

PROCESSO  
ADMINISTRATIVO  
FISCAL  
2º volume

LUÍS EDUARDO SCHOUEI

Coordenador

Valdir de Oliveira Rocha

Autores

Aurélio Pitanga Seixas Filho  
Celso Alves Feitosa  
Ives Gandra da Silva Martins  
James Marins  
João Francisco Bianco  
José Eduardo Soares de Melo  
Luís Eduardo Schoueri  
Natanael Martins  
Paulo Celso Bergstrom Bonilha  
Ricardo Mariz de Oliveira  
Wladimir Novaes Martinez

336 225.6

K577P

149X

T2 U2

DR. LUÍS EDUARDO SCHOUEI	
Data 1.03.38	1.03.38
<b>DIALÉTICA</b>	351/13
São Paulo - 1997	2956
Tombo	1987
1977	U2
	4.3

© by autores

Todos os direitos desta edição reservados  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24  
CEP 04004-050 - São Paulo - SP  
Fone/Fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527 - 288.6440

ISBN nº 85-86208-29-9

Projeto (miolo)/Editoração Eletrônica  
**Phoenix**

Fotolito da Capa  
**Oficina de Arte**

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Processo administrativo fiscal, 2ª volume / coordenador  
Valdir de Oliveira Rocha. -- São Paulo : Dialética, 1997.

Vários autores.

1. Processo administrativo fiscal I. Rocha, Valdir de  
Oliveira.

97-2587

CDU-351.713

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Processo administrativo fiscal : Direito administrativo  
351.713

## Sumário

Apresentação .....	7
<b>AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO</b> • Processos Judicial e Administrativo Concomitantes; Autuação Subse- quente à Ação Judicial de Iniciativa do Contribuinte e Devido Proces- so Administrativo .....	9
<b>CELSO ALVES FEITOSA</b> • Recursos perante o Conselho de Contribuintes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais e o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo .....	17
<b>IVES GANDRA DA SILVA MARTINS</b> • Lançamento: Procedimento Administrativo .....	41
<b>JAMES MARINS</b> • Suspensão Judicial do Crédito Tributário, Lançamento e Exigibilidade .....	47
<b>JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO</b> • A Coexistência dos Processos Administrativo e Judicial Tributário ...	65
<b>LUÍS EDUARDO SCHOUBER</b> • Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal .....	79
<b>NATANAEL MARTINS</b> • Questões de Processo Administrativo Tributário .....	89
<b>PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA</b> • Processo Administrativo Viciado, Inscrição do Débito na Dívida Ati- va, Seguimento de Execução Fiscal e Execução de Pré-Executividade ..	107
<b>RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e JOÃO FRANCISCO BIANCO</b> • A Questão da Apreciação da Constitucionalidade de Lei pelos Conse- lhos Federais de Contribuintes .....	117
<b>WLADIMIR NOVAES MARTINEZ</b> • A Avocatória no Direito Previdenciário .....	129

## Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

*Professor de Direito Empresarial (Pós-Graduação) na Fundação Getúlio Vargas (FGV) e na Universidade de Campinas (Unicamp). Mestre (LL.M.) em Direito pela Universidade de Munique. Doutor em Direito Econômico e Financeiro (Direito Tributário) pela Universidade de São Paulo. Livre Docente da cadeira de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo.*



## Presunções Simples e Indícios no Procedimento Administrativo Fiscal

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Não são infreqüentes as ocasiões em que o profissional do Direito Tributário se depara com autuações nas quais os fatos alegados pelas autoridades fiscais não se enquadram nas hipóteses abstratamente escolhidas pelo legislador para a exigência de um tributo. Fala-se, então, em indícios da ocorrência do fato gerador e pretende-se, a partir daí, sustentar o processo de revisão do lançamento tributário.

O ônus da prova é regulado, em nosso Ordenamento, nos termos do artigo 333 do Código de Processo Civil, que assim dispõe:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”.

Com efeito, como ensinam Tipke e Kruse, também no direito tributário prevalecem as regras do ônus objetivo da prova que - excetuados os casos em que a lei dispuser diferentemente - impõem caber o dever de provar o alegado à parte em favor de quem a norma corre.<sup>1</sup>

Nossa jurisprudência administrativa já vem reconhecendo o dever do fisco de comprovar os fatos que alega. Vejamos:

“*Provas - Falta de apresentação pelo fisco - Apelo provido - Decisão não unânime apenas quanto à ressalva de novo procedimento fiscal.*

O duelo de provas é facilmente vencido pela Recorrente. A própria afirmação do Agente Fiscal de Rendas, de que ‘infelizmente, nem tudo que apuramos em nossas investigações pode ser provado e levado ao AIIM’ enfraquece bastante o trabalho fiscal. O Julgado deve ater-se ao que consta do processo e aos elementos existentes neles, e nunca às afirmações que as partes façam e não comprovem.” (Proc.

<sup>1</sup> Cf. Tipke, Klaus, Kruse, Heinrich Wilhelm. *Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung*. (edição de folhas soltas, atualizada até 1992). Colônia : Dr. Otto Schmidt, nota 11b ao § 88.

DRT-7 nº 2147/84, julgado em sessão da 6ª Câmara do TIT-SP de 18/12/85 - Rel. Tabajara Acácio de Carvalho).

Assim, são diferentes os casos em que o credor do tributo, representado pelas autoridades fiscais, pretende comprovar a ocorrência dos fatos que possibilitam sua exigência ou seu aumento e aqueles em que os contribuintes é que têm o ônus da prova da ocorrência dos fatos que suspendem ou reduzem a exigência tributária.

Do mesmo modo, não pode sofrer igual tratamento, por exemplo, um indício apontado pelo fisco para desqualificar uma despesa registrada pelo contribuinte, em matéria de imposto de renda, e aquele por meio do qual pretende o fisco inferir a ocorrência de um acréscimo patrimonial não refletido nas contas do contribuinte.

No primeiro caso, o fisco estará, por meio do indício, desqualificando um fato alegado pelo contribuinte para reduzir sua carga tributária e cabe ao último comprovar que tem direito àquela redução. Não nos parece haver qualquer dúvida acerca da legitimidade de o fisco exigir que o contribuinte esteja munido de prova cabal que afaste qualquer possibilidade de o indício desmentir o cabimento da prova trazida pelo contribuinte. Afinal, enquanto a prova deve ser definitiva, convencendo plenamente o aplicador da lei, à contra-prova basta ser suficiente para trazer de volta a dúvida acerca dos fatos alegados.<sup>2</sup> Ao mesmo tempo, um mero indício trazido pelo contribuinte não poderá ser suficiente para suportar seu lançamento contábil, se tal indício não for parte de um processo de prova, como será visto a seguir.

Já no caso de omissão de receita, o fisco é que estará apontando circunstância para justificar sua pretensão. Desta feita, será a vez de se ver em que hipóteses um indício, fazendo parte de um processo probatório, pode servir para sustentar a pretensão tributária do Estado.

As presunções podem ser simples ou legais, sendo as últimas aquelas através das quais o legislador determina o dever de se inferir, de um fato conhecido, outro cuja ocorrência não é certa.

Como explica Spengler, a diferença entre as presunções simples (que ele denomina "presunções da experiência" - "Erfahrungsvermutungen") e as legais está em que as primeiras de-

<sup>2</sup> Cf. Leo Rosenberg, Karl Heinz Schwab e Peter Gottwald, *Zivilprozessrecht*, Munique, C.H. Beck, 15ª ed., 1993, p. 640.

correm da liberdade de pensamento do aplicador da lei, enquanto as segundas só existem enquanto tiverem sido previstas pelo legislador. As presunções simples, originadas da vivência de cada um, não estão disciplinadas em lei e não são impostas ao aplicador da lei; sua aplicação depende exclusivamente do livre-convencimento do aplicador da lei em um caso concreto. Já as presunções legais, como o próprio nome o diz, decorrem de expresso mandamento legal.<sup>3</sup> Assim, enquanto na presunção simples, o juiz tem ampla liberdade para decidir sobre sua aplicação ou não, ainda que suscitada pela parte, no caso de presunção absoluta, a liberdade do aplicador da lei fica limitada, quando o legislador sobre ela dispõe e a parte requer sua aplicação, demonstrada a ocorrência das premissas previstas.

Diversos são os casos de presunções legais relativas em nosso ordenamento. Para ficarmos apenas no âmbito federal, citem-se os casos da existência de saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada (RIR/94, art. 228), bem como os depósitos bancários sem origem (Lei 9.430/96, art. 42). Todos têm em comum a possibilidade de o fisco, a partir da ocorrência do indício apontado pelo legislador (passivo fictício ou depósitos bancários), ter por satisfeito seu ônus da prova da ocorrência do acréscimo patrimonial (receita), cabendo, assim, ao contribuinte, comprovar que a receita inocorreu.

Muitos são os casos, entretanto, em que o legislador não previu a substituição da prova do fato pela do indício. Indícios são, de acordo com a definição oferecida por Gilberto de Ulhôa Canto, "sinais sistemáticos, que servem, ao aplicador ou intérprete, de ponte lógica entre diversos fatos indubitáveis e a conclusão que se desconhece mas, com base neles se pode adotar".<sup>4</sup> Assim, por exemplo, era, até há pouco, o caso dos depósitos bancários sem origem comprovada: até o advento da Lei 9.430/96, não havia lei que admitisse, a partir do indício (depósito), se inferisse a ocorrência do fato a ser comprovado (omissão de receita); a lógica oferecia, entretanto, o laço entre ambos os fatos.

<sup>3</sup> Cf. Alexander Spengler, *Inhalt und Wirkung der Vermutungen im Bürgerlichen Gesetzbuch*, Idstein i.T., Buchdruckerei Georg Grandpierre, 1915, pp. 4-5.

<sup>4</sup> "Presunções no Direito Tributário" in "Caderno de Pesquisas Tributárias", Ives Gandra da Silva Martins (coord.), vol. 9, S.Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1984, p. 7.



Excluída a hipótese de presunção legal, temos que a atitude da autoridade fiscal, ao levantar um indício de ocorrência do fato gerador, pode encontrar-se (i) no campo das provas ou (ii) no campo das presunções simples (não legais).

Como explica Carnelutti, prova direta e indireta diferenciam-se na coincidência ou na divergência, respectivamente, entre o fato a provar (objeto da prova) e o fato compreendido pelo juiz (objeto da percepção): na prova indireta, o fato submetido à compreensão do juiz não serve senão como um meio para sua compreensão.<sup>5</sup>

Assim, a prova por indícios se dá quando se comprova a ocorrência de fatos (indícios) que não se incluem na hipótese de incidência legal, mas cuja concretização assegura ao aplicador da lei que também os fatos descritos hipoteticamente pelo legislador hão de ter sido concretizados.<sup>6</sup>

A prova por indícios exige, pois, duas etapas: primeiramente, deve-se demonstrar que a ocorrência do indício é prova da concretização da hipótese de incidência. Depois, comprova-se, a partir dos meios comuns de prova, a ocorrência do indício referido.

Já na presunção, a primeira etapa de demonstração é dispensada, entrando em seu lugar a experiência do aplicador da lei, à luz de sua observação cotidiana.

Assim, enquanto na presunção o aplicador da lei, a partir da ocorrência de certos fatos, *presume* que outros devem também ser verdadeiros, já que, *em geral*, de acordo com *sua experiência* e num raciocínio de *probabilidade*, há uma relação entre ambas as verdades, na prova indireta, o aplicador da lei, à vista dos *indícios*, tem *certeza* da ocorrência dos fatos que lhes são pressupostos, em virtude da relação causal necessária que liga o indício ao fato a ser provado.

Destarte, para apurar se, num caso concreto, há uma prova por indícios ou uma presunção, basta examinar se a autoridade fiscal teve a preocupação em não apenas provar a ocorrência dos indícios mas também em *demonstrar a relação de causalidade* entre os indícios e o fato presumido, em decorrência da qual surge a *certeza* da ocorrência do fato presumido.

<sup>5</sup> Cf. Francesco Carnelutti, *La Prova Civile - Parte Generale - Il Concetto Giuridico Della Prova*, Milão. Dott. A. Giuffrè Editore, 1992, p. 56.

<sup>6</sup> Cf. Leo Rosenberg, *Lehrbuch des deutschen Zivilprozessrechts*, Munique e Berlim, C.H. Beck, 6ª ed., revista, 1954, p. 511.

O dever de provar a relação de causalidade é tão importante quanto a prova da ocorrência do indício. Enquanto este é matéria que se encontra no campo dos fatos, a relação de causalidade caminha para o campo do pensamento, permitindo que a contra-prova se dê de modo próprio.

Assim, para que se desminta a relação da causalidade entre o indício e o fato a ser provado, pode-se não só mostrar que a referida relação não atende aos reclamos da lógica (prova abstrata, lógica) como, simplesmente, demonstrar que a ocorrência do indício permitiria não só a ocorrência do fato alegado como também outro diverso.

Noutras palavras, a prova da relação de causalidade implica exclusividade. O indício somente serve para a prova indireta se a ocorrência do primeiro não permitir senão a hipótese da ocorrência do fato a ser provado. Se for possível a alegação de que poderia não ter ocorrido o fato a ser provado (ainda que haja toda a probabilidade de que ele de fato tenha acontecido), então não se estará diante de uma prova indireta, mas de uma presunção.

Pode-se, então, extrair a seguinte regra para a identificação de uma ocorrência de presunção simples num procedimento fiscal: (i) se o fato apontado pela autoridade fiscal não se conforma à descrição do fato gerador, configurando mero indício; (ii) se a lei não dá por satisfeito o ônus da prova a partir da ocorrência do indício (presunção legal); e (iii) se a ocorrência do fato gerador é apenas provável e não certa, já que seria possível (ainda que difícil) a ocorrência de fato diverso do descrito hipoteticamente pelo legislador, então estará o procedimento fiscal baseado em mera presunção simples.

Identificada a ocorrência de uma presunção simples, ter-se-á por não provado o fato alegado. Se a prova de sua ocorrência cabia ao fisco (e nem sempre é esse o caso em autos de infração), então a presunção, por parte do aplicador da lei, revela uma inversão do ônus da prova contrária à lei e, por isso, deve ser afastada<sup>7</sup> se dá por insatisfeito o dever da autoridade fiscal, não se podendo considerar sustentada a pretensão fiscal.

A razão porque não cabe o emprego de presunções simples em lugar das provas é imediata: estando o sistema tributário brasileiro

<sup>7</sup> Cf. Leo Rosenberg, Karl Heinz Schwab e Peter Gottwald op. cit. (nota 2), p. 656.

submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade - ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal - de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador.

Outra não vem sendo a posição do Poder Judiciário, manifestada em inúmeras decisões do extinto Tribunal Federal de Recursos<sup>8</sup>:

*“Processo fiscal. Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Segurança concedida.”* (Agravo em Mandado de Segurança nº 65.491, de 28.08.1970, “Resenha Tributária”, 1973, pp. 48 e seguintes. - grifos nossos)

*“Imposto de Renda. Processo fiscal. Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Meras diferenças de vendas, apuradas pelo fisco estadual, em fiscalização realizada com vistas à cobrança do ICM, assim isoladamente, sem outra suplementar, não comprovam a existência de lucro tributável, capaz de legitimar lançamento do Imposto de Renda.”* (Agravo em Mandado de Segurança nº 75.335, de 19.05.1975, “Resenha Tributária”, 1977, Jurisprudência do Imposto de Renda, pp. 56 e seguintes. - grifamos)

*“Imposto de Renda. Desvio de lucro mediante subfaturamento de veículos. Não é possível aceitar como legítimo lançamento ‘ex-officio’ fundado em presunção assentada em simples elementos indiciários. Confirmação de sentença que, com apoio na prova dos autos, julgou procedentes ações anulatórias de débito fiscal.”* (Apelação Cível nº 47.599, de 23.05.1979, “Diário da Justiça”, de 10.11.1979, p. 7.559 - grifamos)

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

<sup>8</sup> Conforme pesquisa de Gilberto Ulhoa Canto, que não é demais aqui reproduzir (op. cit.). Vide nossa nota 4.

*ganda.”* (Apelação Cível nº 55.155, de 03.12.1980, “Diário da Justiça” de 10.03.1981, p. 1580).

Mesmo no âmbito do próprio Poder Executivo, já é possível colherem-se decisões confirmando a impossibilidade de o procedimento fiscal ser baseado em presunções. Assim, confira a seguinte decisão do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

*“Infração presumida - Baseada em fichas cadastrais - Comprovada, pela autuada, a sua regular situação perante o fisco como microempresa - Provido o recurso - Decisão não unânime.*

Nas referidas fichas não há qualquer referência a compras-vendas de mercadorias, valores ou datas de vencimentos, bem como assinaturas, nada que prove existência de vendas. Provou a autuada sua inscrição como microempresa, que seu faturamento está dentro do limite de 10.000 UFESPs e que jamais deixou de cumprir com suas obrigações. *Para configuração do fato gerador, compete ao poder público, de modo privativo e obrigatório, a comprovação da existência de todos os elementos componentes do fato, sob pena de mera presunção.* Da mesma forma que o Juiz José Eduardo Soares de Melo, igualmente é a lição do Dr. Ives Gandra da Silva Martins. Cabe privativamente à autoridade administrativa determinar a matéria tributável, é esta indelegável. Não se pode ser transferida, podendo o contribuinte negar-se a apresentar prova que caiba ao fisco encontrar, o que é privativo, não é comum. E a ‘presunção de legitimidade’ do ato administrativo não pode ser usada para efeito de lançamento, sem que fira o o princípio do art. 142 do CTN. *Assim, a autuação com base nos documentos referidos, partindo de uma situação de incerteza objetiva, conduz certamente a uma incerta situação fiscal, razão porque, conheço do recurso e lhe dou provimento, julgando improcedente o auto.”* (Proc. DRT-6 nº 3040/90, julgado em sessão da 5ª Câmara do TIT-SP de 17.8.92 - Rel. Helomar Sebastião Álvares - grifamos)

Não é diversa a posição do 1º Conselho de Contribuintes<sup>9</sup>:

<sup>9</sup> Conforme pesquisa de Gilberto de Ulhoa Canto (op. cit.). Vide nossa nota 4.

“Despesas com reparos e substituições de partes, que não aumentam o valor do bem ou sua vida útil, são admitidas como deduções do lucro operacional. Aluguéis pagos ao titular da firma individual, desde que evidenciadas sua realidade e razoabilidade, independem, para a dedução, da existência de contrato formal. Depreciações de ‘Baterias, Louças e Cristais’ de restaurantes, até 30% do valor imobilizado, admitem-se como razoáveis. *A simples presunção não pode identificar o fato gerador de imposto: o crescimento patrimonial da pessoa física do titular da empresa individual, só quando não justificado, pode-se tributar como lucro sonegado. Dá-se provimento ao recurso.*” (Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes nº 1.3/0009, de 16.09.1974, “in” “Resenha Tributária”, Jurisprudência do Imposto de Renda, 1975, pp. 70 e seguintes. - grifos nossos)

“*A verba de honorários de diretores não pode ser impugnada com base em simples presunções ou exigências alheias aos textos legais.*” (Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes nº 62.576, de 12.08.1970, “in” “Resenha Tributária”, 1971, Jurisprudência do Imposto de Renda”, pp. 1256 e seguintes.).

“*Não se sustenta a tributação que decorre de simples presunção, mormente quando o contribuinte a elide com prova convincente.*” (Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes nº 62.622, de 21.09.1970, “in” “Resenha Tributária”, Jurisprudência do Imposto de Renda, pp. 1400 e seguintes).

Finalmente, cabe citar a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, aplicável no tempo em que inexistia a presunção legal introduzida pela Lei nº 9.430/96:

“182 - É ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários

Em conclusão, verifica-se que quando o fisco pretende fazer valer sua pretensão tributária, apontando a ocorrência do fato gerador do tributo, é seu ônus a prova em questão. Embora se admita, em direito tributário, a prova por indício, com ela não se confundem as presunções simples, baseadas em mero raciocínio de probabilidade ou experiência, já que estas não se conciliam com o princípio da legalidade.

## Questões de Processo Administrativo Tributário

NATANAEL MARTINS

Advogado e Conselheiro do 1º Conselho de Contribuintes.

