteses a lei retira de fato típico (suscetível de tributação) elementos conhecidos que levam à presunção da existência de outro fato cujo acontecimento dá nascimento a uma obrigação tributária Outro exemplo: presume-se realizado o desconto pela empresa da contribuição previdenciária devida pelo empregado, ainda quando havia omissão do recolhimento (artigo 142, § 1º da C.L.P.S.).

Daqui parece resultar que são plenamente admissíveis e compatíveis com a legalidade e com a tipicidade as presunções legais em âmbito tributário.

---

12. in Estudos e Pareceres do Direito Tributário, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975, pag. 401.

5. Presunção e capacidade contributiva

Para melhor caracterizar o emprego da presunção no direito tributário parece-nos oportuno - lançar mão de outro princípio que possui importância - cuspidal em se tratando desse ramo do saber jurídico .

Aceita como ponto de referência a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO segundo a qual:

" Se é correto dizer-se que já não existe em nossa Lei Suprema o antigo dispositivo que impõe limites à pretensão tributária, consoante a capacidade contributiva do sujeito passivo, não menos verdade é afirmar que o cânone da igualdade só é viável, em termos de tributação, na exata medida em que se considera capacidade de contribuir de quem vai arcar com o gravame fiscal. " (13)

Temos que concluir no sentido de só haver cumprimento do princípio de igualdade quando se leva em conta a capacidade de contribuir dos sujeitos passivos de releção jurídica tributária.

---

13. PAULO DE BARROS CARVALHO, Teoria da Norma Tributária, Lael, São Paulo, 1974, pag. 82.

Lamentavelmente entre nós não se preocupa a doutrina em refletir sobre os caminhos que o legislador poderá seguir para melhor colher situações jurídicas onde a capacidade de contribuir das pessoas é visível a olho nú.

Todos os dias quem não se esconde da realidade verifica a profunda desigualdade de tratamento entre os que tem seu patrimônio e sua renda plenamente identificados pelo fisco (irônicamente tratado de leão) e aqueles que conseguem burlar legalmente a identificação desse patrimônio. Os sinais exteriores de riqueza, que poderiam merecer tratamento adequado do legislador são simplesmente ignorados. Disso decorrem que a renda do assalariado sofre proporcionalmente uma carga maior que os ganhos de capital, por exemplo.

Sabemos que essas distorções desorrem da complexidade da vida dos negócios no mundo moderno, a criar situações de difícil enquadramento jurídico. Especificamente nesse terreno, no entanto, o legislador pode se valer do instituto da presunção para, identificando situações suscetíveis de tributação, melhor cumprir o postulado constitucional da igualdade.

Cabe aqui aceitar o ponto de vista de BECKER:

" Em muitíssimos casos o legislador escolheu como signo (índice ou presunção) de capacidade contributiva um determinado fato jurídico (ato, fato ou situação de fato) de mais fácil e segura identificação e captação que o fato econômico esquivo que normalmente corresponde aquele fato jurídico. " (14)

Destarte, a utilização da figura da presunção permite ao legislador enquadrar nas normas tributárias situações da vida econômica que sem o emprego desse instituto poderiam ficar excluídos, em prejuízo da igualdade das pessoas tributadas.

Demonstrada pelos mecanismos que o direito possui a capacidade contributiva dos indivíduos pode a presunção permitir ao legislador, quando utilizada com as reservas próprias fixadas nos princípios constitucionais até aqui examinados, atingir o ideal da igualdade na tributação permitindo, por conseguinte que sejam alçados os objetivos maiores da Justiça Fiscal que toda norma tributária deve considerar.

A doutrina mais autorizada prestigia a utilização do fenômeno da presunção no campo tributário, seja como instrumento de técnica legislativa -

14. op. loc. cit. pag. 461.

(BECKER), seja com a função de prevenção da fraude à lei tributária.

No alentado estudo que apresentou, na qualidade de relator geral do tema, nas III Jornadas - Luso-Hispano-Americanas de Direito Tributário realizadas no Rio de Janeiro, o Professor JOSÉ LUIS PEREZ DE AYALA, Catedrático de Direito Tributário da Universidade de Madrid enfatiza, precisamente, essa função que tem, tanto as presunções como as ficções.

Segundo o seu magistério:

" Este empleo acumulativo de presuncion u ficcion presenta particular interés en el Derecho Tributário, ya que através de tal técnica puede resolver el legislador fiscal uno de los problemas mas graves y y mas debatidos en nuestra disciplina : el planteado por los casos de incongruência entre realidad jurídica y realidad econômica, creada por el contribuyente - de modo deliberado y con fines de fraude a la ley tributária. " (15)

Um problema permanente que enfrentam os

15. JOSÉ LUIS PEREZ DE AYALA, "Las Ficciones en El Derecho Tributário", Rio de Janeiro, 1961, pag. 14.

orgãos aplicadores do direito - sejam eles a Administração Pública ou o Poder Judiciário - é o de fraude.

Ao ocultar situações suscetíveis de tributação, criam situações falsas e realidades inexistentes, certas pessoas não causam prejuízo apenas à arrecadação tributária. O dano maior é representado por aumento da carga tributária a que fica sujeita a coletividade em consequência das quedas de receita e a criação de um clima de desconfiança entre o fisco e o contribuinte.

Ainda recentemente pudemos observar situação dessa ordem.

Para prevenir a evasão de receitas tributárias que estariam ocorrendo no supostamente chamado "mercado aberto" o Poder Executivo baixou decreto- lei (o de número 2072/83) contendo rigorosas medidas fiscais. Já é condenável, de per si, por boa parte da doutrina o emprego do decreto-lei em matéria tributária , discussão quenão cabe levar neste momento. Pior, é o estabelecimento de um clima onde a preocupação exagerada com a fraude acaba por transformar a legislação num conjunto de perigosas armadilhas preparadas para colher o contribuinte, tudo em detrimento das relações - civilizadas que se pretende haja entre o Estado e os cidadãos.

A presunção, ao nosso ver, pode e deve ser utilizada sempre que necessária uma melhor adequação das situações de vida às regras da capacidade contributiva. Mas nunca além do necessário e observados os princípios constitucionais aplicáveis à Tributação.

6. As presunções no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional admite a existência de presunções em algumas situações jurídicas tributárias que permitimo-nos analisar brevemente em reforço à resposta afirmativa que demos à primeira questão posta em debate nesta pesquisa.

Anote-se que a regra do artigo 158 do C.T.N. é uma expressa vedação ao emprego de presunção utilizada pelo direito privado e que não pode ser aplicada no campo tributário. Contra legem não cabe argumentar mas cremos que essa proibição só se justifica pelo permanente estado de desorganização e burocratização em que se encontram as repartições públicas em geral. O fisco, em benefício de sua própria receita deve ter pleno conhecimento e controle dos pagamentos de tributos que lhe são feitos pelos contribuintes. Esperemos que o emprego dos recursos da moderna cibernética nos levem a essa situação e tal regra possa ser modificada.

Em seu artigo 185 o C.T.N. estabelece :

> Presume-se fraudulenta a alienação de bens ou rendas, ou seu começo por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inserido como dívida ativa em fase de execução.
>
> Parágrafo único: O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida em fase de execução.

Essa presunção legal absoluta objetiva proteção do crédito contra fraudes que contra o mesmo pretenda perpetrar o sujeito passivo devedor de obrigação tributária já constituida regularmente e cobrada em processo de execução fiscal. Trata-se de presunção que não admite contra prova ressalvado apenas ao devedor, nos termos do citado parágrafo único utilizam- se de reserva de bens ou rendas suficientes para o pagamento da dívida. A jurisprudência mais benéfica ao contribuinte tem aceito como não fraudulentas as vendas de bens realizadas pelo devedor cujo processo de execução fiscal esteja garantido por penhora suficiente.

Pode-se dizer que um tal tipo de presun-

ção não se refere à criação de tributos sendo tão so - mente uma das normas penais de direito tributário instituidos pelo legislador complementar para sublinhar a posição sobranceira do fisco em relação aos contribuintes. Ora, se a lei pode utilizar o instituto jurídico da presunção para uma finalidade tão importante à fortiori pode empregar tal figura para contemplar situações mais comuns ao sistema tributário como um todo - quais sejam a de criação e majoração de tributos.

De final, a norma do artigo 204 do Código Tributário Nacional dispõe:

> A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituida.
>
> Parágrafo único: 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 a - proveite.

Ao erigir numa outra norma geral de direito tributário tal tipo de presunção o legislador - pretendeu, mais uma vez, destacar a situação especial da Fazenda Pública nas relações jurídicas tributárias.

Tivemos ensejo de colocar aqui, em con - fronto, dois dispositivos do Código que tratam dos - dois tipos de presunção legal aceitos pela doutrina: a

absoluta (prevista no artigo 185) e a relativa (inscul pida no artigo 204). A primeira delas é verdadeira nor ma dispositiva. É comando imperativo ope legis!. Ainda que houvesse prova em contrário a mesma seria ignorada pelo direito. Já a segunda situa-se no campo probató - rio e é da técnica processual. Daí a menção expressa de sua natureza no parágrafo único do citado artigo - 204.

Cremos que das considerações precedentes podemos concluir pela afirmativa quanto à admissibilidade das presunções legais - sejam elas absolutas ou relativas - no campo tributário.

7. Questões em exame

A figura do passivo fictício implica presunção do fato gerador do I C M ?

O imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, de competência dos Estados tem sua criação autorizada pela Constituição Federal.

O legislador estadual, atendendo aos cânones da estrita legalidade deverá descrever o fato (ou fatos) que darão nascimento à obrigação tributá -

ria. Esse fato, no magistério de Geraldo Ataliba (16) pode ser analisado em quatro aspectos: material, espacial, temporal e pessoal.

O fato que deve ser plenamente identificado como acontecido para que possamos reputar devido o tributo é a operação relativa à circulação de mercadorias. Tal conclusão, nos termos da lei, é representada pela saída física de mercadorias do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, pela entrada de mercadorias ou pelo fornecimento de mercadorias em certos locais. É o que estabelece o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Esse fato deve ser conhecido pelo fisco. Uma vez conhecido e, não tendo havido recolhimento do tributo devido pelo contribuinte, estaremos diante de uma infração à legislação tributária sujeito o infrator às penalidades previstas na própria lei. Ao nosso ver, não se pode presumir a saída de mercadoria em razão da existência de um passivo fictício, isto é, de débito não comprovado do contribuinte em sua contabilidade. A escrita, que deve ser mantida em ordem pelo contribuinte - sob pena de não lhe servir em favor - não é o elemento que permite configuração da ocorrência do fato gerador, no

16. in "Hipótese de Incidência Tributária", Saraiva, São Paulo, 1974.

tributo analisado. Mister se faz a identificação da operação e a prova da saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para que se configure a ocorrência do fato imponível. E não é a mesma coisa a constatação pelo fisco, da existência de um passivo fictício cujo valor poderia ser presumido como sendo o correspondente a saídas de mercadorias sem o respectivo recolhimento do tributo devido. Tal passivo - que é o fato conhecido pelo fisco - pode ter origem em diversos outros fatos que nenhuma relação guardam com a saída de mercadorias. Opera a presunção quando de um fato conhecido elege-se um outro desconhecido ou provável.

No caso do passivo fictício, o fato conhecido é apenas o débito escriturado que provém de um fato desconhecido, ou de origem desconhecida e do qual se pretende tirar uma ilação inadmissível: a existência de um fato gerador de I C M. Certamente que o passivo fictício admitiria a prova da existência da operação relativa à circulação de mercadoria. Nessa hipótese, porém, caberia ao fisco identificar a mercadoria cuja saída teria se dado e, desse fato - saída de mercadoria - tirar as consequências previstas em lei quais sejam a cobrança do tributo e da penalidade correspondente à omissão do recolhimento pelo contri-

buinte. Veja-se que é estreito o campo onde se pode operar com a figura da presunção. É apenas aquele situado nos limites da legalidade da tributação, com o corolário da tipicidade. Um débito em escrita, de per si, não presume a existência de fato típico. É simples elemento de averiguação a depender de conjunto - de outras circunstâncias que configuram - em tese - a incidência da regra de tributação.

Os depósitos bancários de pessoas físicas em montante superior à renda declarada, autorizam lançamento do imposto de renda?

Estamos perante o seguinte problema: determinado contribuinte celebra contrato de depósito com estabelecimento bancário e deixa em mãos do banco valores determinados. Ocorrido o aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto de renda, o contribuinte omite em sua declaração de rendimentos tais valores. Pode o fisco federal lançar o tributo presumindo que tais valores ingressaram no campo de disponibilidade jurídica do contribuinte?

Uma vez que o fato do depósito é plenamente conhecido e facilmente identificável pelos meios próprios admitidos em direito a presunção operaria, neste caso, quanto à omissão da declaração. Aqui não se cogita de fato desconhecido. O fato da omissão dos valores depositados no estabelecimento bancário como sendo parte da renda do contribuinte é conhecido. Presumir que estes valores são de propriedade do contribuinte não é ir além do que a norma tributária pretende. Claro que se trata de uma presunção relativa. Caberia demonstrar, se for o caso, que tais valores não lhe pertencem ou que sobre os mesmos o contribuinte não adquiriu a disponibilidade a que se refere a hipótese de incidência tributária.

Aprofundemos um pouco estas considerações. Elas se prendem ao conceito jurídico de renda, núcleo da hipótese de incidência do tributo em exame.

AMILCAR FALCÃO expõe com clareza o conceito de renda:

> " Juridicamente, como renda se conceitua o aumento ou incremento do patrimônio de uma pessoa decorrente do emprego do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, expresso em dinheiro ou

nele determinável e apurado em um momento ou em um período de tempo." (17)

Temos, pois, que a legislação tributária pretende alcançar os acréscimos patrimoniais obtidos pelo contribuinte.

Cabe recordar aqui o que antes dissemos sobre a capacidade contributiva como princípio que deve ser levado em conta em matéria de presunção.

Para usarmos o linguajar de BECKER, é um signo presuntivo de capacidade contributiva o fato de um contribuinte possuir depósitos bancários em montante elevado. É de se presumir que os valores monetários depositados em conta do contribuinte a ele pertencem e estão sujeitos à tributação. In casu, não nos parece que vai além do que lhe permite a lei o órgão fiscal ao efetuar o lançamento do tributo devido em decorrência da omissão desses valores pelo contribuinte. Dir-se-á que caberia ao fisco provar que sobre tais bens o contribuinte possui a disponibilidade econômica. Isso seria inverter, em prejuízo do fisco, o ônus da prova.

Aliás, o Regulamento do Imposto de Renda, cabe lembrar, expressamente faz referência a situ

17. Conferência, in "Imposto de Renda e Lucros Imobiliários", 1ª ed. , Rio de Janeiro, 1963.

ações que efetiva ou potencialmente representam acréscimos patrimoniais ou rendas do contribuinte.

Contudo, o contribuinte tem o direito de provar, como dissemos, que as quantias em seu nome depositadas no estabelecimento bancário não estão disponíveis para ele.

E, "VERBI GRATIA", podem ter origem num mútuo e nesta hipótese a simples exibição do contrato respectivo demonstrará que os valores não pertencem ao sujeito passivo.

Claro que uma vez lançado o débito do contribuinte em razão do fato da existência de depósito bancário em seu nome cabe-lhe defender-se da maneira mais ampla possível, nos termos de garantia assegurada pela Constituição Federal.

Noção reveladora a respeito da utilidade das presunções é a que nos traz BECKER, bem a propósito do tema da pergunta:

> " O que deve ser gradativamente substituido é o método da avaliação direta da renda e do capital, pelo da avaliação indireta, isto é, pelo sistema da tributação dos fatos que sejam verdadeiros signos presuntivos de renda ou capital,

porque racionalmente escolhidos à luz de critério científico" (18)

Daí que o legislador pode permitir ao fisco presunções como a do caso presente que revelam a existência de uma renda omitida pelo contribuinte, enfim, que pode ter deliberadamente tentado escapar da tributação.

Como assinalado por PEREZ DE AYALA, no magistério que antes reproduzimos a presunção é modo de solução de incongruências existentes entre realidades jurídicas e econômicas criadas em prejuízo do fisco.

De um fato conhecido - o depósito bancário em montante superior à renda declarada - pode-se presumir a ocorrência da disponibilidade econômica sobre esses valores pelo contribuinte. E disso decorre a tributação como consequência da hipótese do imposto de renda. Caberá ao contribuinte, como dissemos, provar que não possui a disponibilidade sobre esses valores e, em consequência, que não ocorreu em relação a eles o fato gerador do imposto.

---

18. in. op. cit pag. 459.

É legítimo o emprego da presunção em matéria de imposto de renda para tributar pessoa física por via reflexa da pessoa jurídica?

Desde que, como temos afirmado neste trabalho haja expressa previsão legal de utilização do instituto da presunção não vejo ilegitimidade para a tributação na hipótese aventada na questão. É possível, com efeito, que de um fato jurídico tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica cujo conhecimento chegue ao fisco possa se presumir a existência de outro fato provavelmente acontecido em relação a pessoa física que se relacione com a empresa. Na vida dos negócios é até comum a existência de situações como a descrita.

Serão necessários, portanto, dois elementos para a configuração da hipótese suscitada. Primeiro, a existência de um fato gerador de imposto de renda para pessoa jurídica. Tal fato, em todos os seus aspectos há de estar plenamente identificado pelo fisco. Segundo, que como consequência desse fato imponível já identificado, uma pessoa física tenha adquirido a disponibilidade de renda susceptível de tributação. Aqui cumpre assinalar que caberá ao fisco identificar precisamente a pessoa física que teria sido beneficiária da renda e demonstrar que para aquela

pessoa o rendimento estaria sujeito à tributação. A presunção operaria, neste caso, como um artifício engendrado pelo legislador para alcançar situações jurídicas cuja complexidade poderia permitir que escapassem da tributação.

E o caso citado serve de exemplo a BECKER como situação cuja complexidade pode dificultar a tributação:

> " Outras vezes, não há uma total impraticabilidade, porém uma maior ou menor dificuldade, como no caso da cobrança do imposto de renda sobre os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas sócias de sociedade" (19)

Suponhamos que uma pessoa jurídica tenha obtido lucro tributável em um determinado exercício e recolhido o respectivo tributo. Identificando - pessoas físicas que presumidamente foram beneficiárias desse lucro da pessoa jurídica cabe ao fisco efetuar o lançamento do imposto de renda da pessoa física, por via reflexa da tributação que incidiu sobre a pessoa jurídica.

Em hipótese alguma poderá ser aceita como legítima situação em que não haja previsão legal para o emprego da presunção.

19. op. cit. pag. 476.

Em parecer que se acha estampado no suplemento tributário LTR nº 112/81, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS relata situação na qual o fisco federal presumiu omissão de receita tributária de uma pessoa jurídica e, como consequência presumia receita distribuida a gerar tributo a ser cobrado de pessoa física, sócio da pessoa jurídica. (20)

Teoricamente, como é fundada numa indução lógica, a presunção pode ser extensiva de acordo com a situação narrada no caso concreto descrito.(21)

No entanto, na situação analisada pelo eminente Coordenador Geral do presente Simpósio não havia lei alguma que permitisse expressamente o emprego da presunção para a tributação da pessoa física . Evidente que, "in casu", estaria ocorrendo uma violação do princípio da legalidade da tributação e, como concluiu aquele jurista, a ação fiscal carecia de qualquer fundamentação jurídica.

20. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, "Passivo Fictício - IMPOSTO DE RENDA-IPI-ICM", in Suplemento Tributário LTR, nº 112/81, pag. 485.

21. LIZ COLI C. NOGUEIRA, "As Ficções...", cit. pag. 143.

Portanto, embora em tese seja admissível o emprego de presunções extensivas, a atingirem pessoas físicas por um reflexo de pessoas jurídicas é pressuposto desse emprego que haja lei de tributação a autoriza-lo.

BIBLIOGRAFIA

ALBERTO XAVIER, "O Princípio da Legalidade e da Tipicidade da Tributação", Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978.

ALFREDO AUGUSTO BECKER, "Teoria Geral do Direito Tributário", Saraiva, São Paulo, 1963.

AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, "Imposto de Renda e Lucros Imobiliários", 1ª Edição, Rio de Janeiro, 1963.

CLOVIS BEVILAQUA, "Código Civil dos Estados Unidos do Brasil", Comentado, edição histórica, Editora Rio , 1975.

"Teoria Geral do Direito Civil", 4ª Edição, Ministério da Justiça, 1972.

GERALDO ATALIBA, "Hipótese de Incidência Tributária", Saraiva, São Paulo, 1974.

GILBERTO DE ULHÔA CANTO, "Estudos e Pareceres de Direito Tributário", Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, "Passivo Fictício Imposto de Renda - IPI - ICM", Suplemento Tributário LTR , São Paulo, nº 112/81.

JOÃO LOPES ALVES, "Ficções Equiparadoras" ou Variação Individualizante de Conceitos? in Proposições Tributárias, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1975.

JOSÉ LUIS PEREZ DE AYALA, "Les Ficciones en el Derecho Tributário", Relator Geral, III Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, Rio de Janeiro, 1968.

LIZ COLI CABRAL NOGUEIRA, Revista de Direito Público, volume 10, pags. 141 e seg.

PAULO DE BARROS CARVALHO, "Teoria da Norma Tributária", Edição Lael, São Paulo, 1974.

WAGNER BALERA, "O Princípio da Legalidade no Direito Tributário" in Caderno de Pesquisas Tributárias nº 6, Co-edição Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1981.

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

ANTONIO M. GONÇALEZ e VITTORIO CASSONE

Professores de D. Tributário
das Faculdades **Campos Salles**
em São Paulo

I - INTRODUÇÃO

Nosso trabalho consiste em verificar primeiramente as presunções no Direito Privado para, em seguida, tratarmos de sua transladação, ou aplicação, no campo do DIREITO TRIBUTÁRIO. Aqui, enfrentaremos um dos maiores problemas, ao examinarmos o instituto das presunções face a princípios constitucionais tributários, em especial os da estrita legalidade e da tipicidade cerrada de que se reveste a imposição tributária.

Ainda no ítem III = Presunções no Direito Tributário - examinaremos algumas presunções previstas na Legislação Tributária, dando-lhe seu exato alcance. Traremos à colação Doutrina e Jurisprudência. Ao invés de seu resumo, apresentaremos conclusões que sintetizarão nosso modesto entender.

Finalmente, responderemos objetivamente às questões do Simpósio, e relacionaremos a bibliografia consultada, que é pequena face à originalidade que quisemos enfrentar no presente trabalho.

II - PRESUNÇÕES NO DIREITO PRIVADO

2. Tanto as presunções quanto as ficções registram seus primeiros passos no direito hebraico e indiano. A título de exemplo os Autores citam o famoso caso do julgamento de Salomão a respeito do filho que duas mulheres disputavam. O rei Salomão presumiu, pela ternura de uma das mulheres, que esta era sua verdadei-

ra mãe, e pela frieza da outra que o filho não poderia ser dela.

3. No direito romano, o juiz, durante muito tempo, tinha plena liberdade na interpretação das provas. Esta liberdade, porém, foi decrescendo, até que os imperadores foram fixando o valor que deveria ser atribuido a certas provas.

Em matéria de prova indireta, aparece a presunção instituída pela lei, como nos ensina JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES (1):

> "No processo extraordinário o juiz podia valer-se, desde que a presunção fosse séria e estivesse em relação direta com o fato que se pretendia provar, das duas espécies de presunção que se conhecem:
> 1- a **praesumptio hominis** (a que o juiz extrai, por sí mesmo dos elementos da demanda); e
> 2- a **praesumptio iuris** (que é a estabelecida pela lei, e que pode ser: **iuris tantum**, quando admite prova em contrário; e, **iuris et de iure**, quando é absoluta, não admitindo prova em contrário".

4. **Presunção** - do latim **praesumptio** (conjutura, idéia antecipada), é o vocábulo empregado na terminologia jurídica para exprimir o resultado do processo lógico mediante o qual, do fato conhecido (cuja existência é certa), deduz-se o fato desconhecido, cuja existência é provável.

Ou, no dizer de CLÓVIS BEVILAQUA: **presunção** é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido.(2)

---

(1) MOREIRA ALVES, José Carlos. **Direito Romano.** 2ª ed. Rio, Barsoi, 1967. p. 276.
(2) BEVILAQUA, Clóvis. **Código Civil Comentado.** 4ª ed. vol. 1. p. 392.

5. **Ficção** - do latim fictio, de **fingere** (imaginar, criar), é aplicado na técnica jurídica para indicar o fato ou a situação jurídica, que são **falsos** mas que, por um artifício da lei são tidos como verdadeiros.

6. **Indício** vem do verbo "indicare". É um ponto conhecido, uma baliza que parece poder conduzir à descoberta do que é ignorado. São inúteis os indícios, tomados um a um: nada provam por sí. Mas podem até merecer fé, quando acompanhados de elementos subsidiários que os tornem de valor indiscutível.

Indício é apenas uma indicação de um possível acontecimento e nada mais do que isto. (3)

7. Presunção e ficção - os indícios, não - são categorias da técnica da elaboração do direito, institutos de que se servem não só os legisladores para a feitura das leis, mas também os juízes e os advogados em questão de provas.

O legislador, ao elaborar normas, toma vários elementos e dentre eles vezes há em que **presume** certos valores imperantes na sociedade, adaptando, dessa forma, da melhor maneira possível, a norma à realidade social.

Essa presunção que serviu de pretexto para a construção normativa (fase pré-legislativa) desaparece para em seu lugar surgir o preceito imperativo.

7.1 - A presunção é baseada no **provável.** Na ficção, o fato não é somente improvável ou inverosímel: ele é **falso**, isto é, jamais será real. Exemplificando - o art. 44/II do Código Civil Brasileiro considera imóveis as apólices da dívida pública oneradas com a cláusula da inalienabilidade.

---

(3) SÁ, A. Lopes de. **Indício e Prova da Fraude Fiscal.** Informativo Dinâmico IOb. ed. abril de 1984. p.373.

7.2 - Os traços distintivos entre presunção e ficção são importantes na fase pré-legislativa, mas não após a publicação da lei, pois agora ambas se impõem como regra jurídica geradora de iguais efeitos, por isso sob o título único de "presunção".

8. Presunção.

A presunção desempenha dois papéis diferentes dentro da técnica do direito:

- ora serve como meio de prova para os juízes e os advogados;
- ora é meio de elaboração da lei.

9. As presunções podem ser legais e comuns ou de fato (**hominis**).

9.1 - **Presunções legais** - É o legislador que formula a ilação a ser tirada do fato conhecido, e são identificadas (na lei) pelos vocábulos "presunções", "considera-se", "entende-se", ou, ainda, de afirmações que tenham esse sentido.

O legislador, expressa ou implicitamente, estabelece quais são as presunções absolutas e quais as relativas. Mas, de qualquer forma, caberá sempre ao intérprete distinguí-las.

Não são **meios** de prova, mas **conceitos** ligados ao ônus da prova.

9.1.1 - A **presunção legal absoluta** é a que, por expressa determinação da lei, não admite prova em contrário, nem que se possa impugná-las.

São exemplos extraídos do CCB:

a) **art. 111.** Presumem-se fraudatórias dos direitos dos outros credores as garantias de dívidas que o devedor insolvente tiver dado a algum credor.

b) **art. 1.195.** Se, findo o prazo, o locatário continuar na posse da coisa alugada, sem oposição do locador, presumir-se-á prorrogada a locação pelo mesmo aluguer, mas sem prazo determinado.

c) A dissimulação fraudulenta do art. 1.164:

II. É nula a troca de valores desiguais entre ascendente e descendente, sem consentimento expresso dos outros descendentes.

9.1.2 - A **presunção legal relativa** (ou simples ou condicional) é a que se tem por verdade, até que se prove o contrário.

Sua principal característica é reverter o ônus da prova, que de regra caberia ao autor, mas que passa para o réu.

São exemplos extraídos do CCB:

a) art. 490, § único. O possuidor com justo título tem por sí a presunção de boa fé, salvo prova em contrário, ou quando a lei expressamente não admite esta presunção.

b) art. 492. O domínio presume-se exclusivo e ilimitado, até prova em contrário.

c) art. 943. Quando o pagamento for em quotas periódicas, a quitação da última estabelece, até prova em contrário, a presunção de estarem solvidas as anteriores.

d) art. 945. A entrega do título ao devedor firma a presunção do pagamento.

e) art. 1.171. A doação dos pais aos filhos importa adiantamento da legítima.

f) art. 1.178. Salvo declaração em contrário, a doação em comum a mais de uma pessoa entende-se distribuída entre elas por igual.

9.1.3 - As **presunções legais intermediárias** (ou mistas), admitidas por alguns autores, são aquelas que se colocam entre as absolutas e relativas e que, sem excluir completamente a prova em contrário, só a admite em condições especialmente determinadas.

É exemplo do CCB:

a) art. 340. A legitimidade do filho concebido na constância do casamento, ou presumido tal (arts. 337 e 338), só se pode contestar provando-se:
I - que o marido se achava fisicamente impossibilitado de coabitar com a mulher nos primeiros 121 dias ou mais, dos 300 que houverem precedido ao nascimento do filho;
II - Que a esse tempo estavam os cônjuges legalmente separados.

Neste exemplo, **somente** ao marido caberá o direito de ação para impugnar a legitimidade do filho e tal ação **somente** poderá ter como fundamento os indicados nos incisos desse artigo nº 340.

9.2 - As **presunções comuns** ou de fato (**hominis**), são as que se baseiam no que habitualmente acontece, resultando da experiência da vida.

São provas indiretas. Não provêm da lei, mas da convicção do intérprete. É admitida em todos os casos em que a prova é testemunhal. É a que o juiz extrai dos elementos da demanda.

9.3 - MENOCH justifica a terminologia: **iuris**, porque "lege introducta est"; **et de iure**, porque "super tali praesumptiones lex inducit firmum jus, et habet eam pro veritate". E, **iuris et iure** - as presunções absolutas são irrefutáveis, mostram-se inatacáveis e indestrutíveis. **Tantum**, porque prevalece até que se demonstre o contrário.

10. Resumo

Vamos, a seguir, apresentar um resumo das presunções no Direito Privado, para que tenhamos uma melhor visualização:

- PRESUNÇÕES:
  - LEGAIS:
    - ABSOLUTAS (**iuris et de iure**) - não admitem prova em contrário.
    - RELATIVAS (**iuris tantum**) - admitem prova em contrário.
    - INTERMEDIÁRIAS - sem excluir completamente a prova em contrário, só a admite em condições especialmente determinadas.
  - COMUNS ou DE FATO (**hominis**) - Não provêm da lei, mas da convicção do intérprete. São provas indiretas (testemunhal).

INDÍCIOS: é um ponto conhecido. Por sí, nada provam. Podem merecer fé, quando acompanhados de elementos que os tornem de valor indiscutível.

III - PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

11. Vimos conceitos e características dos institutos da presunção, da ficção e do indício, suas finalidade e alcance, no Direito Privado.

Compatibilizam-se eles com o D. TRIBUTÁRIO ?

Como ponto de partida, examinemos o que diz preceito do CTN:

> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para **definir** ou **limitar** competências tributárias.

Merece ponderação o estatuído no art. 110 do CTN: em sentido contrário, significa que, aqueles institutos, conceitos e formas de direito privado que não definem ou limitam competências tributárias, podem ter sua definição, conteúdo e alcance **alterados**.

Este é o primeiro passo, que nos fará compreender porque as presunções do Direito Privado não podem pura e simplesmente serem transladadas para o campo do Direito Tributário, a fim de surtirem iguais efeitos, mas que nessa passagem deverão submeter-se a princípios e regras constitucionais tributários, como veremos mais adiante.

12. Institutos como **"mercadoria"**, "produto" definem competências tributárias, porque o 1º está correlacionado ao ICM (competência estadual) e o 2º ao IPI (competência federal).

Já as presunções nem definem nem limitam competências tributárias: são apenas institutos genéricos, ou seja, o legislador pode deles servir-se para ser inseridos nos textos legais de todos os tributos.

Por exemplo, a denominada "saída ficta" do RIPI (D. nº 87.981/82), art. 29/VI, que considera ocorrido o fato gerador (DL. 1.133/70, art. 1º):

> "No 4º dia da data da emissão da respectiva Nota Fiscal, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte".

Esta presunção tributária (considera-se..) define ou limita competências tributárias ?

Cremos que não.

Pelo termo "produto" contido nesse texto, sim, pois nos indica o IPI (competência federal) que, por isso mesmo, não poderá ser alterado.

Mas tal presunção, não define nem limita, porque também a legislação do ICM (4) poderá adotar semelhante presunção.

13. Mesmo o "lançamento" (art. 142 do CTN) que é ato executório (constituição de uma dívida presumivelmente líquida e certa e que obriga o Poder Judiciário como documento executório independentemente de qualquer tipo de manifestação do contribuinte) e que traz consigo a **presunção de verdade**, pode vir a sofrer um processo de reversão, provando-se o contrário, para afastar-se a exigência.

14. Assim, as presunções de Direito Privado aplicam-se ao Direito Tributário após sofrerem o devido ajustamento, adequação esta que consiste no exame do sistema constitucional tributário, após o que podem ser consideradas **legais** ou **ilegais**, **constitucionais** ou **inconstitucionais**, ou mesmo, num sub-título, de **absolutas** ou **relativas**.

Diante dessa colocação, quais são os princípios ou regras constitucionais a que devem submeter-se as presunções no Direito Tributário ?

São:

a) rigidez do sistema constitucional tributário);

---

(4) **CASSONE**, Vittorio. ICM-N.F.: emissão num mês e saída no mês subseqüente. **Inf. Dinâmico IOb** de 20.12.83.

b) reserva absoluta da lei na descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado);

c) in dúbio pro-contribuinte (art. 112 do CTN).

Exemplos:

1º) a saída "ficta" do IPI a que nos referimos no ítem 12, que considera ocorrido o fato gerador do imposto no 4º dia da data da emissão da Nota Fiscal quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte.

Segundo o legislador, esta saída ficta é uma saída "presumida", isto é, "faz-se de conta" que houve uma saída de produtos do estabelecimento industrial, para que possa ser caracterizada a ocorrência do fato gerador (aspecto temporal) do IPI.

Será esta presunção tributária, instituída por preceito ordinário, constitucional ?

Pensamos que não, pois infringe o art. 46 do CTN, que é de hierarquia superior, e mesmo porque o tipo tributário "cerrado" a que nos referimos exige, para que o fato se subsume à hipótese legal, que haja a configuração de todos os elementos. E o aspecto temporal não se verificou. Logo: inocorrência do fato gerador.

Assim, neste exemplo, para nós esta presunção para o Direito Tributário não será nem absoluta, nem relativa e nem intermediária. Simplesmente será uma presunção (uma exigência) inconstitucional.

Poder-se-ia perguntar ainda: mas o legislador ordinário não poderá regular essa situação ?

Respondemos afirmativamente. Porém não a ponto de, se o produto não sair nos primeiros três dias da data da emissão da Nota Fiscal, no 4º dia ser considerado ocorrido o fato gerador. Apenas poderá estabelecer deveres acessórios, como, por exemplo, determinar o cancelamento dessa Nota Fiscal com emissão de outra, ou qualquer outra medida acessória que a Administração Pública reputar necessária para a segurança e interesse da arrecadação e da fiscalização;

2º) ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS (5) refere o art. 130 do RIPI/82, segundo o qual na inexistência da adequada rotulagem ou marcação terá como conseqüência a presunção de posse do produto desacompanhado de documento fiscal, sujeitando o infrator às penalidades na legislação do IPI.

Para o Direito Tributário será esta uma presunção legal ou ilegal, constitucional ou inconstitucional; se legal, numa sub-denominação, absoluta, relativa ou intermediária ?

Será "legal tributária" (relativa): a prova em contrário será demonstrar a posse do produto devidamente acompanhado da documentação fiscal, a fim de afastar a penalidade ou reduzí-la.

3º) RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS, ao tratarem de autuações fiscais, asseveram:

> "Os indícios e presunções são os meios pelos quais o Fisco pode detectar a infração e a partir daí deles constatar, demonstrar e provar a irregularidade.
>
> Todavia, em se tratanto de lançamento tributário, há que estar presente a liquidez e certeza da infração cometida, sem o que não pode prosperar o auto de infração.
>
> A simples presunção da infração não pode dar origem à autuação" (6)

---

(5) CAMPOS, Roberto de Siqueira, **Informativo Din. IOb.** de 24.5.83. p. 601.

(6) OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, e CAMPOS, Roberto de Siqueira. **Suplemento nº 9/83 do Guia IOb IPI/ICM.**

Mais adiante, estes renomados autores examinam alguns casos, dos quais reproduzimos o primeiro:

"Tratava-se de um fabricante de produto quimico em pó. Para venda desses produtos o referido industrial adquiriu, em 1980, 100 sacos plásticos com a capacidade de 50kg cada um, conforme Nota Fiscal do Fornecedor devidamente lançada nos livros fiscais.

Constatou a fiscalização que no início do exercício não havia estoque de sacos plásticos e que, portanto, na época da fiscalização (junho de 1980) a quantidade de produto vendido deveria ser idêntica ao número de sacos plásticos baixados do estoque, multiplicado por 50kg (capacidade de cada saco).

A contagem física dos sacos plásticos em estoque indicava 20 sacos, concluindo, portanto, a fiscalização que deveriam ter sido vendidos naquele período 4.000kg de pó quimico (80 sacos X 50kg cada = 4.000).

Em seguida, mediante o exame das notas fiscais de venda emitidas e escrituradas no livro Registro de Saídas, constatou o Fisco que a quantidade de produto vendido e sobre o qual foi pago o ICM era de 2.500 kg.

A diferença entre a capacidade do total de sacos plásticos baixados do estoque e a quantidade efetivamente registrada nas notas fiscais emitidas, foi objeto de lançamento mediante auto de infração, por suposta venda de mercadoria sem nota fiscal.

É evidente que havendo uma discrepância entre a capacidade em quilos dos 80 sacos plásticos baixados do estoque e a efetiva quantidade de produto vendido pode-se **presumir** que o contribuinte vendeu mercadoria sem nota fiscal.

Todavia, esta **presunção** não é elemento suficiente para dar origem a um auto de infração, principalmente se o Fisco não constatar mediante outros elementos a confirmação dos **indícios** de sonegação de imposto.

Para poder prosperar a autuação, deveria o Fisco demonstrar uma série de indícios que em conjunto fossem concordes, precisos e permitissem uma única conclusão, **por exemplo:**

a) recebimento de cheques sem origem de um habitual comprador;
b) comprovantes de pagamento de transporte de mercadoria a esse comprador, sem que houvesse no arquivo notas fiscais de venda da mesma época;
c) incapacidade desse comprador operar naquele período sem aquisição do referido pó quimico, sendo o estabelecimento autuado o único fabricante de tal produto etc.

Nestas circunstâncias haveria uma coerência entre todos os elementos suscitados pelo Fisco e a evidência dos fatos indicariam, com bastante segurança, que realmente os dados apurados no levantamento fiscal, em conjunto com as demais informações obtidas, davam a necessária certeza e liquidez para o cabimento do lançamento tributário.

Todavia, tais circunstâncias não ocorreram no caso em questão, portanto, na simples e isolada presunção não há elementos suficientes para a autuação.

Neste caso, demonstrou-se que parte dos sacos plásticos haviam sido utilizados em outras finalidades e não para a embalagem de produtos, razão pela qual foi decretada a improcedência do auto e isto poderia ter sido constado pelo agente fiscal antes da lavratura do auto." (grifamos)

4º) O RIPI (D. 87.981/82) contém diversos dispositivos cujas presunções legais tributárias podem ser catalogadas de **"absolutas"**, entre as quais destacamos:

> "Art. 30. **Considera-se** ocorrido o fato gerador (DL 1.133/70, art. 1º):
> I - na entrega do comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes;
> IV - na saída do estabelecimento industrial diretamente para o estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda;
> IX - na aquisição ou, se a venda tiver sido feita antes de concluída a operação industrial, na conclusão desta, quanto aos produtos que, antes de sair do estabelecimento que os tenha industrializado por encomenda, sejam por este adquiridos ".

Neste exemplo, admitimos todas essas presunções legais tributárias do tipo "absolutas", porque cabe à lei ordinária regular tais situações, e o fez sem infringir norma de hierarquia superior.

15. **Passivo Fictício.** É uma figura jurídica que provém do Direito Comercial e da Ciências da Contabilidade, normalmente definida sob o título de "passivo não exigível), isto é, o que não pode ser exigido pelos credores (capital, reservas, saldo de contas de lucros e perdas, etc.).

É expressão que resulta de certos tipos de presunções do Direito Tributário e, por isso, se enquadram dentro das considerações até aqui expendidas.

O Passivo Fictício pode caracterizar-se pela omissão da receita, ou por pagamento de título sem que exista saldo suficiente no "disponível" (caixa e bancos), ou porque o saldo da conta "caixa" é credor.

Em todos esses casos, a presunção pode ser falsa, pois uma duplicata pode ser paga por compensação de créditos, com entrega de mercadorias, com contraprestação de serviços, etc..

De qualquer forma, e como também assevera IVES GANDRA DA SILVA MARTINS ao examinar hipótese de passivo fictício, o Fisco não possui outorga legal para adotar qualquer flexibilidade na interpretação das leis ou na integração analógica, para o exercício do direito de impor. Assim é que o art. 12 §2º do DL 1598/77 por consagrar situação fluida, pretendidamente tida como fato gerador de imposto sobre a renda, contrária à conceituação do que seja o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza aguaridada na CF e no CTN, é nitidamente **inconstitucional.** (7)

16. **Depósitos Bancários** de pessoas físicas, em montante superior à renda declarada, também nada provam por sí só.

As justificativas podem apresentar-se sob as mais diversas formas: empréstimo entre parentes; obrigações que envolvem duas ou mais pessoas, em que uma delas recebe dos demais, deposita e paga com cheque seu, etc..

Tais depósitos bancários autorizam lançamento do IR ? Pensamos que não.

A **Jurisprudência** vem-se manifestando da mesma forma:

> " **Depósitos Bancários.**
> A jurisprudência deste Tribunal é no sentido de que os depósitos bancários, embora possam induzir omissão de receita, aumento patrimonial ou sinal exterior de riqueza, não são, em sí mesmo e por sí só, erigíveis

(7) MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários e Pareceres de Direito Econômico e Tributário.** Resenha Tributária. São Paulo. 1982. p. 113-132.

em fatos geradores ou suporte suficiente para compor a receita bruta, com vista a arbitramento, reclamando, nuns e noutros casos, demonstração cabal e pertinente do contexto tributário em que se insiram e de sua consistência material, em ordem a afastar a simples conjectura ou a mera presunção para segurança do contribuinte e observância dos princípios da legalidade e da tipificação tributária. O critério adotado para levantamento da receita bruta, calcado na soma dos depósitos e desprezo dos saques, não se mostra idôneo e equânime, pecando pelo empirismo e unilateralismo do método empregado". (TFR - Apelação Civel nº 82.126 - DJU de 23.2.84 - in Gazeta Mercantil de 14.3.84 p. 19).

No mesmo sentido a 4ª Turma do TFR em decisão prolatada na Remessa Ex-Officio nº 77.266-SP - DJU 15.12.83 p. 19.973; e a 6ª Turma do TRF em decisão prolatada na Remessa Ex-Officio nº 65.186-MG - DJU 9.2.84 p. 935.

17. **Via reflexa.** Uma das hipóteses de tributação do IR de pessoa física por via reflexa da pessoa jurídica foi instituída pelo DL 2.065/83, verbis:

" Art. 8º. A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer outro procedimento que implique redução do lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios, acionistas ou titular da empresa individual e, sem prejuízo da incidência do IR da PJ, será tributada exclusivamente na fonte á alíquota de 25% ".

Por sua vez, a Secretaria da Receita Federal divulgou esclarecimentos sobre como devem ser interpretadas as várias medidas fiscais implantadas pelo referido DL 2065/83, assim orientando sobre o retro-transcrito artigo 8º: (Inf.Din. IOb de 22.11.83 p. 1363)

Descrição	Orientação
Qual a extensão da expressão "redução do lucro líquido" ?	O dispositivo não se aplica a situações em que, embora haja redução no lucro líquido e no lucro real, o procedimento não implique distribuição de valores aos sócios. **Ex.**: diferença a menor na correção monetária, bens do imobilizado registrados como despesa.

E a Exposição de Motivos nº 424 de 26.10.83 do Sr. Ministro da Fazenda, no ítem 30, ao referir o art. 8º do DL 2065/83 em exame neste ítem, justifica:

"30. ... Atualmente, enquanto nas sociedades anônimas de capital aberto esse valor é tributado na fonte, mas de capital fechado e em outros tipos de sociedade ele é tributado na cédula "F" da declaração do beneficiário (sócios ou acionistas). O dispositivo visa, pois, uniformizar o tratamento tributário".

17.1 - Em verdade, tal "presumida" diferença não poderá ser automaticamente considerada distribuída aos socios, acionistas ou titulares, como diz o art. 8º, mas há que se provar que houve, realmente, sonegação (RIR/80, art. 743) por parte da PJ e ainda: somente após devidamente julgado o caso, na PJ, é que a PF poderá ser tributado. E haverá de se provar também quais foram as PF beneficiadas: é a segurança jurídica.

18. Qualquer lançamento de imposto ou multa com fundamento apenas em dúvida, em suspeição, é ilegal pois não se pode presumir a fraude, que necessariamente deverá ser demonstrada (Acórdão do TFR na Apelação Cível nº 24.055 - DJU 17.3.70. p. 870).

19. **Fiscalização.** Não poderíamos encerrar estas nossas singelas considerações sem antes referirmos a salutar preceito do RIR/80, art. 650, que, além

de penas para o funcionário público que, no exercício de suas funções deixe de apurar faltas ou fraudes cometidas pelos contribuintes em prejuízo da Fazenda Nacional, estabelece os seguintes imperativos:

> §1º. A aplicação das penas de que trata este artigo terá lugar, também, quando o auto ou o laudo de exame for julgado improcedente, em virtude de proposital abuso de autoridade ou evidente erro grosseiro, praticado pelo fiscal de tributos federais (Lei nº 2.354/54, art. 7º, 8, § único).
>
> §2º. 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 criminal (Lei nº 4.069/62, art.52 e Lei nº 4.862/65, art. 50).

IV - CONCLUSÕES

1ª) - **Presunções e Ficções** são categorias da técnica da elaboração do direito (fase pré-legislativa) que, após elaborada a norma, desaparecem para em seu lugar surgir o preceito imperativo, sob o título único de "presunções". Indícios nada representam frente à rigidez do Direito Tributário.

2ª) - As presunções do Direito Privado, para servirem ao Direito Tributário, devem submeter-se ao exame do sistema constitucional tributário, consistente nos seguintes princípios e regras, especialmente: a) rigidez do sistema; b) reserva absoluta da lei na descrição de todos os elementos do tipo tributário (cerrado); c) **in dúbio pro-reo** (art. 112 do CTN).

3ª) - As presunções não definem nem limitam competências tributárias (art. 110 do CTN).

4ª) - As presunções no Direito Tributário podem ser legais ou ilegais, constitucionais ou inconstitucionais. Se legais ou constitucionais, podem, para fins didáticos ou para fins de simples classificação, ser sub-denominadas de absolutas, relativas ou intermediárias.

5ª) - A fiscalização não pode promover lançamento de imposto indevido, assim considerado aquele que contém elementos insuficientes de comprovação, isto é, que não caracterizam a subsunção do fato à hipótese de incidência.

V - RESPOSTAS ÀS QUESTÕES DO SIMPÓSIO

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

RESPOSTA: As **presunções** (que se baseiam no "provável") distinguem-se das **ficções** (cujo fato será sempre "falso") apenas no plano pré-jurídico, enquanto serviam de elemento intelectual para o legislador elaborar a norma jurídica. Publicada esta, aparecem, ambas, sob o título único de "presunção" na condição de "regras jurídicas"e como tal se impõem. **Indício** representa apenas um ponto conhecido, que por sí só nada prova, mas que pode até merecer fé se acompanhado de elementos incontestáveis.

2ª questão: A figura do passivo fictício implica presunção do fato gerador do ICM ?

RESPOSTA: Não. A rigidez do sistema constitucional tributário, de que se reveste o tipo tributário

(cerrado) e o princípio da legalidade tributária (estrita), impedem que a figura do passivo fictício implique em presunção do fato gerador do ICM. Isoladamente considerado, a figura do passivo fictício nada prova.

3ª questão: Os depósitos bancários de pessoas físicas, em montante superior à renda declarada, autorizam lançamento do Imposto de Renda ?

RESPOSTA: Não. Depósitos bancários de pessoas físicas, em montante superior à renda declarada, não autorizam lançamento do IR, porque não representam a realidade econômica do depositante, evidenciando apenas sinais exteriores de riqueza que por sí só nada provam. A fiscalização não pode promover lançamento do IR sem elementos suficientes (RIR/80, art. 650 §2º), exigidos pelos princípios da estrita legalidade tributária e tipicidade cerrada.

4ª questão: É legítimo o emprego da presunção de Imposto de Renda para tributar pessoa física por via reflexa da pessoa jurídica ?

RESPOSTA: Não. Somente pode ocorrer a tributação da pessoa física por via reflexa da pessoa jurídica pelo emprego da presunção, somente quando esta estiver corroborada de elementos indiscutíveis tanto no âmbito da pessoa jurídica quanto na perfeita identificação da pessoa física beneficiada.

VI - BIBLIOGRAFIA

Além das obras citadas, as seguintes:

1. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 2ª ed. Saraiva. São Paulo. 1972.

2. MAGALHÃES, Tereza Ancona Lopes de. **Enciclopédia Saraiva do Direito.** Verbete "Presunções" (Direito Privado). Vol. 60. p. 367/386.

3. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária.** Saraiva. São Paulo. 1983.

4. SILVA, De Plácido E. **Vocabulário Jurídico.** 2ª ed. Forense. Rio-São Paulo. 1967.

5. SURGIK, Aloísio. **Enciclopédia Saraiva do Direito.** Verbete "Presunção Absoluta e Relativa" (Teoria da Prova). Vol. 60. p. 386/402.

São Paulo, 21 de abril de 1984.

PRESUNÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ

Quatro são as questões objeto de discussão no IX Simpósio Nacional de Direito Tributário, assim redigidas pelo Conselho Consultivo:

(1) De que forma as presunções se distinguem das ficções jurídicas e dos indícios e se compatibilizam com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação?

(2) A figura do passivo fictício implica presunção do fato gerador do ICM ?

(3) Os depósitos bancários de pessoas físicas, em montante superior à Renda Declarada , autorizam lançamento do I.R. ?

(4) É legítima a tributação reflexa por presunção?

I - INTRODUÇÃO

As questões apontadas guardam nítida relação com decisões administrativas, cujos termos e implicações na área tributária exigem do profissional do direito uma exegese cuidadosa, sob pena de autorizar a extensão do conceito de presunção a âmbitos em que nunca teve acolhida. Por isso, parece-nos oportuno citar as seguintes, ambas da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e publicadas no D.O.U. de 24.02.84:

> *IRPF - TRIBUTAÇÃO REFLEXA - O decidido no processo da pessoa jurídica quanto a matéria que, por sua natureza ou decorrência de lei, acarrete reflexo na tributação das pessoas físicas ou na fonte, faz coisa julgada nos processos decorrentes.(grifamos)*
>
> *IRPF - LANÇAMENTO DECORRENTE - Tratando-se de lançamento decorrente de procedimento fiscal instaurado contra a pessoa jurídica, é de se aplicar, no julgamento do processo da pessoa física ao acionista, o que foi definitivamente decidido naquele, ante a íntima relação de causa e efeito existente entre ambos.(grifamos)*

Preocupa-nos investigar quais seriam tais matérias, cuja natureza acarreta tributação reflexa ou cuja íntima relação de causa e efeito autorizam o lançamento, pois na realidade o que pretende a administração é legitimar a presunção de existência de fato gerador.

É bem verdade que na esfera judicial as questões envolvendo a presunção em matéria tributária têm recebido um tratamento bastante distinto do apontado acima. E foi de arestos como o abaixo apontado que fomos extrair o subsídio necessário ao desenvolvimento do presente trabalho.

> " *EMENTA*
>
> *TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - CÉDULA"H"*
>
> *A mera capitulação do art. 55 do RIR (Decreto nº 58.400/66),sem precisar o ítem respectivo é inidonea para apontar o fato gerador respectivo.*
>
> *Os depósitos bancários, embora possam induzir omissão de receita, aumento patrimonial ou sinal exterior de riqueza, no entanto, não são, em si mesmos, erigíveis em hipótese de incidência, para efeito de imposto de renda, particularmente, em se*

tratando de rendimento com vista à cédula "H", quando o fato gerador deve oferecer consitência suficiente em ordem a afastar a conjectura ou a simples presunção, para segurança do contribuinte e observância dos princípios da legalidade e da tipificação.

Negou-se provimento à remessa oficial."

(Remessa ex officio nº 62.862 - São Paulo)

Rel. Min. SEBASTIÃO ALVES DOS REIS _ 5ª Turma Unânime _ D.J. 11.04.83)

Essa decisão não repeliu de plano a possibilidade de se tomar por base, na autuação fiscal, a existência de indícios que evidenciem omissão de receita, etc. mas, pelo contrário, afirma a possibilidade de induzir-se tais situações através de depósitos bancários em montante superior ao da renda declarada. Fixa ainda a necessidade da observância dos princípios da legalidade e da tipicidade afastando o mero apoio na presunção estatuída no art. 204 do CTN, como na hipótese dos autos.

Necessário portanto se faz o exame prévio dos termos e expressões utilizadas nas decisões apontadas. Sem a correta compreensão do que significa induzir, presumir, relação de causa e efeito,

"matéria que por sua natureza... acarrete reflexo na tributação", etc. , certamente se pode chegar a soluções satisfatórias para os problemas levantados pelo Simpósio, no entanto, é na apreciação dessas expressões que vamos encontrar a pauta para o legislador, o juiz, o fisco e o advogado, em matéria de presunção.

II - A INDUÇÃO (PRESSUPOSTO LÓGICO DA PRESUNÇÃO)

1. Preliminarmente, cumpre-nos colecionar um par de definições que nos animaram particularmente ao estudo da indução como base lógica para a verificação da presunção.

"Presunção: é modo de prova indireta_ como acentua SCIALOJA, enquanto que na prova temos a demonstração da existência de um fato mediante ato dirigido diretamente a isso, na presunção ocorre a ***indução*** *de um fato em virtude de circunstâncias, que, por si mesmas, não têm por finalidade essa demonstração." (JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES, Direito Romano, vol. I, Ed. Borsoi, pg. 276, 1967, 2ª edição) grifo nosso.*

"A presunção, em direito, pode ser absoluta (juris et de jure) ou relativa (juris tantum). A primeira, por definição, não admite prova em contrário. A segunda a admite, ilidindo a certeza de verdade que a lei artificiosamente faz induzir de certo ato ou fato." (*ALIOMAR BALEEIRO, Direito Tributário Brasileiro, Forense, pg. 629, 1981, 10ª edição) grifo nosso.*

Como se vê, a indução encontra-se no cerne da definição de presunção.

Quanto ao argumento que fundamentaria tal conclusão, creio que basta lembrar que a presunção é instituto de caráter processual, de conhecimento, e o homem conta com dois caminhos para conhecer, a indução e a dedução.

Passemos portanto a abordar o tema da indução.

2. Para compreendê-la, é preciso partir de dois princípios:

a) todo raciocínio - demonstração - se fundamenta, em última análise, em verdades iniciais e indemonstráveis;

b) as verdades iniciais do raciocínio são evidentes e se obtêm por evidência : se conhecem por indução (por exemplo, que o todo é maior que a parte, ou que um objeto não pode ser todo preto e ao mesmo tempo todo branco).

Observe-se que, nas proposições acima, demonstrar é fazer ver a conexão necessária com aquelas verdades anteriores cuja demonstração é dispensável por já ter-se realizado anteriormente, ou por serem indemonstráveis, verdades iniciais evidentes. E ainda que essas verdades iniciais são as que surgiram espontaneamente (mas não são inatas), a partir da experiência sensitiva, sobre a qual agiu o entendimento. Este último processo é a indução, chamada comumente conhecimento de experiência.

"A indução é o processo da mente pelo qual passamos de várias verdades singulares, conhecidas pelos sentidos, a uma verdade universal, captada pela inteligência" (Aristóteles, In Anal.Post. lect.30)

Aparecem portanto na indução, dois "saltos" inseparáveis: do conhecimento sensível ao intelectual, e dos casos singulares à proposição universal.

Vemos, por exemplo, um papel branco (conhecimento sensitivo) e, abstraímos espontaneamente a partir de sua visualização o todo e as partes do papel, e ainda que o todo do papel é maior que suas partes (primeiro "salto" da mente). Repetimos a operação com diversos outros objetos e, por fim, percebemos que por sua própria natureza, sempre e em todos os casos, o todo é maior que a parte (segundo "salto", a captação intelectual desse juízo, ou segunda operação da mente).

Assim, captamos um sem número de verdades universais e princípios metafísicos, morais, científicos . Conhecemos indutivamente que o homem é livre, o fogo queima, os corpos se corrompem, o calor dilata os metais, etc. (verdades universais), algo não pode ser e não ser ao mesmo tempo e sob um mesmo aspecto, duas coisas iguais a uma terceira são iguais entre si, todo efeito tem uma causa, todo agente age por um fim, etc. (princípios).

Vemos ainda que os exemplos poderiam multiplicar-se indefinidamente pois a indução tem um alcance amplíssimo.

Cabe aqui diferenciar a indução da dedução, que é uma forma de conhecimento contraposta à quela, posto que a dedução se opera a partir de verdades universais enquanto a indução se faz a partir de casos singulares. O conhecer indutivo é justamente a base que faz possível o conhecer discursivo, i. é, dedutivo.

Convém ainda fazermos uma outra distinção todavia mais importante para o nosso trabalho, que está implícita na anterior: a indução não é um procedimento demonstrativo, um mecanismo pelo qual se "conclua" a proposição universal. Se fosse, seria então uma dedução (cfr. In Anal. Post., lect. 4).

Alguns lógicos tentaram reduzir a indução a um silogismo (raciocínio, dedução). Isto faria com que se reduzisse apenas a uma forma de raciocinar degradada, que conclui sempre apenas em probabilidade.

Trata-se da posição adotada por H.D. Gardeil em sua "Lógica" (Duas Cidades, 1967, pg. 141), onde a expõe nos seguintes termos:

"A verdadeira indução deve ter como fim não o coletivo como tal, quer dizer, a coleção dos singulares enumerados, mas o universal, incluindo em potência um número indeterminado de sujeitos.

No caso privilegiado da percepção dos primeiros princípios ou noções simples, a indução chega às evidências: eu percebo que o todo, absoluta e universalmente falando, é maior do que a parte. Porém, quase sempre, nas ciências e na prática da vida, esta operação não chega a atingir este grau de certeza: ela atinge julgamentos universais, mas sem que a razão destes seja evidente. Não há verdadeiro termo médio, não se vê a razão formal de ser da conclusão. A conclusão a que se chega é, antes, em torno da existência: se os casos foram suficientemente enumerados, pode-se legitimamente assegurar-se do julgamento universal.

Decorre disto que, regra geral, a conclusão de uma indução é somente provável, porque permanece sempre um certo hiato entre a soma dos casos particulares observados e o universal que se infere: há portanto, sempre, possibilidade de erro. Se observei que o cobre, o ferro, o ouro, etc., se dilatam com o calor, eu poderia, se minhas experiências forem suficientes, concluir legitimamente que todos os metais se dilatam com o calor. Entretanto, não posso afirmar com certeza absoluta porque, talvez, tal metal que eu não conheça não se dilate efetivamente com o calor. Na indução científica eu não "vejo" e é por isso que guardo sempre um certo receio de me enganar, formido errandi, o que é o caráter distintivo do conhecimento provável."

Não carece de razão o supracitado autor, no entanto, não fica suficientemente esclarecido se na indução propriamente dita, em seu sentido estrito, se exclui a possibilidade de erro. É que faz-se necessário distinguir esses dois tipos de indução: a indução certa e a indução provável. A primeira conclui com certeza e a segunda apenas com probabilidade.

Podemos definir a indução certa como aquela que se dá quando, ao experimentarmos repetidamente uma mesma verdade singular em muitos casos, se capta, ao final, com a inteligência, que essa verdade é universal. Concorrem na indução a experiência sensível e o entendimento, que capta uma verdade,

ou seja, um juízo adequado à realidade, que é universal porque atribui a um sujeito um predicado que lhe corresponde por natureza. Capta-se, por exemplo, que todo vivente, por natureza, precisa necessariamente alimentar-se.

3. Conhecido o conceito de indução, chegamos ao ponto em que podemos explorá-lo como fundamento da presunção jurídica.

Como vimos, a indução certa conduz a uma conclusão necessária mas a indução provável, tipo diverso, leva apenas à probabilidade.

Costuma-se definí-la como aquela em que partindo-se de uma enumeração suficiente de casos em que se verifica uma mesma verdade particular, se toma por verdadeiro um juízo de caráter universal, cujo conteúdo é idêntico ao daquela verdade verificada nos casos singulares.

4. Trata-se de algo meramente provável pois nesse caso não operou-se aquela segunda operação da mente, característica do processo indutivo certo, da indução "stricto sensu", pelo qual a inteligência, informada pelos casos concretos, capta a universalidade da verdade percebida nos particulares, pela sua natureza. A indução provável aproxima-se da dedução, sem confundir-se com ela, como se expõe a seguir, citando Aristóteles (I Anal. II, C. 23,68 a 33):

> *"De certa maneira, a indução se opõe ao silogismo: este prova, pelo termo médio, que o extremo maior pertence ao terceiro termo; aquela prova, pelo terceiro termo, que o extremo maior pertence ao termo médio. Verificar-se-á isto facilmente no seguinte exemplo, onde indução e silogismo estão invertidos:*
>
> *Silogismo:*
>
> Todos os animais (M) sem fel vivem (T) muito tempo
> Ora, o homem (t), o cavalo, o burro, são animais (M) sem fel
> Logo, o homem (t), o cavalo, o burro vivem (T) muito tempo
>
> *Indução:*
>
> O homem (t), o cavalo, o burro vivem (T) muito tempo
> Ora, todos os animais (M) sem fel são o homem, o cavalo (t) e o burro /
> Logo, todos os animais (M) sem fel vivem (T) muito tempo

Como observa GARDEIL, "para verificar a fórmula de Aristóteles é necessário determinar M, T, e t no silogismo, depois transportá-lo com sua significação para a indução. O médio não é verdadeiramente médio senão no silogismo" e por isso, vemos que a indução não é meramente um raciocínio dedutivo invertido em seus termos.

A indução tem suas regras próprias. Quando não é possível dar o segundo "salto" da indução, captando o universal a partir de casos singulares, não há como abstrair uma regra geral, um juízo que se verifique sempre e em todos os casos particulares que se apresentem. Não há como concluir com certeza se a segunda operação da indução estiver impedida de realizar-se.

5. Isto ocorre porque, verificada alguma das seguintes circunstâncias, não há como concluir por necessidade, restando porém a possibilidade de concluir com indução provável:

a) defeito do conhecimento dos casos singulares;

b) contingência do fenômeno, isto é, da

verdade observada, em virtude de tratar-se de fato que não é próprio da natureza do sujeito observado, ainda que com frequência se verifique. Por exemplo, conheço uma série de médicos, os quais costumam vestir-se de branco; ora, o fato de que eu encontre alguém vestido de branco não me autoriza concluir necessariamente que trata-se de um médico, ainda que me autorize supô-lo, com probabilidade.

Não obstante o fato de que a indução provável não conduz à certeza, é utilíssima, sempre que observadas as suas regras próprias. A Mecânica de Newton, p. e., nada mais é do que um caso particular da Mecânica Relativística, aplicável apenas aos fenômenos ocorridos às velocidades estudadas ao tempo de Newton. Suas leis são plenamente válidas mas num âmbito restrito; pode-se legitimamente concluir com certeza através delas mas somente quando consideradas em relação a velocidades hoje consideradas baixas. Um físico moderno a elas se refere nos seguintes termos:"_Tudo se passa como se (e enuncia uma lei de Newton) nessa velocidade." Tais leis físicas foram, e são ainda, utilíssimas mas não podiam ser tomadas como definitivas por não haver pleno conhe-

cimento dos fenômenos observados à época em que foram formuladas.

6. Advogamos neste trabalho que a indução provável é o suporte lógico do instituto jurídico da presunção. Base não apenas quanto à sua origem mas como suporte fático – enquanto elemento do processo de conhecimento – e inafastável da presunção.

Defendemos que pode haver presunção quando verificados os elementos da indução e que, pelo contrário, a presunção não pode subsistir quando não se verifiquem.

Assim, somente haverá presunção legal se:

a) o sujeito (termo médio) comporte pela sua natureza o predicado (extremo maior); e

b) a liberdade não torne o extremo maior contingente.

Essa regra restringiu-se à presunção legal porque, como veremos adiante, na presunção comum, o segundo obstáculo à formação da presunção, o da contingência, é afastado pelo livre convenci-

mento do julgador.

É o que se explicitará no ponto seguinte.

III - A PRESUNÇÃO, CALCADA NA INDUÇÃO.

7. Abordaremos uma série de casos concretos de presunção que se coadunam perfeitamente com a conceituação que se segue:

a) Presunção "iuris et de iure"

Diz-se ser aquela que não admite prova em contrário. Neste caso, somente podemos compreender essa definição como imprecisa pois não há presunção alguma. Só podemos admitir que ocorra algumadas seguintes hipóteses, napresunção absoluta: ou há certeza dada pela dedução ou pela indução certa, ou estamos diante de algo plenamente ilógico (porque é ilógico dar por certo algo de que não se tem certeza inadmitindo prova em contrário).

b) Presunção "iuris tantum"

Já a presunção relativa não encerra contradição lógica. É fruto de uma indução provável. O legislador, partindo de casos singulares em que

verifica uma verdade (e portanto um juízo verdadeiro), não obstante impedido de deles extrair uma verdade universal, mas contando com uma enumeração suficiente de casos particulares, pode legitimamente estatuir presunção de que sempre ocorra nos casos singulares, e assim o faz, reservando o espaço necessário à contra-prova.

Os casos singulares servirão de "matriz" para a presunção relativa, provindo normalmente da jurisprudência, especialmente de casos em que se apresenta presunção comum.

c) Presunção "hominis"

Quanto à presunção comum, verificar-se-á em juízo, quando o julgador, apreciando as particularidades de cada caso, verificar a existência dos elementos da indução e concluir com o uso desse meio de conhecimento. Cabem aqui a indução certa, a indução provável e mesmo a indução provável em que o impediente de que se conclua com certeza seja a liberdade humana pois o julgador pode suprí-lo face às provas oferecidas no âmbito do processo. Note-se que ao referir-nos às provas incluímos também os indícios como meio de prova.

8. O legislador, face à abundância de casos concretos tendentes a constituir uma indução provável poderia também presumir a intenção do agente que ficaria sujeito à presunção, à exemplo do caso especial de presunção comum acima descrito? Ficaria ressalvada, naturalmente a possibilidade de prova em contrário.

É uma questão interessante, à qual respondemos que o legislador poderá fazê-lo somente quando presuma boa-fé . Jamais poderá estabelecer norma que presuma a má-fé pois esta não se presume, a exemplo da doutrina consagrada no Direito Penal, que, no particular, informa o Direito Tributário.

O legislador não conta com nenhum dado concreto referente às pessoas e às situações às quais aplicar-se-ia a presunção, não podendo portanto presumir a má-fé. Já o magistrado, contará com os dados reais de cada caso submetido à sua jurisdição.

Acrescente-se que, em matéria tributária a solução do problema é ainda mais fácil pois pelos princípios da tipicidade e da legalidade (como no D. Penal) fica vedada ao legislador a hipótese levantada. Crime não se presume; fato gerador também não. É

preciso prová-lo, por todos os meios em direito admitidos.

IV - ADEQUAÇÃO DA PRESUNÇÃO À INDUÇÃO

9. Encontramos na legislação e na jurisprudência diversos casos de presunção, cuja perfeita adequação ao esquema acima exposto se impõe.

Presunção "iure et de iure"

10. Quer-nos parecer que o vocábulo presunção não é bem utilizado no particular, pois fixa a atenção do estudioso no elemento incerteza, prórpio das demais espécies de presunção mas impróprio deste.

A presunção absoluta mereceria com toda a justiça o qualificativo de bárbara (Mercadé) se a considerássemos tendo em conta exclusivamente o conceito de que estabelece uma presunção, dar por certo algo de que não se tem certeza, que não admite prova em contrário.

Repugna à razão a presunção "iure et de iure" quando assim considerada, no entanto, quando se identificam os casos concretos de aplicação dessa figura legal, o estudioso vê-se convencido da razoabilidade e da necessidade do instituto.

Ocorre que falha a conceituação da presunção legal absoluta quando, ao não referir o fundamento lógico que a sustenta, abre brecha a que se estabeleçam presunções que atentem contra a justiça. Tal seria a inversão do princípio de que todos são inocentes até prova em contrário.

11. Faz-se necessário o esclarecimento de que a presunção "iure et de iure" apóia-se na natureza das coisas ou do instituto, o que lhe dá um limite objetivo e impede seja estatuída injustamente.

Assim, ao se declarar inútil a prova de inexistência de causa debendi com o fito de ilidir a obrigação de quitação de nota promissória, não se está meramente presumindo que haja uma causa para o surgimento do título e ao mesmo tempo inadmitindo que se prove o contrário mas simplesmente se está afirmando que é inútil essa prova pois a nota promissória, por sua própria natureza, enquanto título de crédito não causal, exclui do âmbito de sua apreciação a causa debendi, restringindo-se seu exame apenas às características literais (cfr. RTJ 92/143).

Já no caso da letra de câmbio, a presunção existente é em sentido inverso, ou seja, presu-

me-se a existência de negócio jurídico subjacente pois é da propria natureza desse título vincular-se à realização do negócio que lhe deu origem. Ora, provada a inexistência do negócio, conclui-se nulo o título, por carecer de origem (cfr. RTJ 95/382).

Em matéria de licitação pública, inadmite-se à concorrência para construção de obra projetada por empresa coligada à que apresenta sua proposta, por"presumir-se" que esta teria acesso às informações disponíveis junto à empresa que realizou o projeto, o que descaracterizaria a concorrência. Mais uma vez percebe-se que que não há propriamente presunção absoluta de que tenha ocorrido a possível e provável troca de informações mas sabe-se que é da própria natureza das relações entre empresas coligadas a troca de tais informações. Inútil também aqui a contra prova (cfr. RDA vol. 142).

O mesmo se pode notar nas previsões legais relativas a impedimento, doação entre ascendente e descendente, testemunho de pessoa interessada na lide, etc.

12. E, em matéria tributária, podemos citar a seguinte decisão do TFR que teve por Relator o eminente Ministro Sebastião Alves dos Reis, em que

dá perfeito entendimento às presunções legais atinentes à distribuição disfarçada de lucros:

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - LANÇAMENTO REFLEXO.

À luz da legislação do imposto de renda, a distribuição disfarçada de lucros - ato pelo qual a pessoa jurídica transfere, a título de participação, o lucro para o patrimônio alheio - aos acionistas ou sócios, não se presume dependendo de fato específico, só sendo prevista a distribuição automática nos casos de firma individual, filial ou estrangeira com sede no país, e dos comissários estrangeiros que aqui operam.

É certo que "in casu" não se sabe se a pessoa jurídica se conformou com o lançamento suplementar respectivo, de que o presente é reflexo, por projeção na pessoa física, mas não é menos certo que, como já dito, não há distribuição presumida, em particular, na hipótese de sociedade anônima, em que a distribuição é condicionada a formalidades especiais, inclusive deliberação

da Assembléia Geral.

É verdade que na espécie a diferença exigida da pessoa jurídica originou-se de dados extra-contábeis, não registrados na sua escrituração, mas, tal circunstância, por si só, não induz distribuição ao acionista de uma sociedade anônima.

A prova pericial afasta a distribuição arguída.

Negou-se provimento à remessa oficial."

(pub. in D.J. 15.12.83 pg. 19.987)

13. Aportação muito interessante trazem ainda as previsões legais que consignam a responsabilidade objetiva do Estado (art. 107 da CF e art. 15 do C.C.), pois são casos apontados como de presunção absoluta - que seria de culpa do Estado. Parece-nos no entanto que não há de forma alguma tal presunção, que seria, quando muito, de responsabilidade e não de culpa. Neste caso, a prova de inocorrência de culpa, não afasta a responsabilidade do Estado mas apenas a prova de concorrência exclusiva da vítima. Não há portanto presunção de culpa.

Encarando o problema sob o prisma das relações Estado-indivíduo, verificaremos que o Estado existe em função do indivíduo, que está aí para servi-lo, para facilitar-lhe a consecução de seus fins enquanto pessoa. Por isso, sempre que o serviço público causar prejuízo ao indivíduo, tem o dever de indenizar pois é de sua natureza que sirva o indivíduo e não que o prejudique. Afasta-se tal responsabilidade apenas quando ocorrida e provada a concorrência exclusiva da vítima, que não mais se pode dizer prejudicada pelo Estado pois prejudicou-se a si mesma.

14. A presunção "iuris et de iure" não acolhe portanto como fundamento a incerteza do fato e nem sequer sua probabilidade (própria das presunções relativas e comuns) mas tem suporte na certeza de que determinada situação de fato ou determinado instituto jurídico por sua natureza comportam o juízo que se imputa verdadeiro como "presunção", tornando portanto inútil a contraprova eventual.

Presunção "iuris tantum"

15. Como foi visto anteriormente, na presun-

ção legal relativa, o legislador, baseado numa indução provável, fixa em lei um princípio segundo o qual presume-se verdadeiro determinado fato cuja existência não é certa, face à verificação de outro fato provado ao qual se vincula, à maneira do extremo maior ao termo médio na indução.

Como a indução provável não conclui em certeza, a presunção "iuris tantum" também não tem essa propriedade, residindo apenas no âmbito da probabilidade e admitindo portanto a contraprova.

Assim, por exemplo, presume-se quitado o título de crédito em posse do devedor. O legislador verifica que essa situação ocorre normalmente, i. é, em um número suficiente de casos singulares para que se possa legitimamente concluir que tais títulos, quando em posse do devedor, estejam efetivamente quitados, a menos que se prove o contrário. A natureza do título de crédito (documento necessário ao exercício do direito literal e autônomo nele contido_ Vivante) comporta essa presunção e um número suficiente de casos particulares o confirmam.

Abordemos uma outra presunção, a de sinceridade da retomada para uso próprio do locador na locação comercial (cfr. RTJ 74/381, 66/298, 62/371 e 63/708, entre outras). Como nesta hipótese não se exige ao locador a prova de que utilizará o imóvel para si, poder-se-ia entrever uma exceção ao princípio de que cabe a quem alega a prova dos fatos alegados. No entanto, não há negação alguma do princípio pois o locador não estará alegando absolutamente nada mas apenas exercendo um direito seu: o de utilizar seu imóvel.

Mas, em havendo locação comercial, não seria o caso de exigir do locador que prove necessitar do imóvel para si; não dispor de outro ? Tal exigência é em si inadmissível, intolerável, pois equivale a provar sua boa intenção, provar que não estaria agindo dolosamente.

Deparamo-nos aqui com uma situação em que, não obstante se verifiquem todas as demais condições de existência da indução provável, com a ocorrência de inúmeros casos em que se comprove a má intenção do locador, ao legislador permanece vedada a possi-

bilidade de estauir a presunção contrária, ou seja a de insinceridade da razão apontada para a retomada (uso próprio). Isto porque, como vimos anteriormente, o dolo jamais se presume; sempre que se trate de julgar a intenção deve-se partir do princípio de que é reta. Se for o caso, cabe a quem a alega provar que é dolosa.

Presunção "**hominis**"

16. Trata-se do fecho da presunção enquanto instituto jurídico inarredável de sua base lógica, a indução.

Acima afirmamos que a presunção comum seria fruto de uma indução certa ou de uma indução provável.

Como os casos de presunção comum com indução certa são um tanto privilegiados e sua explicação não exige muito, uma vez conhecida a sistemática da indução, analisaremos principalmente aqueles baseados na indução provável.

Antes realçamos o fato de que o legislador não poderá nunca suprir o óbice à indução provável quando consistente na contingência da relação que se pretende erigir em presunção face à liberdade humana pois isso implicaria na presunção da intenção do sujeito como dolosa. Note-se que apenas abordamos a possibilidade de presumir-se a intenção dolosa pois à rigor, para presumí-la sincera não faz falta presunção alguma pois esta já existe por si, é a regra, é o natural.

No entanto, ao julgador cabem não só o poder como também o dever de, baseado nos indícios e circunstâncias concretas do caso, julgar a intenção do agente, podendo inclusive nessa tarefa contrariar presunção "iuris tantum" .

Somente o caso concreto pode fornecer os elementos que completam a presunção comum quando baseada em indução provável obstada pelo óbice da contingência devido à liberdade. Somente em juízo pode ser afastado.

17. Nesse sentido, oferece preciosos subsídios

à posição aqui defendida a decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal no ERE nº 75.260 PR (in RTJ 70/168), que teve por Relator o eminente Ministro Aliomar Baleeiro, e cujo teor parece-nos de grande riqueza para a fundamentação dos raciocínios expostos neste trabalho, razão pela qual citamos algumas de suas passagens a seguir:

"EMENTA

RETROVENDA. SIMULAÇÃO.

1. O C. Pr. Civ., de 1939, art. 252, erige o indício em rainha das provas, em se tratando de casos de má-fé, dolo, simulação e fraude.

2. Nega vigência a esse dispoditivo a decisão que o faz depender de presunção nele implícita.

3. O exame de prova pode dar escapada ao recurso extraordinário quando o juiz delira das diretrizes da lei quanto à eficácia em tese de determinada prova, "porque, neste caso, a questão é simplesmente iuris" (Ag. 13.023)."

Trata-se, como informa o relatório, de caso em que:

"Em ações conexas de nulidade de escritura de compra e venda com cláusula de retrovenda, acoimada de dissimular contrato de mútuo a juros onzenários, intentada pela embargante, e de imissão na posse, dos compradores, cumulada de perdas e danos, proposta pelos embargados..."

Em seu voto o Ministro Baleeiro noticia preliminarmente que:

"A r. sentença de 1º grau reconheceu a simulação e o dolo, feitos para violação da Lei de Usura e para sonegação fiscal em favor do comprador, que por esse meio teria escapado ao Imposto de Renda sobre os juros onzenários de 4% ao mês. Um dos indícios da fraude consistia em que, mediante o pagamento de Cr$ 10.316,80, o prazo para o retrato ficaria prorrogado por mais 60 dias e assim sucessivamente. Ora, Cr$ 10.316,80 correspondem com matemática exatidão aos juros de 4% por dois meses, sobre Cr$ 128.960,00, valor da retrovenda, dita simulada.

Ambas as partes eram doutores nessas retrovendas, segundo a sentença, pois tanto as contratava a embargante CICOREL com vários, em seus crônicos apertos de caixa quanto o embargado varão Dr. Edgar Linhares Filho, em seus investimentos financeiros, uma das quais já foi objeto do RE 71.862."

No entanto, o E. Tribunal de Justiça do

Paraná entendeu que:

> *"... desses indícios não se podem tirar "presunções e circunstâncias graves, sérias, precisas e concordantes", porque as existentes se diluem em confronto com a escritura pública de retrovenda, lavrada perante o tabelião do 3º Ofício da Cidade de Ponta Grossa."*

A decisão de segunda instância opõe aos indícios apontados – considerando-os como fonte para a formação de uma presunção comum – a existência de presunção legal relativa proveniente da lavratura de escritura pública.

Estabeleceu-se nos autos do processo em questão interessante conflito entre presunção "hominis" e presunção "iuris tantum". E a solução apresentada pela Suprema Corte vem em apoio à posição defendida no presente estudo.

Os argumentos pelos quais o Pleno decidiu por unânimidade a questão, favoravelmente à embargante, foram os seguintes, que expomos resumidamente:

a) os indícios eram suficientes para o reconhecimento da simulação;

b) o Tribunal paranaense, embora conhecendo os indícios, considerou-os insuficientes para constituírem-se em "presunções e circunstâncias graves, sérias, precisas e concordantes";

c) a alegada insuficiência padece de "debilidade lógica" (sic, Min. Aliomar Baleeiro);

d) estes elementos de fato, somados aos indicados na ementa, acima transcrita, concluem o julgamento.

18. Ora, a decisão em tela já conta com os elementos necessários e suficientes apenas com os dados acima apontados. O conceito de indução não parece ser exigido para nada. No entanto, analisemos os seguintes trechos extraídos do voto do Min. Baleeiro:

> *"a)"O C. Pr. Civ. fala em presunções e indícios. Prova indiciária e presunções são coisas diferentes. O indício pode dar mais que a presunção, –pode dar a certeza, ou só compor a presunção hominis, pode dar elemento íntimo de prova",– ensina Pontes de Miranda(Comentário ao Código de Processo Civil, 1958, III, página 419). Ao passo que "presumir é ter por sido alguma coi*

sa, antes de ser provada, de ser percebida", "o indício é o fato ou parte de fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar"(idem, p. 421)."

b)"*Ora, a simulação demonstra-se por indícios e presunções.*

"Considera-se indício a circunstância conhecida e provada que tendo relação com o o fato, autorize, por indução concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias" (C. Pr. Pen., art. 239)."

c)"*A prova indiciária sobre que assentam as presunções é de grande utilidade e aplicação no deslinde das questões presas às arguições de simulação, dolo, fraude e outras mistificações praticadas contra a boa-fé e é, por essa razão, que a lei em sua função protetora da seriedade dos atos jurídicos, admite a prova das alegações por indícios e circuntâncias (C. Pr. Civ., art. 252) e consagra no art. 253 do C. Pr. Civ. a livre apreciação do juiz, sobre indícios, levando em consideração a natureza do negócio, a verossimilhança dos fatos e até a reputação dos indiciados. Foi isso que fez o magistrado de primeira instância, foi isso que ensinou o eminete relator do acórdão embargado.*

O dolo, a fraude, a simulação, não podem prevalecer sobre a boa-fé e a Justiça não deve acobertar os estelionatários civis."(citando voto do eminente Ministro Pedro Chaves)

19. Da opinião de Pontes de Miranda destacamos que o indício pode realmente dar mais do que a presunção – a presunção "iuris tantum" – pois pode dar certeza, enquanto fato que compõe uma indução certa, podendo também dar o mesmo que uma presunção legal relativa quando suficiente apenas para compor indução provável, sempre fundamentando uma presunção comum.

Note-se que no caso em tela o Supremo rejeitou a vinculação, quanto à eficácia da prova apresentada, à existência de "presunções e circunstâncias sérias, graves, precisas e concordantes" pois corresponde a limitar a aplicação desse meio de prova indi

reta (a presunção comum) a casos de presunção por indução provável, que implica na existência de diversos elementos para a configuração da indução (no caso, de simulação). Na hipótese dos autos, por se tratar de caso de indução certa , pois seus elementos permitiam concluir com certeza a simulação existente na retrovenda, através dos indícios, cuja nítida clareza foi reconhecida em todas as instâncias, absurdo seria fazê-la depender de mais elementos. E tenha-se em conta que mesmo em se tratando de caso de indução provável, basta para sua conclusão que os elementos sejam suficientes para concluir.

Do art. 239 do Código de Processo Penal temos a explícita consonância com a idéia de que a presunção necessariamente apóia-se na indução.

Do trecho recolhido do voto do eminente Min. Pedro Chaves, temos a confirmação de que somente no âmbito judicial se pode suplantar as questões que importam em presumir má-fé. Somente com os elementos dos autos é que se pode presumí-la, somente a livre apreciação dos indícios pelo juiz dará

à presunção comum um alcance que o legislador não pode dar à presunção legal.

V - CONCLUSÕES REFERENTES À PRESUNÇÃO

20. O instituto da presunção não pode ser corretamente definido sem a compreensão do suporte lógico que o fundamenta, enquanto instituto próprio do processo de conhecimento (cfr. José Carlos Moreira Alves _ Direito Romano _ Ed. Borsoi, 2ª ed. 1967 pg. 274, no sentido de que a prova é matéria mais de lógica do que, propriamente, de direito; com apoio em Scialoja).

21. A presunção "iuris tantum" apresenta claramente em sua origem a exigência de tal suporte lógico pois ao constituir-se em limite à livre valorização da prova pelo julgador, impõe-se a necessidade de um fundamento para tal limitação (cfr. José Carlos Moreira Alves, ob. cit., onde informa que a presunção é própria da "extraordinario cognitio" onde o juiz perde a ampla liberdade para a avaliação da prova, pg. 276).

22. O suporte lógico da presunção é a indução,

como a definiu Aristóteles, o processo da mente pelo qual passamos de várias verdades singulares, conhecidas pelos sentidos, a uma verdade universal, captada pela inteligência.

23. A presunção "iuris et de iure" não se aplica propriamente o termo presunção pois nela não se "dá por certo algo de que não se tem certeza, inadmitindo prova em contrário" mas se considera inútil a prova de fato que em tese ilidiria a presunção mas que por aplicar-se de instituto jurídico que por sua natureza não comporta a pretendida relação eximente,é inútil. O suporte deste tipo de "presunção" é uma dedução e não uma indução. A doutrina moderna não mais a acolhe no sentido clássico.

24. A presunção "iuris tantum" corresponde como fundamento a indução provável e, via de regra, tem sua matriz na jurisprudência, com a repetição de presunções comuns no mesmo sentido. Quando se trata de presunção comum em que o juiz conclui pela má-fé do sujeito, mesmo que repetidamente em casos semelhantes, fica vedade ao legislador firmar presunção legal naquele sentido.

25. A presunção comum tem por fundamento a indução provável e eventualmente a indução certa. Neste caso o juiz, mediante a livre apreciação das provas —principalmente dos indícios nos casos de dolo, fraude e simulação— pode concluir com indução provável mesmo tendo que, para tanto, julgar a intenção da parte.

VI - AS QUESTÕES DO SIMPÓSIO, À LUZ DA PRESUNÇÃO COMO INSTITUTO COM BASE INARREDÁVEL NA INDUÇÃO

Preliminarmente, ainda que não conste das questões propostas no IX Simpósio Nacional de Direito Tributário, convém abordar o problema colocado pelo art. 204 do CTN.

É certo que a jurisprudência tem entendido que *"a presunção iuris tantum de certeza e liquidez da certidão da dívida ativa resulta de norma pré-processual e não livra a Fazenda do ônus de, no âmbito do processo judicial, provar os fatos em que se assenta o seu direito."* (AC nº 57-961-PR in J.T.F.R. 7/170), mas, por quê ?

A questão se simplifica quando se tem em conta que em Lógica se conhece ainda um terceiro tipo de indução, a duvidosa, omitida anteriomente por seu escasso interesse para aclarar as presunções iuris tantum e hominis.

Entre outros motivos para a aparição da indução duvidosa, está o fato de que em se tratando de apreciar uma operação artificial como p.e. uma máquina, sabe-se que se pode esperar que a máquina produza bem, sem falhas, se for boa, estiver bem projetada, bem conservada, bem alimentada, etc., caso contrário será duvidoso que produza assim, sem falhas.

Pois bem, se quanto a uma máquina só posso dar por certo que produzirá sem erros verificada uma série de requisitos, que se dirá de uma máquina composta de homens ? Que se dirá quando esses homens não têm porque estar necessariamente empenhados em cumprir bem suas funções,ou suficientemente capacitados para cumprí-las sempre bem, e ainda que em alguns casos podem ter interesse em cumprir mal suas funções?

Dir-se-ia que a "máquina" humana em questão é duvidosa quanto ao cumprimento de suas funções. Ainda que normalmente as cumpra bem, a indução de que o faça sempre é duvidosa.

Naturalmente nos referimos à máquina fazendária mas não há porque restringir a consideração somente a ela.

Vejamos um outro caso em que a situação é idêntica, e seu tratamento jurídico: a duplicata.

A inscrição na Dívida Ativa tem, "mutatis mutandis", a mesma estrutura da emissão da duplicata. À notificação e processo administrativo correspondem o protesto e a cobrança amigável; há liquidez e certeza tanto numa quanto na outra; os prazos e efeitos da revelia são semelhantes; etc.

Ora, é certo que o comerciante pode emitir a duplicata e que ela é título executivo extra-judicial, porque a lei assim o prevê, mas, a menos que haja aceite do sacado ou recibo de entrega da mercadoria, a ninguém se lhe ocorre defender que cabe ao

executado a esse título a prova de que não procede. No entanto, não se pode negar ao comerciante o direito de ingressar em juízo com base em duplicata formalmente perfeita; não se lhe exige um prévio processo de conhecimento, podendo ingressar diretamente na fase executória mas a prova de procedência do título é sempre necessária.

O motivo é, como já vimos, a existência de indução duvidosa como suporte dessa presunção. A máquina pode falhar, uma empresa pode falhar ao emitir suas duplicatas e a Fazenda pode falhar ao inscrever débito tributário na Dívida Ativa. Falhará mais ou menos, é verdade, mas sua atividade é por suas próprias características uma atividade cujo bom funcionamento é duvidoso e não permite portanto mais do que uma presunção pré-processual.

Concordamos assim com a conclusão alcançada no acórdão antes citado mas não com a consideração de que se trate de presunção "iuris tantum" a do art. 204 do CTN, não obstante seu parágrafo único indicá-la como relativa.

Enganaria-se quem julgasse que o serviço fazendário ficaria prejudicado pela adoção dessa interpretação. Já tem o bastante com a presunção pré processual e os meios habituais de prova da procedência da inscrição, assim como têm o bastante os comerciantes com a disciplina jurídica da duplicata mercantil.

Pelo contrário, facultaria o abuso por parte da Administração o entendimento de que se trata de presunção "iuris tantum". É o que tem entendido o TFR em diversas decisões como a seguinte:

> *"EMENTA*
>
> *"PREVIDENCIÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - SUSPENSÃO DO BENEFÍCIO - FRAUDE - ÔNUS DA PROVA.*
>
> *1. A suspensão do benefício previdenciário sem a instauração de processo regular de revisão em que fique assegurada ampla defesa, é ato abusivo.*
>
> *2. A fraude não se presume. À Administração incumbe o ônus da prova, em face da presunção de veracidade das anotações constantes da Carteira de Trabalho.*
>
> *3. Precedentes do TFR.*
>
> *4. Apelo denegado."* (AMS 96108 - RJ, Min.

Relator Washington Bolívar, D.J. 15.12.83 pg. 19919)

A) Resposta à 1ª questão.

As presunções distinguem-se das ficções enquanto meio de prova indireta que, baseadas -conforme o tipo de presunção - em indução certa ou provável, ou ainda na natureza jurídica do instituto a que se referem, dão ao julgador parâmetros lógicos para a apreciação dos fatos.

Distinguem-se dos indícios pois estes, enquanto elementos de fato que são, relacionam-se com a presunção apenas enquanto elementos para a formação da praesumptio hominis. Serão, nos casos que envolvem dolo, fraude ou simulação, "a rainha das provas" (art. 252 do CPC de 1939 e 129 do CPC de 1973), justamente porque permitirão ao julgador concluir por indução a presunção comum.

Compatibilizam-se com os princípios da tipicidade e da legalidade em matéria tributária da mesma maneira que no direito penal. A presunção enquanto meio de prova indireta, permite que, no âmbito judicial, se verifique a ocorrência do fato gerador, por meio de presunção comum. No entanto, nunca se poderá estabelecer presunção legal que importe em considerar doloso, fraudulento ou simulado o procedimento do sujeito passivo.

B) Resposta à 2ª questão.

Não A mera existência de passivo fictício não a implica; somente no âmbito judicial é que o julgador poderia realizar tal presunção pois presumí-lo é necessariamente considerar doloso, fraudulento ou simulado o comportamento do contribuinte.

C) Resposta à 3ª questão.

A Receita, ao verificar tal situação, poderá ou não realizar tal lançamento, no entanto, o que há que ressaltar é que cabe-lhe a prova da ocorrência do fato gerador pois não ocorre a inversão do ônus da prova em virtude da presunção de liquidez e certeza do art. 204 do CTN, que é apenas pré-proces-

sual.

D) Resposta à 4ª questão.

A chamada "tributação reflexa", cujos contornos não se encontram ainda suficientemente definidos, é legítima apenas quando corresponda a relações necessárias, decorrentes da natureza jurídica dos institutos aos quais se aplica. Assim, a tributação da pessoa física por verificar-se distribuição difarçada em firma individual é legítima, enquanto o mesmo raciocínio transposto à sociedade anônima , diretamente, não permite a tributação reflexa.

"PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO"

Sumário: 1- Considerações Preliminares; 2- Noção de Presunção e Ficção; 3- Diferenças Existentes entre Presunção e Ficção; 4- As Presunções e os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação; 5- Análise de Questões Relativas a Presunção e Ficção; 6- Conclusões

Antonio Bianchini Neto

1 - CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Antes de mais nada, convém que se frize que o presente tema, entre inúmeros outros, requer da doutrina estudos cada vez mais aprofundados.Na verdade, é certo que por mais que se estude, se desenvolva ou se debata sobre qualquer assunto jurídico, mesmo que de forma específica, mais teremos que perquirir e pesquisar sobre ele, dado o dinamismo da disciplina. Nesse sentido, como uma luva, é a lição de Caio Mario da Silva Pereira: *"Em todo tempo e tão longe quanto o investigador mergulhe no passado, onde quer que encontre um agrupamento social, onde quer que homens coexistam, seja na célula menor, que é o organismo familiar, seja na unidade tribal, seja na entidade estatal,ainda que em estágio rudimentar, encontrará sempre fenômeno jurídico".*(1)

Assim, para melhor entendimento do estudo que faremos, relativos a "presunção" e a"ficção" entendemos necessário, primeiramente, a análise das razões da existência dessas figuras, tão aplicadas na técnica jurídica, especialmente na área tributária, quer do ponto de vista do fisco, quer da ótica do contribuinte.

---

(1) Caio Mário da Silva Pereira : "Instituições de Direito Civil" - Forense - pg. 15.

AS RAZÕES DO FISCO

O Estado, tem por finalidade maior, o atendimento das necessidades sociais, públicas ou coletivas, as quais segundo Sacha' Calmon Navarro Coelho (2), não só dão sua definição teleológica, como são o ponto-chave para o desvendamento de sua origem.

Tais necessidades que o Estado chama a si a satisfação, são assim conceituadas por Aliomar Baleeiro (3): *"A necessidade é ' pública, quando em determinado grupo social, costuma ser satisfeita pelo processo do serviço público, isto é, quando o Estado para satisfazê-la, institui e mantém um regime jurídico e econômico especial a cargo de seus agentes ou por delegação a pessoas sob a sua supervisão"*.

Para fazer frente a satisfação das necessidades coletivas, o Estado, através de seu poder impositivo, impõe aos cidadãos a obrigação de pagar tributos, como sua principal fonte de receita.

Modernamente, a Ciência das Finanças, desenvolveu-se no sentido de evidenciar, que além dessa distinção primeira, o tributo tem uma função extrafiscal, qual seja a de alcançar fins político-sociais.

Todavia, por uma razão ou outra, o Estado utiliza de seu poder de império, para, compulsóriamente, exigir dos governados ' o cumprimento da obrigação de contribuir pecuniariamente para ' os cofres públicos. Para Ruy Barbosa Nogueira, *"a Ciência das Finanças estuda os fenômenos financeiros especulativamente, do ponto de vista econômico, político e jurídico, porque os meios' de que se serve o Estado para manter suas atividades financeiras são econômicos; as finalidades e os processos de sua atividade são políticos e finalmente os fenômenos por ela estudados' repousam na sistemática jurídica"*. (4)

No Estado Federal, como o nosso, a imposição tributária, decorrente da soberania, está, inicialmente, vinculada à Constituição, coexistindo três esferas de competências autônomas de imposição: federal, estadual e municipal, dentro de rígida discriminação das rendas tributárias.

As disposições constitucionais, tendo por legislação complementar o Código Tributário Nacional, tem por metas, além de discriminar exaustivamente a competência impositiva da União dos Estados e dos Municípios, a limitação do poder de tributar, a tutela dos direitos individuais dos cidadãos, a de guardar proporcionalidade do tributo com o princípio da capacidade econômica, não escrito, como acontece com tantos outros princípios ' constitucionais, mas implícito em inúmeros dispositivos.

Pois bem, se nos inclinarmos por entender verdadeiro, como é, o princípio da capacidade contributiva, que segundo o Prof. Rubens Gomes de Souza (5) *"é a soma de riqueza disponível de-' pois de satisfazer as necessidades elementares da existência , que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vi-' da do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas"* - é preciso, também, que admitamos, que o Estado precisa ' dimensionar a pressão tributária para atingir, na expressão de Liz Coli Cabral Nogueira (6) um *"ótimo fiscal"* gravando assim' os contribuintes segundo suas reais possibilidades.

Todavia, não contente com todo esse enorme complexo rígido' de normas, o Estado lança mão dos institutos da "presunção" e

(2) Sacha Calmon Navarro Coelho : "A Propósito do Poder Impositivo, das Técnicas de Tributação e da Chamada Não-Incidência Explicativa", Revista de Direito Tributário ano I, nº 2 pag. 113/115

(3) Aliomar Baleeiro : "Uma Introdução a Ciência das Finanças".

(4) Ruy Barbosa Nogueira : "Direito Tributário" - Bushatsky, 4a. Coletânea, pag. 36

(5) Rubens Gomes de Souza : "Compendêndio de Legislação Tributária" , Edições Financeiras - Rio de Janeiro, 1957

(6) Liz Coli Cabral Nogueira : "Direito Tributário", 4a. Coletânea, coord. por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, pag. 41

da "ficção", ora em estudo, para principalmente coibir a sonegação fiscal, além de naturalmente, visar com isso a realização do Direito, para que a harmonia do edifício jurídico não seja turbada; a não introdução de disposição que se cheguem com os princípios fundamentais do Direito ou se apresentem como anomalias indisciplinadas.

Vale lembrar, que a sonegação não é privativa do caso brasileiro. Carmen A. Lópes de La Roche (7) comentando o tema quanto a Venezuela, visto sob o ângulo da territorialidade utilizada pela legislação daquele país, sugere: *"Por otra parte, se debe reconocer que la adopción de la territorialidad es, también más en apariencia que en realidad, una manera de resolver unilateralmente los conflictos de leyes surgidos en materia tributária y al prescindir de dicho principio se hace aún más imperativo recurrir a otro tipo de soluciones, bilaterales o multilaterales. Consiguientemente, el estudio de este tipo de soluciones deberá enfocarse con interés creciente, y tomar en cuenta intensamente, como las nuevas orientaciones propiciadas incluso por las Naciones Unidas así lo propician, las realidades planteadas por la existencia y actuación de las empresas transnacionales. Las aportaciones provenientes de tales estudios enriquecerán, sin duda alguna, las conclusiones legales que hayan de ser aplicables, bien por la via de las normas internas o de las convenciones o acuerdos internacionales.*

Evidentemente, la adopción de soluciones diferentes frente a las tradicionalmente seguidas, exige estudios cuidadosos y serios de las distintas opciones y evaluación amplia de las realidades que servirían de antecedentes de los cambios. Tal vez esté ya dado el momento y sean propicias las condiciones para dar el viraje requerido. Aun cuando no será esta medida aislada la que realizará el milagro de transformarnos en el sentido que

(7) Carmen A. Lopes de La Roche : "Elusion de Impuestos em Venezuela"- Revistra de Direito Tribuário, ano 2,nº 6, pag. 26

nuestro desarrollo reclama, si debera incluirsele necesariamente, creemos con sinceridad, en el cuadro de las que lo enmarquen favorablemente".

Aliás, justificando ainda mais o fato de a sonegação, não ser peculiar no Brasil, de países subdesenvolvidos ou de outros países em desenvolvimento, basta lembrar que nos EUA, a sonegação atinge, anualmente, US$ 100 bilhões, apesar da alta sofisticação tecnológica da máquina arrecadatória norte-americana(8).

A sonegação fiscal, - forma desonesta utilizada pelo contribuinte para se furtar do cumprimento da obrigação tributária, eis que ocorre após o surgimento do fato gerador, diferente portanto da economia tributária, ou evasão fiscal, perfeitamente válida, pois é praticada antes da ocorrência da hipótese de incidência - atinge proporções tão graves no Brasil que Lindemberg da Mota Silveira (9), propõe a elaboração de um Código Nacional de Ilícitos Tributários, que *"objetivaria munir o poder tribulante de meios eficazes suficientes a coibir e reprimir a prática cada vez maior, de ilicitudes tributárias, além de estabelecer normas sancionatórias equânimes".*

AS RAZÕES DO CONTRIBUINTE

A pressão tributária, ou carga tributária, representa para o contribuinte uma restrição ao rendimento que tem a sua disposição, segundo posição de Liz Coli Cabral Nogueira (10), o que faz com que, o mesmo, restrinja o consumo de bens, peça empréstimo ou liquide seu patrimônio.

(8) Jornal "Folha de São Paulo", pag. 40, edição de 15/04/84, reportando-se a artigo recentemente publicado pelo "Wall Street Journal".

(9) Lindemberg da Mota Silveira : "Sobre um Cógido de Ilícitos Tributários", artigo publicado no Jornal D.C.I. de 08/03/84

(10) Liz Coli Cabral Nogueira : "Direito Tributário" - 4a. Coletânea, Bushatsky, coord. por Ruy B. Nogueira, pag. 33/81.

Daí, segundo Gerlof (11), a existência de limites econômi-' co-nacionais e privados, além dos psicólogos da tributação, os quais não devem ser ultrapassados, pois quanto aos primeiros limites entende-se, que do respeito a eles, depende a continuidade da economia nacional, enquanto que quanto aos privados, es-' tes são determinados pela resistência das econominas privadas ' contra a tributação. No que se refere aos limites psicológicos, estes espelham o comportamento do individuo frente ao Estado.

Tal comportamento, ou moral fiscal está relacionada a mentalidade da população, que já se sente constrangida diante do ' próprio significado que certos termos encerram como: "impôt" , "imposta" e "impuesto", evidenciando a idéia de algo forçado , de submissão, fazendo com que surja então, a resistência ao pagamento do "imposto".

Tal resistência se justifica, na medida em que entendermos' haver uma mentalidade generalizada, de que o tributo é um mal necessário, de difícil escapatória, ou, em outras palavras, uma subtração injusta dos bens particulares por parte do Estado.

Pois bem, essa resistência ao pagamento do tributo, econ -' tra ainda justificativa no fato de o sonegador ser visto, até' mesmo, como "um astuto homem de negócios" e pela inexistência ' de normas sancionatórias coerentes.

O princípio da capacidade contributiva, como vimos, repre - senta um verdadeiro limite jurídico da tributação, que se res - peitado, evita o arbítrio das relações de força ou poder.

E se tal princípio não for obedecido pelo Estado ?

Aí o sujeito passivo encontra suas maiores razões para se furtar do pagamento do tributo. E o faz, impelido muito quando

(11) Wilhelm Gerlof-Fritz Neumark: "Tratado de Finanzas", Tomo I, Libreria El Ateneo Editorial, § 17, pag. 296

o principio não é respeitado, pela excessiva utilização, por parte do sujeito ativo, das presunções e das ficções, maxime pela legislação do imposto de renda, onde, tanto as pessoas físicas, quanto as pessoas jurídicas, encontram inúmeras limitações quanto a efetiva dedutibilidade de seus dispêndios, tornando a base impossível, sobre o qual incindirá o imposto, completamente distorcida, por onerar disponibilidade econômica ou jurídica muitas vezes inexistentes.

Inútil e ocioso, seria elencarmos todos os casos referidos, que induzem o contribuinte a não pagar o tributo nas condições' exigidas, bastando, apenas, que nos lembremos no caso das pes-' as físicas, dos limites impostos pelo fisco quanto as dedu- ' ções e abatimentos permitidos por ocasião da elaboração das declarações de renda e no caso das pessoas jurídicas, quando as impossibilita de deduzirem inúmeras despesas, como é o caso,por exemplo, das restrições colocadas quanto ao "pro-labore" dos sócios, as gratificações pagas, tudo situado muito aquém da realidade sócio-econômico que enfrentamos.

Ora, numa fase tão conturbada de nossa economia, onde a inflação e o desemprego atingem proporções, lamentávelmente, alarmantes, não é difícil imaginar, que os contribuintes, totalmente empobrecidos, encontrem na sonegação tributária, sua razão ' primeira, para não pagar o "quantum" exigido e poderem assim ' ter condições de melhor enfrentarmos suas adversidades.

Outro ponto que merece destaque é a dificuldade que o contribuinte encontra, de entender a complexidade da legislação ' tributária, vendo-se perdido dentro de um emaranhado de normas, editadas numa volúpia verdadeiramente avassaladora, muitas vezes conflitantes entre si e, por caminhos, muitas vezes, anor-' mais, por não atenderem os ditames dos princípios constitucio - nais da legalidade e da anualidade, como é o caso de alguns decretos-lei, tão em voga atualmente e que tem merecido críticas' da doutrina brasileira.

2 - NOÇÃO DE PRESUNÇÃO E FICÇÃO

PRESUNÇÃO

O latim praesumptio (conjetura, idéia antecipada), é o vo - cábulo empregado na terminologia jurídica para exprimir a dedução, a conclusão ou a consequência, que se tira de um fato conhecido, para se admitir como certa, a verdadeira e provada a existência de um fato desconhecido ou duvidoso. (12)

Liz Coli Cabral Nogueira (13), em brilhante estudo, diz que: *"Presumir, no sentido mais amplo do termo, é estabelecer como verdadeiro, em todos os casos, o que talvez o seja de uma maneira geral, mas que em cada caso em particular seja apenas provável, ou mesmo, talvez simplesmente possível".*

A presunção pois, que pode ser estabelecida pela lei, pelos fatos, ou pelo homem, conforme adiante veremos, faz a prova e dá a certeza do que não estava evidenciado, nem se via como certa, pela ilação tirada de outro fato que é certo, verdadeiro e já se mostra, portanto, suficientemente provado.

A presunção estabelecida pela lei, é a presunção jurídica que pode ser relativa (juris tantum) e absoluta (jures et jure). Enquanto que a presunção relativa é a que admite prova em contrário, a presunção absoluta não admite prova em contrário, nem impugnação, fazendo, assim, com que os atos ou fatos que por ela se deduzem, são tido como provados, como verdadeiros, ainda que se tente provar o contrário.

As presunções estabelecidas pelos fatos ou pelo homem são as presunções comuns, mais propriamente denominadas de "indícios", e nada provam por si, isto é, quando isoladas ou desacompanhadas de quaisquer outros elementos subsidiários de valor certo. Somente em tais circunstâncias podem merecer fé.

(12) De Plácido e Silva : "Vocabulário Jurídico" - Forense, vol. III, pag. 1215

(13) Liz Coli Cabral Nogueira : "Direito Tributário", coord. e dirigido por Ruy Barbosa Nogueira, la. Coletânea - Bushatsky, pag. 251

Na Itália, a matéria é regulada pelos artigos 2727 a 2729 do Código Civil. Nicola Palmieri(14) evidencia o seguinte, quanto ao lançamento indutivo, face a presunções graves, precisas e concordantes: *"Dobbiamo notare che i soggetti tenuti alle scritture contabili (che sono gli imprenditori ed i lavoratori autonomi) hanno una speciale garanzia, che deriva dalla presunzione di legalità quando la contabilità è regolarmente tenuta.*

La stessa però può non essere presa in considerazione sulla base di elementi certi o dalla verifica delle scritture contabili con i corrispondenti giustificativi o sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti.

Per i suddetti soggetti è previsto l'accertamento induttivo solo in caso di omessa indicazione del reddito in dichiarazione od omessa allegazione del bilancio, di mancata tenuta o mancata esibizione, anche per cause di força maggiore, delle scritture contabili, di irregolarità formali delle scritture contabili o in caso di omissioni, false e inesatte indicazione gravi numerose e ripetute che possano rendere inattendibile la contabilità.

La rettifica delle dichiarazioni degli altri soggetti può essere effettuata anche sulla base di elementi indiretti ma certi o di presunzioni gravi, precise e concordanti.

Si può verificare, per tutti i contribuenti, che il reddito netto dichiarato più i redditi esenti e a ritenuta di imposta non sia sufficiente a giustificare il tenore di vita del contribuente. Per questo controllo bisogna anche considerare la collaborazione alla qualle sono tenuti i comuni, che ricevono copia delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche.

(14) Nicola Palmieri : "Diritto Tributario", Collana Universitaria Cetim, Itália, 1981 - pag. 121/122

duz de um fato conhecido para chegar a um fato desconhecido, enquanto que as ficções partem do fato e ocupam o local da verdade. As primeiras são chamadas de verdades formais e as segundas de verdades artificais.

Tais procedimentos na verdade, muito se aproximam, principalmente a presunção "juris et de jure" e a ficção, tanto que muitos doutrinadores as confundem ou as igualam. Tereza Acona Lopez de Magalhães (17), temendo um paralelo entre esses dois conceitos jurídicos mostra que *"tanto a presunção como a ficção servem para a elaboração da lei. Entretanto, "a ficção enche de artificial o suporte fático; a presunção legal apenas tem como acontecido, ou não acontecido, o que talvez não aconteceu, ou aconteceu. A ficção tem no suporte fático elemento de que não se poderia induzir a situação que ela prevê" (Cf. Pontes de Miranda, Tratado, cit., p. 447).*

Como já observava Cujacio, no processo de ficção a lei finge o que sabe não ser real; na presunção mesmo que irrefragável (juris et de jure), a lei afirma o que é provável (Repertório enciclopédico do direito brasileiro, v. 39, p. 138).

De acordo com os ensinamentos de Jean Dabin (La technique de l'élaboration du droit positif, p. 275 e s.), a presunção, adiantando-se em afirmar um fato que, em realidade, é duvidoso, implicaria uma ficção. Mas podemos perceber a diferença porque de um lado a equação é entre o verdadeiro e o verossímel, ou ao menos o possível; do outro, a equação é entre o verdadeiro e o falso, por vezes mesmo impossível. A presunção fica na linha do verdadeiro, a ficção cria seres irreais, fictícios.

A prova contrária sendo excluída poderia reduzir a presunção juris et de jure à ficção. Entretanto, apesar de a prova

(17) Tereza Ancona Lopez de Magalhães : "Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 60 - pag. 381

Il maggior reddito determinato sinteticamente è considerato di capitale, per cui non vi sono oneri deducibili ed è dovuta l'ILOR.

L'accertamento può avvenire d'ufficio in caso di omessa dichiarazione o quando la stessa è nulla. In questi casi l'ufficio può procedere alla determinazione del reddito in modo sintetico (o "induttivo"), anche basandosi su presunzione semplici, cioè prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza".

FICÇÃO

Do latim fictio, de fingere (imaginar, criar), é aplicado na técnica jurídica para indicar o fato ou a situação jurídica, tidos como reais por um artifício da lei.

E semelhante ficção diz-se, propriamente, ficção legal, porque é representada por coisa ou fato criados imaginàriamente ou tendo corpo imaginário, como se fora real, por força ou determinação de lei. (15)

Novamente, nos socorremos de Liz Coli Cabral Nogueira (16) que conceitua a Ficção como sendo aquela que *"realiza função idêntica a das hipóteses na investigação científica. Através de la busca-se, por meios artificiais, soluções jurídicas de outra forma inatingíveis".*

3 - DIFERENÇAS ENTRE PRESUNÇÃO E FICÇÃO

Basicamente a diferença existente entre esses dois procedimentos técnicos do direito, consiste no seguinte :

As presunções são as consequências que a lei ou o juiz de -

(15) De Plácido e Silva : "op. cit.", Forense, Vol. II, pag. 691

(16) Liz Coli Cabral Nogueira : "op. cit.", pag. 250

ser excluída, o fato presumido continua como sendo provável. Na presunção sempre fica a hipótese da probabilidade, apesar da irrefragabilidade da presunção. Continua o mesmo autor afirmando que a presunção também não se confunde com a ficção, mesmo nos casos em que o que ela presume é somente possível ou mesmo inverossímil. Mesmo neste último caso a possibilidade de realização do fato existe, mesmo que teoricamente. Na ficção, o fato não é somente improvável ou inverossímil, ele é falso, i.e., jamais será real".

No Direito Comparado, é interessante notar os pontos de vista diversos de Juan Ramalho Massanet (18) e José Luis Perez de Ayala (19), sobre o assunto, pois enquanto o primeiro, achando que AYALA é demasiadamente esquemático ao atribuir à ficção, a incongruência existente entre o fato gerador e a base imponível, afirmando *"La utilización de las ficciones y de las presunciones en la definición del hecho imponible no tiene necessariamente porque afectar a la naturaleza cierta o estimada de la base"*, o segundo, defendendo o emprego cumulativo da presunção legal e da ficção na luta, que o legislador pode se utilizar para combater a fraude a lei, nos ensina que *"Una vez admitida la distición entre presunciones legales absolutas y ficciones de Derecho en la forma expuesta, procede examinar por separado el papel que cabe atribuir a uno y otro expediente técnico en la reacción de los ordenamientos fiscales frente al fraude a la ley.*

Sendo la teoría de la prueba el campo de acción apropiado para las presunciones legales absolutas, no puede sorprender que la utilidad de este instrumento técnico llegue a su punto

(18) Juan Ramalho Massanet : "Hecho Imponible y Cuantificacion de la Prestação Tributária" - Revista de Direito Tributário - ano 4, nºs 11/12

(19) José Luis Peres de Ayala y Eusebio Gonzalez - "Curso de Derecho Tributario", tomo I, 2a. edicion

más elevado cuando se aborda el tema de la lucha contra el fraude a la ley tributária, toda vez que, como hemos visto, uno de los más intrincados problemas que desde sus comienzos ha sido necesario vencer en esta lucha reside, precisamente, en la identificación y prueba de los comportamientos en fraude de ley.

Situados en este punto, no sería difícil llegar a una valoración adecuada de las presunciones legales absolutas como mecanismo de reacción contra el fraude a la ley, si no fuera por ese confusionismo tan frecuente en la ley, en la jurisprudencia y en la doctrina entre presunciones legales y ficciones de Derecho. No incurre en este error PEREZ DE AYALA, quien, después de destacar la utilidad de las presunciones legales en lo referente a la prueba de los actos en fraude de ley, observa que de las dos funciones atribuidas por el moderno Derecho positivo a este expediente técnico (de derecho procesal una, de derecho material la otra), sólo la función procesal viene rectamente desempeñada por las presunciones legales absolutas, ya que para poder ligar a un hecho conocido los efectos jurídicos que el Derecho atribuye en abstracto al hecho presumido, es preciso que este último sea un hecho jurídico (un hecho imponible, en nuestro caso), cosa que no tiene por qué ocurrir necesariamente. De donde deriva esa marcada insuficiencia de las presuciones legales absolutas, cuando se utilizan como instrumento exclusivo en la lucha contra el fraude a la ley.

A una conclusión semejante se llega respecto a las ficciones de Derecho. Porque, si bien es verdad que, en principio, este expediente técnico se presente como el arma ideal para combatir el fraude a la ley, ya que frente al comportamiento ficticio del contribuyente el ordenamiento fiscal opone otra ficción que lo desvirtúa. No es menos cierto que la utilización exclusiva de las ficciones puede presentar graves roces con el principio de la capacidad contributiva, pues, por su propia mecanica

(recuérdese que en las ficciones el legislador construye una categoria jurídica sobre um heco inexistente), no es necesario, ni siquiera probable, que la certeza jurídica que toda ficción comporta se paoye sobre un hecho que sea revelador de una determinada capacidad contributiva.

A la vista de estos resultados, la conclusión final a que cabe llegar es la siguiente: presunción legal y ficción de Derecho se complementan de tal modo como mecanismo de reacción contra el fraude a la ley, que sólo a través de su empelo acumulativo puede el legislador fiscal llegar a resolver los graves problemas que este fenomeno plantea en nuestros dias. En efecto, hemos visto que la presunción legal absoluta cumple a la perfección con sus funciones procesales, resolviendo todos los problemas de prueba que a la Hacienda plantean los comportamientos en fraude de ley. Sin embargo, las presunciones legales absolutas no puedenutilizarse como mecanismo único de lucha contra el fraude, porque no cubren la función de Derecho tributario material que consiste en la configuración de un nuevo hecho imponible. Esta es la misión que incumbe a las ficciones de Derecho.

Por otra parte, los peligros que las ficciones de Derecho implican en orden al principio de la capacidad contributiva desaparecen, o se atenúan considerablemente, cuando estas se aplican unidas a una presunción, debido a las estrechas conexiones que la experiencia descubre entre el hecho conocido y el presumido y a la gran probabilidad de que el hecho presumido sea efectivamente fraudulento".

4 - AS PRESUNÇÕES E OS PRINCIPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE DA TRIBUTAÇÃO

É característico em Direito Tributário, o principio: **"Nullum tributum sine lege scripta".**

Com acerto é dito: *"O contribuinte deve o imposto porque a lei o ordena e o fisco não tem nenhum direito fora do que a lei lhe outorga".* (20)

Assim, tanto o contribuinte como o fisco estão subordinados ao principio da legalidade da tributação; aquele, por imperativo da lei; este por não ter direito algum além do que a ele é dado por lei.

O princípio da"reserva legal" surgiu no Brasil na Constituição de 1824, em seu artigo 171. Hoje a matéria, de forma genérica está contemplada no art. 153, § 2º, de nossa Carta Magna, e de forma específica nos artigos 19, I e 153 § 29.

Em decorrência do poder que o Estado detêm de exigir contribuição pecuniária para custeio dos serviços públicos, não precisam, em princípio, submeter-se à lei; mas, auto-limitar-se, para garantia do contribuinte, em respeito à conquista dele através de seculares lutas.

Em vista desta colocação, a relação entre fisco e contribuinte não é, como entende Ottmar Buhler, citado por Dino Jarach (21), de "poder", mas "de direito", de acordo com a vontade da lei segundo o entendimento de Albert Hensel,citado por Gerd Willi Rothmann (22).

Obedecem ambas as partes à norma jurídica; não ao império estatal e sujeitam-se a lei, de forma igual, sem supremacia de uma ou de outra.

(20) Ruy Barbosa Nogueira : "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias", Bushatsky, 2a. edição

(21) Dino Jarach : "Curso Superior de Direito Tributário", Ed. E.A.

(22) Gerd Willi Rothmann : "O Princípio da Legalidade Tributária" - 5a. coletânea de Direito Tributário, coord. por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky

Atualmente o principio da legalidade tributária é pratica - mente "formal", - isso em toda parte -. Não vige como esboçado' em suas origens. - Como ele outros sofreram alterações, e.g. o que assegurava direito pleno à propriedade, o que estabelecia ' rigorosa separação de poderes; como se sabe, hoje o direito de propriedade tem várias limitações; a separação de poderes, na ' prática, não existe, dada a invasão do executivo nos outros ' dois; basta lembrar-se do veto, do controle pelo legislativo e pelo judiciário. Na França surgiram o "regulamento autônomo" ' (deslegalização) e os "decretos-leis"; estes também apareceram' na Itália e em outros países, como também no Brasil em que há ' permissibilidade da expedição de decretos-leis sobre normas tributárias (Art. 55-II, da C.F.).

Nesse ponto é importante que se deixe claro, que o princí-' pio da legalidade se constitue numa reserva absoluta de lei formal, bastando para lastrear o alegado, que nos lembremos que o art. 97 do Código Tributário Nacional diz que os tributos devem ter todos os seus elementos essenciais pré-determinados na lei.

Nessas condições, dentro do sistema tributário brasileiro , onde vige o princípio da estrita legalidade tributária, não se pode, por meio de interpretação, aplicar-se a lei tributária extensivamente, nem tampouco por analogia e muito menos preencher lacuna para criar, modificar ou extinguir tributo.

Nesse sentido, é a lição de Addy Mazz(23) *"La obligación impositiva ha pasado, del don u obsequio formal y materialmente ' libre que realizaba la persona, a través de la aceptación formalmente libre de los contribuyentes, a una pura obligación de prestación.*

Esta evolución con las solas variaciones impuestas por las

(23) Addy Mazz : "Princípio de Legalidad y Politica Fiscal" - Revista de Direito Tributário, ano 2, nº 3

condiciones y los ordenamientos de cada pais, no lleva a la prevalencia del Estado: el punto de encuentro esta dado en la ley, que libremente votada por el Parlamento, atempera la exigencia' de la tutela de la libertad y propiedad privada y de los inte-' reses superiores del Estado. Sobre la necesidad de que la imposición sea establecida legislativamente no parece posible que ' surgan dudas, sea que se acoja el concepto de que la emanación' de las normas jurídicas, constituye una atribución propia y exclusiva del poder legislativo, sea que, limitando a algunas materias tal dificultad exclusiva, se retenga que la imposición ' de los tributos se encuentra dentro de la materia reservada a la ley.

Sea por una u otra via, el principio de legalidad, entendido como que la obligación de pagar el tributo reconoce en el Estado constitucional, como única fuente, la ley, es un desarrollo o la especificación de los principios jurídicos fundamentales ' recogidos por la Constitución.

Todavia, é necessário para o nascimento da obrigação tributária, a ocorrência do fato típico, abstratamente previsto na lei, ou em outras palavras, é preciso a realização do fato gerador, isto é,que o fato ocorra e que corresponda, com todos os ' seus elementos, ao mesmo fato retratado na lei, mister se faz a análise do principio da tipicidade da tributação.

Alberto Xavier (24) respondendo a indagação sobre a impor-' tância teórica e prática da tipicidade no Direito Tributário , mostra que o conceito do "tipo legal" deve se situar no cerne ' da construção científica do Direito Tributário. - aliando sinteticamente as perspectivas normativistas de análise da hipótese' de incidência com a visão naturalista do "fato tributário" - ' pois só a técnica da tipicidade permite apenas as suas caracte-

(24) Alberto Xavier : "Direito Tributário e Empresarial - Pareceres" - Forense

rísticas de um modo analítico.

Já, Ives Gandra da Silva Martins (25), evidencia a impres - cindibilidade da reserva absoluta da lei, visto que a garantia' do sujeito passivo da relação impositiva, só existe nos estri - tos termos da lei, não podendo portanto, ser alterado, estendi- do, interpretado, além das fronteiras ou integrado analogicamen te o tipo escolhido pelo legislador.

5 - ANÁLISE DE QUESTÕES RELATIVAS A PRESUNÇÕES E FICÇÕES

O PASSIVO FICTÍCIO E O I.C.M.

Como vimos, em matéria tributária, não se admite presunção' que não se estribe em lei.

Nesse sentido diz Geraldo Ataliba (26), que *"é, em princi - pio, vedado o recurso as presunções em Direito Tributário. Só a lei pode criá-las, nas hipóteses excepcionais em que elas cabem. A presunção é a última* ***ratio fisci*** *e, como tal curvada ao princípio* ***exceptiones sunt strictissimae interpretationis***".

Em se tratando de I.C.M., o fato gerador básico é a saída ' de mercadorias, conforme dispõe o art. 1º, inc. I, do Decreto - lei nº 406/68 e art. 1º, inc. I, da Lei Estadual nº 440/74.

O fato gerador da obrigação principal, como dispõe o artigo 114 do C.T.N., é a *"situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência"*. De resto, somente a lei pode esta belecer a "definição do fato gerador da obrigação tributária." (art. 97, III do C.T.N.).

---

(25) Ives Gandra da Silva Martins : "Curso de Direito Tributá- rio" - Saraiva (vários colaboradores)

(26) Geraldo Ataliba : "Estudos e Pareceres de Direito Tributá rio" , vol. II/341-342, Edit. RT, 1978

Nessas condições, o simples fato de não haver o contribuin- te do I.C.M. justificado como obteve a receita para a solução de suas obrigações com fornecedores, não autoriza o fisco sujeitá- lo ao tributo, até mesmo porque o artigo 64 da Lei Estadual nº 440/74, estabelece que o movimento real tributário do estabele- cimento em determinado período poderá ser apurado através de levantamento fiscal em que serão considerados *"o valor das mer- cadorias entradas o das mercadorias saídas, o dos estoques ini- cial e final, as despesas, outros encargos e lucro do estabele- cimento, como ainda outros, elementos informativos"*. Em seu §1º possibilita a aplicação de *"coeficientes médios de lucro bruto' ou de valor acrescido e de preços unitários, consideradas a ati vidade econômica, a localização e a categoria do estabelecimen- to"*. Tais indícios podem conduzir a certeza de sonegação face ' ao fato gerador próprio do tributo estadual.

Porém, o passivo fictício isoladamente não pode levar a tal conclusão, sendo apenas relevante para o imposto de renda, pois para esse tributo é suficiente a verificação da renda para ca-' racterizar a obrigação tributária.

Por outro lado, devemos considerar que uma acusão de receitas omitidas é uma acusação de fraude, para cuja sustentação ' não bastam meras presunções, pois é elementar em Direito que "a fraude não se supõe, nem se presume".

OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DAS PESSOAS FÍSICAS E O IMPOSTO DE RENDA

Por outorga constitucional (art. 21, IV, C.F.), a União ins tituiu imposto sobre a venda e proventos de qualquer natureza , cujas linhas gerais estão delineadas nos artigos 43 a 45 do C.T.N. e compreendidas no Regulamento do Imposto de Renda, apro vado pelo Decreto nº 85.450 de 04 de dezembro de 1980.

O C.T.N. a nível de legislação complementar da Carta Magna,

enumera em seu artigo 43, que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, seja de vendas, seja de proventos. Por proventos, de qualquer natureza, entendem-se os acréscimos patrimoniais não incluidos no conceito de renda.

No primeiro caso, ou seja "aquisição da disponibilidade econômica", entende-se que o credor, efetivamente, recebeu a prestação devida pela obrigação tributável e, na segunda hipótese, ou, a "aquisição da disponibilidade jurídica", o credor é titular de uma obrigação ainda não adimplida, mas, jurídicamente, perfeita e acabada, portanto disponível como direito, até o momento em que, eventualmente, vier a ser desconstituida.

Portanto, toda a disponibilidade econômica é, também, jurídica, enquanto que a recíproca, nem sempre é verdadeira.

Todavia, o Fisco (art. 39,III e IV do R.I.R.), pretende alcançar os "sinais de riqueza", como se estes, sempre, fossem "acréscimos patrimoniais" (art. 43, II, do C.T.N.).

E, nessa condição, são entendidos pelo Fisco, como "sinais exteriores de riqueza", os depósitos bancários (dimensionados, só pela sua somatória, como as vezes, pela movimentação da conta corrente ou pelo saldo bancário), superiores à renda declarada pelo Contribuinte.

Ora, tal fato, embora as vezes, possa representar acréscimo patrimonial ou renda não declarada pelo contribuinte, deve comportar ampla prova, o que, nem sempre, se constitue em tarefa fácil, pois, por não ser obrigado, legalmente, a manter qualquer tipo de escrituração, o sujeito passivo poderá ter dificuldades em fazê-lo.

A justificar o alegado, basta que tomemos como exemplo, o caso de um contribuinte que toma de outras pessoas físicas, empréstimos de dinheiro e os deposita em sua conta corrente bancária, antes de usá-los na finalidade a que se destina. Tal contribuinte teria, no máximo, adquirido a disponibilidade financeira, nunca a disponibilidade econômica alcançada para fins de imposto de renda, mas ainda assim, poderia ter dificuldades, em justificar a origem das quantias depositadas, pois os esclarecimentos desse tipo, são, via de regra, recusados pelo Fisco.

A propósito, é muito elucidativa a lição contida na Apelação Civel nº 57.961-PR, de cujo Acórdão, se destaca:

"A presunção iuris tantum de certeza e liquidez da certidão de dívida resulta de norma pré-processual (art. 204 do C.T.N.)' e não livra a Fazenda do ônus de, no âmbito do processo judicial, provar os fatos em que assenta seu direito. Ação em sentido formal, os embargos do devedor não perdem, todavia, o caráter ' substancial de defesa. Por outro lado, o fato de neles o réu da execução se fazer autor não elide a necessária igualdade das ' partes no duplo processo que leva o juiz a decidir na mesma sentença execução e embargos, correndo a cada uma o ônus de provar suas alegações (art. 333 do C.P.C.).

Imposto de Renda. Distribuição disfarçada de lucros. Não na configura o fato de dirigentes da empresa se apropriarem indebitamente de receitas a ela destinadas (AC 31.397, julg. em ' 09.03.81). Caso, além do mais, em que a de certo vulto em nome' dos aludidos dirigentes, presunção à qual se opõe o fato de estes comprovarem o exercício de atividades e negocios próprios ' de rentabilidade muito superior a tais depósitos".

O certo é que, desde que o contribuinte preste razoáveis ' explicações sobre os depósitos questionados, o ônus de refutá-los é da Fazenda, e com base em seguros elementos de prova, como, até mesmo, manda o artigo 678, §2º do R.I.R.

Nesse sentido de Plácido e Silva (27) explica que *"o fato é evidente, quando está exuberantemente provado. E a prova é evidente, quando não pode haver contra ela qualquer oposição ou impugnação".*

Assim, por não estarem definidos no C.T.N. (art. 43), como' fato gerador do imposto de renda, os sinais exteriores de riqueza, que segundo o Fisco, teriam resultado em acréscimo patrimonial, devem ser, por este, demontrados de maneira inquestionável.

A TRIBUTAÇÃO DA PESSOA FÍSICA POR VIA REFLEXA DA PESSOA JURIDICA

A questão da distribuição disfarçada de lucros, colocada ' desde que se passou a tributar os rendimentos da pessoa jurídica, surgiu pelo fato de, mediante os mais variados subterfúgios, os contribuintes buscarem, por diferentes maneiras, transferir' os lucros gerados pela pessoa jurídica à seus sócios ou acionistas, sem que fossem alcançados pela tributação.

Essa figura foi adotada pelo legislador brasileiro em 1964, com a Lei nº 4506 e hoje está regulada pelo Decreto-Lei nº ... 1598 de 26 de dezembro de 1977 (com alterações posteriores), ' que veio adaptar a legislação do imposto de renda às novas disposições introduzidas pela Lei nº 6404/76, e está assim redigida:

"Art. 60. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no ' negócio pelo qual a pessoa jurídica :

I - aliena por valor notoriamente superior ao de mercado' bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não-exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

(27) De Plácido e Silva : "op. cit." - vol. II, pag. 643

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior,a subscrição de valores imobiliários de emissão ' de companhia;

V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros;

VI - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que exceda o valor de mercado.

§1º - O disposto no inc. V não se aplica:

a) às operações de instituições financeiras, companhias de seguro e capitalização e outras pessoas jurídicas, cujo objeto sejam atividades que compreendam operações de mútuo, adiantamento ou concessão de crédito, desde que realizadas nas condições que prevaleçam no mercado, ou em que a pessoa jurídica ' contraria com terceiros;

b) aos negócios de mútuo contratados, com estipulação de juros e correção monetária nas condições usuais no mercado financeiro e que sejam resgatadas no prazo máximo de dois anos.

§2º - A prova de que o negócio foi realizado no interesse' da pessoa jurídica e em condições estritamente cumulativas, ou em que a pessoa jurídica contraria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

§3º - O disposto neste artigo aplica-se a negócios entre a pessoa jurídica e a pessoa física que seja:

a) seu sócio, administrador ou titular;

b) cônjuge, ou parente até 3º grau, inclusive afim, das ' pessoas de trata a letra a).

§4º - Valor de mercado é a importância em dinheiro que o ' vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado.

§5º - O valor do bem negociado frequentemente no mercado , ou em Bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto em quantidade e em qualidade semelhantes.

§6º - O valor de bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço.

§7º - Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 5º e 6º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros."

"Art. 61. Presume-se ainda distribuição disfarçada de lucros se a companhia contrata com o acionista controlador, com seu parente até terceiro grau, inclusive os afins:

I - os negócios de que trata os itens I a IV do art. 60, nas condições ali definidas;

II - qualquer outro negócio, em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para o acionista controlado de que as que prevaleçam no mercado ou em que a companhia contrataria com terceiros.

§1º - Para os efeitos deste artigo considera-se:

a) acionista controlador a pessoa física ou grupo de pessoas físicas residentes no País e a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direito de sócio que lhe assegure, de modo permanente, a maioria dos administradores da companhia;

b) contratado com o acionista controlador o negócio com ele realizado através de outrem, ou com sociedade na qual o acionista controlador tenha direta ou indiretamente, interesse.

§2º - O disposto no §2º do art. 60 aplica-se aos negócios da companhia com o acionista controlador.

§3º - O disposto neste artigo não se aplica aos negócios contratados com observância das estipulações da respectiva convenção, entre sociedades que pertençam a grupos constituídos nos termos do Cap. XXI da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976".

"Art. 62. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:

I - nos casos dos itens I e IV do art. 60 a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do exercício;

II - no caso do item II do art. 60, a diferença entre o custo de aquisição do bem pela pessoa jurídica e o valor de mercado não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação, ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão;

III - no caso do item III do art. 60, a importância perdida não será dedutível;

IV - no caso do item V do art. 60, a importância mutuada em negócio que não satisfaça as condições dos §§ 1º e 2º do mesmo artigo será, para efeito de correção monetária do patrimônio líquido, exceto a legal;

V - no caso do item VI do art. 60, o montante dos rendimentos que excedam o valor de mercado não será dedutível;

VI - nos casos do art. 62, as importâncias pagas ou creditadas ao acionista controlador que caracterizarem as condições de favorecimento não serão dedutíveis.

§1º - Nos casos do art. 60, o lucro disfarçadamente distribuído será tributado como rendimento, classificado na Cédula H da declaração de rendimentos do administrador, sócio ou titu -

lar que contratou o negócio com a pessoa jurídica e auferiu os benefícios econômicos da distribuição ou cujo parente ou dependente auferiu esses benefícios, o qual responderá também pelo imposto e multa que forem devidos pela pessoa jurídica.

§2º - Nos casos do art. 61 o lucro líquido disfarçadamente distribuído será tributado como rendimento do acionista controlador; se forem duas ou mais pessoas físicas que exerçam o controle, serão tributados proporcionalmente às partes que lhes couberem, direta ou indiretamente, do lucro distribuído disfarçadamente.

§3º - O acionista controlador será também responsável pelo imposto e multa devidos pela pessoa jurídica em decorrência da distribuição disfarçada de lucros.

§4º - O imposto e multa de que tratam os §§ 1º a 3º somente poderão ser lançados de ofício após o termino da ocorrência do fato gerador do imposto da pessoa jurídica ou da pessoa física beneficiária dos lucros distribuídos disfarçadamente".

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 2065/83 promoveu as seguintes alterações no Decreto-Lei nº 1598/77 :

"Art. 2º - São procedidas as seguintes alterações no Decreto Lei nº 1598 de 26 de dezembro de 1977:

I - .....

II - Fica acrescentado o seguinte item ao artigo 60:

"VII - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contraria com terceiros".

III - O §1º do artigo 60 passa a vigorar com a seguinte redação:

"§1º - O disposto no item V não se aplica às operações de instituições financeiras, companhias de seguro e capitalização e outras pessoas jurídicas, cujo objeto sejam atividades que compreedam operações de mútuo, adiantamento ou concessões de crédito, desde que realizadas nas condições que prevaleçam no mercado, ou em que a pessoa jurídica contraria com terceiros".

IV - O §3º do artigo 60 passa a vigorar com a seguinte redação:

"§3º - Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica:

a) o sócio desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

b) o cônjuge e os parentes até terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata a letra a e das demais pessoas mencionadas na letra b".

V - Fica acrescentado o seguinte parágrafo ao artigo 60:

"§3º - No caso de lucros ou reservas acumulados após a concessão do empréstimo, o disposto no item V aplicar-se-á a partir da formação do lucro ou da reserva, até o montante do empréstimo".

VI - O artigo 61 passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 61. Se a pessoa ligada for sócio controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os itens I a VII do artigo 60 sejam realizadas com a pessoa ligada por intermédio de outrem, com a sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse.

Parágrafo Único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídi-

na José Nabantino Ramos (29): *"Se o fato gerador é o fato econômico a que a lei dá eficácia jurídica, na formação da obrigação tributária, é óbvio que para apreendê-lo inteiramente há que examinar a significação do fato econômico abrangido pela lei. Deixar de lado o fato, para considerar, apenas, a norma, seria o mesmo que, em face do direito, examinar somente a lei, abstraindo o ato criminoso".*

Daí, por exclusão, estamos diante da presunção relativa, especialmente pelo fato de o §2º do artigo 60, possibilitar a produção da prova, para ilidir a distribuição disfarçada de lucros, de que o negócio foi realizado em condições estritamente comutativas e no interesse da empresa, ou de que, se o negócio fosse realizado com terceiros, as condições seriam as mesmas.

Mesmo no caso do artigo 61, na nova redação dada pelo Decreto Lei nº 2065/83, que eliminou a possibilidade de prova para ilidir a distribuição disfarçada de lucros nos negócios da companhia com o acionista controlador, anteriormente prevista no §2º do artigo 61 do Decreto-Lei nº 1598/77, acreditamos que, pela mesma razão já exposta acima, isto é, por não haver expressa vedação de prova em contrário, estamos diante de uma presunção relativa.

No que diz respeito ao §2º do artigo 60, a presunção "juris tantum", foi amplamente defendida por Hamilton Dias de Souza e por Antonio Roberto Sampaio Doria (30), sem que houvesse qualquer discordância dos ilustres doutrinadores presentes a sessão realizada no auditório do Instituto dos Advogados de São Paulo, em 13.04.1978, abordando esse tema, entre outros.

---

(29) José Nabantino Ramos : " Direito Constitucional Tributário - Fatos Geradores Confrontantes" - pag. 38

(30) Hamilton Dias de Souza e
Antonio Roberto Sampaio Doria : "Distribuição Disfarçada de Lucros" - Rev. de Direito Tributário, ano 02, nº 03

Nessas condições, não podemos concordar com aqueles que se inclinam por entender a matéria "in" análise, como ficção, sem embargo de oferecerem argumentos altamente respeitáveis. É o caso de Antonio Maurício da Cruz (31), que justificando a ficção, mostra que nos casos em que a empresa sofre um prejuízo na venda de um bem por valor notóriamente inferior ao valor de mercado, o mesmo é tratado pela lei fiscal como se fosse lucro, enquanto lucro só houve por parte da pessoa física, que a própria lei reconhece e exige que seja incluido na Cédula "H", concluindo que, tal situação, não parece tratar-se do Imposto de Renda, cuja competência foi deferida à União pelo artigo 21, IV da Constituição, mas sim, de um "imposto sobre perdas a favor de pessoa ligada", atípico e que lhe parece enquadrável na competência residual prevista nos artigos 18, §5º e 21, §1º da Lei Maior.

Não podemos aceitar tais argumentos, não só pelo fato de o §2º do artigo 60 permitir a prova contrária do contribuinte, em tais casos, como, também, porque a lei em questão não trata apenas de casos em que houve um prejuízo. E na hipótese em que há compra de bens, pela empresa, por valor superior ao do mercado ? Estaríamos diante de uma situação oposta aquela apresentada e então nao se poderia mais falar em "imposto sobre perdas a favor de pessoa ligada", pois, assim procedendo, a empresa registra o bem pelo seu custo de aquisição. Caso seja alienado posteriormente, a parcela que excede o valor de mercado, deve ser desconsiderada como custo, resultando um "lucro tributável". Não pode também, quando da alienação posterior, ser considerada como prejuízo, e inclusive, ser tomada para efeito de depreciação, amortização e exaustão, no caso de bens que permitam esse tipo de dedução. Na verdade, segundo ainda Anto-

---

(31) Antonio Mauricio da Cruz : "Distribuição Disfarçada de Lucros ou Impostos Sobre Perdas" - Rev. Direito Tributário, ano 04, nº 11/12 - pags. 351/359

nio Roberto Sampaio Doria, em tais hipóteses, a lei, de fato, ' diferiu a tributação de maneira disfarçada para uma época futura, em que outro evento torne aquelas diferenças não mais custos, ou prejuízos, tampouco amortizações depreciáveis ou objeto de exaustão, dependendo da natureza do bem.

Diante do exposto, e ainda diante da ponderação de Ives ' Gandra da Silva Martins, citado por Persio de Oliveira Lima ' (32), *"que o Decreto lei nº 1598 veio resolver uma dúvida existente na legislação anterior sobre o momento em que passa a ' ser exigível o tributo e a multa decorrente da distribuição ' disfarçada"*, concluímos que por estar, nessas condições, prevista em lei, por permitir prova contrária a ilidir a pretensão fiscal e que será, livremente apreciada pelo Poder Judiciário, entendemos legítimo o emprego da presunção no caso cogitado.

6 - CONCLUSÕES

1a. Questão: Em que as presunções se distinguem das ficções jurídicas e dos indícios ?

Resposta : *As "presunções" são as consequências que a ' lei, ou o juiz deduz de um fato conhecido para chegar a um fato desconhecido, enquanto que as "ficções" partem do falso e ocupam o lugar da verdade.*

Quanto aos "indícios" são apenas espécie de gênero "presunção", eis que correspondem as presunções comuns, isto é, aquelas que só fazem prova, se acompanhadas de outros elementos ' subsidiários de valor certo.

Compatibilizam-se as presunções com os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação ?

Resposta : *As presunções, como as demais provas, devem '*

(32) Persio de Olivera Lima : "op. cit." pag. 223

ser alegadas pelas partes para que o magistrado julgue segundo o "alegado e provado" e o fato típico, a que se reportam, deve, necessariamente, estar previsto na lei.

2a. Questão : A figura do passivo fictício implica presunção do fato gerador do I.C.M. ?

Resposta : *Não, porque, sendo o fato gerador do I.C.M.' aquele definido no artigo 1º, inciso I, do Decreto lei nº .... 406/68 e artigo 1º, inciso I da Lei Estadual nº 440/74, levando-se em conta a regra dos artigos 114 e 97, III do C.T.N., a nível de lei complementar, o passivo fictício é relevante apenas para o imposto de renda, pois para esse tributo é suficiente a verificação da renda para caracterizar a obrigação tributária, enquanto que para o I.C.M. eventuais diferenças nas saídas de mercadorias devem ser apuradas na forma do disposto no artigo 64 da Lei Estadual nº 440/74.*

3a. Questão : Os depósitos bancários de pessoas físicas , em montante superior à renda declarada, autorizam o lançamento do I.R. ?

Resposta : *Não, porque sendo meros "sinas exteriores ' de riqueza" (artigo 39, III e V do R.I.R.) não podem ser entendidos, sem prova efetiva, como acréscimos patrimoniais (artigo 43, II do C.T.N.)*

4a. Questão : É legítimo o emprego da presunção em matéria de imposto de renda para tributar pessoa física por ' via reflexa da pessoa jurídica ?

Resposta : *Sim, por se tratar de presunção relativa, ' admitindo, portanto, prova em contrário, e por estar prevista' em lei, entendermos legítimo o emprego da presunção em tais casos.*

Pontofinalizando, o autor pede "vênia" para remeter o leitor deste despretensioso trabalho, à lição de Caio Mario da Silva Pereira, inicialmente colocada, para incentivá-lo a continuar a *"mergulhar no passado"*, pois *"sempre encontrará fenômeno jurídico"*, que por certo, não foi aqui exaurido, eis que se pretendeu, apenas, contribuir com alguns pontos de vista para provocar uma reflexão ainda maior sobre o tema abordado.

ILVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARAES
Advogado

Das presunções no Direito Tributário

Sumario: 1 - Metodologia
2 - Natureza e finalidade das ficções, presunções e indícios
3 - As presunções. Conceito, divisão.
4 - A ficção-Conceito. Distinção entre ficção e presunção. Classificação
5 - Os indícios-Conceito-Elementos. Eficácia. Apreciação como prova. Técnica-Classificação
6 - O princípio da legalidade tributária
7- O princípio da tipicidade
8 - Resposta à primeira questão
9 - Resposta à segunda questão
10 -Resposta à terceira questão
11 - Resposta à quarta questão

1 - Para tentar elucidar as questões propostas neste novo simpósio, acho, não só, prudente, como também, fundamental, conceituar os institutos nele objetivados, como fulcro de suas indagações maiores, para melhor situar as questões que envolvem.

Assim, com este intuito metodológico, isto é, servindo-me do conceito, pois é ele que nos faz conhecer alguma coisa objetivamente, e para evitar ambiguidades nesta exposição, tentarei precisar o que entendo por presunção, por ficção e por indício, bem assim, o alcance dos princípios de legalidade e tipicidade em função de tais institutos.

2 - As presunções, as ficções e os indícios estão situadas no âmago da prova em Direito, se bem que se possa sustentar que a ficção, tendo como finalidade, apresentar como verdadeira uma situação imaginaria, possue outras finalidades que a fazem despertencer ao direito probatório.

3 - As presunções são conseqüências dos constantes efeitos de um fato, como classicamente são definidas na doutrina. São ilações retiradas de um fato conhecido para a positivação da ocorrência de outro fato não conhecido. Já se sustentou haver distinção entre a prova e a presunção, para esta ser descartada da característica de prova, sendo certo a existência de doutrinas a este respeito, mas por mais que se medite, não pode ser extraída do elenco das provas, maxima no Direito Civel entre nós, que a admite expressamente como meio de prova (art.136,V). Não é outra a situação no Direito Tributario, como se vê, nos casos de alienação ou oneração de bens ou rendas, por contribuinte em débito para com a Fazenda Pública e nos de inscrição de dívida (Arts. 185 e 204 do C.T.N.), que têm efeitos nitidamente probatórios.

Não se pode confundir presunção com conjuntura. Na primeira se contém como provado o fato de que se extrae a ocorrência do fato probando. Na segunda, tem aquele fato como incerto ou duvidoso.

Sustenta-se que as presunções devem se conter nos textos legais, justificando-as como expressão da necessidade social e dos princípios de razão decorrentes até das leis naturais e da experiência que deve consagrar a legislação em suas normas para a segurança das dos direitos particulares. Vêem nelas uma expressão justa da realidade social e necessária, para o ordenado desenvolvimento das sociedades.

As presunções comumente são divididas tripartidamente em comuns, em legais relativas e legais absolutas. A presunção comum (hominis) é pessoal, deduzida ou conjeturada pelo juiz, isto é, é um enunciado do juiz, na apreciação da prova. As leis não a estabelecem. Fundam-se, porém, no que ordinariamente acontece. Daí a necessidade de serem deduzidas com prudência e discernimento e segundo as regras do direito, mas sempre se baseando em fato conhecido para chegar a um fato ignorado.

As duas espécies fundamentais de presunção são as legais, estabelecida em lei e inexistentes sine legi. Daí a distinção capital existente entre estas e as presunções hominis. As presunções legais têm a sua eficácia casuisticamente probatória prefixada na lei e subtraídas ao arbítrio do juiz. As presunções relativas ou juris tantum sucubem ante prova em contrário. Dai porque também são denominadas disputáveis. Já as presunções absolutas ou juris et de juris, não admitem prova que a contrariem. São intocáveis, concebidas assim pelo legislador. Por esta razão são também chamadas perentórias. Pode-se estabelecer a diferença entre estes dois tipos de presunção legal no fato de que as juris et de juris, as absolutas, não admitem prova em contrario. Não podem ser ilididas por qualquer espécie de prova. As juris tantum ou condicionais, entretanto, ainda que quem as tenha em seu favor carecem de provar o fato, estão sujeitas a prova em contrario por quem tenha interesse no caso.

Entre estes tipos de presunção, incluem autores, as presunções intermédias, as quais não sendo

indisputáveis, como as presunções juris de juris, só vem a ceder, como as juris tantum, a prova em contrario, em condições ou circunstâncias especiais, como é o caso da presunção da paternidade que pode vir a ser elidada exclusivamente pelo marido, em breve prazo e nos termos do art. 340 do Código Civil.

4 - O que se entende por ficção? Como a presunção, a ficção, consiste em apresentar como verdadeira uma situação imaginária. Mais explicitamente: é uma invenção do direito, uma equitativa disposição de lei que supõe existir na ordem natural a verdade do que na realidade não existe, seja pela essência ou pelos efeitos, afim de que o direito se desenvolva e alcance os seus fins.

Não se pode identificar a ficção a presunção. Assim, a presunção juris et de juris, contém uma afirmação incontestável da lei. Transmuda a probabilidade em certeza. Sob tal aspecto assemelha-se à ficção. Mas com ela não se confunde, pelo seu conteúdo - a pretensão apoia-se na probabilidade - e a ficção no seu fim - converte a probabilidade em certeza. A presunção contém a possibilidade de ter debatida os seus antecedentes. A ficção, não, porque sua natureza é cogente. Como criação legal vale em si mesma. Possuem, entretanto, pontos de semelhança, pela circunstância de não admitirem ambas prova em contrario da presunção. "Dai a assertiva feita no sentido de que a ficção" não pertence ao direito probatório. É de ver, porém, que no estabelecimento da ficção não pode o legislador utilizar-se dos seus chamados "poderes satânicos", pois não podem eles, como por um passe de magia, tornar realidade o que não é, mas tão somente, sem penetrar as raias do absurdo, em aplicar certas relações como se a realidade fosse outra.

A ficção foi tida por Ihering como uma medida tecnica consagrada pela necessidade, aliando as dificuldades em vez de resolvê-las. A seu ver, nada mais é do que a solução cientificamente imperfeita de um problema. Acentue-se, porem, que tanto a presunção como a ficção são instrumentos tecnicos visando possibilitar o necessario dinamismo jurídico. Assim, sob este último aspecto, a ficção

pode ser definida como instrumento de técnica legislativa pela qual, equiparando formalmente em uma norma dois supostos de fato realmente diferentes, consegue-se uma equivalência em seu tratamento jurídico, ao outorgar a um os efeitos jurídicos que outra norma adjudica a outro, sem necessidade de enumerar esses efeitos, como fez Rafael Llano Cifuentes. Legaz Lacambra, por sua vez, a conceitua como uma construção a que se atribue um valor hipotético e instrumental, subordinado a sua aptidão para facilitar uma concepção jurídica ou para provocar uma realidade desejada inexistente, considerada preferível a atual. Em suma, a ficção tende, pois, a conhecer a realidade por meio de uma consciente contradição com a realidade, encerrando se uma verdade aparente, apresentando ordinariamente a conotação de ad versus veritatem.

As ficções podem ser classificadas segundo os seguintes critérios:

a) biológicas, como por exemplo a legitimidade do filho prevista no art. 340 do Código Civil.

b) sociológicas, como por ex. as contidas no art. 230, incisos I e II do Código Civil, em virtude dos quais os cônjuges tem o dever de fidelidade recí - proca e de viver em comum, que visam a permanência e con - servação do casamento.

c) técnicas, como, entre outras, a prevista no art. 1572 do Código Civil, no sentido de que aberta a sucessão, o domínio e a posse da herança, transmitem-se, desde logo, aos herdeiros.

d) científicas, como a da classificação dos bens em móveis e imóveis e hipoteca sobre navios (arts. 43,47 e 825 do Código Civil).

f) filosóficas, como todas as teorias ou concepções que tem procurado explicar a origem do Direito ou da sociedade ou do Estado, utilizando-se de hipoteses alheias a uma verificação real e histórica, entre as quais se apontam o liberalismo e o marxismo.

Como bem acentuou J.F. Lorca Navarrete, Prof. de Direito Natural e Filosofia de Direito da Univer-

sidade de Sevilla, de quem extraimos a classificação supra, se muito de técnica e lógica existem nas ficções, garantindo apenas a segurança e a certeza jurídicas, se não contemplam diretamente a Justiça do caso estabelecido, constituem o expoente mais peculiar e demonstrativo, da falência e insuficiencia da técnica legislativa. Tal posição sem dúvida reflete, como acentuou o saudoso Francisco Elias de Tejada, Prof. Catedrático daquelas disciplinas na mencionada Universidade, uma vera posição humanística cristã, que talvez levante críticas entre a massa dos juristas e pseudo-juristas, empenhados em desconhecer a superioridade dos conhecimentos filosóficos do Direito sobre os saberes científicos ou técnicos.

5 - Analisadas as figuras das presunções e das ficções, passemos a encarar a dos indícios.

Os processualistas cuidam dos indicios sob a conotação do direito probatório. Deles extraímos a lição que indício a princípio significava denúncia. Só mais tarde é que aparece com o sentido atual, designando a possibilidade de um convencimento judicial, sem testemunho ou provas diretas. Se bem que durante longo tempo perdurou a confusão entre indícios e presunções, o fato é que o indício tem sempre pressuposto concreto e a presunção pressuposto abstrato; aquele é um resultado, este procedimento lógico, que pode, ainda mais, levar ao indício. Não se deve confundir indicio com presunção, sinal, suspeita, adminículo ou ficção : a presunção exprimindo a persuação a que leva o fato; o sinal, o traço visível ou vestígio; a suspeita, mera conjetura; o admículo, simples complemento de prova; as ficções, criações arbitrárias da lei. O indício é um meio; a presunção um resultado. O poder de convicção dos indícios é muito maior que o das presunções, porque os primeiros têm uma relação necessária entre o fato conhecido e o fato procurado, ao passo que as presunções a relação entre o fato conhecido e o fato probando tem uma relação de habitualidade, de reiteração. O indício revela o fato passado pelos traços que dele ficaram. É um fato em relação tão precisa com outro fato, que, de um o

Juiz chega a outro, por uma conclusão natural. As presunções são deduções. Os indícios, induções. O indício é elemento de prova, da chamada prova artificial. As presunções: conclusões, ilações, produto de raciocínio.

São elementos dos indícios: a) sua existencia real, donde a necessidade de sua comprovação com a circunstância, se nega a sua realidade, ou se de existência duvidosa; b) sua relação com o fato principal, ou com a circunstância a provar (conexão); sua verossimilhança, conseqüência do principio da realidade.

Definição de indicio encontramos expresssa no art. 239 do Código de Processo Penal; é a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.

Não há dúvida que existe na doutrina e na prática preconceito de que o indício é uma fonte imperfeita, e menos atendível, de certeza do que a prova direta. Isso não é exato. A eficácia do indicio não é menor do que a prova direta, tal como não é inferior a certeza racional à histórica e física. O indício é sòmente subordinado à prova, porque não pode subsistir sem uma premissa, que é a circunstância indiciante. Ou seja uma circunstância provada; e o valor crítico do indício esta em relação direta com o valor intrínsico da circunstância indiciante. Quando esteja esta bem estabelecida, pode o indício adquirir importância predominante e decisiva no juízo. Processualistas há que chegam a sustentar, que na escala das provas, a indicionária, robustecida com o progresso das ciências, chegará a ocupar um posto preeminente, convertendo na prova por excelência, na rainha das provas, probatio probatissima. Recentemente se chegou a proclamar que o indício, no que interessa ao direito processual, isto é, ao livre convencimento do juiz, é igual a qualquer outro meio de prova.

Na apreciação da prova indiciaria repontam três questões: 1º) o fato circunstancial está estabelecido? 2º) existe uma relação de causalidade entre o fato circuns-

tancial e o fato principal, que se trata estabelecer? 3º) estão os indícios de acordo com as outras provas, ou em desarmonia? Na análise destes pontos, deve considerar-se que, para o estabelecimento do fato circunstancial ou indiciante, servem todos os meios de prova direta.

Proclamou a doutrina que a prova indiciaria tem um aspecto científico. Em muitos casos, ela se apresenta com o caráter de uma certeza física, dum gráu infinitamente elevado. Por isso o juiz profissional provavelmente a acolha mais facilmente, se possuisse instruções tecnicas e fosse mais inovador. Na prova indiciária é o magistrado que se serve de uma regra de experiência, para remontar, de um fato conhecido, a um desconhecido. Na presuntiva, o magistrado aplica ao caso particular uma regra de experiência codificada pelo legislador.

A técnica da prova indiciaria tem como requisito fundamental, na certeza do fato, ou circunstância indiciante. O mérito da prova indiciaria depende: a) da certeza da circunstância indiciante; b) da certeza da proposição geral, na qual se pretende a significação da circunstância indiciante; c) da relação lógica entre a circunstância indiciante e a proposição geral; d) da conjunção entre os varios indícios relativos à prova de um mesmo fato, se eles se sustem na base de um outro; e) da independência dos varios indícios relativos à prova de um mesmo fato, se eles se subordinam a diferentes ordens de ideias - caso em que o valor da prova depende do número dos indícios; f) da relação dos indícios com outros elementos de prova do processo.

Os indícios são classificados em: a)manifestos, quando a dedução decorre direta, quase necessariamente, da situação provada; b) próximos, quando exprimem uma relação direta, mas não necessária, com o fato a provar; c) remotos, quando apenas traduzem uma relação contingente o crime ou fato imputável.

A prova indiciaria, como qualquer outro elemento de prova, pode ser invalidada pela superioridade de outro elemento, verificado, concretamente. O ataque contra a prova indiciaria pode visar dois aspectos: a) demonstrar que o fato ou circunstância indiciante esta assenta numa prova direta inidônea (ex. se repousa num documento, ser este falso); b) demonstrar que a conclusão, por muito lógica, não é verdadeira, a despeito do rigor lógico do raciocínio, que servindo-se dos dados da experiência ou do bom senso comum, estabeleceu a relação direta entre o fato indiciante - certo, conhecido e provado - e o indiciado, a provar.

6 - O princípio da legalidade tributaria tem sido alvo das especulações dos tributaristas, podendo quase se afirmar ser unânime a opinião vazada no sentido de ser o princípio capital, basilar e nevrálgico que informa toda a imposição no Estado de Direito. As discrepâncias maiores surgem, entre nós, quando se cuida de sua véra veiculação, ou seja, da possibilidade de vir a ser posto positivamente sobre o aspecto de lei material ou de lei formal, vale dizer, sintéticamente, via decreto de lei ou por lei. O "Caderno de Pesquisas Tributarias", nº 6, fruto do VI Simpósio Nacional de Direito Tributario, oferece com profusão e em profundidade os estudos dos tributaristas em torno deste assunto, sendo de se ressaltar a conclusão a que chegou o seu plenário no sentido de que "o direito tributário brasileiro consagra ambas as reservas, entendendo-se por reserva formal da lei o fato de ser indispensavel ao legislador (art. 46, III ate VI do C.F.), como veículo para instituir ou alterar tributo e como reserva absoluta o fato de competir à lei a descrição de todos os elementos do tipo tributario (Tipo cerrado). Só pode instituir ou aumentar tributo desde que observados cumulativamente, os requisitos constantes de urgência e interesse público relevante. Data maxima venia de tal posição, continuo mantendo a que naquele simpósio externei no sentido de que, pelas razões alí expostas, com apoio em vinte argumentos, a interpretação sistemática da Constituição enfatiza a impossibilidade do decreto-lei ser erigido em veículo de criação e aumento de tributos, o que só

pode ser feito sob a via da lei (pags. 432/469), e de lei formal, isto é, de lei obediente a forma solenemente determinada, votada pelo Congresso, sancionada ou promulgada pelo Presidente da República, ou pelo Presidente do Senado Federal ou pelo seu Vice-Presidente e afinal publicada, confutando por sua vez, a opinião dos que entendem em sentido contrário (pags. 432/469). Entre as razões que aduzi, naquela oportunidade, para o enfoque da minha postura, esta a vazada em que a interpretação seccionada do princípio da legalidade dos tributos, esvazia-o das suas métas teleológicas e leva inexoravelmente ao campo tributario, de um retrocesso ao absolutismo ou a autocracia, emprestando ao Executivo funções que embora lhe compitam-obter recurso para a consecução dos fins estatais - ficam praticamente, sem a utilização prévia do seu controle e esvaziada a nossa lei Maior da sua finalidade última: evitar a concentração do poder político, no qual se insere a competência tributaria que entre nós e tripartida.

7 - Deixando o princípio de legalidade tributária que ja gastou muita tinta e foi alvo de conquista até sangrenta entre os povos, passemos a focalizar o princípio da tipicidade.

Sobre o mesmo já tivemos ocasião de nos manifestar. Embora com construção imprecisa na doutrina do Direito Tributario, pode ser apresentado como corolario princípio da legalidade", Como bem declarou Ives Gandra da Silva Martins pelo princípio da legalidade,"o sujeito passivo da relação tributaria tem a segurança de que apenas a lei podera obrigá-lo. Tal princípio nao pode ser genérico nem admitir interpretações flexiveis, devendo conter, por decorrência inabalável, a tipologia pertinente à regra exigencial. À estrita legalidade, à indelegabilidade de competência deve-se acrescentar a tipologia cerrada, fechada, inelástica, contendo a norma todo a configuração pertinente e provida à imposição pretendida".

A sua utilidade é incontestável para o exegeta e aplicador da lei tributaria, quer na escolha da diretriz

exata, quer na missão salutar de fazer justiça. Ha mais: funciona tambem como sismógrafo de precisão, na localização da turbulência advinda da inconstitucionalidade da norma tributaria.

Tratou do assunto com proficiência Alberto Xavier, que sôbre apontar as correntes doutrinárias na Alemanha em torno do princípio da tipicidade, demarcou os caracteres da tipologia tributaria, expondo os seus princípios, entre os quais, o do numerus clausus - vedatório da utilização da analogia e da criação de novos tipos tributáveis a salvo a reserva absoluta da lei. Outro princípio que destaca é o do exclusivismo, ou seja, dos tipos tributários, por si só, com exclusão de quaisquer outros, produzirem os seus respectivos efeitos jurídicos. E coloca o princípio da determinação, como exigindo que o conteúdo da decisão fique preso à lei, não podendo se admitir a valoração do administrador ou do juiz senão segundo os critérios contidos na lei.

Sem embargo de elogiar a elaboração doutrinária de Alberto Xavier, julga Yonne Dolácio de Oliveira que a mesma deixa a tipicidade reduzida ao princípio da legalidade, divergindo no ponto que restringe "o fato tributável ao fato típico revelador da capacidade contributiva; no considerar a seleção na tipificação tributaria como especificação do conceito geral a que o tipo ordena; na restrição que faz do objeto da tipicidade tributária - limitação da relevância da vontade na produção dos efeitos jurídicos-tributarios".

Segundo a ótica de Yonne Dolácio de Oliveira, "a chamada tipificação normativa não traduz uma simples abstração, o separar elementos reputados relevantes para a norma jurífica; ela revela o trabalho do legislador como o de um qualificador, o que aprecia e decide sobre a tensão fato-valor, apresentando uma solução normativa desta tensão que também é um nexo fático valorativo". Entre outras conclusões a que chega a citada tributarista e no que tange diretamente ao princípio da tipicidade, por ela tão minuciosa e inteligentemente cuidado, desta-

camos as que sustentam: "1. Sob o prisma dos fins perseguidos pelo legislador, a tipicidade estrutural normativa abrange três áreas: 1 - a criação e alteração dos tributos; 2 - a da extrafiscalidade; 3a - a de direito tributário formal e que acolhe princípios gerais de Direito sem implicação direta com a obrigação principal e o crédito tributario. As duas primeiras são de tipicidade cerrada e a ultima de tipicidade aberta. 2. Sendo a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte criada pela lei, que é posta de modo heterônomo e coercível aos destinatários, a tipicidade estrutural normativa limita a vontade das partes, do legislador e do aplicador do Direito. Isso resulta em grande parte da tensão provocada pelos valores certeza e segurança que exigem o tipo cerrado. Os dois valores são distintos mas se implicam: a certeza exige o tipo legal de repertório inextensível; a segurança impõe que somente será exigido o que for objeto da definição legal. A satisfação destes valores é importante tanto para o contribuinte (conhecimento e segurança do que vai pagar) quanto para a Fazenda (conhecimento e segurança do que vai receber, afastados os conflitos de competência)."

Em síntese, afinal, pode-se dizer, sem embargo de ser imprecisa a definição do princípio da tipicidade, mas em virtude da regra aceita sem discrepância em Direito Tributario no sentido de que nullum crime sine lege, envolto necessariamente no princípio da legalidade dos tributos, como ja se frisou, assente constitucionalmente entre nós, vale como diretriz sadia ao legislador tributário e ao intérprete, para formulação ou adequação da norma tributaria aos cânones constitucionais, como regra implícita no nosso sistema constitucional, em virtude de suas amplas implicações naquele Direito, especialmente, no terreno da obrigação tributaria. O princípio da tipicidade funciona como meio habil da defesa do contribuinte contra o arbítrio da Administração, da mesma sorte que o princípio da tipicidade aparece no Direito Penal, como instrumento de proteção contra os poderes de decisão do Juiz. O princípio de tipicidade, outrossim, impõe que o órgão de

aplicação do direito não introduza critérios subjetivos de apreciação na aplicação concreta da norma legal tributaria, como medida de segurança jurídica. Existe, assim, por força dele e em decorrência do princípio da legalidade do qual se deflete, um imperativo constitucional, dirigido ao legislador ordinário, por força do qual este deverá formular os elementos essenciais do tributo em termos "determinados", sendo-lhe consequentemente, vedada a utilização de conceitos jurídicos indeterminados em matéria de incidencia de isenções ou de alíquota.

8 - Expostas estas noções propedêuticas, com seu auxílio, enfrentar-se-á a primeira questão proposta:

> "Em que as presunções se distinguem das ficções jurídicas e dos indícios? Compatibilizam-se as presunções com os princípios da legalidade da tipicidade e da tributação?"

A primeira questão envolve duas indagações que poderiam ser formuladas de autonomamente. À primeira indagação, isto é, em que as presunções se distinguem das ficções jurídicas e dos indícios, acredito terem sido respondidas nos itens supra 3,4 e 5.

Em síntese pode-se dizer:

A presunção tem assento na probabilidade.

A ficção converte a probabilidade em certeza. A primeira admite prova em contrário, a segunda não, porque é cogente.

Por sua vez, sob este aspecto, o indício é subordinado à prova. Não pode subsistir sem uma premissa, qual seja a circunstância indiciante que se faz mister ser provada.

Se a presunção pode ser ilidida pela prova e o indício a exige, na forma exposta, a ficção não a admite.

Relativamente à segunda indagação, não vemos como por si só, se compatibilizar presunção com os princípios de legalidade e da tipicidade. São institutos

heterogêneos. As presunções se encontram dentro do âmbito do direito adjetivo, isto é, do direito probatório. Os mencionados princípios, no direito substantivo.

Só podem permanecerem juntos no Direito, tendo como certa a sua unidade essencial. Assim, pode as presunções quando juris et de juris, estabelecidas legalmente, evidenciarem formalmente os seus efeitos dentro das lindes dos mesmos princípios, isto é, como efeitos de um fato impositivo regidos e abrangidos por eles. Vale dizer: a presunção quando juris et de juris para se combinar com estes princípios, se transmudará, ex vi legis, em uma hipotese de incidência legalmente posta e claramente qualificada ou tipificada pelo Direito Tributário, ou mais especificadamente, pelas leis orgânicas, instituidoras e qualificadoras hábilmente de um tributo. Assim, só frente aos efeitos da presunção é que esta poderá se tornar compatível com tais princípios, enquadrando-se assim, substantivamente, no seu âmbito.

9 - A segunda questão assim se enuncia:

"A figura do passivo fictício implica presunção do fato gerador do ICM?

Se o passivo contabilmente compreende as dívidas do comerciante, contraídas durante a marcha dos seus negócios, o passivo fictício, como é óbvio, na realidade não as contempla- É meio artificial para dolosamente ocultar receita proveniente do giro normal das atividades, com um suposto e inexistente encargo a saldar, compreendendo, pois, irreais dívidas para com terceiros. Na realidade última constitue sonegação ou desvio de receita.

Por outro lado, nas empresas mercantis a receita resulta de suas operações, daquelas operações que se encontram dentro do seu objetivo comercial. As operações mercantis, por sua vez que trazem receita são efetivadas, via de regra, pelas operações jurídicas de compra e venda, consignação e quaisquer outras, qualquer que seja a sua natureza, que impliquem na circulação das mercadorias do seu genero de negocio, ou seja, na efetiva ou simbólica transmissão de sua titularidade. Assim, ha evidente nexo, como

o da causa ao efeito, entre a receita e tais operações por via das quais se exerce a mercancia. Se por meio daquele expediente - o passivo fictício - desvia-se ou se sonega receita, decorre necessariamente - como da causa ao efeito - que na realidade o que se esta desviando ou subtraindo são operações juridicas que constituem hipótese de incidência do ICM. Esta é a consequência resultante do efeito de um fato, ou seja, o fato da criação de dívidas inexistentes que darão logar ao desvio de receita, receita que só pode se originar daquelas hipóteses de incidência.

Assim, a meu vêr, necessariamente, a figura do passivo fictício implica na presunção de ocultação do fato gerador do ICM. É claro que por so - passivo fictício - não pode ser tido como hipotese de incidência do ICM, mas inegavelmente implica na sua presunção, que diga-se de passagem não é juris et de juris, mas juris tantum, podendo ser alijada por prova em contrario, isto é, que demonstre que na realidade tal passivo é real, representando efetivo compromisso a ser saldado.

10 - Reza a terceira questão:

"Os depósitos bancários de pessoas físicas, em montante superior à renda declarada, autorizam lançamento do I.R."?

Deixando à margem considerações relativas à conceituação de rendimento na doutrina, mas me fixando na sua conceituação legal, entre nos, sem embargo de que em certos casos, tal conotação positiva não exprima o ideal de justiça, sob este aspecto, pode-se dizer que a hipótese de incidência do I.R. se caracteriza pela aquisição de disponibilidade econômica, ou jurídica, de riqueza correspondente a uma definição legal positiva de rendimento. Posta esta conceituação, é inquestionavel que são tidos como rendimentos classíveis na cédula H, as quantias correspondentes ao acréscimo do patrimônio da pessoa física, quando esse acrescimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis na declaração, por rendimentos não tributáveis ou por rendimentos tributados exclusivamente na fonte (RIR. art. 39, inciso III).

Os depósitos bancários de pessoas físicas, constituem sem dúvida uma disponibilidade jurídica e econômica de provento ou renda, como regra geral. Só não o serão tributados em poder da pessoa física quando justificados, dentro do ano base, pelos rendimentos tributaveis por ela indicados na declaração, por rendimentos não tributáveis ou ainda por rendimentos tributados exclusivamente na fonte, pois inegavelmente constituirão acréscimo patrimonial, classificável entre os rendimentos tributados na cédula H, como expressamente previsto no mencionado art. 39, inciso III do RIR.

11 - A quarta indagação é proposta nos seguintes termos:

> "É legítimo o emprego da presunção em matéria de imposto de renda para tributar pessoa física por via reflexa da pessoa jurídica?

A presunção, como vimos, como meio de prova pode-se integrar na sistemática do imposto de renda. Não o pode, como de fato, por este imposto é contemplada expressamente, por exemplo, ao tributar as firmas individuais e as sociedades por cotas de responsabilidade ou em nome coletivo, com base no lucro presumido (art. 389 RIR). Por outro lado, dispõe expressamente o RIR que as pessoas físicas de sócio ou titular das empresas tributárias pelo lucro presumido, ainda que tal tributação provenha de uma opção, devem incluir em suas declarações de rendimento, percentagens daquele lucro presumido, fixadas e classificáveis nas cédulas F.e E. (art. 397).

Por outro lado, a presunção só poderá ser legitimada em qualquer tributo, quando legalmente contemplada como a sua natureza jurídica exige, isto é como efeitos de um fato. Assim, se em virtude de fato jurídico tributavel como rendimentos de pessôa jurídica, configurado ainda que presuntivelmente, ou melhor, por via de presunção, com aquela característica de sua admissão na lei de regência do imposto de renda, fato este presumido e não abolido por prova em contrário, tais

rendimentos conseqüentemente poderão vir a ser taxados na pessoa física, já que os rendimentos das pessoas jurídicas são tributados na pessoa física, classificados na Cédula F de seus rendimentos- Evidentemente, nesta hipotese, tal tributação se prende a lucros das pessoas jurídicasque foram desviados ou sonegados de sua declaração, apurados pelo fisco administrativamente, sem qualquer confutação, pela mesma.

Configurada, em decorrência da presunção, aquele desvio ou sonegação de lucro da pessoa jurídica, o mesmo configura-se como rendimento da pessoa física, hipótese de incidência do imposto de renda, ou vale dizer, torna-se caracterizada assim reflexivamente por via de verificação de tal lucro, por presunção positivada, disponibilidade jurídica ou econômica de riqueza pela pessoa física dela participante. Restaria, entretanto, a pessoa física, para se safar de tal tributação, fazer a prova, sem dúvida dificílima, pois negativa, mas sob a feição positiva de não ter na realidade se beneficiado com o presumido lucro constatado naquela pessoa jurídica, pela circunstância do mesmo não ter ficado em sua disponibilidade jurídica ou econômica e, destarte, inocorrer a concreção do seu fato gerador.

BIBLIOGRAFIA

Alberto Xavier: "Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação" - Ed. R.T. - SP.1978.
"Do lançamento" - Ed. Resenha Tributaria- S.P. 1977.
"Conceito e natureza do ato tributário"- Ed. Livraria Almedina-Coimbra.1972.

Horacio A. Garcia Belsunce:
"El concepto de Rédito" - Ed. Depalma Buenos Aires - 1967.

Ives Gandra da Silva Martins:
"Teoria da Imposição Tributaria"- Ed. Saraiva - 1983.

J.F. Lorca Navarrete:
"El Derecho natural, hoy - A propósito de las ficciones jurídicas"- Ed. Piramide - Madrid - 1977.

Crosimbo Nonato:
Verbete: Presunções e ficções de direito. In: Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro. Vol. 39 - Ed. Borsoi- Rio de Janeiro.

Ricardo Mariz de Oliveira:
"Fundamentos do Imposto de Renda" - Ed. R.T. - São Paulo . 1977.

Sady Cardoso Gusmão:
Verbete: Indício - In: Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro - Vol. 26 - Ed. Borsoi - Rio de Janeiro.

Ylves José de Miranda Guimarães:
"Os princípios e normas constitucionais tributários" - Ed. LTR-EDUSP - São Paulo - 1976.

Yonne Dolácio de Oliveira:
"A tipicidade no Direito Tributario Brasileiro" - Ed. Saraiva - 1980 . São Paulo.

PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Antonio Alberto Soares Guimarães

1. EM QUE AS PRESUNÇÕES SE DISTINGUEM DAS FICÇÕES JURÍDICAS , E DOS INDÍCIOS ? COMPATIBILIZAM-SE AS PRESUNÇÕES COM OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA TIPICIDADE DA TRIBUTAÇÃO ?

Presunções, ficções e indícios têm em comum a característica de serem instrumentos de aplicação do direito. E aludir a "aplicação do direito" põe em relevo imediatamente a consideração da finalidade prática do direito.

Consiste ela, é sabido, em prevenir ou solver conflitos mediante a atribuição de efeitos determinados às diversas expressões da conduta do homem ou aos fatos da natureza - ambos relevantes para a convivência social. (1)

Percebe-se com isso a importância que tem o substrato hipotético para a consecução do momento culminante da elaboração do direito, que é a estatuição. Daí a importância de que se reveste a precisa fixação dos fatos sobre os quais há de apoiar-se a norma jurídica, para produzir os efeitos que lhe são próprios.

Tais fatos básicos podem ser constatados por observação direta, efetiva, partindo dessa constatação a norma para extrair o preceito jurídico a que visa. Vezes há, porém, em que tais fatos não são acessíveis à observação direta ou efetiva - casos em que a sua fixação só pode ser processada através dos processos lógico-jurídicos em que consistem precisamente a ficção e a presunção.

Feita essa observação preliminar, com vistas à formulação da questão acima, resulta que indícios, presunções e ficções são realidades inconfundíveis.

Muito embora entre as duas últimas haja alguns pontos de contato, que à primeira vista dificultariam uma distinção específica entre elas, a verdade é que em relação aos indícios ambas diferem na medida em que a presunção e a ficção se caracterizam genericamente como produtos do raciocínio do homem, ao passo que os indícios existem já objetivamente no mundo exterior, pois são eles os próprios fatos do mundo, qualificados pela sua relevância como supedâneos do processo lógico-jurídico em que consiste a presunção.

Vistos sob esse prisma, portanto, os indícios se distinguem das presunções e das ficções por constituirem-se de fatos enquanto que elas constituem processos (ou do resultado desses processos, como querem alguns) de raciocínio lógico-jurídico. (2)

Quando praticada pelo aplicador da lei, no caso concreto, a presunção diz-se comum ou simples ("praesumptio hominis") no sentido de que não é mandada aplicar pela lei; quando, ao contrário, o seu emprego é postulado obrigatoriamente pela norma jurídica que disciplina o caso, a presunção é dita legal ("praesumptio juris"), nesse caso subdividindo-se em:

a) absoluta ("juris et de jure") : a que é colocada a título indisputável, não admitindo prova em contrário; e

b) relativa ("juris tantum") : a que prevalece apenas na ausência de prova em contrário. (3)

Nota-se que entre as figuras da presunção absoluta e a ficção há pontos de divergência e pontos de assemelhação: elas divergem quanto à natureza do pressuposto (o pressuposto é falso ou muito provavelmente falso, na ficção, e é verdadeiro ou muito provavelmente verdadeiro na presunção)(4); e assemelham-se no ponto em que a validade do ponto básico sobre que se fundam (e, consequentemente, da conclusão em que consistem) é impassível de prova em contrário. Em termos do resultado a que atingem, portanto, a ficção e a presunção absoluta se assemelham: "a ficção legal equivale à presunção absoluta", assinala Rubens Gomes de Sousa. (5)

A presunção legal absoluta (tal como a ficção) estabelece uma conclusão inevitável, se não admite contraprova; portanto, a aplicação do dispositivo que ela incorpora é fatal.

Isso desloca o cabimento dessa figura - do campo da prova para o campo da disposição jurídica imediata. A esse respeito há o pronunciamento de Alfredo Augusto Becker (ob.cit., §§ 136 e 137), plenamente acolhido por Rubens Gomes de Sousa (ob. cit., pag. 24): "A advertência de Becker é que a presunção absoluta não é meio de prova: é norma dispositiva, desde que determina que tal fato tem tal natureza ou tais efeitos e os tem por força de lei."

Aplicada sem restrições no campo do direito tributário (na formulação do núcleo de hipóteses de incidência) a presunção absoluta teria a virtude de instituir hipóteses de incidência novas, à margem das legalmente fixadas, na medida em que ligaria as consequências tributárias legalmente previstas à ocorrência de espécies fáticas não necessariamente abrangidas

no gênero de fatos legalmente dispostos como constitutivos de hipóteses de incidência.

Isso se compadeceria com o princípio da legalidade da tributação fixado nos artigos 19-I e 153,§ 29 da Constituição ?

Discorrendo sobre os princípios constitucionais tributários, explica Alberto Xavier que o princípio da legalidade, expressão do conteúdo formal do Estado de Direito, significa que à lei e apenas à lei cabe a escolha, de entre as várias manifestações de capacidade contributiva, possíveis, daquelas que se reputam adequadas à tributação, de tal modo que a eleição dos fatos da vida que devem dar origem às obrigações tributárias compete exclusivamente ao legislador; é que no campo do direito tributário o princípio reveste necessariamente a forma de reserva absoluta de lei formal - com isso elucidando à necessidade da anuência dos cidadãos à imposição. (6)

Além disso, ressalta Xavier que o princípio da legalidade, exatamente porque caracterizado como uma reserva absoluta de lei formal, implica em que "o Direito Tributário se encontra submetido a um princípio de tipicidade" - sem que tal princípio constitua-se em princípio autônomo do de legalidade, mas antes caracterizando-se "como a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei." (7)

De modo análogo expressa-se Hector Villegas, no sentido de que a tipicidade, antes de destacar-se do princípio da legalidade, é na verdade um seu aspecto (8), pondo em relevo a necessária inter-referibilidade fato/hipótese de incidência, para que a norma venha a efetivamente incidir.

Com o que vimos até aqui, em termos da importância do acatamento ao princípio constitucional da legalidade na formulação das presunções, extrai-se que elas devem estar previstas ou acobertadas por lei, para valerem.

Mas as presunções absolutas são disposições expressamente dispostas em lei - e com isso o impasse permanece, neste nível de análise.

A solução parece encontrar-se na aferição do padrão de constitucionalidade da fórmula da presunção absoluta. Essa etapa crítica não pode deixar de ser iterada, em matérias (como é o caso do direito tributário) em que a legitimidade do emprego do instrumento jurídico genérico que é a presunção sofre a ação do contrapeso específico que é o princípio constitucional da reserva de lei.

Na medida em que a hipótese de incidência delineada na regra de presunção encontre respaldo na hipótese de incidência constitucionalmente fixada, terá sido respeitado o imperativo de legalidade - na sua acepção mais lata, que é o ditame da Lei Suprema.

Vamos a um exemplo concreto da proposta acima feita.

O artigo 21-I da Constituição Federal dispõe uma atribuição à União para instituir imposto sobre a importação de produtos estrangeiros - atribuição essa efetivada nos termos do artigo 1º do Decreto-lei 37/66:

> "O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional."

A respeito, nota-se que a melhor doutrina nacional é concorde no sentido de que é elemento necessário (embora não suficiente) da hipótese de incidência do imposto a efetiva entrada física de mercadoria estrangeira no País. (9)

Ora, o parágrafo único do já referido artigo coloca a seguinte disposição paralela:

> "Considerar-se-á entrada no território nacional, para efeito de ocorrência do fato gerador, a mercadoria que constar como ten

> do sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira."

Esse dispositivo, a que comumente se designa como previsão de entrada ficta, na verdade corresponde a uma presunção. Mas admitirá ou não prova em contrário : vale dizer, será uma presunção absoluta ou relativa ?

No entender da corrente mais radical, bastaria que um documento de importação - a fatura comercial, por exemplo - mencionasse a remessa de 10 unidades de produto, digamos, para que se legitimasse a tributação levando em conta essas 10 unidades, muito embora a embalagem da mercadoria só contivesse efetivamente (por hipótese) 8 unidades de produto, sem que houvesse ali qualquer espaço vazio que pudesse haver contido mais 2 unidades.

A incidência da norma se faria sem compadecimento pelos detalhes fáticos que sugerissem ou patenteassem a impossibilidade fática do embarque conforme descrito na fatura comercial. Daí o chamar-se vulgarmente a isso entrada ficta.

Atribuir-se a essa previsão a virtude de uma presunção legal absoluta implicará em admitir-se que passam ser tributados até mesmo produtos que não tenham sido efetivamente exportados do exterior - e que nesse caso, como é lógico, não teriam sido importados.

Não tendo havido saída física dos produtos do exterior, como entender-se haver ocorrido sua posterior entrada física no País ?

Fica claro que tal presunção, se interpretada como absoluta, implicaria em estabelecer-se (por via oblíqua) uma hipótese de incidência paralela à fixada no "caput" do artigo - e que é, dentre as duas, a única que encontraria apoio no artigo 21-I da Constituição Federal, corretamente interpretada como acima se viu.

Com isto resulta que a referida disposição só se legitima enquanto coloque uma presunção relativa de entrada subreptícia de produto estrangeiro no País, à qual seja oponível a prova contrária (cuja formação, aliás, é disciplinada no corpo do Decreto 63.431/68).

Em conclusão: o entendimento que se propõe aqui é o de que, face ao imperativo de tipicidade (aferido preferencialmente pela formulação constitucional da hipótese de incidência do tributo), os elementos nucleares da hipótese de incidência só podem ser formulados em regra de presunção na medida em que se subsumam à previsão constitucional - e a finalidade precípua de tais formulações é a de inverter o ônus da prova da veracidade da ocorrência do pressuposto.

Tendo sido aqui expostos os princípios teóricos que norteiam a posição assumida neste estudo, examinaremos em seguida sucintamente as questões específicas sobre o tema.

2. A FIGURA DO PASSIVO FICTÍCIO IMPLICA PRESUNÇÃO DO FATO GERADOR DO I.C.M. ?

A constatação da existência de um passivo fictício induz a presunção de que a receita que lhe corresponde tenha sua origem em operações indevidamente contabilizadas.

Em se tratando de sujeito passivo comerciante, é razoável presumir-se que de saídas de mercadorias ela se tenha originado.

Vale a pena notar que a presunção de que aqui se cogita não tem sede em dispositivo legal expresso - não se trata, portanto, de presunção legal, mas de presunção comum (ou simples), e como tal plenamente inserida na matéria de prova, e portanto sujeita às limitações procedimentais daí decorrentes.

3. OS DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE PESSOA FÍSICA, EM MONTANTE SUPERIOR À RENDA DECLARADA, AUTORIZAM O LANÇAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA ?

A formulação da declaração de Imposto de renda repousa sobre uma estrutura absolutamente clara, em tese, do ponto de vista aritmético.

Disso resulta que, num dado período de apuração, a renda acumulada (em que devem presumidamente constituir-se os depósitos bancários) deve corresponder ao diferencial entre a renda efetivamente auferida e a renda dispendida (quer comprovadamente, como o explicam as deduções, os abatimentos e a relação de rendimentos pagos a terceiros, quer presumidamente como o permitem supor certas deduções e abatimentos calcados sobre estimativa de dispêndio, por assim dizer).

Na hipótese de essa renda acumulada não satisfazer,por excesso, a referida equação, cabe a tributação dessa excesso, face à presunção legal fixada no artigo 52 da Lei 4.069/62.

Trata-se aqui, portanto, de presunção legal - mas presunção meramente relativa, podendo induzir no máximo uma inversão do ônus da prova, no sentido de que o sujeito passivo suportará o encargo de formar a prova da não configuração de excesso tributável naquela acumulação de renda.

Aliás, a caracterização de presunção apenas relativa está bem explicitada em manifestação da própria administração tributária: "A existência (....) de depósitos bancários em nome de pessoa física que não seja titular ou sócio de pessoa jurídica, e cuja origem não esteja devidamente justificada, deve ser tomada como indício conducente à presunção de tratar-se de renda pessoal auferida e não declarada, configurando acréscimo patrimonial não justificado ou sinais exteriores de riqueza (RIR/80, art. 39, incisos III e V), completando-se a prova quando corroborada por outras circunstâncias constatadas em cada caso. Se não comprovado fato que elida a tributação, os valores apurados serão classificados na Cédula H. A comprovação da veracidade do fato e da proveniência do numerário deve ser feita com documentação hábil e idônea, coincidente em data, valores, origem etc. (PN 42/71)." (11)

4. É LEGÍTIMO O EMPREGO DA PRESUNÇÃO EM MATÉRIA DE IMPOSTO DE RENDA PARA TRIBUTAR PESSOAS FÍSICAS POR VIA REFLEXA NA PESSOA JURÍDICA ?

Ilustram bem a preocupação exposta na questão acima as previsões do R.I.R. a respeito da destribuição disfarçada de lucros.

No que se refere estritamente à matéria de aplicabilidade da regra de presunção propriamente dita, nada haveria a dizer aqui que não houvesse já sido comentado nas questões anteriores.

Sob os limites já expostos, concluindo, a presunção aqui é legitimamente exercível. E seria, como repetidamente afirmado antes, exclusivamente a presunção relativa, ainda que para ela não lhe abrisse o campo o dispositivo do § 2º do artigo 367 do RIR/80.

Assim, entendemos que é relativa a presunção exposta para todas as hipóteses previstas no artigo comentado, adotando nesse ponto a posição de Ives Gandra da Silva Martins, no sentido de que a referência ali feita é abrangente de todas as hipóteses formuladas nos seus diversos incisos. (12)

NOTAS

(1) "O que transforma este facto (o fato externo) num acto jurídico (lícito ou ilícito) não é a sua facticidade, não é o seu ser natural, isto é, o seu ser tal como determinado pela lei da causalidade e encerrado no sistema da natureza, mas o sentido objectivo que está ligado a esse acto, a significação que ele possui. O sentido jurídico específico, a sua particular significação jurídica, recebe o facto em questão por intermédio de uma norma que a ele se refere com o seu conteúdo, que lhe empresta a significação jurídica, por forma que o acto pode ser interpretado segundo esta norma." (Hans Kelsen, "Teoria Pura do Direito", trad. João Baptista Machado, 1976, pag. 20).

(2) "Importa não confundir presunção com indício, sinal suspeita, adminículo e ficção. Indício é um fato ou sinal que serve para, por meio dele, chegar-se por dedução à presunção. É o alicerce, a causa da presunção." (Gabriel José Rodrigues de Rezende Filho, "Curso de Direito Processual Civil", II vol., 1960, pag. 300).

"Diz CLÓVIS EVILÁQUA que a presunção consiste na "ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido." Esse fato conhecido é o indício e a ilação a praesumptio hominis." (José Frederico Marques, "Instituições de Direito Processual Civil", vol. III, 1972, pag. 369).

"Presunção 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. (....) A regra jurídica cria uma ficção legal quando, 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." (Alfredo Augusto Becker, "Teoria Geral do Direito Tributário", 1972, pags. 462 e 463/464).

(3) Alguns autores costumam citar ainda uma terceira subdivisão das presunções legais: a presunção mista, que seria aquela contra a qual só prevaleceriam alguns meios de prova especialmente previstos na própria lei que a estabeleceu. Para os fins deste estudo, porém, é suficiente a divisão dicotômica, pondo em relevo apenas a questão da preponderância ou não da presunção sobre a prova contrária.

(4) "Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. Na presunção a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei quando se baseia numa proável (ou certa) falsidade é ficção legal, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal." (A.A. Becker, ob. cit., pag. 463).

(5) "Ficção Legal no Direito Tributário", na RDP-11, pag. 24.

(6) "Manual de Direito Fiscal", 1974, pags. 106/111.

(7) Ob. cit., pags. 118/119.

(8) "Com base na tipicidade, emanação direta e necessária do princípio da legalidade, os modos de proceder do infrator dos quais decorram as punições, devem estar precisamente preestabelecidos pela lei, por meio de figuras típicas que os caracterizem." ("Direito Penal Tributário", trad. Elizabeth Nazar e outros, 1974, pag. 191).

No mesmo sentido de por em relevo a precisão com que a hipótese deve ser legalmente delineada, diz Ives Gandra

da Silva Martins: "À estrita legalidade, à indelegabilidade de competência deve-se acrescentar a tipologia cerrada, fechada, inelástica, contendo a norma toda a configuração pertinente e própria à imposição pretendida." ("Teoria da Imposição Tributária", 1983, pag. 33).

(9) "O fato gerador do imposto de importação é: a) a entrada no território nacional; b) de mercadoria (....) de procedência estrangeira;" (Ruy de Melo - Raul Reis, "Manual do Imposto de Importação", 1970, pag. 41).

"(....) para ocorrer o fato gerador do imposto de importação é necessário: a) que ocorra uma entrada de produto de procedência estrangeira no País;" (Hamilton Dias de Souza, "Estrutura do Imposto de Importação no Código Tributário Nacional", 1980, pag. 21).

"(....) o núcleo do fato gerador do imposto de importação é sempre a entrada de mercadoria estrangeira no território Nacional." (Sebastião de Oliveira Lima, "O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira", 1981, pag. 43).

(10) "(....) pode o interessado provar que, em verdade, não houve a entrada de mercadorias estrangeira supostas pela lei. É-lhe permitido, por exemplo, produzir prova no sentido de que, embora constante do conhecimento marítimo, determinada mercadoria estrangeira não foi embarcada no porto de origem ou no sentido de que, embora manifestada, foi ela desembarcada em território de outro país." (Sebastião de Oliveira Lima, ob. cit., pag. 53).

(11) "Perguntas e Respostas - Atendimento Telefônico - 1984", obra editada pela Secretaria da Receita Federal, questão nº 559.

(12) "Distribuição Disfarçada de Lucros, pag. 70. Texto de conferência do autor citado, inserida no volume "II Ciclo de Conferências sobre Temas Tributários", promovido em S. Paulo, 1979, pela I.B.A.F.

VIII SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Tema: Repetição do Indébito.

Vittorio Cassone

I - CONSIDERAÇÕES GERAIS

1. O Simpósio Nacional de Direito Tributário constitui-se, desde há muito tempo, no foro tradicional de estudos e debates de questões tributárias, onde avultam os mais notáveis estudiosos desta árida área do Direito. Está de parabéns, pois, o Coordenador deste Conclave, Professor IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, que, em poucos anos, conseguiu aflorar temas que vêm contribuindo, sobremaneira, para o desenvolvimento da Ciência Jurídico-Tributária, mormente em se tratando de um Direito recente, que encontrou no saudoso Professor Rubens Gomes de Sousa, seu maior cultor e desbravador, com a participação de juristas de diversos países deste Continente (Leon Frejda Szklarowsky, 8º Caderno de Pesquisas Tributárias - tema: Repetição do Indébito, ed. Resenha Tributária-SP-1983, pág. 17).

2. Merecida homenagem esta, prestada pelo Prof. Leon ao mestre IVES GANDRA, jurista emérito e autor de uma das mais expressivas obras nacionais de direito tributário que acaba de ser editada, a "Teoria da Imposição Tributária".

3. O 8º Simpósio, tal como os anteriores, foi realizado no Centro de Estudos de Extensão Universitária (CEEU), no dia 15.10.83. Nesta oportunidade, São Paulo recebeu tributaristas de todos os quadrantes, pertencentes às mais variadas tendências doutrinárias, tendo sido registrada a presença de mais de 200 participantes.

As teses que compuseram o 8º Caderno de Pesquisas Tributárias - Repetição do Indébito, foram defendidas pelos seus autores perante a Comissão a que pertenceram e no quadro identificados pelo nome de "Expositores", por isso que representando obra

valiosa de pesquisa tributária. De se observar que Tarcisio Neviani, para defesa de sua tese, recorreu também aos argumentos expendidos em sua obra "A restituição de tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas", igualmente editada pela Resenha Tributária.

3. A abertura foi feita pelo coordenador-geral Ives Gandra da Silva Martins, que lembrou o espírito puramente científico com que se revestem os participantes ao adentrarem no CEEU, e saudou o Professor JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES, Ministro Vice-Presidente do Colendo Supremo Tribunal Federal, para a conferência inaugural.

4. O Ministro MOREIRA ALVES mais uma vez foi ponto alto do certame, e brindou a seleta platéia (que superlotou o auditório) com erudita lição que durou mais de duas horas, enriquecendo sobremaneira o conclave. E mais: em virtude da excelente introdução ao tema do Simpósio feita pelo ilustre conferencista, as discussões nas comissões puderam caminhar de forma objetiva e por isso mesmo célere, registrando-se, pela vez primeira, menor dispêndio de tempo para se responderem as quatro questões formuladas pelo Conselho Consultivo e Comissão Organizadora.

5. O Ministro MOREIRA ALVES tratou do instituto da repetição do indébito desde o seu nascimento até o direito positivo vigente, matéria tão bem sistematizada a ponto de estar sendo traduzida para uma publicação específica.

Por esta razão, adotaremos o mesmo sistema do Simpósio anterior, reproduzindo apenas alguns tópicos esparsos (eventuais erros devem ser atribuídos à nossa deficiente reprodução).

A distinção entre Direito Privado e Direito Público nada mais é do que o conflito de interesses, do particular e do público, respectivamente. No Direito Privado há uma relação de coordenação; no Direito Público, essa relação é de subordinação.

Durante anos se fez aplicação do artigo 964 do Código Civil Brasileiro ao Direito Tributário (DT). Neste, há uma relação de coordenação.

Para examinar o tema, temos de ver o fundamento, que parte do direito privado. A disciplina da repetição do indébito tem sua origem no Direito Romano. Por que da repetição do indébito? A relação jurídica que dá margem a ela é de crédito, seja ela

de DT ou de D. Privado. É uma questão de ordem ou princípio moral: enriquecimento sem causa.

Nem tudo o que é enriquecimento sem causa é enriquecimento ilícito, e isto é importante até para o DT.

Não há obrigação ex-lege, data vênia. Todas remotamente são ex-lege, e imediatamente são em virtude de "fatos". Surge a obrigação porque ocorre um fato, por exemplo, saída da mercadoria. Existe obrigação ex-lege (mediata) no D. Civil. Se um muro divisório entre duas propriedades ruir por intempérie da natureza, a lei diz que ambos os proprietários devem reconstruí-lo. É um fato inominado (imediato) dentro da categoria do D. Civil (extra-contrato).

Três condições são necessárias para que se caracterize a repetição do indébito: 1a.) enriquecimento sem causa; 2a.) empobrecimento (pela falta de causa no pagamento); 3a.) que haja um nexo de causalidade (relação) entre o enriquecimento e o empobrecimento: um se enriqueceu e um se empobreceu. É ação "in-re-inverso" (ação de enriquecimento sem causa).

Não há lei alguma que diz que aquele pagamento indevido gera direito para o Estado. Dá margem à repetição por falta de causa, de fundamento patrimonial. Não há necessidade de provar o empobrecimento. A ação é direta (não é subsidiária).

O DT ainda está engatinhando. Esta é a beleza do DT: está em evolução. Construção de figuras que não são para justificar institutos novos, mas já existentes. O Código Tributário Nacional (CTN) tem a grande virtude de delinear o DT.

Crítica ao CTN: muitas vezes a palavra influi na formação da idéia. Há falta de técnica no CTN.

Em 30 anos nunca vi um crédito que não corresponde a um débito. O Estado restitui o "quantum" do pagamento indevido, não do tributo indevido (e citou o artigo 165 do CTN).

A Jurisprudência no início entendeu que se não houvesse prova do erro, ficaria afastado o pagamento indevido. Posteriormente esse entendimento foi reformado no sentido de não exigir tal prova: passou a entender que o tributo não existia, e surgiu a Súmula nº 71 que se fez com base nos tributos diretos e indiretos. Posteriormente a esta Súmula veio o CTN (1965) que, num dos capítulos caracteriza, em primeiro lugar, que é o sujeito passivo o ti-

tular do direito de repetição. Se houver um responsável, será o sujeito passivo e não o responsável a repetir: é o que diz o artigo 166, parte final, que se coaduna com o artigo 165. O art. 166 retirou a presunção juris-et-de-jure da Súmula 71, para estabelecer a presunção juris-tantum.

Antes de vir para este Conclave li um artigo de Ives Gandra, publicado na Revista dos Advogados, pelo qual afirma que o direito não é ciência pura, senão vamos cair na teoria pura do direito de Kelsen. O jurista deve elaborar uma interpretação voltada à realidade social: deve ter a cabeça no alto e os pés no chão, aliando a teoria à prática.

O art. 166 modifica a jurisprudência da Súmula 71. Ainda que não traduza a inclusão dos impostos indiretos, todos ou uma boa parte deles são abrangidos, para dar margem à restituição. O STF já teve oportunidade de se manifestar sobre a aplicabilidade da analogia, relativamente à correção monetária e aos juros.

Os artigos 168 e 169 do CTN são mais complexos do que o art. 166, porque são de difícil aplicação. No momento em que se recebe indevidamente, surge a obrigação de restituir. Em conseqüência, não há prazo de decadência (art. 168). Os prazos de decadência são prazos de exercício de direito potestativo. E o lançamento é um direito potestativo modificativo, modifica o ilíquido em líquido (e referiu-se a julgados do STF, que nós reproduzimos as ementas na parte final do 8º Caderno de Pesquisas Tributárias, ao relatarmos o Simpósio anterior).

É impossível de se estabelecer um critério jurídico, de uma repercussão que é econômica, porque a restituição posterior não altera, de forma alguma, a situação anterior de formação de preços para, agora, na restituição, dizer-se que ela é lucro.

Transferência do encargo financeiro: a lei existe e trata do problema da repercussão. Se é constitucional, é outro problema. Gostei de todas as teses, porque evidenciam "evolução" do DT a que me referi, abrindo um leque de alternativas que não havia tido oportunidade de pensar antes (e comentou rapidamente tais teses do 8º Caderno). Surgiram então dois problemas a serem examinados: o da constitucionalidade e o da aplicação.

Será inconstitucional? Não vejo. Quanto à aplicação, em alguns casos há dificuldade. Já para tributos como ISS, ICM, IPI, é mais fácil.

Em relação ao Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, a lei diz que o sujeito passivo é o vendedor. Na contratação, este transfere o encargo ao comprador. Meses depois verifica que recolheu a maior, e repete o excesso. E como fica o comprador?

Não houve enriquecimento sem causa. O que houve foi assunção do ônus daquilo que se supunha devido. Não há enriquecimento sem causa de uma obrigação contratual cumprida!

A alíquota do ICM é de 16%, e o vendedor calcula, e cobra, na base de 50%, digamos. Dentro dos seus lucros lícitos, inclui esta parcela. Depois de diversas operações, sucessivas, repete 34%. como não se sabe exatamente em quem repercutiu, vem alguém e diz que deve ficar com o Estado. Neste caso impossibilita-se absolutamente a restituição? Não. Pode-se dificultar, mas não impossibilitar.

5.1 - Finalizando, o Ministro MOREIRA ALVES disse que, a seu ver, no 8º Caderno a discussão gira em torno de tributo direto e indireto. Mas será uma repercussão direta, e não indireta, a do artigo 166 do CTN. Afirmou estar inclinado para a doutrina de Marco Aurélio Greco.

Permitam-me, nesta altura, prestar uma especial homenagem ao Prof. MARCO AURÉLIO GRECO, um caro e estimado colega e amigo desde os tempos de bacharelado na PUC/SP (1967/71) - que desde então se distinguia pela postura acadêmica: estudioso, meditativo, sereno, altivo, educado - virtudes sem fim que se foram alicerçando no curso de mestrado, já que crescido no tempo e no estudo evidenciava plena aptidão para a alta indagação jurídica. Posteriormente passou dois anos em minha terra natal, aperfeiçoando-se na "Università di Roma" com o mestre Gian Antonio Micheli. Hoje, Doutor em Direito pela PUC/SP e uma das mais jovens autoridades brasileiras em assuntos tributários.

II - *COMPOSIÇÃO ORGANIZADORA*

Vide quadro sinóptico.

III - AS QUESTÕES E AS RESPOSTAS

Vide quadro sinóptico.

IV - TEMA DO PRÓXIMO SIMPÓSIO

Presunção no Direito Tributário.

V - PRÊMIO TRIBUTARISTA DO ANO DE 1982

Com a presença do Ministro MOREIRA ALVES, vice presidente do Colendo STF, antes da sessão plenária

do Simpósio foi feita a outorga do prêmio "Tributarista do Ano de 1982" ao jurista JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER, ofertado pelo Mapa Fiscal (representado pelo insigne tributarista Fugimi Yamashita). A entrega do pergaminho foi feita por Ives Gandra da Silva Martins, e a entrega da placa comemorativa foi feita por Leon Frejda Szklarowsky, cabendo a Jamil Zantut, presidente do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, saudar o premiado.

Em 16.10.83

VIII SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO
TEMA: REPETIÇÃO DO INDÉBITO
LOCAL: CEEU-SP em 15.10.83

Coordenador-geral: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS.
Conferencista: JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES (Min. Vicepres. do STF).
Comissão de redação: Alcides Jorge Costa, Alexandre da Cunha Ribeiro Filho, Brandão Machado, Heron Arzua, Hamilton Dias de Souza, Rubens Approbato Machado e Walter Barbosa Correa (presidente).
Relatório de: Vittorio Cassone.

QUESTÃO PRIMEIRA

De que forma o artigo 166 do CTN se insere no sistema tributário brasileiro?

QUESTÃO SEGUNDA

Há critério jurídico para identificar os tributos "que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro?

QUESTÃO TERCEIRA

Aplica-se o artigo 166 do CTN à hipótese de creditamento do ICM ou do IPI incidentes em relação a operações anteriores e procedido fora do período de sua apuração?

QUESTÃO QUARTA

Qual o tratamento a ser dado à restituição do IOF em razão da declaração de inconstitucionalidade de sua cobrança no exercício de 1980?

RESPOSTAS

COMISSÃO I: *Expositores:* Ives G. S. Martins e Leon F. Szklarowsky. *Mesa:* Adahir Adami, Antônio P. da Silva, Edvaldo P. de Brito e Maria de L. Ferreira

Questão 1a. - (a) O art. 166 não se insere no STB (32 votos); (b) o art. 166 do CTN insere-se no STB compatibilizando-se com o ordenamento jurídico que compõe (32 votos).

Questão 2a. - (a) Não há critério - conforme tese de Ives Gandra da Silva Martins (32 votos); (b) Há critério - conforme tese de Marco Aurélio Greco (20 votos); (c) Há critério - conforme tese de Zelmo Denari (7 votos).

Questão 3a. - (a) O creditamento extemporâneo, mas legítimo, pode ser feito independentemente de repetição do indébito. Nesse caso, não haverá CM, pois o contribuinte não usou antes de seu direito por fato não decorrente da ação administrativa, não usou porque não quis. Quando, porém, houver reação negativa do Estado, cabe a repetição com CM e juros. Assim, não se aplica à espécie o art. 166 (corrente vitoriosa, majoritária); (b) O creditamento extemporâneo exige, sempre, a repetição do indébito. Aplica-se o art. 166 (corr. minoritária).

Questão 4a. - O art. 166 não se aplica à hipótese.

COMISSÃO II: *Expositores:* Hugo de B. Machado e Ylves J. M. Guimarães. *Mesa:* Cesar M. Scartezini, Edda Gonçalves Maffei, Marilene T. M. Rodrigues e Renê Izoldi Ávila.

Questão 1a. - O art. 166 do CTN insere-se no STB como norma de lei complementar que disciplina o pedido de restituição de indébito, restringindo-o aos casos em que não tenha havido transferência do encargo financeiro, ou, tendo havido, haja autorização daquele que o suportou.

Questão 2a. - Há critério jurídico, encontrado na análise do FG do tributo, se se verificar que: a) o FG envolve duas ou mais pessoas determinadas; b) a norma autoriza expressamente que o contribuinte, por ela indicado, transfira para outra das pessoas envolvidas o encargo financeiro respectivo.

Questão 3a. - Não, tendo em vista: a) não ser possível a repercussão, face a erro meramente escritural no livro de apuração; b) decorrer do creditamento, mesmo fora do período, a recuperação do recolhimento feito a maior.

Questão 4a. - A restituição do IOF é devida ao contribuinte (creditado, financiado, segurado, adquirente do câmbio), não ao responsável (instituição financeira, segurador), pois este sempre recolhe o débito daquele, não se podendo, a rigor, falar em transferência do tributo, figura que somente se caracteriza com propriedade quando o contribuinte de direito é pessoa diversa daquela que suporta o encargo financeiro ou econômico (contribuinte de fato).

COMISSÃO III: *Expositores:* José C. Graça Wagner e Marco Aurélio Greco. *Mesa:* Anna Emília C. Alves, Ciro Gusmão, Fátima F. S. Garcia e Luciano da S. Amaro.

Questão 1a. - O art. 166 do CTN é constitucional e insere-se no STB como uma regra de qualificação do legítimo titular para pleitear a repetição.

Questão 2a. - 1. Existe critério jurídico: 2. A ocorrência de repercussão econômica indireta ou oblíqua é irrelevante para a identificação das hipóteses às quais se aplica o art. 166 do CTN, ou seja, mesmo na hipótese em que ela ocorra o pedido de restituição independe da prova de assunção do respectivo encargo financeiro; 3. A restituição dos tributos que não comportem transferência do respectivo encargo financeiro será feita ao SP nos termos do art. 165 do CTN e independe da prova da assunção do ônus a que se refere o art. 166 do CTN; 4. Comportam transferência do encargo financeiro os tributos cujo FG envolve uma dualidade de sujeitos (ou seja, o FG é uma operação) e cujo contribuinte é pessoa que impulsiona o ciclo econômico, podendo transferir esse encargo para o outro partícipe do mesmo FG. A identificação dessa transferência dependerá do exame de fato da operação concretamente realizada (aprovada por maioria). *Nota:* Quanto ao item 4, a minoria (12 votos) concluiu que: O critério jurídico decorre da sistemática da aplicação da natureza não-cumulativa do imposto. Se "B", partícipe de uma das etapas da operação tributada, solve (perante o Fisco) tributo devido por "A", "B" tem direito à restituição, em

virtude de ter assumido o encargo financeiro do pagamento, que não se confunde com repercussão econômica sempre de natureza patrimonial.

Questão 3a. - Não. Não se aplica nas hipóteses figuradas na pergunta. A realidade contemplada não é a da repetição de tributo indevido (pois este é "devido" em razão das operações que implicaram nas saídas realizadas), mas sim de exercício regular do direito que o contribuinte possui de compensar valores anteriormente pagos (por ele ou por outrem) com o montante a ser recolhido em certa oportunidade.

Questão 4a. - O IOF tal como instituído não comporta transferência jurídica do respectivo encargo financeiro, não se submetendo, pois, à regra do artigo 166 do CTN.

COMISSÃO IV: *Expositores:* Léo Krakowiak, Sidney S. Apocalipse e Zelmo Denari. *Mesa:* Antonio J. da Costa, Aurélio P. Seixas Filho, Edgard Neves da Silva e Moisés Akselrad.

Questão 1a. - a) O art. 166 do CTN se insere no STB como norma procedimental (vencedora); b) O artigo 166 do CTN se insere no STB como norma geral de direito tributário prevista no § 1º do artigo 18 da C. F. (posição divergente - minoria).

Questão 2a. - Sim, comportam transferência os tributos cujo FG envolva uma dualidade de sujeitos (ou seja, o FG é uma operação), e cujo contribuinte é pessoa que impulsione o ciclo econômico podendo transferir o encargo para outro partícipe do mesmo FG.

Questão 3a. - Não. Não há como aplicar-se o art. 166 do CTN às hipóteses de creditamento do ICM ou do IPI incidentes em relação a operações anteriores e procedido fora do período de sua apuração, visto que o art. 166 do CTN cuida de hipótese de pagamento indevido, sem causa jurídica, enquanto que na hipótese em exame o pagamento é feito com causa jurídica.

Questão 4a. - É cabível a sua restituição, mediante simples prova de pagamento indevido, independente de sujeitar-se o contribuinte às prescrições do art. 166 do CTN, por inaplicável no caso, devendo a restituição ser acrescida de CM desde a data do pa

gamento indevido até a efetiva restituição, e dos juros de mora de 1% ao mês.

COMISSÃO V: *Expositores:* Carlos R. Guimarães, Gilberto U. Canto e Vittorio Cassone. *Mesa:* Célio de F. Batalha e William Gerab.

Questão 1a. - O artigo 166, do CTN, por legitimar uma conseqüente arrecadação, a título de tributo, de prestação não prevista em lei, fere o princípio da legalidade e está fora do STB (maioria). *Nota:* Vittorio Cassone e William Gerab declararam: o art. 166 do CTN se insere no STB como norma geral de direito tributário.

Questão 2a. - Não há critério jurídico quer para identificar os tributos que comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, quer para identificar a forma como se daria essa transferência.

Questão 3a. - Não. A hipótese de creditamento do ICM e do IPI nada tem a ver com pagamento indevido do crédito tributário. O direito ao crédito não decorre de possível recolhimento indevido do tributo, mas é direito do contribuinte que provém do princípio da não-cumulatividade desses impostos.

Questão 4a. - A restituição do IOF deve ser feita diretamente ao contribuinte, e não ao responsável, pois este recolhe débito daquele, não se podendo, a rigor, falar em transferência do encargo, não se aplicando, assim, a restrição do artigo 166 do CTN.

COMISSÃO VI: *Expositores:* Tarcísio Neviani, Lindemberg Silveira e José E. S. de Mello. *Mesa:* Eurico Korff, Amador O. Fernandez e José F. M. Araujo.

Questão 1a. - a) O art. 166 do CTN contrasta frontalmente com o princípio da legalidade do tributo declarado na CF e no próprio CTN em vários dos seus dispositivos (maioria = 8 votos); b) A restituição do pagamento indevido se insere no sistema jurídico nacional. O artigo 166 do CTN expressa natureza procedimental sobre a capacidade postulatória e a assunção dos encargos financeiros necessários à restituição (minoria = 6 votos).

Questão 2a. - Não. Não há critério jurídico, porquanto não há dispositivo expresso no nosso direito positivo (maioria = 8 votos); b) Há critério jurídico (minoria = 3 votos).

Questão 3a. - Não se aplica o art. 166 do CTN à hipótese de creditamento do ICM ou do IPI incidentes em relação a operações anteriores e procedido fora do período de sua apuração.

Questão 4a. - A restituição do IOF é devida ao contribuinte legal sem outras indagações (maioria = 11 votos); b) Só caberá a restituição do IOF na hipótese de se fazer prova de não ter havido translação do encargo financeiro (minoria = 3 votos).

PLENÁRIO

Questão 1a.

I - A natureza do artigo 166 do CTN é de norma geral de direito tributário que particulariza a prescrição contida no artigo 165 do mesmo diploma e, portanto, veiculável por lei complementar (maioria).

II - O artigo 166 do CTN é inconstitucional por ferir o princípio da reserva de lei, inscrito no art. 153/§ 29 da CF (minoria).

Questão 2a.

O PLENÁRIO adotou a redação da Comissão III, do item 1 até o item 4, sendo que o item 4 por maioria.

Questão 3a.

Não, visto que o artigo 166 do CTN cogita de pagamento indevido o que, conseqüentemente, implica na obrigação de o Estado restituir a importância correspondente, ao passo que, na hipótese de creditamento a destempo não há o que restituir, pois se trata de mero exercício de direito que a lei assegura ao contribuinte. Inconfundíveis, portanto, repetição de indébito e creditamento fora do prazo, mesmo porque a legislação ordinária regula, diversamente, as duas hipóteses.

Questão 4a.

Por se tratar de tributo que nos termos do artigo 166 do CTN, não comporta transferência do encargo financeiro por sua natureza, assiste ao contribuinte o direito de repetir o indébito.

Notas: Carlos da Rocha Guimarães e Gilberto de Ulhôa Canto, autores de teses, não puderam comparecer, e suas teses foram defendidas por Célio de Freitas Batalha e Dejalma de Campos, respectivamente.

Edição

Resenha TRIBUTÁRIA
IMPOSTOS FEDERAIS