

A Presunção na Regra-Matriz de Incidência Tributária

Tax Presumptions in the Matrix Rule of Tax Incidence

Juliana Gilioli*

Resumo: O presente trabalho tem por objeto o estudo da utilização das presunções nos critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária no sistema jurídico brasileiro, de modo a verificar sua possibilidade, bem como eventuais limites a serem observados. Para tanto, este trabalho enfrenta o tema teórico da linguagem, norma e estrutura da regra-matriz de incidência tributária e, após, analisa, ainda no plano teórico, o conceito de presunção. A partir dessas análises, verifica-se, por meio do estudo de casos, a utilização das presunções na composição da estrutura da regra-matriz de incidência tributária e com base em que critérios e dentro de que limites ela pode atuar.

Palavras-chave: Presunções. Ficções. Direito Tributário. Linguagem. Regra-matriz.

Abstract: The object of this paper is the study of the use of presumptions in the criteria that make up the matrix rule of tax incidence in the Brazilian legal system, in order to verify its possibility, as well as the limits to be observed. For this purpose, this paper faces the theoretical issue of language, norm and structure of the matrix rule of tax incidence, and then – still in a theoretical perspective – examines the concept of presumption. From these analyses, this paper verifies, through case studies, the use of presumptions in the structural composition of the matrix rule of tax incidence, and based on which criteria and within which limits it can act.

Keywords: Presumptions. Fictions. Tax Law. Language. Matrix Rule.

* Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Introdução

No intuito de alcançar a tributação das diferentes espécies econômicas de renda, capital e operações, o legislador desenvolve sua atividade criadora do mundo jurídico, construindo as regras jurídicas que formam o direito tributário através da linguagem em textos. Em nome da praticabilidade e eficiência da técnica arrecadatória, o legislador, muitas vezes, escolhe como elemento integrante da hipótese de incidência tributária signos econômicos ou jurídicos cuja existência ainda não é concreta no mundo fenomênico, porém há indícios de que assim será. Trata-se do uso de presunções no direito tributário.

30

Para fins do estudo do uso das presunções no direito tributário, mais especificamente nos critérios que informam a regra-matriz de incidência tributária, em um primeiro momento situar-se-á o leitor sobre as premissas adotadas: a linguagem, a norma e a regra-matriz de incidência tributária. Premissas essas a partir das lições difundidas por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho, base teórico-filosófica julgada apropriada para o desenvolvimento deste estudo.

Em um segundo momento, passa-se a estudar o que é a presunção, a partir de suas concepções clássicas e modernas, bem como a situando no Direito. Por fim, analisa-se a utilização das presunções nas normas tributárias, a partir das seguintes indagações: é possível a utilização de presunções em normas tributárias? Se sim, em quais critérios da regra-matriz de incidência tributária? Há limites para a utilização das presunções?

Este estudo busca responder a essas questões, através da análise de casos concretos, com base no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista os princípios que o informam.

1 A Linguagem, a Norma e a Regra-Matriz de Incidência Tributária

O direito é composto por um conjunto de normas, num determinado território e num preciso momento do tempo; parte-se, assim, da premissa de que se está diante de um fenômeno cultural vertido em linguagem. Dentre os diversos traços que lhe são próprios, o direito apresenta o dado da linguagem como seu integrante constitutivo. A linguagem não somente fala do objeto – que é a Ciência do Direito – como também participa de sua constituição – direito positivo.

A partir do contato com a linguagem transcrita para texto, ou seja, com o plano da expressão, verificam-se as estruturas morfológicas e gramaticais – formulações literais – pelas quais o intérprete poderá construir os conteúdos significativos – significações enquanto enunciados prescritivos – e ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para formar um domínio¹. Disso decorre a ilação de que conhecer o direito é, em verdade, compreendê-lo, interpretá-lo², construindo o conteúdo, o sentido e o alcance da comunicação legislada.

31

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 63-64.

² A interpretação, escreveu Eros Grau, “é um processo intelectual através do qual, partindo de fórmulas linguísticas contidas nos textos, enunciados, preceitos, disposições, alcançamos a determinação de um conteúdo normativo. [...] Interpretar é atribuir um significado a um ou vários símbolos linguísticos escritos em um enunciado normativo. O produto do ato de interpretar é, portanto, o significado atribuído ao enunciado ou texto (preceito, disposição)” (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 78.). A interpretação, destarte, é meio de expressão dos conteúdos normativos das disposições, meio através do qual pesquisamos as normas contidas nas disposições. Do que diremos ser – a interpretação – uma atividade que se presta a transformar disposições (textos, enunciados) em normas. De resto, Kelsen já ensinara que a norma é uma moldura dentro da qual o aplicador pode livremente realizar seu ato de escolha para proferir a decisão que concretizará a norma aplicada (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 4. ed. Martins Fontes: São Paulo, 1995. p. 391.)

As leis, vistas sob o ângulo ora analisado, representam o texto na sua dimensão de veículo de prescrições jurídicas, vale dizer, são suportes materiais de linguagem e veículos introdutórios de normas jurídicas. Essas, por sua vez, são o juízo implicacional construído pelo intérprete em função da experiência no trato com esses suportes comunicacionais³. Conforme adverte Geraldo Ataliba, a lei não é norma; e embora o direito positivo se revele mediante palavras, traduzidas nas leis formais, ele consiste substancialmente em normas⁴.

Mantendo, assim, a lógica com a base teórico-filosófica apropriada para o desenvolvimento deste estudo, entende-se a norma jurídica como sendo uma estrutura de linguagem; mais especificamente, nas palavras de Lourival Vilanova, uma estrutura lógico-sintática de significação⁵. A norma jurídica, assim, enquanto comando normativo dotado de coatividade, é construída pelo intérprete como resultado do processo interpretativo que tem início na leitura dos textos de lei.

Analisando a estrutura da norma jurídica, verifica-se que ela se apresenta na forma de juízo hipotético-condicional, que, em simbolismo lógico, pode ser assim representada: $H \rightarrow C$ (onde H = hipótese; \rightarrow = dever-ser interproposicional; e C = consequente). É por meio da hipótese normativa (antecedente) que se dá a subsunção do fato à norma. Daí a afirmação do jusfilósofo Lourival Vilanova de que o fato se torna

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 34.

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 34.

⁵ VILANOVA, Lourival. Norma Jurídica – Proposição Jurídica. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 61, p. 16, jan./mar. 1982.

fato jurídico⁶ porque ingressa no universo do direito através da porta que é a hipótese⁷. No conseqüente da norma jurídica, encontra-se a proposição que estabelece uma relação entre dois ou mais sujeitos, modalizada em uma das três formas deônticas⁸ possíveis: obrigatório, permitido ou proibido.

A estrutura da norma jurídica tributária, ou melhor, da regra-matriz de incidência tributária – conforme denominada por Paulo de Barros Carvalho⁹ –, segue a estrutura geral da norma jurídica com certos elementos próprios da norma tributária que se passará a analisar. Inicialmente, de forma mais ampla, pode-se dizer que sua estrutura implicacional associa a um ato ou fato lícito de possível ocorrência

⁶ A realidade jurídica é constituída a partir dos relatos realizados por meio de linguagem competente do direito. Ocorrido determinado evento no mundo fenomênico e havendo seu relato somente em linguagem natural, este relato constituirá somente um fato social, que integra a realidade social. Contudo, havendo o relato também em linguagem do direito, ele estará constituindo um fato jurídico que integrará, por sua vez, a realidade jurídica.

⁷ VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 89.

⁸ A relação de implicação deôntica é aquela na qual a verdade de uma determinada situação social, prevista por uma norma jurídica, implica, conseqüentemente, a verdade (nascimento) de uma relação jurídica entre sujeitos de direito. As relações de implicação deôntica são diferentes das relações de causalidade natural, visto que o direito opera no campo do dever-ser. Nesse sentido, Kelsen afirma que a conduta humana “é regulada positivamente por um ordenamento positivo, desde logo, quando a um indivíduo é prescrita a realização ou a omissão de um determinado ato. (Quando é prescrita a omissão de determinado ato, esse ato é proibido). Ser a conduta de um indivíduo prescrita por uma norma objetivamente válida é equivalente a ser indivíduo obrigado a essa conduta. [...] A mesma hipótese de regulamentação positiva se verifica também quando uma determinada conduta, que é em geral proibida, é permitida a um indivíduo por uma norma que limita o domínio de validade de outra norma que proíbe essa conduta” (KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 4. ed. Martins Fontes, São Paulo, 1995. p. 16-17.).

⁹ A respeito da classificação das normas tributárias ver as seguintes obras de Paulo de Barros Carvalho: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 86-87, e CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 250-252.

(hipótese tributária) uma relação jurídica que obriga um determinado sujeito passivo a recolher quantia certa aos cofres públicos (consequente)¹⁰.

Assim, para que o fato social se torne fato jurídico tributário, fazendo nascer a relação jurídica tributária, aquele fato deve conter os elementos capazes de preencher os critérios fixados minimamente pela hipótese da regra-matriz de incidência tributária: os critérios material, espacial e temporal¹¹.

No critério material, tem-se o núcleo do fato jurídico tributário sendo formado por um verbo pessoal e com predicação incompleta, o que significa requerer sempre um complemento, direto, indireto ou predicativo. O núcleo do fato jurídico consiste, em verdade, no comportamento de uma pessoa, o qual está delimitado por condições espaciais e temporais. Referidos critérios interligam o lugar e o tempo nos quais o fato jurídico tributário pode ocorrer.

Portanto, enquanto na hipótese da regra-matriz de incidência tributária encontram-se os critérios que definem os elementos que o fato social deve conter para que ocorra sua subsunção à norma, constituindo-se o fato jurídico

34

¹⁰ Ao lado das normas tributárias da regra-matriz de incidência tributária, que disciplinam a incidência dos tributos e que chamamos de normas tributárias em sentido estrito, temos também as normas tributárias que estabelecem princípios e que não serão analisadas para fins do presente estudo.

¹¹ Não se faz necessário o critério pessoal na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, em virtude de que a ação ou o estado previstos no critério material são necessariamente pessoais; além disso, a individualização dos sujeitos da relação é adequadamente realizada no consequente da regra-matriz. Isso porque não se dá a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Assim, requerem o ser humano como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras normas gerais e abstratas ou individuais e concretas.

tributário, no conseqüente encontram-se os critérios necessários ao nascimento da relação jurídica tributária.

Os critérios que compõem o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária são o pessoal e o quantitativo. O critério pessoal fixa o conjunto de elementos que nos aponta quem são os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária; e o critério quantitativo indica o objeto da prestação, vale dizer, faz referência às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário para a apuração do *quantum* pertinente ao tributo, sendo seus componentes a base de cálculo e a alíquota.

Os elementos da regra-matriz de incidência tributária, quando conjugados, permitem chegar à “unidade irreduzível de manifestação do deôntico”¹², capaz de indicar aos destinatários da norma jurídica dispositiva tributária o comportamento que devem adotar.

35

2 A Presunção no Direito Tributário

Em sua concepção clássica, a presunção é descrita como um processo lógico pelo qual, constatada a existência de um fato determinado, conclui-se a existência de outro fato que normalmente o acompanha. Assim, diz-se que, a partir de um fato conhecido, infere-se a ocorrência de outro fato cuja existência é desconhecida, porém provável.

No estudo da linguística no Direito, as presunções são descritas como o retrato da linguagem jurídica dirigida aos seus comunicadores como numa verdadeira atividade de

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 45.

certificação dos signos. As presunções, pois, prescrevem as diferentes formas de combinação dos vocábulos para construir unidade plena de sentido jurídico. Percebe-se a presença da linguagem como algo constitutivo da presunção e da realidade jurídica, assertiva essa que inicialmente pode causar estranheza, porém, em uma análise mais profunda, verifica-se que o sistema posto nada mais é do que um grande processo linguístico comunicacional¹³.

No sistema jurídico, as presunções podem ser entendidas como enunciados jurídico-prescritivos que têm sempre um *quantum* de indutivo; tendo em vista que são juízos dependentes da experiência, fixam suas bases no real, admitindo um fato por outro, *como se fossem* um só, ou os mesmos. Esses enunciados, para fins do direito tributário – e, em verdade, do direito público em geral – só serão permitidos quando expressamente autorizados em lei.

36

A presunção possui diversos sentidos possíveis para sua acepção¹⁴, sendo todos eles admissíveis a depender do caso concreto. Para o direito tributário, por exemplo, é possível verificar tantos significados para presunção quanto forem os pontos de vista assumidos. Fato é que a função da utilização de presunções no direito tributário é a de desempenhar papel auxiliar na busca de riqueza do contribuinte, eliminando a complexidade das proposições jurídicas, tornando-as mais precisas na tarefa de moldar a realidade¹⁵.

¹³ HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no Direito Tributário: teoria e prática*. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/es.php>>. Acesso em: 7 jun. 2013.

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ DE PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e Ficções no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 103.

Auxiliam, também, na coibição de abusos que implicam fraude à lei, sendo utilizadas ainda para aumentar a eficácia da arrecadação.

Sobre o conceito de presunção, assim entende Gilberto Ulhôa Canto:

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.¹⁶

As presunções podem ser relativas ou absolutas. Quando absolutas, são presunções *iuris et de iure*, ou seja, não admitem contestação, eliminando a apresentação de prova em contrário. Por serem absolutas, criam a certeza sobre os fatos que presumem, tendo-os como provados. Dadas como incontroversas, Iso Chaitz Scherkerkewitz considera as presunções absolutas verdadeiras ficções jurídicas¹⁷¹⁸. O entendimento do citado autor contraria o de Pontes de Miranda¹⁹, para quem as ficções abstraem toda consideração de probabilidade, são mais que presunções legais, ainda que absolutas, pois nada se presume, toma-se como real algo que é irreal, que não existe. Já quanto à presunção legal absoluta,

37

¹⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. p. 3.

¹⁷ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 91.

¹⁸ O presente trabalho tem como escopo o estudo das presunções no direito tributário, mais especificamente na regra-matriz de incidência tributária, portanto, por mais que não seja objetivo primário tratar do uso das ficções para fins do direito tributário, essa figura acaba surgindo devido a sua aparente semelhança com as presunções absolutas.

¹⁹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. 4. ed. t. III. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. p. 446.

há de a lei dizê-la inatacável, pois se assim não for, há que se considerá-la relativa *iuris tantum*.

As presunções relativas ou *iuris tantum* são aquelas em relação às quais a lei presume a existência de um fato em razão da ocorrência de um outro fato. Elas prevalecem, entretanto, apenas até que aquele que não a quer ou que não se conforma com a sua determinação demonstre o contrário. São relativas porque admitem prova em contrário. Para Pontes de Miranda²⁰, toda presunção legal é, em princípio, relativa. Para que assim não seja, a própria lei deve estabelecer a impossibilidade probatória, fazendo-a absoluta.

As ficções jurídicas são, pois, proposições jurídicas prescritivas que propositadamente criam uma verdade legal contrária à verdade fenomênica^{21 22}. O legislador faz, em verdade, uma valoração jurídica, dentro de uma norma legal, de um fato pré-jurídico, que acontece no mundo natural, desvinculando desse fato os seus efeitos normais²³.

Quanto à semelhança de presunção absoluta e ficção, essa se dá em razão de, em ambas, ocorrer a imposição da certeza jurídica de um fato verdadeiro. A diferença é que

²⁰ Ibid., p. 448.

²¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 15.

²² Cristiano Carvalho, em estudo sobre as ficções no direito tributário, assevera que é raro o uso de ficções na aplicação da regra tributária, sendo mais comum a tentativa de utilização da analogia ou da interpretação extensiva, isso porque em vista do princípio da tipicidade cerrada não é possível utilizar a ficção para a aplicação da regra tributária. Salienta o autor, contudo, que isso não impede que a regra abstrata em si contenha elementos ficcionais, mas veda que o aplicador utilize a ficção para substituir algum aspecto do fato que não se subsuma a regra tributária (CARVALHO, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 274.).

²³ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 92.

na presunção absoluta, através de um raciocínio lógico, se deduz a existência de um fato desconhecido a partir de um fato conhecido. Para Alfredo Augusto Becker, a lei estabelece como verdade um fato que provavelmente é verdadeiro²⁴, já que entre os dois fatos há uma correlação natural de existência. Na ficção, ao contrário, não há dedução de verdade porque não há raciocínio lógico. A lei, a partir de um fato certo e conhecido, estabelece como verdadeiro um fato que, também no entendimento de Alfredo Augusto Becker, com toda a certeza é falso (pois não existe, como na presunção absoluta, uma correlação natural de existência entre os dois fatos²⁵).

A figura das presunções foi criada, conforme já mencionado, para, dentre outros propósitos, contornar dificuldades intransponíveis, disciplinar procedimentos construtivos relacionados com a norma e facilitar a sua aplicação, possibilitando, assim, uma maior realização da ordem jurídica, ao permitir que alguns fatos sejam conhecidos a partir da existência de outros fatos²⁶. Assim, desde já ressalta-se que o uso de presunções – em que pese auxiliarem na busca da riqueza tributável, especialmente das pessoas jurídicas – deve ser excepcional; um instrumento jurídico que somente deve ser utilizado para combater a fraude fiscal e de acordo com o sistema constitucional²⁷.

²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 509.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ CARVALHO, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 187.

²⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 91.

A criação de uma realidade própria que não corresponde ao mundo dos fatos através de presunções, cujas consequências se projetam diretamente sobre os contribuintes, pode atender, nas lições de Mizabel Derzi²⁸, ao estado de necessidade administrativa, visando ao aumento da eficiência arrecadatória, mas também pode levar a abusos, uma vez que a aparência de verdade que se estabelece coloca em xeque a certeza do Direito. A mesma autora assevera que os institutos tratados são meios a que recorre o legislador com vistas à praticabilidade, sendo, esta última, o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis²⁹.

40 A admissão de presunções no direito tributário, entretanto, não pode ignorar os princípios constitucionais, principalmente aquele que, traduzindo a segurança jurídica do contribuinte, determina a obrigação de pagar tributo somente quando um fato do mundo real ajusta-se completamente ao fato descrito abstratamente na hipótese de incidência da regra-matriz. Ruy Barbosa Nogueira e Paulo Roberto Nogueira, em parecer dado em 1977 sobre a distribuição disfarçada de lucro, já referiam o caráter excepcional e punitivo das hipóteses previstas em lei de ficções jurídicas ou presunções legais de distribuição disfarçada de lucro em matéria tributária³⁰.

²⁸ Entenda-se como estado de necessidade a disparidade entre a estrutura arrecadatória e o número de contribuintes, o qual é infinitamente maior. (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988. p. 267-268.)

²⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988. p. 105.

³⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário Aplicado e Comparado*. 2. v. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 115.

Assim, uma vez que o objetivo das presunções no direito tributário é auxiliar o Estado na busca da riqueza tributável do contribuinte, é comum o legislador utilizá-las, mas nem sempre o resultado observa os ditames constitucionais. No entanto, há quem negue, com veemência, a utilização de presunções absolutas e ficções no direito tributário para a definição da hipótese de incidência. Nesse sentido, manifesta-se Ricardo Mariz de Oliveira:

As ficções jurídicas e as presunções *iuris et de iure* são inadmissíveis em direito tributário para definição do fato gerador, admitindo-se apenas presunções relativas *iuris tantum* como meios de prova da ocorrência real do fato gerador.³¹

As presunções legais absolutas em matéria tributária não se coadunam com o princípio da tipicidade cerrada. Alberto Xavier³² preleciona que “o fato tributário é necessariamente um fato típico; e para que revista esta natureza é indispensável que ele se ajuste, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito em lei”. Conclui o autor que “a tipicidade do fato tributário pressupõe uma descrição rigorosa de seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção de efeitos”³³.

³¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. p. 288.

³² XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 87.

³³ *Ibid.*

3 A Presunção na Regra-Matriz de Incidência Tributária

Vários são os argumentos que defendem o uso das presunções em matéria tributária para fins de dificultar a evasão fiscal, com a criação de sistema que propicie maior eficiência na arrecadação de tributos³⁴. O uso de presunções está cada vez mais comum como método normativo que facilita a positivação, arrecadação e fiscalização dos tributos. Difícil, portanto, negar a sua presença no campo tributário.

Ocorre que a utilização de presunções para compor a regra-matriz de incidência tributária pode resultar na inobservância da competência constitucionalmente fixada, dando ensejo à invasão de competência alheia ou ao alargamento não autorizado da própria competência; ou seja, pode comprometer a constitucionalidade da norma jurídica tributária. Portanto, desde já, frisa-se que o que se deve observar na utilização dessa técnica são os mandamentos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal, como garantia ao contribuinte contra abusos fiscais por essas regras presuntivas.

Destarte, antes da aplicação das regras que contenham elementos de presunção, é necessário observar se na construção da regra-matriz de incidência o legislador observou os princípios constitucionais tributários, especialmente os da estrita legalidade, da tipicidade cerrada e da capacidade contributiva.

A hipótese de incidência tributária é a primeira parte da regra-matriz de incidência, que conota abstratamente a

³⁴ DE PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e Ficções no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 98.

ação ou estado humano relevante para o direito tributário, informando suas coordenadas espaciais e temporais. Importante frisar, por oportuno, que a técnica de isolar os critérios da regra-matriz de incidência tributária serve para fins unicamente didáticos, visto que não se quer dizer que os elementos são efetivamente desassociados uns dos outros. Em verdade, não há como se falar da hipótese de incidência da regra-matriz sem se falar do conseqüente. Portanto, a funcionalidade da regra matriz de incidência tributária é explicar e identificar os critérios das normas instituidoras de tributos e também verificar se estas normas estão ou não de acordo com o ordenamento jurídico.

Na hipótese de incidência da regra-matriz tributária – composta pelos critérios material, espacial e temporal – verifica-se, na legislação brasileira tributária, a utilização de presunção em todos os seus critérios, ora respeitando a Constituição, ora não. No critério material, por exemplo, a presunção pode ocorrer no verbo ou no seu complemento. No caso do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), o critério material é: *auferir* (verbo) *renda e proventos de qualquer natureza* (complemento). Qualquer presunção que descaracterize o conceito constitucional de *auferir* ou de *renda* maculará a regra-matriz de incidência e, por conseguinte, o tributo cobrado.

Clássico é o exemplo do lucro presumido na apuração do IRPJ. Este regime de apuração, instituído pelo Decreto-lei nº 5.844/43, é facultativo aos contribuintes que se encontram dentro dos limites legais, mais especificamente àqueles que não são obrigados à apuração do IRPJ pela modalidade do

lucro real³⁵ ou que não estão sujeitos ao lucro arbitrado³⁶. No lucro presumido o que ocorre é uma substituição da base de cálculo primária, que é o lucro real, para uma presumida, conforme o próprio nome sugere. Aplica-se uma alíquota (coeficiente) predeterminada sobre a receita bruta, de acordo com a atividade desempenhada pela pessoa jurídica, a fim de se obter a base de cálculo do IRPJ³⁷.

44 Sendo, portanto, a materialidade do imposto *auferir renda e proventos de qualquer natureza*, o fato de se tributar um percentual presuntivo do lucro, cuja opção assim foi manifestada pelo contribuinte, demonstra o total descasamento da materialidade constitucional com a da regra-matriz de incidência ora estudada. Ademais, neste caso, trata-se de presunção absoluta, visto que o contribuinte não pode alegar que o seu percentual de lucro foi de 5% e não 32%, por exemplo, conforme disposto na legislação. Feita a escolha pelo lucro presumido, nos termos do art. 26, *caput*, da Lei nº 9.430/96, constitui-se o fato jurídico presumido.

Ocorre que, em que pese a materialidade constitucional do imposto ter sido alterada pela norma infraconstitucional, trata-se, em verdade, de uma opção benéfica aos

³⁵ As pessoas jurídicas obrigadas à apuração do IRPJ pelo lucro real estão elencadas no art. 14 da Lei nº 9.718/98.

³⁶ O lucro arbitrado é circunstância excepcional, pois ocorre quando a pessoa jurídica tributada com base no lucro real não cumpre as respectivas obrigações acessórias, quando há fraude ou vícios comprometedores da idoneidade da apuração realizada, quando tiver ocorrido opção indevida pelo lucro presumido, enfim, quando não for possível apurar adequadamente o imposto com base no lucro real ou presumido. (PAULSEN, Leandro. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 4. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 73.)

³⁷ Reprisa-se que não há como se falar da materialidade do IRPJ e, portanto, do lucro presumido, sem se falar no critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência; entretanto, fazemos referência, por ora, ao critério material e não quantitativo.

contribuintes que possam nesse regime se enquadrar e, por tal razão, referido regime é compatível com a ordem jurídica. Caso fosse regime obrigatório e não facultativo, aí sim estaríamos diante de uma inconstitucionalidade, visto que a materialidade – lucro presumido – não se enquadra ao conceito constitucional da materialidade do imposto. Além disso, teríamos flagrante ofensa a outros princípios constitucionais, como o princípio da capacidade contributiva – no caso de o contribuinte possuir prejuízos nas suas operações, por exemplo.

A presunção no critério espacial da hipótese de incidência da regra-matriz ocorre quando a lei determina presumível o local de ocorrência do fato jurídico tributário. É o espaço físico em que a relação jurídica pode passar a existir. A presunção no critério espacial é utilizada, por exemplo, no caso das entradas simbólicas de mercadorias nos estabelecimentos, para fins de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Primeiro insta referir que a materialidade do ICMS pressupõe a ocorrência de operações de circulação de mercadorias; tem-se, portanto, a figura mercantil e, por conseguinte, de transferência de titularidades das mercadorias. A entrada simbólica das mercadorias, por seu turno, tratada no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 e nos regulamentos estaduais, significa que tanto a entrada quanto a saída da mercadoria será presumida pela simples transmissão contratual do bem, assumindo o lugar do estabelecimento do transmitente como elemento útil para demarcar o local da incidência do imposto.

Desse modo, a transmissão de propriedade de mercadoria se equipara, presuntivamente, à saída, ainda quando não houver, efetivamente, a circulação de mercadoria.

Ocorre que, embora seja imaginável que a mercadoria saia do estabelecimento do transmitente, o fato é que ela não saiu. Não se trata, portanto, de uma ficção³⁸, conforme lembra Florence. Sabe-se que para que uma mercadoria seja comercializada ela não precisa, necessariamente, circular fisicamente, bastando a circulação jurídica do bem. Nesta hipótese, vejo também como uma presunção, de acordo com os princípios do sistema jurídico tributário constitucional brasileiro.

Diferente é o caso do ICMS cobrado na modalidade de substituição tributária progressiva. Neste caso, a presunção ocorre por diversos momentos, vale dizer, tanto no antecedente como no consequente da regra-matriz de incidência tributária; nos critérios temporal (antecedente), pessoal e quantitativo (consequente).

Com efeito, o substituto tributário é a pessoa escolhida pelo legislador para figurar na relação jurídica tributária, sendo sua escolha justificada visto que está vinculado com o fato tributado, ainda que indiretamente. No caso do ICMS substituição tributária progressiva, presume-se que ocorrerão subseqüentes etapas de circulação da mercadoria (critério temporal) e, por tal razão, cobra-se o imposto correspondente já do contribuinte situado no início da cadeia produtiva (critério pessoal), através de uma base de cálculo presumida (critério quantitativo).

³⁸ HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no Direito Tributário: teoria e prática*. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/es.php>>. Acesso em: 7 jun. 2013.

Roque Antônio Carrazza afirma com veemência a inconstitucionalidade do ICMS cobrado pela modalidade substituição tributária progressiva ou, como prefere chamar, “para frente”. Segundo o autor, há um limite lógico que foi transgredido pelo legislador, visto que somente poder-se-ia substituir pessoa certa e perfeitamente identificada, não valendo a presunção do aspecto subjetivo da regra-matriz. Segundo o autor, no caso do ICMS “para frente”, como a obrigação tributária ainda não surgiu, o sujeito passivo também ainda não existe, de modo que afronta princípios constitucionais, como o da não confiscatoriedade, o da não cumulatividade e o da segurança jurídica³⁹. Acrescenta ainda o autor que é certo que o Direito utiliza as presunções e ficções para disciplinar o comportamento das pessoas, contudo há limites para isso, dentre eles o fato de somente se tributar após a ocorrência do fato imponible. Nesse sentido, Carrazza alega a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3/1993 que acrescentou o §7º ao art. 150 da Constituição⁴⁰, permitindo, taxativamente, a tributação por “fato gerador⁴¹” presumido.

Sobre o tema, o STF proferiu decisão na ADIn nº 1.851-4/AL reconhecendo a constitucionalidade da regra do §7º do art. 150 da Constituição Federal. Embora parte da doutrina prevaleça sustentando a inconstitucionalidade

47

³⁹ CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 355.

⁴⁰ “§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

⁴¹ Fato gerador aqui entendido como fato imponible.

completa do ICMS substituição tributária progressiva, para nós parece tema já superado. Trata-se de técnica utilizada por todos os Estados da Federação, prevista na Constituição Federal e com o assente de constitucionalidade do órgão supremo. Contudo, uma importante questão deve ser observada no que tange às presunções estabelecidas no ICMS substituição tributária “para frente”: a restituição imediata dos valores recolhidos por substituição se o fato imponível não se realizar.

Sobre esse aspecto, frisa-se que a constitucionalidade do instituto está vinculada à restituição imediata dos valores recolhidos nas hipóteses em que o fato imponível não se realizar em virtude de: a) simples não realização do evento e, portanto, fato jurídico; e b) operação realizada com valor menor do que o presumido (base de cálculo do imposto). Com relação à primeira hipótese, verifica-se que os Estados mantêm, nas suas legislações internas, procedimento legal prevendo a possibilidade de restituição do ICMS substituição tributária. Contudo, no caso de a operação ser realizada com valor menor do que o presumido, ou seja, culminando em pagamento a mais do imposto, não há, hodiernamente, possibilidade de os contribuintes ressarcirem-se do valor pago a mais. Neste caso, há inconstitucionalidade em razão da ofensa constitucional ao critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, em razão de não se coadunar o critério constitucional material de incidência do imposto.

Considerações Finais

Muitas vezes, apenas com o emprego de presunções o Direito consegue disciplinar o comportamento das pessoas na vida social. As presunções servem para dar praticidade ao sistema, auxiliar na tradução para o jurídico dos fatos sociais. Ocorre que nessa “tradução” devem ser observados rigorosamente os ditames constitucionais.

Com os exemplos alhures dispostos, pode-se perceber que há presunções nos mais diversos critérios da regra-matriz de incidência tributária e que ora estão de acordo com o sistema tributário nacional e ora não. Portanto, não se está advogando contra a utilização da técnica presuntiva, pelo contrário, não se conhece um ordenamento jurídico que não utilize presunções na sua composição.

Ocorre que as presunções, independentemente de qual critério da regra-matriz estejam atingindo, devem respeitar a Constituição. Não é admissível que, em razão de presunções, um tributo atinja fora do campo da materialidade escolhida como signo de riqueza. A lei, nesse caso, não estaria instituindo uma presunção de direito, mas uma ficção jurídica, tributando aquilo que não é e que nunca poderia ser.

É imperioso, portanto, que o vínculo de causalidade entre a presunção e o fim esteja de acordo com os valores constitucionais. O mero argumento de facilitar a arrecadação do Fisco, em nome do princípio da praticidade, não é suficiente para aceitar que sejam empregados enunciados presuntivos inconstitucionais na formulação dos critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Referências

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. p. 1-34. (Caderno de pesquisas tributárias, 9)

CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

50 _____ . *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

DE PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e Ficções no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988.

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

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no Direito Tributário: teoria e prática*. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/es.php>>. Acesso em: 7 jun. 2013.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. 4. ed. t. III. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário aplicado e comparado*. 2. v. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1984. p. 275-330. (Caderno de pesquisas tributárias, 9)

PAULSEN, Leandro. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. 4. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

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

VILANOVA, Lourival. Norma Jurídica – Proposição Jurídica. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 61, p. 12-26, jan./mar. 1982.

_____. *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.