

*Revista
de Direito
Tributário
95*

Revista de Direito Tributário

Publicada sob os auspícios do
Instituto Geraldo Ataliba — IDEPE — Instituto Internacional de
Direito Público e Empresarial
Presidente: Prof. Aires Barreto

ISS 0102-7956

Diretores:

AIRES BARRETO, EDUARDO BOTTALLO,
PAULO DE BARROS CARVALHO (Coordenador)

Diretores Executivos:

PEDRO LUCIANO MARREY JÚNIOR, FERNANDO ALBINO,
J. ARTUR LIMA GONÇALVES

Fundadores:

ALJOMAR BALEEIRO (†), ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA (†),
RUBENS GOMES DE SOUSA (†), CLÉBER GIARDINO (†), GERALDO ATALIBA (†)

Conselho Editorial:

ADILSON ABREU DALLARI, ALBERTO XAVIER, ALCIDES JORGE COSTA,
ALFREDO AUGUSTO BECKER (†), AMÉRICO LACOMBE,
ANTONIO CARLOS NOGUEIRA REIS, ANTONIO CORREA MEYER, CARLOS MÁRIO VELLOSO,
CÉLIO DE FREITAS BATALHA (†), CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, DIVA PRESTES MALERBI,
EDUARDO BOTTALLO, ELIZABETH NAZAR CARRAZZA, ESTEVÃO HORVATH,
EUGÊNIO DOIN VIEIRA, GILBERTO DE ULHÓA CANTO (†), HERON ARZUA,
JOSÉ ROBERTO VIEIRA, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, LUCIANO DA SILVA AMARO,
LUIZ CARLOS BETTIOL, MARÇAL JUSTEN FILHO, MISABEL ABREU MACHADO DERZI,
ORMEZINDO RIBEIRO DE PAIVA, OSÍRIS AZEVEDO LOPES FILHO, PAULO AYRES BARRETO,
PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA, RENAN LOTUFO, ROQUE ANTONIO CARRAZZA,
SACHA CALMON NAVARRO COELHO, WAGNER BALERA

Conselho Internacional:

HECTOR VILLEGAS e RUBENS ASOREY (ARGENTINA)
JOSÉ LUIZ SHAW e J. PEDRO MONTERO TRABEL (URUGUAI)
HUMBERTO MEDRANO (PERU)
J. J. FERREIRO LAPATZA, CARLOS PALAO TABOADA
e JUAN RAMALLO MASSANET (ESPAÑA)
VICTOR UCKMAR e FRANCO GALLO (ITÁLIA)
J. VON HORN JR. (HOLANDA)

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

publicação trimestral de
MALHEIROS EDITORES LTDA.
Rua Paes de Araújo, 29, 17ª andar - conj. 171
CEP: 04531-940 - São Paulo, SP
Tel. (0xx11) 3078-7205
Fax. (0xx11) 3168-5495
Diretor Responsável: Álvaro Malheiros

Assinaturas e comercialização:
CATAVENTO DISTRIBUIDORA
DE LIVROS S.A.
Rua Conselheiro Ramalho, 928
CEP 01325-000 - São Paulo - SP
Tel. (0xx11) 3289-0811 - Fax. (0xx11) 3251-3756
Supervisão Gráfica: Vânia Lúcia Amato
Composição: *Revista*

SUMÁRIO

CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

- “GUERRA FISCAL” E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS 7
— PAULO DE BARROS CARVALHO
- OMISSÃO DE RECEITAS E DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO
IDENTIFICADOS 24
— LUÍS EDUARDO SCHOUBER
- CONTEÚDO E ALCANCE DO ART. 129 DA LEI 11.196/2005 — NORMA DE
NATUREZA INTERPRETATIVA, DIRIGIDA À FISCALIZAÇÃO, QUE NÃO
PERMITE A DESCONSIDERAÇÃO DE SITUAÇÕES JURÍDICAS
CONSOLIDADAS 33
— SACHA CALMON NAVARRO COELHO
- SIMULAÇÃO E ELISÃO ABUSIVA 53
— RICARDO LOBO TORRES
- SEGURANÇA JURÍDICA E A QUESTÃO DA HIERARQUIA DA LEI
COMPLEMENTAR 65
— HUGO DE BRITO MACHADO
- ENTIDADES EXTRANJERAS SOMETIDAS AL RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN
DE RENTAS EN EL IMPUESTO ESPAÑOL SOBRE LA RENTA DE NO
RESIDENTES 78
— BEGOÑA PÉREZ BERNABEU
- O SISTEMA FEDERAL E O ABUSO DE PODER: PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS DE COORDENAÇÃO DE COMPETÊNCIAS
COMO FORMA DE PREVENIR E CONTER ABUSOS DE PODER 86
— FERNANDO L. LOBO D’EÇA
- PRINCÍPIOS E REGRAS: ACERCA DO CONFLITO NORMATIVO E SUAS
APLICAÇÕES PRÁTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO 124
— PAULO CALIENDO
- PERSPECTIVA ANALÍTICA NO ESTUDO DO CRITÉRIO QUANTITATIVO
DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS: A BASE DE CÁLCULO 152
— MARCIO ROBERTO ALABARCE
- TRIBUTAÇÃO E ACESSO AO JUDICIÁRIO 176

CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

OMISSÃO DE RECEITAS E DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS

LUÍS EDUARDO SCHOUEI

Professor Titular da Cátedra de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da USP.

Professor dos Cursos de Pós-Graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Professor do Departamento de Fundamentos Sociais e Jurídicos da Escola

de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas — EAESP/FGV. Vice-Presidente do IBDT/USP.

Vice-Presidente da Associação Comercial de São Paulo. Advogado em São Paulo

I — Introdução

O presente artigo propõe-se a investigar se a constatação de depósitos bancários não identificados necessariamente caracterizará a omissão de receitas.

Para tanto, inicialmente é necessário que se esclareça de forma breve a inserção da omissão de receitas na temática das presunções em matéria jurídica, tendo em vista sua relevância no âmbito da disciplina conferida pela legislação tributária pátria à omissão de receitas.

II — Presunções

Noção e espécies de presunção

De modo didático, o legislador do Código Civil francês apresentou, em seu art. 1.349, uma definição das presunções como “as conseqüências que a lei ou o magistrado tira de um fato conhecido para um desconhecido” (“sont des conséquences que la loi ou le magistrat tire d’un fait connu à un fait inconnu”). Idêntica definição se encontra no art. 2.727 do Código Civil italiano (“le presunzioni sono le conseguenze che

la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato”).

De tal definição, já se pode extrair uma primeira classificação das presunções, em razão de sua origem. Temos, assim, as presunções simples, ou presunções do homem, de um lado, e do outro as presunções legais.

Presunções simples são as que decorrem do raciocínio no magistrado, a partir dos fatos que ele aprecia. Uma relevante restrição ao emprego das presunções simples é que, por sua própria natureza, não permitem qualquer conclusão acerca dos aspectos subjetivos da hipótese legal. Conforme explica Schönke, a presunção só se dá na ocorrência de um fato corriqueiro, isto é, havendo uma norma cujo fato gerador descreva uma hipótese que, de acordo com a experiência do aplicador da lei, é a conseqüência de determinada causa.¹

Presunções simples e presunções legais

Em contraposição às presunções simples, tem-se as presunções legais, assim en-

1. Cf. Adolf Schönke, *Zivilprozessrecht*, 6ª ed., Karlsruhe, C. F. Müller, 1949, p. 222.

tendidas aquelas através das quais o legislador determina o dever de inferir-se, 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 decorrem da liberdade de pensamento do aplicador da lei. As presunções simples, originadas da vivência de cada um, não estão disciplinadas em lei e não são impostas ao aplicador da lei; sua utilização 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 expreso mandamento legal.²

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 legal, 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.

Outro relevante critério a distinguir as presunções simples das legais é que as primeiras, para serem desmentidas, não exigem nem vedam a produção de prova em contrário, dispensam-na simplesmente: para se contrapor a uma presunção simples adotada pelo magistrado, basta demonstrar a possibilidade de ocorrer outro fato, diverso do presumido, e que tal ocorrência é tão provável (ou pouco provável) como o presumido pelo julgador.³

A presunção é expressamente incluída entre os meios de prova dos atos jurídicos (art. 212, IV, do Código Civil de 2002). Os fatos em favor dos quais milita presunção legal são, ademais, incluídos, no art. 334, IV, do Código de Processo Civil, entre os casos de dispensa de prova.

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

3. Cf. Schönke, ob. cit. (nota 1), p. 223.

Presunções legais relativas e absolutas

As presunções legais se distinguem entre relativas (*iuris tantum*) e absolutas (*iuris et de iure*), conforme a admissibilidade, ou não, de prova em contrário.

A presunção relativa (ou “condicional”, ou “disputável”) nada mais faz, em princípio, do que dispor sobre o ônus da prova: reza que, em determinados casos, uma circunstância que, em si, dependeria de uma prova, dispensa comprovação; tal circunstância é tida por verdadeira, até que se consiga demonstrar o contrário.⁴

Schönke vai mais além, demonstrando que, na verdade, não há qualquer inversão do ônus da prova mas sim, por determinação legal, a conseqüência legal passa a decorrer não mais da hipótese de incidência, mas de um indício escolhido pelo legislador.⁵

Não se pode discordar de tal afirmação, quando se tem em mente que, afinal, a parte a favor de quem corre a presunção não fica dispensada da prova. De seu ponto de vista, ela apenas pôde dispensar a produção da prova de ocorrência de um fato (hipótese ficta), devendo demonstrar, em seu lugar, que se deu outro (base da presunção).

A inversão do ônus, entretanto, não deixa de acontecer, já que, em se concretizando a base da presunção, a prova sobre a ocorrência, ou não, da hipótese ficta passa a ser da parte contra quem corre a presunção.

Contra as presunções absolutas, de outra parte, não se admitem provas em contrário, conforme se exporá com maiores detalhes adiante.

Presunções simples em questões tributárias

Em questões tributárias, não pode o aplicador da lei valer-se de mera presun-

4. Cf. Alfons Warlo, *Über die Unterschiede von Tatsachenvermutungen und Rechtsvermutungen*, Breslau, Schlesische Volkszeitung, 1914.

5. Cf. Schönke, ob. cit. (nota 1), p. 221.

ção simples para concluir a respeito da ocorrência do fato gerador do tributo.

Com efeito, como ensinam Tipke e Kruse, prevalecem no direito tributário as regras do ônus objetivo da prova que — excetuados os casos em que a lei dispuser diferentemente — impõe caber o dever de provar o alegado à parte em favor de quem a norma corre. Assim, o credor do tributo, representado pelas autoridades fiscais, deve comprovar a ocorrência dos fatos que possibilitam a exigência ou aumento do tributo; os contribuintes têm o ônus da prova da ocorrência dos fatos que suspendem ou reduzem a exigência tributária. Na falta de tais provas, deve-se decidir pela inoportunidade dos fatos alegados.⁶

Ora, se ao Fisco compete comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo, é claro que o fato de trazer à colação elementos para convencer o julgador por meio de mera presunção não satisfaz seu dever legal de provar.

Enquanto o Fisco não comprovar que os indícios por ele apresentados implicam necessariamente ocorrência do fato gerador, estaremos diante de mera presunção simples, não de prova. Não terá, pois, o fisco cumprido seu ônus e a consequência é o dever de o julgador considerar não comprovada a ocorrência do fato gerador e do nascimento da obrigação tributária.

Presunções legais em questões tributárias

O emprego das presunções legais relativas, para dilucidação de questões de índole tributária, não parece encontrar resistência maior na doutrina. Mariz de Oliveira bem resume as questões para tal aceitação:

• a ocorrência do fato gerador é constatada a partir de fatos conhecidos e comprovadamente existentes;

6. Cf. Klaus Tipke e Heinrich Wilhelm Kruse, *Abgabenordnung — Finanzgerichtsordnung* (edição de folhas soltas), Colônia, Dr. Otto Schmidt, nota 11b ao § 88.

• há correlação lógica entre o fato conhecido (índices de produção, consumo de materiais, sinais exteriores de riqueza, acréscimos patrimoniais, saldo credor de caixa, passivo fictício, suprimentos de caixa) e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (fato gerador);

• o método de interpretação e aplicação da lei a partir da presunção é previsto e autorizado em lei, e não decorre apenas de suposição do agente lançador;

• a presunção não é absoluta, admitindo prova em contrário pelo contribuinte, característica implícita em todas as citadas hipóteses legais, quando não expressa;

• trata-se de mero meio de prova, com inversão do ônus da prova da inoportunidade do fato gerador, pela comprovação de outros fatos, também desconhecidos, mas hábeis a excluir a incidência tributária.⁷

Maiores dificuldades parecem cercar o emprego das presunções absolutas em matéria tributária, não sendo incomum encontrar, na doutrina pátria, quem, com base no princípio da legalidade tributária, condene seu uso.⁸

Em nosso entender, não cabe o exame da constitucionalidade das presunções legais absolutas, exclusivamente a partir do princípio da legalidade tributária.

As presunções não são normas de direito material, mas processual. Assim, por presunção, ainda que absoluta, não se institui ou aumenta tributo algum. Não há, pois, ofensa ao princípio da legalidade tributária.

7. Cf. Ricardo Mariz de Oliveira, "Presunções no Direito Tributário", in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Presunções no Direito Tributário*, São Paulo, Centro de Estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1984 (*Caderno de Pesquisas Tributárias* 9), pp. 275 a 330 (299-300).

8. Cf. Ives Gandra da Silva Martins, "Presunções no Direito Tributário", in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Presunções no Direito Tributário*, cit., pp. 35 a 66 (43-44); Mariz de Oliveira, ob. cit. (nota 7), p. 311; Yonne Dolácio de Oliveira, "Presunções no Direito Tributário", in Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Presunções no Direito Tributário*, cit., pp. 357 a 412 (388-389).

A conclusão acima não nos permite extrair qualquer entendimento acerca da licitude da adoção de presunções absolutas em matéria tributária. Estando as presunções no campo do direito processual e, mais especificamente, no âmbito do processo tributário, não pode o jurista fugir das seguintes perguntas: (i) é admitido, no direito processual brasileiro, o emprego da presunção absoluta?; e (ii) há limites, no âmbito do direito processual, à adoção, pelo legislador, da presunção absoluta?

A resposta afirmativa à primeira pergunta é quase evidente. Diversos exemplos de presunções absolutas podem ser encontrados, seja no direito civil, seja no direito penal. Maiores dificuldades, contudo, parece oferecer a resposta à segunda questão acima proposta, sobre os limites do emprego da presunção no direito processual brasileiro.

Relevante, aqui, afigura-se o confronto entre o emprego da presunção absoluta e o princípio da ampla defesa, inserido no inciso LV do art. 5^o da Constituição Federal.

Assegurar defesa ampla é possibilitar que o litigante comprove não se ter concretizado a hipótese abstratamente descrita pelo legislador para a imposição da sanção legal. Poder-se-ia, pois, afirmar ser inconstitucional toda e qualquer presunção absoluta, dado impedir a prova de inoportunidade da subsunção que se impõe para a sanção legal.

A tal conclusão, contudo, pode opor-se o raciocínio de que, afinal, não se proíbe o litigante de se defender, já que ele pode comprovar a inoportunidade da base da presunção. Tal argumento parece de pouca valia para justificar o emprego de presunções absolutas, já que é perfeitamente possível (ainda que, no mais das vezes, improvável) que a ocorrência da base da presunção não implique a concretização do fato gerador da sanção legal.

Em meu entender, o princípio da ampla defesa, hoje estendido a todos os litigantes em processo administrativo ou judi-

cial, exige que se questione a aplicação das presunções absolutas, quando um litigante ficar impedido de comprovar, em juízo, a ocorrência ou não de fato que seja relevante para que se dê, ou não, a subsunção.

Conclui-se, pois, que a presunção absoluta tem, por limite geral, a garantia do exercício da plena defesa no processo administrativo e judicial.

Tratando-se de matéria tributária, o emprego das presunções absolutas oferece dificuldades adicionais, de que não pode escapar o jurista.

Base de nosso ordenamento jurídico, o princípio da igualdade se reflete, em matéria tributária, no princípio da capacidade contributiva.⁹ Descartadas as demais considerações que o estudo desse princípio exige, parece acertado afirmar que, em virtude de tal princípio, a tributação apenas pode recair sobre fatos que tenham substância econômica e, ademais, que dois contribuintes que incorrerem em determinado fato gerador de um tributo estão sujeitos à sua incidência (respeitadas as diferentes capacidades contributivas individuais, quando for o caso). Do ponto de vista negativo, proíbe o princípio da capacidade contributiva a tributação daquele que não incorreu em fato econômico eleito pelo legislador como hipótese da incidência de determinado tributo.

Se a presunção implica dispensa de prova, pode-se afirmar que, em matéria tributária, seu emprego afasta a prova da ocorrência do fato gerador do tributo.

Tratando-se de presunção absoluta, mais do que mera dispensa, tem-se, a partir da ocorrência da premissa legal (base de presunção), a certeza legal da ocorrência do fato gerador e a consequente proibição de prova em contrário. A prova da ocorrência da base de presunção torna-se, destarte, suficiente para a ocorrência da tributação. A subsunção já não se dá entre hipó-

9. Cf. Klaus Tipke, "Steuergerechtigkeit", in *Theorie und Praxis*, Colônia, Verlag, Dr. Otto Schmidt KG, 1981, pp. 54 e ss.

tese de incidência tributária e fato gerador *in concreto*, mas entre base de presunção e sua concretização.

A base de presunção, por pressuposto, não coincide com a hipótese de incidência tributária. Por base de presunção poderia o legislador, em princípio, eleger qualquer circunstância que, a seu ver, autorizaria a certeza da ocorrência do fato gerador. A base da presunção não tem, pois, necessariamente, conteúdo econômico e, mesmo que o tenha, não implica, necessariamente, existência de capacidade contributiva.

Ora, se a capacidade contributiva é parâmetro para a tributação baseada no princípio da igualdade, parece autorizado afirmar que não é compatível com o princípio da igualdade a eleição de uma situação não (necessariamente) econômica como pressuposto da incidência tributária. Em outras palavras, não pode o legislador substituir o fato gerador do tributo (fato econômico, revelador da capacidade contributiva) por outro, que não guarda relação direta e imediata com a tributação, sob o risco de possibilitar a tributação de alguém que, ainda que incorrendo na base de presunção, não manifeste igual capacidade contributiva daquele que incorre no fato gerador tributário.

Em síntese, pode-se concluir que não se admite, em nosso ordenamento, o emprego da presunção absoluta em matéria tributária, quando dele decorrer a exigência de tributo sem a ocorrência do fato gerador.

Obviamente, nada impede a aplicação da presunção absoluta em matéria tributária, quando se estiver fora do campo de definição do fato gerador. Tal é o caso, por exemplo, do art. 185 do Código Tributário Nacional, presumindo fraudulenta, contra o fisco, a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, quando o crédito tributário contra ele esteja regularmente inscrito. Aplicam-se, aqui, outrossim, os limites acima expostos, válidos para as presunções absolutas em qualquer matéria, acerca das exigências impostas pelo princípio da ampla defesa.

III — Omissão de receitas

Considerações gerais

O fenômeno empresarial contempla uma realidade complexa, na qual o patrimônio das sociedades apresenta caráter dinâmico, porquanto representa as oscilações de sucessos e insucessos da pessoa jurídica.

Nesse contexto identificam-se as chamadas "mutações patrimoniais", compreendidas como as variações que o patrimônio líquido (saldo entre ativos e passivos) da empresa pode sofrer.¹⁰ Tão logo ocorram, as mutações patrimoniais devem ser registradas na escrituração mercantil da pessoa jurídica,¹¹ consoante determinam as legislações tributária e comercial.

Não cabe aqui adentrar no campo do Direito Comercial, sendo apenas oportuno observar que o Código Comercial de 1850, em seu art. 12, já prescrevia a necessidade do registro de todos os fatos relevantes da vida da empresa.¹²

No que concerne especificamente ao Direito Tributário, observe-se que a falta de escrituração de receita proveniente de qualquer negócio da pessoa jurídica terá o condão de implicar aparente redução do re-

10. Cf. Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbecke, *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às Demais Sociedades)*, 6ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, pp. 376-377.

11. Um fato jurídico somente terá expressão contábil se representar mutação patrimonial. Por essa razão, atos jurídicos que não representem mutações patrimoniais não interessarão à contabilidade da empresa. Percebe-se, portanto, que mutação patrimonial e ato jurídico nem sempre são equivalentes: enquanto em algumas situações o que interessa à contabilidade é o efeito do fato jurídico, em outras faz-se necessário antecipar contabilmente uma relação que, juridicamente, ainda não se estabeleceu. Cf. Nilton Latortuca, *Direito Tributário — Imposto de Renda das Empresas*, São Paulo, Atlas, 2000, p. 255.

12. "No 'Diário' é o comerciante obrigado a lançar todas as suas operações de comércio, letras e outros quaisquer papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar ou endossar, e em geral tudo quanto receber e despendar de sua ou alheia conta, seja por que título for."

sultado do exercício, e conseqüente diminuição da base de cálculo do imposto devido, configurando a chamada "omissão de receitas".¹³

Nesse sentido, J. L. Bulhões Pedreira afirma que as mutações patrimoniais sofridas pelas pessoas jurídicas e não escrituradas podem ser caracterizadas como omissão dolosa de receitas, rendimentos ou operações de qualquer natureza.¹⁴

Legislação brasileira de omissão de receitas: breve histórico

Consoante aponta Luciano Amaro, os efeitos fiscais da omissão de receitas têm recebido um tratamento fragmentário na legislação do imposto de renda brasileira, situação que acaba por gerar diversos problemas quando da aplicação aos casos concretos.¹⁵

Em 1977, a legislação tributária pátria, por meio do Decreto-lei 1.598, passou a tratar de formas específicas de omissão de receitas, como saldo credor de caixa, passivo fictício e suprimentos de caixa não comprovados (§§ 2º e 3º do art. 12). Tais dispositivos sofreram alterações pelo art. 1º, II, do Decreto-lei 1.648/1978, e foram consolidados nos arts. 181 e 182 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR") de 1980.

No entanto, a omissão de receitas somente passou a ser tratada de maneira mais densa e abrangente pela legislação brasileira em 1983, com o advento do Decreto-lei 2.065, que disciplinou em seu art. 8º as situações de omissão de receitas e de qualquer outro procedimento que implicasse redução do lucro líquido do exercício.

O art. 8º do Decreto-lei 2.065/1983, no entanto, foi revogado com a instituição

13. Cf. Luciano Amaro, "Omissão de receitas e efeitos fiscais", in *Imposto de Renda — Conceitos, Princípios e Comentários*, Ives Gandra da Silva Martins (coord.), São Paulo, Atlas, 1996, p. 67.

14. Cf. *Imposto sobre a Renda, Pessoas Jurídicas*, v. 1, Rio de Janeiro, JusTec, 1979, p. 355.

15. Cf. ob. cit. (nota 13), p. 67.

do Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), pela Lei 7.713/1988. Enquanto o primeiro dispositivo determinava que a receita omitida seria considerada como distribuída, para tributação na fonte, com o ILL o lucro líquido auferido passou a sujeitar-se não mais a um imposto sobre distribuição, mas a um imposto sobre a simples apuração do lucro, mesmo que não distribuído. Deste modo, a receita omitida também passaria a integrar a base de cálculo do imposto sobre lucro líquido.

Tal sistemática foi aplicada até o advento da Lei 8.383/1991, que revogou o ILL. A partir do art. 75 desta lei, os lucros da pessoa jurídica não estariam sujeitos à tributação nem na apuração (ILL), nem na distribuição (imposto sobre lucros distribuídos). Os lucros obtidos pela empresa, então, passaram a submeter-se apenas ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), dada a revogação da retenção na fonte e do ILL sobre os lucros distribuíveis.

Antes mesmo da aplicação da norma revogadora do ILL, foi editada a Lei 8.541/1992, que tratou da omissão de receitas em seus arts. 43 e 44.

Os citados preceitos trouxeram de volta a sistemática de tributação de receitas omitidas do Decreto-lei 2.065/1983, revogado nesse aspecto com a entrada em vigor do ILL. A disciplina da receita omitida é retomada no art. 43, que prescreve, porém que a tributação desta seja feita separadamente, sem somá-la ao lucro (ou prejuízo) real do período.

Os dois artigos da Lei 8.541 que tratavam da omissão de receitas foram, contudo, revogados pela Lei 9.249/1995. Atualmente, a matéria é regulamentada pela Seção IV da Lei 9.430/1996 (arts. 40 e 42), e pelo art. 282 do Regulamento do Imposto de Renda.

Dentre os dispositivos acima citados, merece análise mais detida o art. 42 da Lei 9.430/1996, tendo em vista que trata especificamente da caracterização de omissão de receitas baseada em depósitos bancários.

Análise do escopo do art. 42 da Lei 9.430/1996

Consoante dispõe o art. 42 da Lei 9.430/1996, *caracterizam também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

Oportuno, nesse ponto, desdobrar as disposições contidas no dispositivo supra. De modo geral, pode-se afirmar que a norma versa sobre valores:

- creditados em conta de depósito ou de investimento de titularidade pessoa física ou jurídica;
- cuja origem não tenha sido comprovada pelo titular;
- com documentação hábil e idônea;
- após regular intimação.

Tais valores, satisfeitas as condições acima apontadas, caracterizarão *omissão de receita ou de rendimento*, consoante determina o art. 42 da Lei 9.430/1996.

A confirmação da configuração de omissão de receita, por seu turno, terá como consequência a sua inclusão no lucro tributável, incrementando, daí, a base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Dessa forma, pode-se identificar em proposições sintéticas as hipóteses e as consequências jurídicas das duas regras constantes da norma sob análise:

a) Regra 1: hipótese → consequência

valores creditados em conta sem comprovação de origem → *omissão de receita*

b) Regra 2: hipótese → consequência

omissão de receita → *incidência do imposto de renda*

Parece correto afirmar que o dispositivo acima transcrito confere ao Fisco au-

torização legal para presumir a omissão de receita quando a origem de valores creditados em conta bancária não seja comprovada pelo titular — depois de este ser regularmente intimado — mediante documentação hábil e idônea.

Nesse diapasão, pode-se propor uma representação gráfica da presunção em tela.

se *A* presente → presume-se *B* → *B*, se verdadeiro, tem por consequência *T* em que:

A — presença de depósitos sem origem comprovada (base da presunção);

B — omissão de receita (presumida); e

T — incidência tributária (consequência da presunção caso ela se revele verdadeira).

Assim, havendo depósitos sem origem comprovada (*A*) passa-se a presumir a omissão de receitas (*B*), presunção esta que, uma não havendo prova em contrário, será tida por verdadeira, tendo como consequência a incidência de tributo (*T*).

Cumpra observar que a única consequência imediata da verificação de existência de depósitos bancários sem origem comprovada será a presunção da omissão de receita. Esta omissão, portanto, não figura como única conclusão da ausência de origem dos depósitos, porquanto admite prova em contrário do contribuinte.

Trata-se de presunção legal relativa, por meio da qual a omissão de receita — circunstância que, em si, dependeria da produção de provas por parte do Fisco — dispensa comprovação; tal circunstância será tida por verdade, até que se consiga demonstrar o contrário.

Dessa forma, após operada a presunção relativa de omissão de receita, caberá ao contribuinte o ônus de apresentar provas hábeis e idôneas suficientes para demonstrar a improcedência de tal presunção.

O primeiro modo de afastar a presunção é combater as alegações que lhe dão base. *In casu*, cabe examinar se, de fato, o contribuinte apresenta depósito, em sua

conta corrente, de origem não comprovada. Mesmo que o contribuinte não possa vir a negar a existência de depósito de origem não comprovada, poderá ser afastada a presunção se uma das seguintes situações for devidamente demonstrada pelo contribuinte:

(i) houve omissão na escrituração contábil, mas de valor que é entrada diversa de receita (e.g., empréstimo concedido por sócio da pessoa jurídica). Não se tratando de receita, portanto, não pode ter ocorrido omissão de receita; ou

(ii) há, de fato, receita, mas esta foi contabilizada. Se a receita foi escriturada na contabilidade, portanto, não houve omissão de tal receita.

A produção de provas pelo contribuinte, nesses últimos casos, não visa a negar a base fática da presunção (existência de depósitos sem origem comprovada), mas a afastar, no caso concreto, o raciocínio de presumir determinada consequência (efetiva omissão de receitas) a partir de tal base.

De modo simplificado, equivale a afirmar:

(i) *reconheço a existência de depósitos sem origem comprovada, mas os valores desses depósitos não são receitas*; ou

(ii) *reconheço a existência de depósitos sem origem comprovada, mas não houve omissão, pois os valores neles constantes foram contabilizados em resultados.*

Apenas na hipótese de não haver provas que demonstrem uma das duas situações acima apontadas é que presunção de omissão de receita será efetivamente mantida e tomada como verdade, passando então a ensejar a incidência tributária.

Nesse ponto, cabe antecipar a indagação: é possível cogitar de autorização legal para a caracterização de omissão de receita referente a valores já contabilizados em resultados?

Entendo que não. Tal cogitação, além de desarrazoada do ponto de vista lógico, acabaria por ampliar o escopo do art. 42 da

Lei 9.430/1996 a ponto de atingir operações que tenham contrapartida escriturada em resultados, situação que teria como consequência imediata e absurda a necessidade de lançar contabilmente uma mesma receita por duas vezes.

De fato, o escopo do art. 42 da Lei 9.430/1996 não objetiva abranger as operações do contribuinte que tenham seus valores já lançados na escrituração contábil como resultados, mas apenas e tão-somente a existência de receitas ainda não contabilizadas.

Outrossim, consoante se anteviu acima, o lançamento contábil em duplicidade de uma mesma receita implicará a inclusão de valor correspondente ao dobro desta receita no lucro tributável, incrementando de forma inadmissível a base de cálculo da CSL e do IRPJ. Com efeito, este incremento estaria em desacordo com os princípios que informam o sistema tributário nacional, porquanto consistiria em submissão de um mesmo montante à tributação, situação de *bis in idem* tributário que não pode ser justificada no âmbito do Direito pátrio.

IV — Conclusão

Apresentadas as considerações acima, é possível apontar algumas conclusões acerca da disciplina da omissão de receitas no Direito brasileiro, especialmente no que concerne à existência de depósitos bancários de origem não comprovada pelo contribuinte.

O art. 42 da Lei 9.430/1996, acima examinado, confere à Administração autorização legal para presumir a omissão de receita quando a origem de valores creditados em conta bancária não seja comprovada pelo titular mediante documentação hábil e idônea, depois de este ser regularmente intimado a prestar esclarecimentos.

Tal norma, como já se anteviu, disciplina hipótese de presunção legal relativa, por meio da qual a omissão de receita (que, em si, dependeria da produção de provas

por parte do Fisco) dispensa comprovação; tal circunstância será tida por verdade, até que se consiga demonstrar o contrário.

In casu, se o contribuinte puder efetivamente demonstrar a inexistência de depósitos sem origem comprovada, efetuados em contas correntes das quais sejam titulares, a presunção relativa do art. 42 da Lei 9.430/1996 restará afastada.

Ainda que tal demonstração não fosse suficiente, a presunção poderia ser afastada se comprovada uma dentre as seguintes situações: (i) os valores omitidos na escrituração contábil correspondem a entradas que não configuram receitas; ou (ii) os valores correspondentes às contas bancárias, muito embora sejam receitas, foram contabilizados.

É importante que se faça a distinção: o dispositivo legal trata de presunção de omissão de receitas, quando estas tenham sido omitidas. Se não houve omissão (i.e.,

se as receitas foram contabilizadas), torna-se irrelevante, para fins do dispositivo em comento, se a origem das receitas está ou não comprovada. A única sanção pela não comprovação da origem dos depósitos é a presunção de omissão de receita. Se esta não foi omitida, inócuo revela-se o dispositivo legal.

Com efeito, o escopo do art. 42 da Lei 9.430/1996 não objetiva abranger as operações do contribuinte que tenham seus valores já lançados na escrituração contábil em resultados, mas apenas e tão-somente a existência de receitas ainda não contabilizadas.

Que fique claro: a lei autoriza que, *comprovada* a existência dos referidos depósitos, seja presumida a omissão de receita. No lugar da *prova* da omissão de receita, o legislador contenta-se com a *prova* de tais depósitos. Não se dispensa, entretanto, esta última prova.

CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

CONTEÚDO E ALCANCE DO ART. 129 DA LEI 11.196/2005 – NORMA DE NATUREZA INTERPRETATIVA, DIRIGIDA À FISCALIZAÇÃO, QUE NÃO PERMITE A DESCONSIDERAÇÃO DE SITUAÇÕES JURÍDICAS CONSOLIDADAS

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ.
Doutor em Direito Público pela UFMG. Advogado

1. Introdução. 2. Aspectos legais das sociedades de prestação de serviços intelectuais: 2.1 O conceito de "prestação de serviços intelectuais"; 2.2 Os conceitos de "empregado", "sociedade simples" e "sociedade empresária"; 2.3 A liberdade de contratar e a negativa da mesma ao se desconsiderar sociedades legalmente constituídas para a prestação de serviços intelectuais. 3. Da competência exclusiva da Justiça do Trabalho para reconhecimento de relações de emprego. 4. Da inexistência de norma geral antielísiva no Brasil. Ausência de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN. Impossibilidade de aplicação do art. 149, VII, do CTN para se descaracterizar e atuar sociedades prestadoras de serviços intelectuais legalmente constituídas. 5. Conclusões.

1. Introdução

Diversos debates têm sido travados hodiernamente acerca do alcance do art. 129 da Lei 11.196/2005, que impediu a desconsideração, pelos fiscais da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria da Receita Previdenciária, da personalidade jurídica das sociedades prestadoras de serviços profissionais (vedando, salutarmente, a prática de uma conduta que vinha sendo correntemente utilizada pela Fiscalização: a desconsideração da existência da empresa e a tributação dos sócios como

auferidos pela sociedade). É no bojo dessa discussão que procuramos, com o presente trabalho, delimitar o alcance e o conteúdo do dispositivo em questão.

Reza o art. 129 da Lei 11.196/2005: "Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter pessoalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas