

Presunções e Ficções Legais no Direito Tributário e no Imposto sobre a Renda

Silvania C. Tognetti

Mestre em Direito Tributário pela UCAMIRJ. Doutoranda em Direito Econômico e Financeiro pela USP.

Resumo

As ficções e presunções revelam-se como técnicas de legislação adequadas e muitas vezes necessárias para garantir maior eficiência e praticidade na tributação. Não representam, como alguns autores ainda defendem, uma tributação sobre o que não existe, sobre o que se sabe falso. Ficções e presunções legais devem ser compatíveis com os princípios constitucionais tributários no que não se diferem das demais normas tributárias. No Imposto sobre a Renda, as ficções e presunções legais revelam-se importante instrumento para disciplinar um tributo complexo por definição, visto a partir de conceitos indeterminados.

Abstract

The legal fictions and assumptions reveal as adequate techniques of legislation and many times necessary to guarantee greater efficiency and practicability in the taxation. They do not represent, as some authors still defend, taxation on what does not exist, on what knows is false. Legal fictions and assumptions must be compatible with the constitutional tax principles and in that they are not different from other norms. In the Income Tax, the legal fictions and assumptions are important instrument to discipline a complex tax by definition, since it is based on indeterminate concepts.

O tema das presunções e ficções legais no Direito Tributário foi tratado por diversos autores que equacionaram algumas das questões envolvidas, tais como a sua conciliação com os princípios constitucionais da legalidade e do devido processo legal¹. Mesmo assim, o tema merece atenção principalmente neste momento em que o Direito Tributário é cada vez mais reformulado para incorporar maior eficiência e praticidade no processo de arrecadação de tributos².

¹ Em 1984, o Centro de Estudos e Extensão Universitária organizou o IX Simpósio Nacional de Direito Tributário e debateu sobre as presunções no Direito Tributário. Naquela ocasião importantes doutrinadores expressaram seus entendimentos sobre a distinção entre presunção e ficção e alguns casos concretos da legislação, um deles relacionado ao ICM e outros dois relacionados ao imposto de renda. Muitos dos delineamentos sobre o tema ainda fazem referência a este amplo debate. Cf.: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Presunções no Direito Tributário. Caderno de Pesquisas Tributárias* n° 9. São Paulo: CEEU e Resenha Tributária, 1984.

² Em 2006, o mesmo Centro de Estudos e Extensão Universitária organizou o XXXI Simpósio Nacional de Direito Tributário dedicando-o ao princípio da eficiência em matéria tributária. Os doutrinadores que debateram o tema, embora demonstrem preocupação com o fato de que o princípio

Neste cenário elaboramos o presente trabalho para retomar as principais idéias sobre os conceitos de presunção e ficção no Direito Tributário e inseri-las em um debate mais amplo, qual seja, os limites da eficiência e da praticidade no Direito Tributário. Não discorreremos longamente sobre esses princípios que tomaremos como pressupostos de nosso estudo neste trabalho. Nossa prioridade será analisar o limite do uso das presunções e das ficções legais³ perante nosso sistema de garantias ao contribuinte. Utilizaremos para esta análise a tributação sobre a renda, mas muitas das conclusões que apontaremos terão validade para outros aspectos do Direito Tributário.

A tributação da renda tem vários exemplos de ficções e presunções legais, como nos preços de transferência, na tributação de lucros no exterior, na tributação de ingressos não comprovados em conta-corrente de pessoa física etc. Certamente a complexidade da aferição da renda e a importância do imposto de renda no sistema tributário brasileiro colaboram para uma busca de maior eficiência e praticidade tanto para os agentes fiscalizadores, quanto para o próprio contribuinte.

1. As Ficções e Presunções Legais no Direito Tributário

Os conceitos de ficções e presunções no Direito Tributário ainda suscitam divergências entre os estudiosos e operadores do Direito Tributário. Para alguns, as ficções e presunções ainda são compreendidas como uma mentira aceita como verdade. Uma visão mais apurada aponta que não se trata de mentira, mas de técnicas para legislar. Para enfrentar o tema de serem as presunções e especialmente as ficções diferentes de negações da verdade, vamos tecer algumas considerações sobre a verdade e o direito.

Inicialmente cumpre destacar que o próprio conceito de verdade como total correspondência com o que ocorre no mundo fenomênico tem sido bastante questionado. Guiados por uma filosofia aristotélica, há séculos, buscamos a essência das coisas, os elementos que formam o ser de modo intrínseco. No século XX já não era mais possível afirmar a existência de uma verdade imutável, uma natureza imanente ao ser. A verdade ganhou contornos relativos, pois sempre teria na sua enunciação a influência da percepção do sujeito que a descreve, assim como da cultura e dos preconceitos desse sujeito. A verdade abandonou sua vocação de inquestionável substância da realidade, para tornar-se provisória e definida no âmbito da própria linguagem⁴.

Não convém aqui desenvolver um estudo sobre o conceito de verdade, mas é importante para o nosso tema refutar um conceito de verdade absoluto e afastar-nos da afirmação de total correspondência entre o que se afirma como verdade e o que ocorre no mundo real.

da eficiência possa sacrificar outros princípios constitucionais tributários, reconhecem a aplicação e a necessidade de maior eficiência na arrecadação. Não podemos deixar de reconhecer que presunções e ficções podem ser ferramentas importantes para alcançar a eficiência em matéria tributária. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. Pesquisas Tributárias Nova Série* nº12. São Paulo: CEEU e RT, 2006.

³ Não trataremos das presunções simples, mas apenas das presunções impostas pela lei e ficções igualmente criadas em lei.

⁴ Cf. ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica; Pensamento Formal e Argumentação; Elementos para o Discurso Jurídico*. 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 92-96, 326-328 e 331.

No Direito, o tema adquire ainda maior relevância, porque, ao eleger um fato e a ele atribuir conseqüências jurídicas, o Direito pode romper com o observado no “mundo do ser” porque está tratando de um outro aspecto o “dever-ser”, abstrato, arbitrário e imposto pelo poder. Não nos filiamos a uma abordagem positivista absoluta, segundo a qual o direito deriva do exercício do poder e torna legítimo qualquer desejo do soberano, mas precisamos reconhecer que são opções políticas que resultam nas normas que compõem o nosso sistema jurídico. Opções dotadas de um maior ou menor grau de arbitrariedade.

Neste sentido, as ficções e presunções veiculadas por lei são manifestações do legislador a partir das ponderações políticas que realiza, produzindo conceitos abstratos veiculados em enunciados prescritivos. Portanto, em cada ficção legal ou presunção legal há uma decisão do legislador.

A ficção que tomada no seu sentido comum traduz uma afirmação que nega a realidade, no Direito também é vista com tal acepção, por alguns autores. A ficção jurídica é definida por eles como a proposição jurídica que toma como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso. Esta visão aparece, por exemplo, em Alfredo Augusto Becker:

“... Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. (...)”

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.”⁵

Esta é a razão pela qual os autores refutam a possibilidade de utilização de ficção no Direito Tributário porque levaria a considerar como fato jurídico-tributário um fato que, diante da realidade fática e jurídica comprovada, não é fato jurídico-tributário.

Como explica Maria Rita Ferragut⁶:

“É inconstitucional a utilização das ficções jurídicas em Direito Tributário, especificamente no que tange à criação de obrigações tributárias, já que na ficção jurídica considera-se como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso, ou seja, tem-se como fato jurídico tributário um fato que, diante da realidade fática e jurídica comprovada, não é. (...)”

Mas será que a ficção é realmente uma mentira deliberada? Verifica-se que nas ficções jurídicas o que temos é a equiparação de uma situação fática a outra situação ficcional com a finalidade de atribuir à segunda a mesma conseqüência da primeira. Neste sentido, a ficção não afirma um fato que não corresponde à realidade, mas impõe igual conseqüência jurídica a situações diferentes.

Como vemos em Karl Larenz:

“A ficção jurídica consiste em equiparar voluntariamente algo que se sabe que é desigual. Uma vez que a desigualdade efectiva daquilo que é equiparado é conhecida daquele que se serve da ficção, esta distingue-se de uma

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2007, pp. 539-540.

⁶ Cf.: FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 161.

identificação incorreta, erroneamente operada, ou da subsunção. Deve distinguir-se a ficção como meio de técnica legislativa, como meio de fundamentação da sentença e o seu emprego na ciência.

As *ficções legais* têm normalmente como finalidade a aplicação da regra dada para uma previsão normativa típica (P¹) a outra previsão normativa típica (P²). Deste modo, não são senão remissões encobertas. Em vez de ordenar: as conseqüências jurídicas de P¹ vigoram também para P², a lei finge que P² é um caso de P¹. Como a lei não contém enunciados sobre factos mas ordenações de vigência, o legislador não afirma que P² é uma realidade igual a P¹, ou que é um caso de P¹, mas preceitua que para P² valem as mesmas conseqüências jurídicas que para P¹. Para conseguir este objectivo, dispõe que P² deve ser considerado por quem aplica a lei ‘como se’ fosse um caso de P¹. Em contrapartida, se P² não deve ser considerado um caso de P¹, embora de facto o seja, então a lei quer excluir para P² as conseqüências jurídicas de P¹ que, de outro modo, sobreviriam - trata-se então de uma restrição encoberta.”⁷

Esta é a visão também de Luís Eduardo Schoueri amparado na doutrina alemã, fazendo referência entre outros autores a Esser, Brandão Machado e Yonne Dolácio de Oliveira:

“Chegamos, assim, ao conceito moderno da ficção jurídica que dispensa a necessidade de averiguação quanto a sua ‘verdade real’ ou ‘verdade jurídica’.

Valendo-nos da lição de Franz Bernhöft, entendemos que ficção jurídica é uma norma, através da qual o legislador determina que se aplique, a dada hipótese de incidência (*fingierter Tabestand*, ou hipótese ficta), determinadas sanções previamente definidas para outra situação (*Fiktionsbasis*, ou base da ficção).”⁸

“Entre nossos tributaristas, citando a lição de Esser, já encontramos Yonne Dolácio de Oliveira, concluindo que mesmo a ficção redigida com técnica apreciável é mera remissão, expressa de forma particularmente concisa. Portanto, sob o prisma gnosiológico, não se finge nada, apenas se limita a remitir a hipótese legal fingida ao conjunto das normas jurídicas válidas. Na verdade dez anos antes, a lição de Esser fora introduzida entre nós, pelas mãos de Brandão Machado, para quem as ficções, que tanto podem equiparar fatos como limitar as suas conseqüências, nada mais são do que uma forma especial de remissão. Em lugar de prescrever que a norma x, aplicável ao fato a, deve aplicar-se também ao fato b, pode o legislador apenas equiparar o fato b ao fato a, de modo que, equiparados, ambos sejam regidos pela mesma norma.”⁹

⁷ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª edição. Trad.: José Lamego do original alemão intitulado *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª edição (1991). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, pp. 366-367.

⁸ Cf.: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição Disfarçada de Lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 104

⁹ *Ibidem*, p. 105.

Portanto, como norma de remissão não restam maiores problemas para conciliar as ficções com os princípios de Direito Tributário porque a transgressão a princípios tributários não se dará pelo fato de haver uma ficção, mas pelo fato de a norma imposta de forma reduzida na ficção, quando escrita em sua forma completa, ofender a algum princípio tributário. Ficção e presunção são institutos distintos, embora com alguns pontos em comum, como ressaltado por Rubens Gomes de Sousa:

“A presunção e a ficção legais têm em comum o fato de serem normas jurídicas incompletas, isto é, que não encerram um comando ou uma proibição, cogentes de *per si* e completos em si mesmos. São regras não diretamente dispositivas, cuja única função é aquela, ancilar ou subsidiária, de conferir a determinado fato uma determinada natureza jurídica, ou atribuir-lhe determinado efeito jurídico. A finalidade única de tais regras é a de possibilitar a aplicação, ao fato que se refiram, de outras normas legais, estas sim, dispositivas ou proibitivas, previstas para reger outros fatos, cuja natureza e cujos efeitos jurídicos sejam diferentes dos declarados pela presunção ou ficção.”¹⁰

A ficção é uma regra de direito substantivo, gera direitos e obrigações ao atribuir a um fato a mesma conseqüência de outro. A presunção está relacionada com o tema da realização das provas¹¹.

A presunção legal, por sua vez, pode ser relativa ou absoluta. Em ambos os casos, na presença de determinada situação ou condição tomar-se-á como comprovado de forma relativa ou absoluta um certo fato jurídico, permitindo-se a aplicação da conseqüência jurídica prevista na norma.

Alguns autores entendem que a presunção legal absoluta e a ficção são idênticas e veiculam normas de direito substantivo, criando direitos e obrigações. Esta é a opinião, por exemplo, de Leonardo Sperb de Paola:

“Por todo o exposto, percebe-se como é errôneo afirmar-se que as presunções legais absolutas diferenciam-se das relativas, porque aquelas, ao contrário destas, não admitem prova em contrário. Ora, as presunções absolutas nada têm a ver com matéria probatória. Trazem regras de Direito material. Não se busca por intermédio delas, provar-se através de um indício, a existência de um fato desconhecido, como se dá com as presunções legais relativas.”¹²

¹⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. “Um Caso de Ficção Legal no Direito Tributário: a Pauta de Valores como Base de Cálculo do ICM”. *Revista de Direito Público* n° 11, São Paulo: RT, 1970, p. 23.

¹¹ Convém destacar a presunção simples. A presunção simples pode ser entendida no conceito do raciocínio empregado pelo aplicador da norma para de um fato conhecido deduzir a ocorrência de um fato desconhecido. Na presunção simples não há previsão legal determinando a aplicação de uma dada presunção, mas processo de subsunção do fato à norma onde o intérprete toma a prova de um fato como presunção da ocorrência de outro fato. Na presunção simples temos um tema de avaliação de indícios ou provas indiretas para a verificação da possibilidade de aplicação da norma. Não estaremos avaliando as presunções simples em nosso trabalho, limitar-nos-emo à possibilidade de o legislador utilizar ficções e presunções na efetivação da praticidade e eficiência no Direito Tributário. De qualquer forma, antecipamos nossa opinião de que tais presunções simples ofendem diretamente o princípio da legalidade e, portanto, não se ajustam no Direito Tributário brasileiro.

¹² *Ibidem*, p. 63.

Não compartilhamos da opinião do autor. Entendemos que entre presunções e ficções há uma diferença de estrutura e finalidade. Nas ficções temos mesma consequência aplicada a dois fatos que não são idênticos, mas foram equiparados pela vontade do legislador. Nas presunções vemos hipóteses criadas pelo legislador para as quais a comprovação de um fato conhecido será suficiente para se tomar como existente outro fato. Como se vê, há, na presunção, um juízo de probabilidade que gera uma dependência entre ambos os fatos. No caso de uma presunção absoluta, esta vinculação entre a comprovação de um fato à existência do outro sequer admite prova em contrário. Nas presunções discute-se como comprovar um fato, logo estamos no campo das provas.

A presunção confere uma inversão do ônus da prova à medida que a sua aplicação dispensa a parte por ela beneficiada de realizar uma prova de fato específico. Se a presunção for relativa, caberá à outra parte a comprovação de que não ocorreu no caso em análise o fato presumido. No caso da presunção absoluta, será considerado provado o fato presumido, cabendo a outra parte desenvolver sua defesa em elementos outros, tais como a inaplicabilidade da presunção ao caso, ou alguma situação excepcional que, mesmo diante da comprovação do fato, impeça a subsunção do fato à norma pleiteada. De qualquer forma, estamos no campo das provas!

A utilização das ficções tem por finalidade permitir que o legislador discipline determinada situação utilizando-se da solução adotada para outro tema. Esta decisão é política, embora muitas vezes se dê por questão de semelhanças entre as situações ou por questão de praticidade, em que a atribuição de uma solução tomada de empréstimo de outra garante melhor pacificação dos conflitos que daí possam surgir. Como exemplo, temos a ficção que existiu no Direito brasileiro de que seriam também legítimos os filhos concebidos antes do casamento de seus pais, caso seus pais viessem a se casar. Vê-se o interesse prático de garantir aos irmãos concebidos pelos mesmos pais iguais direitos, o que não ocorreria na hipótese de se atribuir ao filho concebido antes da união a condição de ilegítimo.

A presunção no Direito tem finalidade distinta. Diante da dificuldade da prova, da verossimilhança da situação e da simplificação na solução de conflitos, o legislador opta pela presunção. Destaque-se que o legislador neste ponto não está atribuindo diferente direito ou obrigação, como faz nas ficções, mas dispensando a realização de prova. Deste modo, a lei que determina a presunção não cria um direito ou obrigação, mas permite que a aplicação concreta da norma ocorra sem uma dada prova. Permanece, porém, a necessidade de demonstrar a ocorrência do fato que permite a aplicação da presunção, de modo que quando falamos em dispensa de prova na presunção esta se restringe ao fato presumido, mas não àquele previsto na norma para a aplicação da presunção. Como exemplo, temos que o contribuinte presume-se intimado no último endereço informado à Administração tributária, não precisará a Fazenda demonstrar a intimação efetiva do contribuinte, mas precisará provar que efetuou a intimação no último endereço que conhecia.

Neste sentido também Iso Chaitz Scherkerkewitz:

“A doutrina mais moderna, por sua vez, tem salientado que na verdade, em termos mais precisos, o uso de presunções não acarreta uma inversão do ônus da prova, mas sim uma alteração do próprio objeto da prova posto que

o Fisco, apesar da norma que traz em seu bojo a presunção que lhe favorece, ainda fica obrigado a provar o fato base, o fato conhecido.”¹³

Mesmo na presunção absoluta ainda restará necessário provar a condição para aplicação da presunção legal. Esta prova é daquele que se beneficia da presunção e neste aspecto não há inversão do ônus da prova. Aqui é importante frisar que, por se tratar de prova, poderá o beneficiado pela presunção dispensá-la e fazer a prova do fato propriamente relacionado ao seu direito. Esta possibilidade de dispensar a utilização da presunção confirma que o instituto em questão não é de direito substantivo.

No Direito Tributário, em que a legalidade desempenha relevante papel em favor da segurança jurídica e da justiça, há resistência à utilização de ficções e presunções sob a alegação de que permitiriam a exigência de tributos que não seriam devidos, não fosse a ficção e a presunção.

A primeira contestação que se faz a tal pensamento é que o princípio da legalidade continua preservado à medida que as ficções e presunções legais também são impostas por lei.

Além disso, há que se registrar que na relação tributária há diversos aspectos que não estão necessariamente submetidos ao princípio da legalidade, que se restringe à instituição e majoração de tributos. Onde a legalidade não se aplica, tal objeção às ficções e presunções perde o sentido.

Analisemos, porém, o caso das ficções e presunções quanto à instituição e majoração de tributos. Primeiro, temos que retirar as presunções de tal cenário, visto que elas apenas disciplinam provas e, portanto, não instituem ou majoram tributos. No âmbito das ficções precisamos analisar o tema evidenciando que a ficção é uma técnica legislativa. Decidiu o legislador formular a norma como “a situação A está equiparada a situação B” em forma reduzida para que, “se presente a situação A, aplique-se a mesma consequência X prevista para a situação B”. Poderia o legislador formular a norma descrevendo a situação A e descrevendo inteiramente a consequência X e teríamos o mesmo resultado.

Assim, a análise da validade de uma ficção na instituição de uma incidência tributária deverá ser aferida desmembrando a ficção na norma completa para verificar se a vinculação da consequência X à hipótese A é possível diante dos princípios tributários. Repetimos que não seria exatamente o princípio da legalidade que seria afetado pela ficção, visto que ficção legal também é veiculada por lei. Entretanto, outros princípios deverão ser cotejados com a norma obtida da forma completa da previsão de ficção, como, por exemplo, o da repartição constitucional de tributos, o princípio da igualdade, da capacidade contributiva, e outros.

É a lição de Gilberto Ulhôa Canto:

“Isto 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 prescrições constitucionais e/ou de leis complementares, é claro que não o pode mediante ficções. O legislador tributário pode, en-

¹³ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 160.

tretanto, 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.”¹⁴

Vejam: nada impede que o legislador equipare a receita bruta a faturamento para fins de cobrança da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (“Cofins”), desde que a autorização constitucional para a instituição desta contribuição inclua também a receita. Caso não exista o permissivo constitucional, não poderá ser vinculada a consequência “pagamento da Cofins” à hipótese “auferir receita”.

No campo das presunções são apontadas diversas incompatibilidades com o sistema constitucional tributário. Analisaremos, primeiramente, a crítica às presunções relativas atacadas sob a alegação de que a responsabilidade por comprovar a ocorrência do fato gerador caberia ao Fisco e diante de uma presunção de ocorrência do fato gerador seria transferido para o contribuinte o ônus de comprovar a inoocorrência do fato gerador, o que traz, além da inversão do ônus, as dificuldades próprias de se efetuar uma prova negativa.

A presunção é técnica utilizada com frequência como forma de combate à elisão e evasão fiscal. É o que vê, por exemplo, na previsão de que depósitos em conta-corrente não justificados são considerados receitas tributáveis. Desta forma, caberá ao contribuinte comprovar que os valores depositados em sua conta-corrente não constituem renda tributável ou já foram tributados. Precisaremos analisar se este ônus atende à razoabilidade e à igualdade, pois a exigência poderá ser por demais custosa para o contribuinte. Entretanto, será difícil afirmar que se criou nova incidência, visto que permanecerá o contribuinte obrigado, como sempre esteve, a tributar a totalidade da sua renda e não outra manifestação de riqueza.

A presunção relativa não se confunde com a prova indireta. Na prova indireta, a comprovação de um fato é tomada como prova da ocorrência de um outro fato, diante da constatação de que ambos os fatos estão de tal modo interligados que a presença de um permite concluir a existência do outro. Na presunção é a lei que se satisfaz com a comprovação de um fato para concluir pela existência de outro. Pode haver e geralmente há uma avaliação de probabilidade nas presunções, mas esta avaliação é feita pelo legislador, estando o julgador obrigado a avaliar o caso com a aplicação da presunção. Na prova indireta é o aplicador da norma que faz a análise de probabilidade.

Na presunção legal relativa é a própria lei que impõe a presunção como medida de combate à elisão ou evasão fiscal, em atendimento ao princípio da praticidade, para que não sejam necessárias complexas comprovações. Enfim, busca-se a eficiência da arrecadação. A lei impõe ao contribuinte uma obrigação quanto à prova relacionada ao cumprimento das obrigações tributárias. Considerando que esta presunção admite prova em contrário, caberá ao contribuinte atingido pela norma de presunção munir-se das provas necessárias para elidir a presunção.

A respeito vejamos Iso Chaitz Scherkerkewitz:

“Normalmente cabe ao Fisco a prova da ocorrência do fato imponible, da simulação fraudulenta, da sonegação de receitas, etc. Com o uso das ficções

¹⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Presunções no Direito Tributário”. *Presunções no Direito Tributário. Caderno de Pesquisas Tributárias* vol. 9. São Paulo: CEEU e Resenha Tributária, 1984, p. 11.

e presunções essa prova, que é de difícil produção posto que o contribuinte já, de antemão, preparou toda a sua contabilidade, os seus atos e os seus documentos para ocultar as informações, alterar a verdade e fraudar o Fisco, acrescido ao fato objetivo de que existe uma previsível e justificada falta de colaboração social dos sujeitos passivos com os órgãos fiscais, é dispensável de ser produzida, devendo o contribuinte comprovar ao fisco que agiu lícitamente.”¹⁵

De qualquer forma, não é o princípio da legalidade que é desafiado pela existência de presunções relativas. Há lei instituindo a presunção. Outros princípios podem ser óbices à presunção, como o devido processo legal, na hipótese em que a presunção impõe uma prova impossível de ser realizada pelos contribuintes ou quando a presunção pretende uma aplicação retroativa que impediria o contribuinte atingido de conservar as provas que lhe poderiam favorecer. Por ser norma referente à prova é o devido processo legal que precisará ser cuidadosamente resguardado na criação de presunções legais relativas.

Além disso, a presunção precisa atender também o princípio da proporcionalidade. Ao criar uma presunção é importante que estejam presentes a necessidade, adequação e a justa medida requisitos da proporcionalidade ou razoabilidade¹⁶. Não se pode criar uma presunção sem que se vislumbre a necessidade de imposição deste ônus ao contribuinte. Normalmente essa necessidade vem de práticas de evasão fiscal que podem ser contidas com a instituição da presunção. Além disso, a presunção precisa ser adequada para atender a esta necessidade e não poderá impor sacrifício de direitos maior do que o resultado que se possa obter da presunção.

Sobre o princípio da razoabilidade e as presunções discorre Emerson Caturrelli:

“... Ocorre que a admissibilidade de prova em contrário só terá sentido se houver algum nexo lógico entre fato-base da presunção e fato presumido, pois, do contrário, a norma violaria o princípio da razoabilidade das leis, que é a tradução do princípio do devido processo legal em sua vertente material. Imagine-se, por exemplo, uma presunção relativa que, diante da prova de que ‘A’ quitou a prestação mensal relativa ao contrato de seguro de seu carro, admita como provado que ‘A’ celebrou com ‘B’ um contrato de mútuo. Está claro que não há qualquer nexo lógico entre fato conhecido (quitação) e fato desconhecido (mútuo), de modo que esta presunção seria inconstitucional por violar o princípio da razoabilidade das leis.”¹⁷

¹⁵ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, pp. 159-160.

¹⁶ Cf. BARRÓSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora*. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 206-211. “... Assim é que dele [princípio da proporcionalidade] se extraem os requisitos (a) da adequação, que exige que as medidas adotadas pelo Poder Público se mostrem aptas a atingir os objetivos pretendidos; (b) da necessidade ou exigibilidade, que impõe a verificação da inexistência de meio menos gravoso para atingimento dos fins visados; e (c) proporcionalidade em sentido estrito, que é a ponderação entre o ônus imposto e o benefício trazido, para constatar se é justificável a interferência na esfera dos cidadãos...” (p. 209)

¹⁷ CATURRELLI, Emerson. *Arbitramento do Lucro no Lançamento do Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 72-73. O autor prossegue explicando que o nexo lógico-causal poderia estar enfraquecido, mas não poderia desaparecer: “Reconhecer que nas presunções relativas o nexo

Enfim, mesmo na complexa sociedade de massa, os princípios tradicionais refinados ao longo da história do Direito Tributário não podem ser olvidados.

As presunções legais absolutas, por sua vez, merecem considerações especiais. Na presunção legal absoluta, a lei estabelece que na presença de um fato A tem-se como comprovado um fato B, não sendo acolhidas provas que neguem tal vinculação. No que se refere à comprovação da ocorrência do fato gerador, as presunções legais absolutas ofendem o devido processo legal, à medida que mesmo quando o contribuinte tivesse provas da inoccorrência do fato gerador deveria submeter-se ao pagamento do tributo. Em nossa visão, as presunções legais absolutas não se coadunam com o devido processo legal.

Resta analisar se poderiam ser validamente instituídas presunções legais absolutas no Direito Tributário em aspectos acessórios à incidência, diferentes da ocorrência do fato gerador em si. A par da relação tributária, há outras normas disciplinando a relação entre contribuintes e Fisco, como as normas que impõem deveres instrumentais (tratados como obrigações acessórias no Código Tributário Nacional), que disciplinam a fiscalização dos tributos, que tratam do processo administrativo fiscal, entre outras. Nesses aspectos acessórios à relação tributária poderiam ser estabelecidas presunções absolutas sem ofensa ao devido processo legal ou a outros princípios constitucionais. Os limites aqui, porém, serão tênues e exigirão profunda análise caso a caso.

Concluímos até aqui que não se pode refutar a aplicação de presunções e ficções no Direito Tributário com base unicamente em suas definições, à medida que nos afastamos dos conceitos que associam esses institutos com negação deliberada da verdade. Ao entendermos as presunções e ficções como técnicas legislativas, a primeira como forma de disciplinar a prova e a segunda como forma de veicular de forma remissiva direitos e obrigações, encontramos muitas possibilidades de utilização no Direito Tributário sem prejuízo às garantias dos contribuintes.

Não há um impedimento absoluto à utilização de ficções e presunções, mas limites para a utilização considerando os princípios tributários. Merece destaque, porém, que há princípios tributários que reforçam a existência de presunções e ficções.

O Direito Tributário foi construído sobre um conceito de contribuição de todos para a manutenção de um Estado que atende aos interesses comuns. Vale dizer, para a manutenção do Estado, todos devem colaborar, sendo muito úteis as técnicas legislativas que reforcem a idéia de igualdade permitindo que todos os que apresentem idêntica capacidade contributiva sejam igualmente tributados.

lógico pode estar enfraquecido, em razão do favorecimento de um interesse cuja proteção encontra respaldo em um valor compatível com a Constituição, não significa admitir que o legislador pode criá-las desvinculando-se de qualquer consideração quanto ao referido nexos. Em síntese, ainda que se legitime constitucionalmente a existência de uma presunção relativa na qual a ligação entre o fato conhecido e o fato desconhecido seja improvável, não se pode excluir de seu conceito o nexos lógico entre ambos, ainda que débil. Para cada presunção deve-se avaliar a intensidade do nexos lógico exigível para legitimá-la, mas, em qualquer caso, não se pode excluí-lo completamente." Preferimos entender que a presunção no caso não atende a uma necessidade, visto não se poder estabelecer como necessária a vinculação entre quitação de parcela de contrato de seguro e contrato de mútuo.

Portanto, se por um lado há princípios que oferecem limites para a aplicação de presunções e ficções legais, há também princípios que exigem a aplicação dessas técnicas, tais como a praticidade (ou praticabilidade), a eficiência, a igualdade e a justiça. Sobre esses princípios, recorreremos aos ensinamentos de Misabel Derzi:

“Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva são abrandados (e freqüentemente violados) por meio do princípio da praticidade ou praticabilidade. Por meio desse último princípio devem ser evitadas as execuções muito complicadas da lei, especialmente naqueles casos em que se deve executar a lei *em massa*. Mas indiretamente, como observa K. Tipke, também o princípio da praticidade serve ao da igualdade, no sentido de generalidade, pois leis que não são praticamente executáveis, não podem ser aplicadas igualmente a todos. E ainda lembra Tipke que o princípio da praticidade, como princípio técnico primário, não deve ser valorado da mesma forma que os princípios éticos (igualdade e capacidade contributiva), embora os limites entre uns e outros até hoje não estejam bem definidos (*V. Steuerrecht. Köln. Otto Schmidt KG*, 1983, p. 35).” (grifos no original)¹⁸

Neste sentido, o tributo precisa atender à idéia de praticidade¹⁹. A sociedade precisa se esforçar para produzir riqueza não para demonstrar tal riqueza para o Fisco. Atualmente, as atividades de arrecadação estão transferidas para o contribuinte, diante da larga utilização do lançamento por homologação. Além disso, as múltiplas declarações eletrônicas que os contribuintes estão obrigados a apresentar exigem a manutenção de intenso trabalho nas grandes corporações. Este mesmo cenário em pequenas e médias empresas pode se tornar ainda mais trágico, comprometendo o crescimento dessas sociedades.

Os diversos países têm se confrontado com a questão de como tornar o cumprimento das obrigações mais prático e a arrecadação mais eficiente. Países menores passam para a redução dos tipos tributários, outros para a adoção de uma alíquota única e baixa para todas as empresas, outros para a interpretação econômica, outros ainda como o Brasil para a segmentação dos contribuintes, com utilização de bases de cálculo presumidas para a tributação do lucro e outras manifestações de riqueza. Enfim, neste cenário que também as presunções e ficções tornam-se importantes ferramentas de realização dos princípios da praticidade e da eficiência administrativa na arrecadação.

Todo o debate em torno da tributação na sociedade de massa aponta a importância desses princípios. Entretanto, não podemos perder de vista que toda a evolução do Direito Tributário assenta-se na preservação do interesse da arrecadação sem prejuízo aos direitos garantidos aos contribuintes. A arrecadação deve ser dar dentro de limites que preservem o indivíduo, a iniciativa privada, a atividade econômica e a propriedade, caso contrário os próprios objetivos da existência de uma

¹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. “Legalidade Material, Modo de pensar ‘Tipificante’ e Praticidade do Direito Tributário”. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 638.

¹⁹ “A praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência, signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos), cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital.” (Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2007, pp. 534-535)

sociedade nos ideários democráticos do Estado de Direito são sacrificados para o financiamento dessa sociedade, o que é incoerente.

2. As Ficções e Presunções no Imposto sobre a Renda

O imposto sobre a renda é incidência tributária que busca realizar as idéias de igualdade e justiça social através de previsões que buscam identificar com a maior precisão possível a capacidade contributiva²⁰.

É certo que o tempo já demonstrou que toda a busca de precisão no tema capacidade contributiva traz ao revés uma perda de praticidade e eficiência, gerando tensão entre esses dois opostos a identificação do que seria o imposto de renda possível de ser exigido. Neste cenário, as presunções e ficções desempenham papel importante no processo de simplificação deste imposto que por natureza é complexo porque o próprio conceito de renda é complexo.

Os próprios métodos de apuração da renda são apontados como exemplos de ficções e presunções. Este ponto merece esclarecimento porque para se afirmar que um determinado método de apuração da renda é ficcional seria necessário contrapô-lo com um conceito de renda “verdadeiro”. Como sabemos, toda a forma de apuração da renda sempre permitirá uma aproximação e nunca uma demonstração científica e incontestável da efetiva renda do contribuinte. Assim, um método que considere o encontro de contas de todas as receitas e despesas do contribuinte, mas considere algumas despesas não dedutíveis e algumas receitas não tributáveis, é tão artificial quanto um método que considere estatisticamente um percentual da receita como equivalente à renda.

Em outras palavras, não vemos a apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas pelo lucro real mais (ou menos) “verdadeira” do que a apuração pelo lucro presumido. A base presumida pode refletir a capacidade contributiva de uma dada empresa de forma mais genuína do que uma apuração pelo lucro real. Estamos aqui diante de opção entre diversas metodologias de apuração. Principalmente no Brasil, onde a apuração pelo lucro presumido é uma decisão do contribuinte, mais ainda se confirma o caráter de metodologia²¹.

²⁰ O conceito de renda como evidenciado por Kevin Holmes significa coisas diferentes para pessoas distintas. Não há um consenso sobre o que seria a renda, mas critérios para sua apuração que podem divergir dependendo da finalidade a que se propõem. Há alguns elementos mais comumente aceitos para a identificação da renda e um deles é o bem-estar experimentado em maior ou menor grau pelos indivíduos. Apesar das imprecisões e imperfeições, a renda ainda é vista como útil para indicar a capacidade contributiva dos indivíduos e com isto contribuir para a realização da igualdade horizontal. Como afirmado pelo próprio Kevin Holmes: “Horizontal equity is a well established principle of taxation: taxpayers in the same position should be taxed the same amount. One aspect of achieving horizontal equity is an income tax system is to determine which factors are taken into account and which factor are excluded in ascertaining individuals’ relative positions. Income is an imperfect but workable surrogate indicator of an individual’s many characteristics, endowments, attributes and features, which reflect her ability to pay tax.” (HOLMES, Kevin. *The Concept of Income: a Multi-disciplinary Analysis*. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2001, p. 563). Ver também mesma obra pp. 3-9.

²¹ Registre-se que uma opção adotada pela maioria das empresas como informa Andrea Lengruber: “Em 2002, de um total de 2,6 milhões de empresas ativas no país, apenas 7,22% optaram pelo lucro real, enquanto 23,51% declararam pelo lucro presumido. Os 69,28% remanescentes são as micro e pequenas empresas que optaram por um sistema de pagamento simplificado e unificado, chamado Simple...” (Cf. LENGGRUBER, Andrea. “A Tributação do Capital: o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e o Imposto sobre Operações Financeiras”. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004)

Entendemos que as diferentes bases de cálculo do imposto sobre a renda não se conformam com o conceito de ficção porque todas elas são formas aproximadas para medir a capacidade contributiva do contribuinte e não adotam a forma reduzida típica para as ficções.

Não são também presunções porque não se relacionam à prova da renda, mas à forma de calcular a renda, ou seja, direito substantivo. Mesmo o lucro arbitrado, cuja condição para aplicação pressupõe a ausência de documentação adequada, revela-se como uma base de cálculo, um método para chegar-se à capacidade contributiva.

É no terreno das normas antielisivas que nos deparamos com mais exemplos de presunções e ficções no imposto sobre a renda. A observação de práticas abusivas pelo contribuinte para subtração de parte da sua capacidade contributiva dos efeitos da tributação enseja a criação de normas para restrição de tais práticas sob a forma de ficções.

Um dos exemplos de ficção legal é o adotado para as sociedades estrangeiras controladas ou coligadas de empresas situadas no país. O Brasil adotou a tributação da renda de seus residentes sobre a regra da territorialidade até a edição da Lei 9.249/95, com breve tentativa de aplicação da renda universal entre dezembro de 1987 e abril de 1988, quando o Decreto-lei 2.429/88 revigorou o princípio da territorialidade.

A exposição de motivos da Lei 9.249/95, em seu item 14, deixa claro que a principal preocupação com a mudança do princípio de tributação era o combate a práticas de elisão fiscal, uma vez que havia sido observada a prática de alocação de lucros em filiais ou subsidiárias no exterior. Segundo a referida norma, os lucros auferidos no exterior seriam tributáveis quando distribuídos para a empresa brasileira, de modo que as pessoas jurídicas passaram a ser tributadas da mesma forma que as pessoas físicas que já submetiam tais rendimentos ao imposto sobre a renda.

Entretanto, observou-se com o tempo que a norma não atingiu a sua finalidade antielisiva porque as empresas brasileiras adotaram a prática de não distribuir os lucros de suas subsidiárias no exterior, mantendo a alocação de parcela do lucro fora da tributação. Com a Instrução Normativa n° 38, de 27 de junho de 1996, buscou-se o emprego de ficções e presunções para garantir a tributação de tais lucros represados no exterior. Criou-se o conceito de que seria possível a tributação ainda que o lucro não fosse distribuído, mas disponibilizado. A disponibilidade, porém, foi definida a partir de ficções.

Como tais ficções não foram estabelecidas em lei, não poderiam ser admitidas em nosso sistema tributário, o que ensejou a edição da Lei 9.532/97, no artigo 1º, parágrafo 2º, para a disciplina dessas ficções.

Assim, ficaram estabelecidas as seguintes ficções legais para disponibilidade de lucro no exterior. Seriam considerados disponibilizados os lucros quando ocorresse qualquer uma das seguintes hipóteses: (i) crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil; (ii) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária; (iii) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; (iv) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada domiciliada no exterior.

Como podemos observar, a lei criou novas hipóteses para a tributação de lucro no exterior e todas elas se referiam a uma aquisição de disponibilidade de renda. Portanto, as ficções estabelecidas não ultrapassavam os limites para a exigência do imposto sobre a renda. A equiparação por ficção ocorrida findava por não ofender os princípios constitucionais, sendo, portanto, válida.

A União Federal recorreu, porém, a uma nova ficção para colocar lucros auferidos no exterior no campo de incidência do imposto sobre a renda no Brasil. Foi editada a Medida Provisória 2.158-35, com primeira edição em 24 de agosto de 2001, cujo artigo 74 previu que para a determinação dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, na forma prevista na Lei 9.249/95, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Como regra de transição, a referida Medida Provisória previu que os lucros anteriores a 31 de dezembro de 2001 seriam considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002.

A ficção legal veiculada no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 tem sua constitucionalidade questionada porque pretendeu incluir no campo de incidência do imposto de renda situações que não podem ser renda por ausência de disponibilidade.

Nem mesmo o parágrafo 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional permite a ficção promovida pelo referido artigo 74 porque transfere para a lei a possibilidade de definir quando se dá a disponibilidade de lucros no exterior, mas não autoriza o legislador a prescindir deste conceito delimitador da competência tributária para a instituição do imposto sobre a renda, qual seja, a disponibilidade.

Entendemos que, se a legislação apresentasse requisitos que uma vez comprovados permitiriam presumir que não há uma subsidiária autônoma e com atividade no exterior (ausência de substância), seria mais fácil alcançar as práticas evasivas e elisivas utilizadas por alguns contribuintes. Poder-se-ia, inclusive, com uso de presunção legal chegar-se a situação na qual a empresa brasileira deveria comprovar a atividade efetiva no exterior para excluir os lucros auferidos por sua subsidiária dos seus próprios lucros; caso contrário, seria desconsiderada abrindo a possibilidade imediata de tributação.

Em um outro exemplo, temos as presunções de sinais exteriores de riqueza e de depósitos não justificados em conta-corrente. A legislação determina que a comprovação de que o contribuinte apresenta sinais exteriores de riqueza incompatíveis com a renda por ele declarada autoriza, salvo prova em contrário, a tributação do imposto sobre a renda sobre valor equivalente a esses indicativos de riqueza. Vê-se que depende da comprovação de incompatibilidade entre os sinais exteriores de riqueza e renda declarada. Como o contribuinte pode produzir prova em contrário, está resguardado o devido processo legal e a capacidade contributiva.

Entretanto, no bojo dos sinais exteriores de riqueza também se busca alcançar os casos em que recursos transitam pela conta bancária do contribuinte em volume incompatível com sua renda declarada. Aqui, uma demonstração pelo contribuinte de atividade que justifique tal trânsito de valores, como recebimentos e pagamentos por conta e ordem de terceiros, deveria ser suficiente para afastar a presunção legal. Na prática, porém, as autoridades fiscais introduziram uma fiscalização da conta bancária, em que contribuintes precisam identificar valores irrelevantes no conjunto de sua renda anual, sob pena de serem tributados, faltando a

comprovação do critério “incompatibilidade”. Identificamos nesta hipótese um excesso que invalida a utilização da presunção por ofensa à razoabilidade.

No que se refere a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, é razoável exigir que cada entrada em sua conta-corrente esteja devidamente documentada e conciliada com sua contabilidade, à medida que tal pessoa jurídica conta com informações contábeis detalhadas. No que se refere a pessoas físicas, ou pessoas jurídicas dispensadas de elaborar informes contábeis, a presunção torna-se excessivamente onerosa porque importa em controle minucioso de entradas e saídas de contas bancárias, obrigação inexistente para tais contribuintes. Neste sentido a presunção vai contra o conceito de praticidade, afasta-se da verificação da capacidade contributiva e mostra-se desproporcional porque impõe ônus ao particular maior do que o benefício que eventualmente pudesse ser auferido com a medida.

Outras vezes, as ficções não têm relação com práticas elisivas, mas são medidas importantes para permitir a tributação. É o que se observa no caso do lucro de filial estrangeira no País. Este lucro é considerado equiparado ao lucro de empresa brasileira. Com isto, é permitido à sociedade estrangeira a tributação de seu lucro no País de forma analítica com eventuais considerações de despesas aqui incorridas que poderiam vir a ser desconsideradas em regime de tributação sintética típico para não-residentes. Por outro lado, a limitação ao lucro da própria filial resguarda o lucro auferido fora do país da tributação brasileira. A medida vem de encontro a uma repartição internacional da renda tributável e em benefício do contribuinte estrangeiro.

O tratamento tributário das filiais de empresas estrangeiras no País parte de uma ficção de independência desses estabelecimentos de sua matriz. Da mesma ficção emergem os princípios que disciplinam as regras aplicáveis aos preços de transferência²². O legislador determina que as operações entre empresas de um mesmo grupo devem ter preços semelhantes aos verificados em condições de mercado. Se houve transferência de lucro entre entidades de um mesmo grupo societário, é razoável a recomposição deste lucro para a formação da base de cálculo do imposto de renda²³. A partir deste conceito geral são estabelecidas diversas presunções sobre o que seria o preço de mercado, e a diferença entre o preço praticado e o preço de mercado é tributada sob a forma de adições a título de preços de transferência.

Novamente, a ficção e as presunções legais em questão precisam ser avaliadas em confronto com o conjunto do sistema tributário brasileiro. Se as empresas que realizam transações somente com terceiros têm suas operações a preços de mercado, não atenderia a igualdade horizontal que empresas que tenham como parceiros comerciais partes relacionadas pudessem ter tributação inferior. Neste contexto, a ficção de independência é imperativa da isonomia e da capacidade contributiva. Quanto às presunções utilizadas para aferir a condição de mercado, há críticas que lhes são dirigidas pelo fato de haver limitação quanto às provas auto-

²² Cf.: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 23.

²³ Cf.: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ibidem*, pp. 12-13, sobre o interesse da Administração tributária em corrigir as distorções causadas pelos preços de transferência.

rizadas para demonstrar que o preço praticado foi de mercado, mesmo não se enquadrando entre as presunções²⁴.

Inúmeros outros exemplos de ficções e presunções legais podem ser identificados no campo do Imposto de Renda que não colidem com os princípios constitucionais tributários e, ao contrário, concretizam o princípio da capacidade contributiva, da praticidade e da eficiência da arrecadação.

Concluimos que as ficções e presunções revelam-se como técnicas de legislação adequadas e muitas vezes necessárias para garantir maior eficiência e praticidade na tributação. Não representam, como alguns autores ainda defendem, uma tributação sobre o que não existe, sobre o que se sabe falso. Ficções e presunções legais devem ser compatíveis com os princípios constitucionais tributários no que não se diferem das demais normas tributárias.

²⁴ Cf.: FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 225.