



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARIANA FRANCO MESQUITA

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO
COMPROVADA E OS LIMITES DA PRESUNÇÃO
ESTABELECIDADA NO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/1996**

Salvador

2016

MARIANA FRANCO MESQUITA

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO
COMPROVADA E OS LIMITES DA PRESUNÇÃO
ESTABELECIDADA NO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/1996**

Monografia apresentada ao curso de
graduação em Direito, Faculdade Baiana
de Direito, como requisito parcial para
obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Laís Gramacho Colares

Salvador

2016

TERMO DE APROVAÇÃO

MARIANA FRANCO MESQUITA

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO
COMPROVADA E OS LIMITES DA PRESUNÇÃO
ESTABELECIDADA NO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/1996**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2016

A
Minha mãe, Vilma Franco, por tudo
que ela representa para mim.

AGRADECIMENTOS

A minha mãe, por sua coragem, incentivo, amor e dedicação imensuráveis.

A meu namorado, pela paciência e compreensão.

A minha família e amigos, pelo carinho e confiança.

À M.^a Laís Gramacho, pela orientação atenciosa e compreensiva durante todo o processo de elaboração.

À M.^a Daniela Borges, por ter me apresentado o Direito Tributário com excelência.

“Aos outros, eu dou o direito de ser como são;
a mim, dou o dever de ser cada dia melhor.”

Chico Xavier

RESUMO

A presente pesquisa se dedica ao estudo dos depósitos bancários de origem não comprovada e as limitações que devem ser impostas à presunção de omissão de rendimentos prevista pelo artigo 42 da lei nº 9.430/1996. Tema que já é discutido desde a década de 60, mas que com a edição dessa lei teve sua jurisprudência e doutrina alterada. Anteriormente, entendia-se que os depósitos bancários de origem não comprovada configuravam-se apenas como indícios suficientes para dar início a uma investigação mais apurada, sendo necessário a comprovação de sinais exteriores de riqueza para que se presumisse a aferição de renda. Com a vigência do artigo 42 da lei nº 9.430/1996, houve a previsão legislativa da possibilidade de presumir como renda todos os depósitos bancários que o contribuinte, ao ser intimado, não consiga comprovar a sua origem por documentação hábil e idônea. Nesses casos, serão presumidos como tributáveis, incidindo o imposto de renda e as penalidades. Avaliar-se-á o instituto da presunção, a sua finalidade e aplicação diante do tema. Sendo o cerne do problema as limitações que devem atingir a sua aplicação para que não haja a violação de princípios constitucionais, como a segurança jurídica, a legalidade, a capacidade contributiva, a vedação ao confisco, bem como o próprio arquétipo constitucional do Imposto de Renda. Sobre esse tributo é que recairá a presunção que será analisada. Com isso, será analisado os aspectos de sua hipótese de incidência, relevantes ao tema, bem como suas peculiaridades e diferenças ao conceito de depósitos bancários. Assim, será possível o entendimento sobre os riscos trazidos pelo artigo 42 da lei nº 9.430/1996 e a importância do tema que será tratado. O qual foi reconhecido como de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, onde se encontra pendente de julgamento. Sendo necessário que haja o respeito aos limites e garantias constitucionais.

Palavras-chave: presunção, imposto de renda, depósitos bancários, origem dos recursos não comprovada, omissão de rendimentos.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	Artigo
CC	Código Civil
CF/88	Constituição Federal da República
CPC	Código de Processo Civil
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
des.	Desembargador
IR	<i>Imposto de Renda</i>
IRPF	<i>Imposto de Renda Pessoa Física</i>
IRPJ	<i>Imposto de Renda Pessoa Jurídica</i>
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TFR	Tribunal Federal de Recursos
TJ	Tribunal de Justiça da Bahia

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 PRESUNÇÃO EM MATERIA TRIBUTÁRIA	13
2.1 CONCEITO	13
2.2 APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	15
2.2.1 Aspectos do direito tributário possíveis de aplicação de presunções	17
2.3 FINALIDADE	19
2.3.1 Insuficiência da máquina pública	23
2.3.2 A verdade material e os deveres de investigação e de colaboração	25
2.4 PRINCIPIOS TRIBUTÁRIOS QUE REFORCAM A EXISTENCIA DE PRESUNÇÕES	29
2.4.1 Praticidade	29
2.4.2 Eficiência	30
2.4.3 Igualdade	31
2.5 PRINCIPIOS TRIBUTÁRIOS QUE RESTRIGEM A EXISTENCIA DE PRESUNÇÕES	32
2.5.1 Legalidade	33
2.5.2 Razoabilidade e proporcionalidade	36
3 IMPOSTO DE RENDA E DEPOSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA	39
3.1 IMPOSTO SOBRE A RENDA	39
3.1.1 Aspecto material	41
3.1.2 Definição da base de cálculo	43
3.1.2.1 Base de cálculo da Pessoa Física	46
3.1.2.2 Base de cálculo da Pessoa Jurídica	49
3.1.3 Critérios da generalidade, universalidade e da progressividade	52
3.2 O IMPOSTO DE RENDA E OS PRINCIPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA VEDAÇÃO AO EFEITOS CONFISCATÓRIO	55
3.2.1 O princípio da capacidade contributiva	55

3.2.2 O princípio da vedação ao efeito confiscatório	58
3.4 DEPOSITOS BANCARIOS E A CONFIGURAÇÃO DE RENDA	60
4 LIMITES À PRESUNÇÃO ESTABELECIDADA PELO ART. 42 DA LEI N. 9.430/1996	64
4.1 HISTORICO DA TRIBUTAÇÃO DOS DEPOSITOS BANCÁRIOS	64
4.2 SITUAÇÃO ATUAL	69
4.3 INCOMPATIBILIDADE DO ART. 42 DA LEI N. 9.430/1996 COM O CONCEITO DE RENDA	74
4.3.1 Vício de origem	74
4.3.2 Violação ao princípio da legalidade	77
4.4 A “INVERSÃO” DO DEVER DE PROVA	79
4.4.1 Prova hábil e idônea	82
4.4.2 Violação ao princípio do não confisco e da capacidade contributiva	84
4.4.3 Violação ao princípio da presunção de inocência	88
4.5 INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO	90

5 CONCLUSÕES

REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como tema os depósitos bancários de origem não comprovada e os limites da presunção estabelecida no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

O recorte temático desse trabalho volta-se à viabilidade da tributação dos depósitos bancários. O que não configura-se com um tema novo, por ser discutido desde a publicação da Lei nº 4.729/1965, que inaugurou essa possibilidade em nosso ordenamento. Para isso, valia-se da comprovação de sinais exteriores de riqueza como prova indireta da presunção de renda. Entretanto, mesmo com essa previsão, o fisco atuava de forma a desconsiderar a necessidade dessa prova e fazia incidir o Imposto de Renda com fundamento apenas nos depósitos bancários de origem não comprovada. Diante desses casos, a doutrina e jurisprudência, até de forma sumulada, posicionou-se, durante mais de trinta anos, pela impossibilidade de presunção de renda com base exclusivamente nos depósitos bancários de origem não comprovada.

Entretanto, toda essa construção foi alterada pela publicação da Lei nº 9.430/1996, mais especificamente pelo seu artigo 42. Esse prevê que caso haja suspeita, pelo fisco, de que alguns depósitos bancários representam uma omissão de receita, esse poderá intimar o contribuinte a apresentar-lhe documentação hábil e idônea que comprove sua origem. Caso não haja a devida comprovação de que referem-se a quantias isentas, não tributáveis ou uma das exceções constantes do parágrafo 3º, I e II do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, serão presumidos como tributáveis, configurando omissão de rendimentos. Assim, incidirá o imposto de renda e as penalidades cabíveis.

Como qualquer outra presunção, é necessário que haja um cuidado na aplicação desse instituto. Esse é o principal problema em que se dedicará o presente estudo, as limitações que precisam ser impostas à presunção de renda estabelecida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. Ao tratarmos dessa norma, é necessário ater-se: ao fato dela ter alterado todo um entendimento doutrinário e jurisprudencial de anos; aos seus efeitos na vida prática dos contribuintes; e às limitações que devem ser impostas a essa para que não

haja um desrespeito a princípios e garantia constitucionais, como o princípio da legalidade estrita, da busca pela verdade material, da capacidade contributiva, da vedação ao efeito confiscatório e da segurança jurídica. Desdobramentos que serão analisados durante esse trabalho.

Sobre a alteração do entendimento jurisprudencial, percebe-se que essa lei inovou e reacendeu as discussões sobre o tema. Entretanto, mesmo sendo uma lei que já está em vigência a mais de dez anos, apenas em 2015 o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria. A qual ainda encontra-se pendente de julgamento. Com isso, mesmo havendo uma sensação de certa pacificação acerca da legalidade é necessário um estudo mais aprofundado sobre o tema, para que não haja a simples aceitação dessa alteração. Assim, tem-se como objetivo o estudo da presunção de renda trazida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, de forma a apresentar os pressupostos básicos para o seu melhor entendimento, analisar a situação anterior a sua publicação, seus desdobramentos na vida dos contribuintes e a sua relação de respeito ou violação aos princípios e garantias constitucionais.

A motivação pela escolha do tema consiste na sua importância significativa na vida econômica tanto das pessoas físicas quanto jurídicas. Principalmente perante os casos de confusão patrimonial decorrente da desorganização das movimentações financeiras de certas pessoas jurídicas, o que acaba por influenciar também na vida econômica de seus proprietários. Além disso, pela real necessidade de discussão do tema para que não haja uma alteração jurisprudencial sem a devida justificativa conforme os preceitos constitucionais.

A explanação do tema foi subdividida em três capítulos de desenvolvimento. Inicialmente, apresentar-se-ão as questões relativas ao instituto da presunção, imprescindíveis para o entendimento do tema escolhido. O que abrange o seu conceito, a sua aplicação no Direito Tributário, suas finalidades e os princípios que a reforçam e que restringem a sua utilização.

No terceiro capítulo, serão apresentados e analisados os aspectos da hipótese de incidência do Imposto de Renda e Proventos de qualquer natureza que sejam relevantes ao tema proposto, como o seu aspecto material e a definição da sua base de cálculo. Após a explanação dessas premissas, torna-se

possível a distinção que será feita entre a configuração da renda e o conceito de depósitos bancários.

Passadas essas premissas e questões conceituais, adentra-se na questão das limitações necessárias à presunção de renda estabelecida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. Para uma melhor compreensão, inicia-se esse ponto, com o histórico da tributação dos depósitos bancários, partindo para a situação atual e os seus desdobramentos. Esses abarcarão o vício de origem da presunção estabelecida e as questões referentes a inversão do ônus da prova, que implicam nas discussões sobre o que deve ser considerado uma prova hábil e idônea, na violação aos princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da presunção de inocência.

Para esse estudo, foi utilizado o método de pesquisa científico dedutivo, apresentado por René Descartes. O qual tem como fundamento a utilização, como ponto de partida, de premissas e conceitos gerais que ao decorrer da pesquisa possibilitaram o alcance do tema central e específico. Assim, o presente trabalho foi estruturado com seus dois primeiros capítulos de desenvolvimento fundados em premissas que oportunizaram a análise elaborada no seu terceiro capítulo.

2. PRESUNÇÃO EM MATERIA TRIBUTÁRIA

2.1. CONCEITO

O conceito de presunção, aparentemente, apresenta-se de forma não muito diferente nos mais diversos ramos da ciência. Mas, como todo vocábulo, tem suas peculiaridades em cada contexto que seja inserido. Pela inexistência de conceituação desse instituto em nosso sistema jurídico nacional, o presente estudo inicia sua conceituação a partir da teoria geral do direito, a qual tem o objetivo de revelar o elemento comum de todo o ordenamento jurídico.

Valendo-se dos ensinamentos de Pontes de Miranda, a presunção legal escolhe alguns fatos fáceis de serem provados e os determina como suficiente a prova desses para considerarem outros fatos relacionados como provados. Assim, existirá uma prova indireta, mas vale ressaltar que nem toda prova indireta se prende a uma presunção. Dessa forma, a presunção tem a função de simplificar a elaboração de provas, por dispensa-las sobre os fatos presumidos, admitindo um fato pelo outro, como se fossem um só ou o mesmo.¹

Silvio Rodrigues define a presunção como sendo uma “ilação tirada de um fato conhecido para um desconhecido”. Muitas vezes utilizada nos casos em que o magistrado não tem condições suficientes de verificar diretamente, de modo que a prova se dá pelo raciocínio decorrente da relação entre um fato conhecido e um contestado. Dessa forma, existem dois tipos de presunções, as decorrentes das circunstâncias da vida e as decorrentes da lei. Essa última subdivide-se em: *juris et de jure*, que não aceita prova em contrário, também chamadas de absolutas; e *juris tantum* ou relativa, a qual permite prova em contrário².

Para Iso Chaitz Scherkerkewitz, a presunção no Direito Tributário pode ser conceituada como a suposição da existência e veracidade de um fato

¹ PONTES, de Miranda. **Tratado de direito Privado**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. Parte Geral, t III, p. 581 – 583.

² RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil. Parte Geral**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v.1, p. 277-279

desconhecido através de outro fato conhecido e provado. Para ele, o fato desconhecido carece de prova, mas é tido como verdadeiro através do conceito de verdade provável fundado no fato conhecido. Para isso, deve haver um nexo de causalidade entre o fato conhecido e o fato presumido, pois o direito não admite que se presuma o fato de fato já presumido.³

Com o mesmo entendimento, Atílio Dengo acredita que as presunções decorrem de juízos ou raciocínios indutivos. Esses se originam na observação de fatos conhecidos que levam a conclusões antecipadas e provisórias a respeito de fatos desconhecidos. Entretanto, a relação entre os fatos observados e os fatos conclusos não é de causa e efeito, porque os primeiros não se caracterizam como condição suficiente para a validade da presunção, apenas indicam que, em sua presença, tal conclusão é muito provável. Dessa forma, as presunções jurídicas são constituídas de três partes: os indícios, a conjectura e o fato presumido. Através do fato indiciário admite-se como verdadeiro ou ao menos provavelmente verdadeiro o fato presumido.⁴

Segundo Roque Antônio Carrazza, o conceito de presunção se fundamenta na suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e provável de outro conhecido.⁵

Ou seja, o conceito de presunção é visto sempre como uma dedução lógica de fato provado, como algo provável, mas nunca provado, como uma suposição. Essa margem de incerteza sobre o fato presumido é o que nos leva à necessidade de diferenciá-lo da prova.

Sobre essa diferenciação Florence Haret entende que se deve assumir a presunção como algo diferente da prova, por não possuir um poder probatório. A presunção é, para a autora, uma conclusão sem prova da existência de um

³ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. O uso das presunções e ficções no direito tributário. **Revista Forense**. Rio de Janeiro: Revista Forense, v. 352, out./dez. 2000, pp. 92 – 95.

⁴ DENGGO, Atílio. Presunções no direito tributário brasileiro: espécies, características e limites ao seu uso. *In*: AVILA, Humberto (Coord.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 173 – 175.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 406-407.

fato desconhecido, conseqüente de um fato conhecido e por isso tido como verdadeiro.⁶

De forma mais específica, Iso Chaitz Scherkerkewitz acredita que a presunção é um meio de prova que não se confunde com a prova propriamente dita. Isso porque a prova não carece da dedução de conseqüências. Entretanto, esse fato não retira das presunções a função de meios geradores de certezas.

A respeito da presunção como meio de prova deve atentar para o entendimento de Atílio Dengo sobre os efeitos das presunções nesse aspecto. O autor entende que, com o reconhecimento de um fato não demonstrado, a presunção tem o efeito de desobrigar a parte beneficiada a produzir provas, mas não trata-se apenas de uma inversão do ônus da prova, porque existem as presunções legais absolutas, que não aceitam prova em contrário. Nesses casos, os efeitos das presunções são substanciais e atuam como verdadeiras normas de direito substancial.⁷

Dessa maneira, pode-se concluir que as presunções são conceituadas como suposições lógicas feitas a partir de observações de fatos conhecidos que denotam a veracidade não comprovada de fatos desconhecidos e relacionados aos primeiros. Mas, pela falta de poder probatório, são apenas meios de provas que modificam o ônus da prova ou constituem, nos casos de presunções legais absolutas, direitos substanciais.

2.2. APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A aplicação das presunções no Direito Tributário é vista cada vez com mais frequência. Entretanto, através da interpretação do art. 5º e §4º do art. 60 da CF, parte minoritária da doutrina defende que as presunções nem poderiam ser

⁶ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. Tese. Orientador: Prof. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em 30 de mar. de 2016. p. 68.

⁷ DENGGO, Atílio. Presunções no direito tributário brasileiro: espécies, características e limites ao seu uso. In: AVILA, Humberto (Coord.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, pp. 173 – 175.

aplicadas em matéria tributária ou penal, como exemplo, temos Geraldo Ataliba.

Apesar de reconhecer a fundamentação constitucional dessa corrente de pensamento, contrária a aplicação das presunções, Florence Haret entende que diante da frequência com que é utilizada nesse ramo do direito não é mais possível falar nessa inadmissibilidade. O que se deve observar são as limitações impostas pela Constituição para garantir ao contribuinte que tais regras presuntivas não gerem abusos fiscais.⁸

Dessa forma, permite-se a aplicação das presunções em matéria tributária, mas com as limitações impostas pela Constituição e o respeito aos direitos fundamentais do contribuinte. Uma dessas restrições fundamenta-se no princípio da estrita reserva legal, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal⁹, o qual veda a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Ou seja, não poderia haver a utilização da presunção ou de qualquer outro instituto para um desses fins expressamente vedados pela Constituição, salvo se previsto em lei.

Para que se possa aplicar as presunções no Direito Tributário, precisamos restringi-las apenas às presunções que estiverem expressamente previstas em lei. Iso Chaitz Scherkerkewitz leva esse entendimento como pressuposto absoluto do estudo das presunções nesse ramo do direito. O autor entende que as presunções e ficções jurídicas têm a lei como a sua única fonte válida de origem, devendo ser fixadas expressamente por elas, sendo o interprete vedado a criá-las ou aplicá-las a partir de suas máximas de experiência.¹⁰

Vale frisar que, diante de tal limitação constitucional, não se pode valer de um enunciado presuntivo para a criação de uma obrigação de pagar tributo. Ou seja, referente a parte do enunciado constitucional que se refere à criação de

⁸ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. Tese. Orientador: Prof. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em 30 de mar. de 2016. p.70

⁹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 17 mai. 2016.

¹⁰ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. O uso das presunções e ficções no direito tributário. **Revista Forense**. Rio de Janeiro: Revista Forense, v. 352, out./dez. 2000, p. 89.

tributos há a inaplicabilidade das presunções. Caberão aos demais aspectos do direito tributário a utilização desse método.

Com isso, tomar-se-á como pressuposto básico para o presente estudo que as presunções tributárias, só podem ser fixadas expressamente por lei com o respeito aos mandamentos constitucionais. Além disso, sujeitam-se a outras limitações para a sua utilização que serão exploradas mais adiante.

2.2.1. Aspectos do direito tributário possíveis de aplicação de presunções

Para a aplicação das presunções precisa-se compreender a composição da hipótese tributária para que seja possível perceber que o legislador não pode criar uma obrigação tributária através de uma presunção, mas poderá se valer dessas nos diversos aspectos que compõem a hipótese de incidência tributária.

Segundo Geraldo Ataliba, a hipótese de incidência tributária configura-se como “a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”. Essa, segundo o autor, decompõe-se nos seguintes aspectos: material, pessoal, temporal e espacial.¹¹

Referente ao aspecto material, Geraldo Ataliba destaca ser esse o mais complexo, por conter a designação de todos os dados de ordem objetiva que integram a hipótese de incidência. É ele que permite a caracterização e individualização da espécie tributária. Assim, deve-se compreendê-lo a partir do verbo e seus complementos.¹²

A utilização de presunções é nele muito frequente. Florente Haret, utiliza-se como exemplo o regime do lucro presumido implantado pelo Decreto-lei 5.844. Sendo a materialidade do IR auferir renda e proventos de qualquer natureza, a presunção incide sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, ou seja, o complemento do verbo auferir. Esse regime é facultativo aos contribuintes

¹¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 76.

¹² *Ibidem*, p. 106 – 107.

que se encontram dentro das limitações legais, o que demonstra uma clara extrafiscalidade da lei, com o intuito de estimular ou até viabilizar o crescimento de pequenas empresas. Nesse regime, o fato jurídico lucro, que difere do fato contábil lucro, é obtido por presunção estabelecida em lei. O que nos leva à influência dessa mesma presunção ao aspecto quantitativo que refere-se à base de cálculo. Nesses casos, a base de cálculo será determinada através de percentuais fixos determinados pela lei presuntiva sobre a renda das empresas em cada trimestre, sendo o resultado acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital. Dessa forma, o fato lucro será construído através da norma presuntiva.¹³

A partir da materialidade torna-se imprescindível uma identificação da hipótese de incidência no tempo e no espaço. Dessa forma, para Geraldo Ataliba o aspecto temporal é a delimitação do momento em que deve ser considerado consumado o fato imponible. Esse momento é escolhido discricionariamente pelo legislador e pode ocorrer de forma explícita ou implícita.¹⁴

Sobre esse aspecto, Florence Haret utiliza-se, como exemplo, a presunção do aspecto temporal estabelecida sobre o momento de disponibilização do lucro auferido no exterior, disciplinada pela Lei 9.249/95. A autora destaca que é vedado alterar o critério temporal para fins de antecipar o tempo de um fato que presumidamente se entende que vai ocorrer. No caso do exemplo, não seria possível presumir a data do auferimento dos lucros pela empresa controlada quando ainda no exterior, ou seja, antes que esses estivessem disponíveis para a sociedade brasileira. Isso ocorre por vedação constitucional, sendo imprescindível para a aplicação de qualquer presunção o respeito aos limites constitucionais do poder de tributar.¹⁵

Já o critério espacial, segundo Geraldo Ataliba, é a indicação, explícita ou implícita, do espaço em que o verbo da hipótese tributária ocorre. Vale

¹³ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. Tese. Orientador: Prof. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em 30 de mar. de 2016. pp. 477 - 478

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 94-95.

¹⁵ HARET, Florence Cronemberger. *Op. Cit.*, p. 489.

destacar que esse aspecto liga-se com o âmbito de competência legislativa ordinária, porque apenas as leis federais tem abrangência nacional.¹⁶

Diante disso, Florence Haret assevera que as presunções estabelecidas sobre o critério espacial muitas vezes servem como forma de contornar as peculiaridades e dificuldades de certo verbo no caso concreto. Fato que pode ser exemplificado com as presunções de entrada simbólica de mercadorias no estabelecimento e a caracterização legal de operação interna para fins de incidência do ICMS.¹⁷

Por fim, a mesma autora, Florence Haret, entende o aspecto subjetivo como as questões referentes às pessoas que compõem o polo passivo, devedor, e o polo ativo, credor. Nesse aspecto, as maiores discussões voltam-se para a sujeição passiva, onde a autora vale-se do exemplo da equiparação dos estabelecimentos comerciais atacadistas, ou adquirentes de produtos importados, a industrial pela legislação do IPI. Esse caso, demonstra uma flagrante presunção do sujeito passivo, por considerar como tal sujeito diverso daquele que produziu o fato.¹⁸

Percebe-se que a aplicação das presunções incidirá em relação a um ou mais dos aspectos que compõem a hipótese de incidência tributária a depender das necessidades e adequações desejadas pela Administração Pública. Mas vale ressaltar que mesmo esse instituto sendo muito utilizado em mais de um aspecto da hipótese tributária, não poderá através dele criar um tributo. Além disso, sua aplicação se sujeita às limitações constitucionais, que serão estudadas em tópico posterior, e à previsão legal.

2.3 FINALIDADE

Dentro da seara do direito tributário, as presunções apresentam importantes finalidades que, de forma geral, se subdividem em imediatas e mediatas.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 104-106.

¹⁷ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. Tese. Orientador: Prof. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em 30 de mar. de 2016. p. 484.

¹⁸ *Ibidem*, pp. 505-509.

Florence Haret traz diversas finalidades imediatas da presunção, como sendo valores-meios com o objetivo de dar prevaença a outros valores, que a autora chama de valores-fins ou finalidades mediatas. Dentre as finalidades imediatas, ela apresenta: a tipificação dos elementos substanciais do suposto fato; a supressão de deficiências probatórias; a redução dos elementos essenciais que na realidade se prestam inexatos ou incompreensíveis; a criação de facilidades procedimentais para a fiscalização e arrecadação de tributos, o que deixa essa atividade mais simples e favorável ao fisco; como também a possibilidade de evitar investigações exaustivas.¹⁹

A primeira finalidade apresentada trata-se do tipo, a utilização de presunção sobre a tipificação acaba por suprimir certos requisitos ou, ao menos, permitir que tais requisitos sejam cumpridos de forma indireta através das presunções. Mas, vale lembrar, que as limitações constitucionais impõem uma relação de identidade da presunção com a base da materialidade preestabelecida, ou seja, deve haver entre a presunção e o fato uma igualdade essencial.

Essa possibilidade do cumprimento dos aspectos da hipótese tributária por meio indireto, através de presunções, possibilita as demais finalidades imediatas. Muitos dos critérios de um mandamento tributário impõem a Fazenda Pública a busca por provas de difícil elaboração, as presunções possibilitam que esses fatos desconhecidos sejam considerados provados através de outros fatos conhecidos que se relacionam com os primeiros de forma a indiciarem a sua ocorrência. Assim, as presunções acabam por suprimirem deficiências probatórias.

Pela mesma possibilidade de considerar provado um fato desconhecido através de fato conhecido, possibilita que alguns fatos inexatos ou incompreensíveis da realidade sejam desconsiderados ao se valer das presunções. Tal situação pode ser exemplificada na apuração do lucro presumido para a base de cálculo do IR, tento o contribuinte optado por esse regime tornar-se-á impedido de discutir o fato jurídico e a base de cálculo previamente estabelecida em lei. Ou seja, nesses casos elementos fáticos que

¹⁹ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. Tese. Orientador: Prof. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em 30 de mar. de 2016. pp. 278-282.

muitas vezes se mostrariam inexatos ou incompreendidos serão desconsiderados na aplicação da presunção.

Além disso, as presunções partem de um pressuposto de igualdade entre os contribuintes, valendo-se de mandamentos que se aplicam ou deveriam se aplicar a grande maioria desses. Assim, evitam investigações exaustivas referentes a um contribuinte específico e acabam por atribuir a ele a obrigação de elaborar prova em contrário ao fato que foi presumido. Com isso, o procedimento investigativo e arrecadatário se tornam mais simples.

Assim, Florence Haret vê tais finalidades como uma busca da Fazenda Pública pela eliminação dos requisitos formais da prova do fato jurídico.²⁰

Utilizando-se de termo diverso para identificar semelhante matéria, Atílio Dengo, trata da eficácia das presunções e identifica a existência de uma eficácia direta, a qual representa os efeitos imediatos, e uma eficácia indireta. Ao tratar da eficácia direta, o autor nos apresenta dois efeitos: à admissibilidade hipotética do fato não provado e a inversão do ônus probatório. Sobre o primeiro aspecto é necessário destacarmos que a presunção não tem o poder de confirmar a ocorrência de um fato, apenas de afirmar que esse é de ocorrência muito provável. No segundo efeito apresentado pelo autor, vemos a inversão do ônus da prova como uma forma de facilitar o trabalho da Fazenda Pública.²¹

Sendo intitulado como finalidade imediata, valor-meio ou efeito imediato deve-se atentar para o verdadeiro intuito e objetivo prático que é alcançado de forma direta pelas presunções. Com as observações feitas sobre a utilização desse instituto, pode-se perceber que o Estado se torna o grande beneficiário, com facilitações direitas no seu dever fiscalizatório, probatório e arrecadatário.

²⁰ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. Tese. Orientador: Prof. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em 30 de mar. de 2016. p.280.

²¹ DENGGO, Atílio. Presunções no direito tributário brasileiro: espécies, características e limites ao seu uso. In: AVILA, Humberto (Coord.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, pp. 179-180.

Referente às finalidades mediatas ou também denominadas de valores-fim por Florence Haret, pode-se apontar as seguintes: garantir eficácia à arrecadação, evitar a evasão fiscal e reduzir os custos na aplicação da lei²².

O intuito de garantir a eficácia da arrecadação através de presunções se justifica pela praticabilidade e facilitação do papel fiscalizador que essas possibilitam ao trabalho da Fazenda Pública. Mas é preciso que detenha-se muita atenção na busca dessa finalidade para que não haja confusão no seu objeto de tutela, pois o direito deve proteger os interesses públicos e não a Fazenda Pública em si. Sobre o assunto, José Artur Lima Gonçalves destaca que a presunção em matéria tributária é um instrumento legal dirigido, quase que invariavelmente, ao objetivo de beneficiar a Fazenda Pública²³.

Não há como discordar completamente desse autor, pois são inegáveis os benefícios trazidos pelas presunções à Fazenda Pública, mas é necessário perceber o verdadeiro intuito de certas presunções. A grande questão é equilibrar os interesses da Fazenda Pública com o respeito aos direitos e garantias constitucionais. Só assim, haverá o verdadeiro atendimento aos interesses públicos gerais, que englobam o interesse do Estado como representante da sociedade e de seus contribuintes. Com isso, é necessária a fundamentação no interesse público para a elaboração de uma presunção, a qual pode ser aplicada com fins extrafiscais favoráveis ou não aos contribuintes, mas sempre em favor do interesse público, não podendo se justificar apenas por uma facilitação do papel fiscalizador.

Em seguida, traz-se a hipótese da finalidade de evitar a evasão fiscal, entendida como uma prática ilícita com o objetivo de esquivar-se do pagamento de tributos. Essa, sem sombra de dúvidas, é a que dá origem ao maior número de presunções no Direito Tributário. Com o objetivo de facilitar e possibilitar a fiscalização e aplicação desse ramo do direito essa técnica é utilizada em larga escala em nossa legislação. Entretanto, é necessário destacarmos que o seu

²² HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. Tese. Orientador: Prof. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em 30 de mar. de 2016. 282-281.

²³ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda. Pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 129.

uso deve ter uma função restrita a tal finalidade. Sobre esse aspecto leciona Florence Haret:

Ocorre que, neste tópico, é preciso afirmar não se permitir ao legislador tudo prescrever mediante presunções sob a chancela de evitar a evasão fiscal. Evidente que o direito quer ver impedidos estes atos *contra legem*, a todo momento. E se isso fosse levado às últimas consequências, o valor finalístico de evitar os movimentos evasivos nada mais seria, no direito tributário, do que verdadeiros cheques em branco ao Fisco para que, *em nome da tutela do interesse público e com o objetivo de evitar os atos fraudulentos*, fossem levados por água abaixo direitos e garantias do contribuinte estabelecidos na Constituição.²⁴

Há ainda a questão da redução dos custos na aplicação da lei. Por mais que seja uma finalidade prática importante e perceptível, devemos frisar que essa finalidade está fora da seara jurídica. Pois o direito não pode se valer de presunções para obter uma redução dos seus custos de funcionamento.

Além dessas finalidades mediatas apontadas por Florence Haret, é importante mencionar o intuito de aumento da arrecadação. Finalidade essa que também foge do âmbito jurídico. Sobre o assunto Iso Chaitz Scherkerkewitz leciona que o uso indiscriminado de presunções com a justificativa da necessidade de aumento de receitas pelo Estado é irrelevante quando o ponderamos com a insegurança trazida pelo instituto quando o seu uso é irresponsável.²⁵

Dessa maneira, percebe-se que as finalidades imediatas trazem a presunção como um mecanismo de facilitação do exercício da atividade fiscalizatória e arrecadatória da Fazenda Pública. Ou seja, relacionam-se com os valores-meio, a forma como essa atividade será exercida. Enquanto, as finalidades tidas como mediatas já trazem a presunção como um instrumento de dar maior eficiência ao exercício dessa atividade, preocupam-se mais com os resultados que devem ser atingidos pela Fazenda Pública. Por isso, que essa divisão das finalidades se relaciona aos aspectos de valores-fim e valores-meio.

2.3. Insuficiência da máquina pública

²⁴ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. Tese. Orientador: Prof. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em 30 de mar. de 2016. p.284.

²⁵ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. O uso das presunções e ficções no direito tributário. **Revista Forense**. Rio de Janeiro: Revista Forense, v. 352, out./dez. 2000, p. 90.

Diante de algumas das funções finalísticas apresentadas, como a supressão de deficiências probatórias, a redução de elementos essenciais que se prestam inexatos ou incompreensíveis, a criação de facilidades procedimentais para a fiscalização e arrecadação de tributos, percebemos que, na prática, as presunções têm um papel importante de mitigar a insuficiência da máquina pública. Muitas vezes, elas viabilizam o próprio funcionamento do dever de fiscalização do Fisco, principalmente ao evitar investigações exaustivas, que também configura-se como umas das finalidades mediatas das presunções.

Sobre o tema, Pedro Felipe de Oliveira Rocha destaca que já se tornou flagrante a necessidade da máquina pública de criar meios e instrumentos que permitam ao fisco reduzir o distanciamento que existe entre as autoridades investigativas e a intimidade da renda e das operações das pessoas investigadas. Isso, devido à insuficiência da máquina pública para a análise individualizada e detalhada dos rendimentos de cada cidadão. Nesse contexto, é que surge a presunção como instrumento extremamente eficaz, permitindo inferir conclusões desconhecidas a partir de dados conhecidos e notórios²⁶.

Sobre essa suposta necessidade administrativa, Iso Chaitz Scherkerkewitz lembra do despreparo da máquina pública para lidar com o ritmo do mercado econômico atual. Que se dá por diversos fatores, como: a falta de treinamento e valorização do pessoal especializado; a ausência de aparato tecnológico avançado; a inexistência de uma política tributária seria, com efetiva fiscalização da própria atividade fiscalizatória; entre outros fatores. Para o autor, tais problemas decorrem da incompetência e da pouca visão dos governantes, sendo algo que deveria ser resolvido pelo direito. Se assim fosse, não haveria a necessidade da utilização exacerbada das presunções tributárias e ainda haveriam os efeitos tão desejados do aumento da arrecadação, da redução da sonegação e da fraude fiscal.²⁷

²⁶ ROCHA, Pedro Felipe de Oliveira. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e o Dever de Investigação no Lançamento Tributário: uma Moderna Análise Crítica da Presunção Estabelecida no Art. 42 da Lei nº 9.430/1996. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.243, nov. 2015, p. 113.

²⁷ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. O uso das presunções e ficções no direito tributário. **Revista Forense**. Rio de Janeiro: Revista Forense, v. 352, out./dez. 2000, p. 90.

Dessa maneira, por mais útil e prático que o instituto da presunção seja, ele não deve ser utilizado como uma forma de sanar as mazelas da máquina pública. Essas devem ser corrigidas e não apenas escondidas através de instrumentos facilitadores. Ou seja, a utilização das presunções para o alcance das finalidades mediatas de supressão de deficiências probatórias e a redução de elementos essenciais que se prestam nos casos práticos inexatos ou incompreensíveis devem ser tidas como excepcionais, devendo tal instituto ser utilizado para o alcance de outras finalidades distintas da mera facilitação do dever de fiscalização e arrecadação da Fazenda Pública.

Com isso, conclui-se que o que deve ser revisto e impedido não é a utilização das presunções em matéria tributária, mas a tendência jurídica e legislativa de sua utilização de forma exacerbada.

2.3.2 A verdade material e os deveres de investigação e de colaboração

O procedimento e o processo administrativo tributário devem buscar a chamada verdade material, para isso tanto o contribuinte como a Fazenda Pública detêm dos deveres de colaboração e de investigação respectivamente. Sobre a verdade material de um modo geral, Rogéria Dotti Doria, leciona que a verdade e a justiça caminham juntas, em uma relação de dependência. Para que a justiça se realize é imprescindível que essa se funde na verdade. Sendo ela, o complemento que confere valor, importância e legitimidade a qualquer decisão judicial.²⁸

James Marins leciona que a exigência da verdade material se dá pela necessidade de aproximação entre a realidade dos fatos e a norma, sua representação formal feita através do lançamento. Assim, todo o aparato fiscalizatório da Administração tributária deve ser utilizado com a finalidade de alcançar a verdade material. Para o autor, essa se contrapõem à verdade formal que preside o Processo Civil. Na verdade formal, o que se prioriza são os procedimentos probatórios, que tem como fundamento a segurança jurídica

²⁸ DORIA, Rogéria Dotti. O Direito à Prova e a Busca da Verdade Material. In: NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Provas Aspectos Atuais do Direito Probatório**. São Paulo: Método, 2009, p. 323-325.

e a necessidade de limitação das atividades promovidas pelo magistrado em prol de sua imparcialidade. Já no Processo Tributário, a busca da verdade material decorre da lei e deve ser atendida através da liberdade investigativa, dos meios e faculdades procedimentais e processuais disponíveis à Administração Pública. Essa pode e deve se valer de seus instrumentos investigativos para o alcance da verdade material.²⁹

Pedro Felipe de Oliveira Rocha leciona que a busca pela verdade material se dá pela vinculação ao princípio da legalidade que impede a aplicação da lei sobre fato que não existiu ou sobre fato não tributável, e ainda exige a fundamentação do ato. Dessa maneira torna-se obrigatória a prova dos fatos tidos como suportes fáticos tributário.³⁰

Destaca Hugo de Brito Machado Segundo que a busca pela verdade material não apenas se vincula ao princípio da legalidade, mas a rigor dele decorre. Isso porque para que haja uma correta aplicação das leis é necessário que haja um efetivo conhecimento dos fatos, só assim poder-se-á determinar qual norma deve ser aplicada e de que maneira ou intensidade essa se dará. Com isso, na hipótese de uma presunção da ocorrência de um fato que não ocorreu, a Administração acaba por aplicar-lhe uma lei que na verdade não incidiu. Ocorrendo nessas hipóteses verdadeiras ilegalidades pela falta do conhecimento da verdade material.³¹

Sobre esses casos, James Marins destaca que, mesmo com a obrigatoriedade da Administração Pública de buscar a verdade material, essa ainda adota variadas práticas que conspiram contra esse dever. Tem-se como exemplo a utilização das presunções quando desnecessárias ou com o intuito apenas de verdadeiro “atalho” do dever de investigação. E por vezes, tais práticas acabam por não satisfazerem nem mesmo a verdade formal.³²

²⁹ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. 8. ed. São Paulo: Dialética. 2015. pp. 174-175.

³⁰ ROCHA, Pedro Felipe de Oliveira. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e o Dever de Investigação no Lançamento Tributário: uma Moderna Análise Crítica da Presunção Estabelecida no Art. 42 da Lei nº 9.430/1996. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.243, nov. 2015, p. 115.

³² MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro** (administrativo e judicial). 8. ed. São Paulo: Dialética. 2015. pp. 174-175.

Apreende-se que o problema está na utilização descabida de certas práticas, como a presunção. Como destaca Hugo de Brito Machado, o princípio da verdade material não proíbe, apenas impõe que práticas de arbitramento sejam utilizadas como a última solução. Essa excepcionalidade decorre da preferência da lei pela prova direta, para que haja a efetivação da verdade material.³³

Notoriamente, não é tarefa fácil a elaboração de provas diretas que fixem a aproximação da norma hipotética com a realidade fática que configura a própria verdade material. Por conta disso, a lei fiscal concede a seus órgãos meios instrutórios vastos para possibilitar o cumprimento do dever de fiscalização da Administração. A imposição desse dever se vê no artigo 142 do CTN³⁴, o qual, ao determinar que a atividade de lançamento deve ser privativa da autoridade administrativa, vinculada e obrigatória, cria conseqüentemente um verdadeiro dever de investigação e de prova ao Estado, o qual também decorre do próprio interesse público na arrecadação.

Segundo Heleonilson Cunha Pontes, o procedimento de lançamento é o meio que a autoridade fiscal tem de cumprir o seu dever e demonstrar motivadamente a ocorrência do suporte fático tributário através da busca pela verdade material de acordo com o art. 5º, LIV da CF³⁵, que estabelece o devido processo legal.³⁶

Ou seja, para a elaboração do lançamento, que é entendido no artigo 142 do CTN como “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável,

³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

³⁴ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

BRASIL. **Lei Complementar nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 17 mai. 2016.

³⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/const/const.htm>. Acesso em: 17 mai. 2016.

³⁶ PONTES, Heleonilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 146, nov. 2007, p.85-86.

calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”³⁷, é necessário que haja uma investigação para a apuração da veracidade dos fatos e da incidência ou não do tributo.

Dessa forma, o dever de investigação corresponde, para James Marins, aos poderes investigatórios facultados à Administração para o alcance de seus objetivos fiscais, de modo que possibilitem a identificação da relação entre a hipótese tributária e o fato concreto. Contudo, esse conjunto de poderes é limitado às garantias individuais trazidas pela Constituição Federal, como as previstas no seu artigo 5º.³⁸

Se para a Administração Pública é imputado o dever de fiscalização, ao contribuinte é atribuído o dever de colaboração. Ambos têm o intuito de atender a supremacia do interesse público, mas limitam-se às garantias e direitos fundamentais.

Para James Marins, todos têm o dever de colaborar com a administração pública na execução de suas atividades tributárias. Esse dever se configura com a obrigação de fornecimento dos documentos solicitados pela autoridade tributária e pela necessidade de suportar as demais atividade fiscalizatórias exercidas pela Administração Pública. Vale frisar que essas imposições não se restringem aos contribuintes, abrangem todas as pessoas físicas ou jurídicas. Limitam-se apenas aos casos de previsão legal de sigilo decorrente de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, como também às garantias fundamentais que limitam os poderes de investigação.³⁹

Dessa maneira, os direito e garantias fundamentais trazidos em nossa Constituição Federal acabam por limitar tanto o dever de investigação da Administração Pública quanto o dever de colaboração. Isso se dá, porque ambos tem o intuito de atender interesses públicos que não podem ultrapassar a esfera essencial de direitos do cidadão. Diante disso, apenas nos casos em

³⁷ BRASIL. **Lei Complementar nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 17 mai. 2016.

³⁸ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. 8. ed. São Paulo: Dialética. 2015. pp. 175-177.

³⁹ *Ibidem*, pp. 175-177

que realmente não for possível a efetivação do dever de investigação devido a essas limitações ou por conta do não exercício ou do exercício ineficiente do dever de colaboração é que a Administração poderá mitigar a busca da verdade material com a utilização de instrumentos como a presunção.

2.4 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS QUE REFORCAM A EXISTÊNCIA DE PRESUNÇÕES

As presunções estão estritamente ligadas aos princípios tributários. Esses reforçam e limitam a utilização desse mecanismo. Dentre os que merecem mais destaque como fundamentadores da utilização de presunções estão: o já mencionado princípio da praticidade, como também os da eficiência e da igualdade.

2.4.1 Praticidade

O princípio da praticidade se fundamenta na tentativa de facilitação da execução da legislação tributária. Segundo Sergio Sydionir Saad, seu surgimento se deu devido a necessidade do Direito Tributário de alcançar o ritmo frenético da hipercomplexidade da sociedade moderna, que a cada dia dá origem a novos fatos econômicos não previstos em nossa legislação. Dessa maneira, para possibilitar a tributação em massa, de forma rápida e menos onerosa, surge esse conceito aberto.⁴⁰

Misabel de Abreu Machado Derzi conceitua a praticidade como um instituto genérico que abarca todos os meios e técnicas utilizadas para a aplicação das leis e normas tributárias.⁴¹

Dessa maneira, Iso Chaitz Scherkerkewitz entende que o princípio em estudo se encontra vinculado à utilização das presunções. Tal instituto permite a

⁴⁰ SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação e praticabilidade no direito tributário**. Dissertação. Orientador: Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto. (Mestrado em Direito) – Universidades de São Paulo, São Paulo. p.30. Disponível em: <www.teses.usp.br/.../Sergio_Sydionir_Saad_Simplificacao_p_raticabilidade.pdf>. Acesso em 14 de mai. 2015. pp. 29 – 33.

⁴¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário – segurança jurídica e tributação. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.13, jan./mar. 1989, p. 175-176.

redução dos custos na aplicação da lei, evita investigações exaustivas referente a um caso concreto e ainda isenta a administração da produção de provas difíceis ou impossíveis. O autor faz uma ressalva à utilização das presunções fundadas apenas nesse princípio, mas reconhece a sua importância e utilidade, pois não podemos ser favoráveis à aplicação desses procedimentos com o único intuito de aumento da arrecadação, mas o mesmo deve ser utilizado como forma de aplicabilidade da lei em casos evidentes de tentativas de lesão ao fisco.⁴²

É inegável que o princípio da praticabilidade se tornou indispensável no mercado complexo e flexível em que vivemos. Por consequência, a presunção ganha força através dele e da necessidade de facilitar a atividade da administração pública. Além disso, podemos visualizar a presunção como um meio facilitador que acaba sendo englobado pelo próprio conceito aberto do princípio da praticabilidade.

2.4.2 Eficiência

O princípio da eficiência está expresso no art. 37, caput da Constituição Federal de 1988⁴³ como um princípio da administração pública. Esse foi inserido pela emenda constitucional nº 19 de 1998.

Hely Lopes Meirelles conceitua-o como a imposição aos agentes públicos de atuarem com presteza, perfeição e rendimento funcional. Ele ultrapassa a legalidade, cobrando da administração pública resultados positivos e não apenas conforme as leis.⁴⁴

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o princípio da eficiência se divide em dois aspectos: referente ao modo de atuação do agente público; e em relação ao

⁴² SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. O uso das presunções e ficções no direito tributário. **Revista Forense**. Rio de Janeiro: Revista Forense, v. 352, out./dez. 2000. p. 101.

⁴³ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)”

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 17 mai. 2016.

⁴⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1996, pp. 90-91.

modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública. Ambos os aspectos tem o objetivo de alcançar os melhores resultados.⁴⁵

O imperativo de melhoria da eficiência na administração pública também deve ser levado à seara tributaria, como a imposição de uma maior eficiência na arrecadação e fiscalização.

Sobre o princípio da eficiência no Direito Tributário Sergio Sydionir Saad entende que esse pode ser compreendido como o poder-dever da administração pública de criar formas de execução da legislação tributária que alcancem toda a demanda e satisfaçam as expectativas arrecadatórias e distributivas conforme a justiça na tributação.⁴⁶

Com isso, podemos visualizar o princípio da eficiência como um reforço a utilização das presunções, por esse instituto facilitar a execução da atividade fiscal da administração pública.

2.4.3 Igualdade

O princípio da igualdade está previsto no caput do art. 5º da CF e é a base para todos os ramos do direito. Em matéria tributária é expresso no princípio da capacidade contributiva, assegurado pelo § 1º do art. 146 da Constituição. Nesse é vedada a instituição de tratamento diferenciado a contribuintes que se encontrem em situações semelhantes.

Segundo Cleide Previtallis Cais, esse princípio tem como destinatário o legislador, que em sua tarefa regulada pela Constituição não deve afastar-se o tratamento isonômico. Frisa a autora que deve haver o respeito à uma igualdade material, que abarca o conceito de proporcionalidade diante dos destinatários das normas.⁴⁷

No mesmo sentido, Sergio Sydionir Saad leciona que o princípio da igualdade deve ser analisado a partir da ideia de que o Estado é um instrumento de

⁴⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p.84.

⁴⁶ SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação e praticabilidade no direito tributário**. Dissertação. Orientador: Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto. (Mestrado em Direito) – Universidades de São Paulo, São Paulo. p.30. Disponível em: <www.teses.usp.br/.../Sergio_Sydionir_Saad_Simplificacao_praticabilidade.pdf>. Acesso em 14 de mai. 2015. pp. 94 -100

⁴⁷ CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 7ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 51 – 57.

realização da justiça, com a busca da igualdade material. Assim, a reunião de recursos de todos os contribuintes deve pairar no objetivo de manutenção da máquina pública e também de redistribuição de riquezas.⁴⁸

Para Sylvania Tognetti, é necessário, para a justiça e para a promoção da igualdade, que a legislação tributária possa, com as presunções, ter uma arrecadação que imponha com a mesma intensidade manifestações de riquezas idênticas. Pois a complexidade e as dificuldades trazidas pelo excesso ou pela falta de informações podem mitigar a aplicação da pessoalidade, gerando desigualdades.⁴⁹

De maneira geral, pode-se visualizar a presunção como uma forma igualitária de cobrança de tributos devido a existência de uma hipótese presuntiva legal e a possibilidade de prova em contrário caso o fato não se encaixe na hipótese. Entretanto, essa igualdade trazida pelas presunções nos casos de impossibilidade ou grande dificuldade de elaboração da prova em contrário relaciona-se por parte com uma igualdade formal, por atribuir ao contribuinte a existência de um fato desconhecido apenas com a prova da existência de um outro fato relacionado, não considerando as peculiaridades de cada caso. Ou seja, as presunções acabam muitas vezes por considerar os diferentes como iguais, por ignorarem certos aspectos, permitindo a existência apenas de uma igualdade formal, nos caso onde a prova em contrário à presunção é impossível ou de difícil produção.

2.5 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS QUE RESTRIGEM A EXISTÊNCIA DE PRESUNÇÕES

A utilização das presunções no direito tributário, por mais uteis que sejam, em determinadas situações acabam por impor um ônus ao contribuinte. Nesses

⁴⁸ SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação e praticabilidade no direito tributário**. Dissertação. Orientador: Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto. (Mestrado em Direito) – Universidades de São Paulo, São Paulo. p.30. Disponível em: <www.teses.usp.br/.../Sergio_Sydionir_Saad_Simplificacao_praticabilidade.pdf>. Acesso em 14 de mai. 2015. p. 102

⁴⁹ TOGNETTI, Sylvania Conceição. **O Direito Tributário e a Informatização do Estado: nova visão sobre a constituição do crédito tributário e os limites ao poder de tributar**. Tese. Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../Tese_verso_simplificada_Sylvania_Tognetti.pd>. Acesso em: 30 de mar. de 2016. p.150.

casos, é necessário que haja cautela em sua utilização. Para isso é que a própria Constituição da República determina a aplicação de certos princípios e garantias ao cidadão

Sobre o assunto leciona Mizabel Derzi:

De modo algum se nega que o legislador possa criar presunções jurídicas por razões as mais diversificadas (praticidade, prevenção da sonegação, comodidade, etc.). Mas nunca *iuris et de iure*, contra o princípio da realidade e da capacidade econômica. O que se afirma apenas é que, em qualquer caso, seja nas ficções e presunções, seja no estabelecimento de somatórios, pautas, tipos ou conceitos fechados, o legislador tem de ser fiel à Constituição, aos seus valores e princípios, sua discricionariedade não se confunde com o arbítrio de um querer qualquer, que não encontra justificação naquelas normas superiores da Constituição. A praticidade não tem primazia sobre a justiça.⁵⁰

Dessa maneira, defende-se a utilização das presunções de maneira prudente de forma a atender as finalidades de tal instituto com o respeito às garantias constitucionais.

2.5.1 Legalidade

O princípio da legalidade está previsto no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal. Prevê que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.⁵¹

Como uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais, Maria Sylvia Di Pietro, conceitua o princípio da legalidade como um limite à Administração Pública, o qual torna a sua atuação restrita apenas ao que a lei permite⁵².

Especificamente no Direito Tributário, esse princípio está determinado pelo artigo 150, I, da Constituição Federal, o qual prevê que “sem prejuízos a outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao

⁵⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário – segurança jurídica e tributação. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.13, jan./mar. 1989. p. 12.

⁵¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 17 mai. 2016.

⁵² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª. ed. São Paulo: Atlas, 2013, pp. 64 - 65.

Distrito Federal e aos Municípios: I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.⁵³

Dessa forma, há a necessidade de lei anterior para a imposição de tributos e obrigações acessórias. Sylvania Conceição Tognetti nos lembra que a origem dessa obrigatoriedade se dá pela ideia de consentimento dos impostos, da transferência do patrimônio privado para o setor público.⁵⁴ Cleide Previtalli Cais pontifica que o princípio em análise veda a utilização de analogias pelo Poder Judiciário e de discricionariedades pela Administração pública. Isso ocorre pela necessidade, que é imposta por esse princípio, de conter na lei oriunda do poder de tributar todos os elementos de identificação do fato tributável.⁵⁵

Sobre o tema, Sergio Sydionir Saad apresenta a divisão entre a legalidade formal, que se refere à verificação de se a lei foi enunciada por autoridade competente, e a legalidade material, também chamada de estrita legalidade ou princípio da tipicidade tributária, que impõe que tanto o antecedente quanto o consequente, como todos os critérios da norma jurídica tributaria estejam determinados em lei.⁵⁶

Especificamente sobre as presunções, Florence Haret leciona que essas também submetem-se a esse ditame. As presunções devem ser compostas de elementos suficientes que caracterizem presumidamente uma ação, em determinado tempo e espaço, de forma que mantenha um vínculo com o tipo tributário em sentido estrito que pretende presumir. Essas são as condições mínimas para a norma presuntiva. Caso não haja algum desses critérios ela deverá ser considerada como insuficiente para proporcionar a incidência do

⁵³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 17 mai. 2016.

⁵⁴ TOGNETTI, Sylvania Conceição. **O Direito Tributário e a Informatização do Estado: nova visão sobre a constituição do crédito tributário e os limites ao poder de tributar**. Tese. Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../Tese_verso_simplificada_Sylvania_Tognetti.pdf>. Acesso em: 30 de mar. de 2016. p.150.

⁵⁵ CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 7ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 59.

⁵⁶ SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação e praticabilidade no direito tributário**. Dissertação. Orientador: Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto. (Mestrado em Direito) – Universidades de São Paulo, São Paulo. p.30. Disponível em: <www.teses.usp.br/.../Sergio_Sydionir_Saad_Simplificacao_p_raticabilidade.pdf>. Acesso em 14 de mai. 2015. pp.

tributo, o que ensejará a sua inconstitucionalidade por descumprimento do princípio da legalidade material do legislador.⁵⁷

Sobre o tema, Pedro Felipe de Oliveira Rocha destaca o procedimento preparatório e o próprio ato de lançamento tributário como atos administrativos que, por sua essência, submetem-se ao princípio da legalidade. Isso impõe às autoridades que os aplicam certos limites. Dessa forma, além da necessidade de uma lei autorizativa é preciso que haja a verificação da subsunção do fato à norma. Nesse ponto é que se torna imprescindível uma busca pela verdade material, pois não poderá haver a incidência de uma norma sobre fato inexistente ou não tributável, bem como se torna obrigatória a fundamentação do ato.

Em decorrência disso, surge a obrigatoriedade de provar os fatos alegados como ensejadores da tributação. Ou seja, o autor entende que mesmo nos casos de norma presuntiva a autoridade administrativa terá o dever de busca pela verdade, para que haja uma certeza na incidência da norma ao fato concreto e dessa maneira possa motivadamente aplicar a tributação prevista, havendo assim um dever indisponível de prova.⁵⁸

Com o mesmo pensamento, Helenilson Cunha Pontes defende que o dever de prova decorre da atividade administrativa de aplicação da lei tributária consubstanciada no lançamento. Ou seja, para o autor o princípio da legalidade estrita não impõe apenas a fundamentação da incidência do tributo em lei, mas também a demonstração da ocorrência do suporte fático no caso concreto.⁵⁹

De forma diversa, leciona Florence Haret no sentido de que, diante de uma norma presuntiva, o aplicador terá o dever de provar o fato presuntivo e seu vínculo normativo com o fato jurídico em sentido estrito que enseja o tributo. Dessa forma, a autora apenas impõe o dever de prova sobre o fato conhecido,

⁵⁷ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. Tese. Orientador: Prof. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em 30 de mar. de 2016. p. 440.

⁵⁸ ROCHA, Pedro Felipe de Oliveira. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e o Dever de Investigação no Lançamento Tributário: uma Moderna Análise Crítica da Presunção Estabelecida no Art. 42 da Lei nº 9.430/1996. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.243, nov. 2015, pp. 111-125, p. 115.

⁵⁹ PONTES, Heleonilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 146, nov. 2007, pp. 85-100, p. 86.

presuntivo, e não sobre a demonstração da ocorrência do próprio fato típico de incidência do tributo.⁶⁰

Conclui-se que o princípio da legalidade atua como um limitador da Administração Pública de forma geral. Com mais intensidade no Direito Tributário, esse princípio impõe a obrigatoriedade da previsão em lei de todos os aspectos necessários para a aplicação de um tributo, impedindo analogias e discricionariedades. Inclusive, atribui à Administração Pública o próprio dever de provar que aquele fato concreto se enquadra na previsão legal. Essa prova da incidência conforme a lei é que confirma o respeito ao princípio da legalidade. No caso das presunções, essa obrigatoriedade recai sobre: a obrigação de ser prevista em lei, a comprovação do fato indiciário e de sua relação de igualdade essencial com o fato presumido.

2.5.2 Razoabilidade e proporcionalidade

Destacou-se até então que a presunção, por vezes, acaba sendo utilizada como um artifício necessário para a simplificação da gestão do sistema tributário. Mas ao considerar o possível ônus que ela em determinados casos impõe aos contribuintes deve ser utilizada de forma razoável e proporcional.

O princípio da razoabilidade, segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, deve ser entendido como uma tentativa de impor limitações à discricionariedade administrativa, com a ampliação do âmbito de apreciação do ato administrativo pelo Poder Judiciário.⁶¹

Cleide Previtallis Cais pontua que a grande carga subjetiva desse princípio se dá pela variação do conceito de razoabilidade entre as pessoas. Dessa forma, a autora preceitua que a sua correta aplicação se dá quando a Administração segue a legislação vigente e possibilita a adequação do caso concreto com a solução legal apresentada. Além disso, o princípio da razoabilidade obriga que

⁶⁰ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. Tese. Orientador: Prof. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em 30 de mar. de 2016. p. 443.

⁶¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27^a. ed. São Paulo: Atlas, 2013, pp. 80-82.

a Administração atue de forma objetiva no atendimento do interesse público, proibindo a promoção pessoal de agentes ou autoridades.⁶²

Sobre o princípio da proporcionalidade, Saad leciona que o seu exame sempre se aplica a uma relação de causalidade entre o meio e o fim. Assim, é necessário a análise da proporcionalidade em seu caráter trifásico: adequação do meio utilizado para o alcance a determinado fim; necessidade do meio empregado, para que ele seja o menos restritivo dentre os meios possíveis; e a proporcionalidade em sentido estrito para que o meio empregado possa promover mais vantagens do que desvantagens. Referente às presunções tributárias deve haver um controle de proporcionalidade entre os meios (padronizações) e o fim desejado (praticabilidade).⁶³

Diante desse ponto, Atilio Dengo vê o princípio da proporcionalidade como a solução para a tensão existente entre os benefícios trazidos pelas presunções, como a praticidade, e as restrições feitas por elas a direitos e garantias fundamentais. Ou seja, o autor conclui que uma presunção tributária só deve ser aplicada quando atender aos requisitos de adequação, necessidade e proporcionalidade.⁶⁴

Entende-se que esses requisitos são basilares para o equilíbrio do nosso sistema jurídico como um todo. E especificamente em relação às presunções devem ser ainda mais respeitados para que haja a efetiva utilização desse instituto de forma excepcional, apenas nos casos em que a sua utilização: se mostrar realmente necessária, pela falta de outros recursos; for o meio mais adequado à finalidade a que pretende atingir; e se mostrar efetivamente proporcional.

Sobre esse aspecto, Florence Haret destaca a importância ao respeito dos valores constitucionais na utilização dos meios presuntivos. Segundo a autora a mera facilitação da atividade arrecadatória do fisco não é fundamento

⁶² CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário. 7ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 240 - 241.

⁶³ SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação e praticabilidade no direito tributário**. Dissertação. Orientador: Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto. (Mestrado em Direito) – Universidades de São Paulo, São Paulo. p.30. Disponível em: <www.teses.usp.br/.../Sergio_Sydionir_Saad_Simplificacao_p_raticabilidade.pdf>. Acesso em 14 de mai. 2015. pp. 126-127

⁶⁴ DENGGO, Atilio. Presunções no direito tributário brasileiro: espécies, características e limites ao seu uso. In: AVILA, Humberto (Coord.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. pp. 187

suficiente para a utilização de presunções. Esse instituto quando fizer prevalecer o meio em detrimento do fim, valendo-se de um método presuntivo, quando houver outros meios de alcançar o mesmo fim sem impor tal ônus ao contribuinte deve ser expulso do sistema. Cabe ao legislador sempre escolher o meio menos gravoso para chegar ao fim jurídico desejado.⁶⁵

Além desse posicionamento, a mesma autora apresenta a finalidade extrafiscal atribuída às presunções. Ela defende que no âmbito puramente arrecadatório as presunções são inadmitidas por falta de proporcionalidade no desatendimento de valores constitucionais, mas as mesmas apresentam funções extrafiscais que justificam sua utilização, como: a repressão a fraude à lei fiscal, com o desencorajamento de comportamentos tendentes à evasão fiscal; redutores dos custos de aplicação; preservadores do interesse público; entre outras funções que extrapolam o fim meramente fiscal. Dessa forma, a autora defende que “a condição jurídica que confere legitimidade ao emprego das presunções (meios) para criar, arrecadar e fiscalizar tributo (fim fiscal) em vista de outros fins que procuram resguardar o perfeito funcionamento do sistema tributário (fim extrafiscal)”.⁶⁶

Por fim, a razoabilidade e a proporcionalidade mostram-se como forma de equilíbrio entre os benefícios trazidos pela aplicação das presunções e a necessidade desse instituto de respeitar os limites e garantias constitucionais. Assim, a presunção deve ser aplicada de forma excepcional diante da necessária busca pelo meio menos gravoso para o alcance da finalidade desejada e da preferência pela busca da verdade material.

⁶⁵ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. Tese. Orientador: Prof. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em 30 de mar. de 2016. p. 459

⁶⁶ *Ibidem*. p. 459 - 460

3. IMPOSTO DE RENDA E DEPOSITOS BANCARIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

3.1. IMPOSTO SOBRE A RENDA

O art. 153, III da Constituição Federal⁶⁷ atribui à União a competência para a instituição do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) e no §2º do mesmo artigo estabelece os critérios a serem observados na sua instituição. Trata-se de um imposto cuja natureza é eminentemente fiscal. Os termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” delimitam o que pode ser tributado por esse imposto.

Carlos Araújo Leonetti destaca que até as primeiras décadas do século XX, o conceito de renda é tido em sua concepção clássica a partir de algumas características marcantes como: a periodicidade, a existência de uma fonte duradoura e a exploração organizada desta fonte pelo titular da renda. Entretanto, tais requisitos se mostraram fracos diante das acepções modernas de renda que englobam ingressos patrimoniais não periódicos que pelos critérios econômicos e pela legislação de diversos países não deixam de serem tidos como rendas. Além disso, o terceiro elemento não se mostra fundamental, por ser irrelevante a fonte de obtenção da renda. Dessa maneira, os conceitos clássicos de renda foram deixados de lado, para dar origem aos conceitos até hoje utilizados, como o chamado critério Haig-Simons trazido por Carlos Araújo Leonetti como sendo a renda “o valor monetário do aumento líquido do poder de consumo de um indivíduo durante um determinado período. É igual ao montante efetivamente consumido durante o período somado aos acréscimos patrimoniais líquidos.”⁶⁸

Percebe-se que ao compararmos com o início do século passado, o conceito de renda tornou-se mais abrangente, desconsiderando certos aspectos para

⁶⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 10 nov. 2016.

⁶⁸ LEONETTI, Carlos Araujo. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual**. Tese. Orientador: Prof. Dr. Indio Jorge Zavarizi. (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/83402>>. Acesso em 17 de out. de 2016. pp. 37-39.

poder englobar outras quantias aferidas pelo sujeito que antes não se configurariam como renda. Atualmente, independe de sua fonte ou periodicidade, baseia-se o conceito em outros aspectos.

Dessa maneira, o significado de renda e proventos de qualquer natureza é tido para Roque Antônio Carrazza como “os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso temporal”. Ou seja, é imprescindível a produção de uma riqueza nova entre dois momentos. Vale ressaltar que o fato gerador não é o patrimônio, tido no art. 91 do CC como a universalidade jurídica de direitos e obrigações da pessoa, mas a existência em favor do contribuinte de um acréscimo desse patrimônio naquele período⁶⁹.

De forma clara, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo definem a renda como o acréscimo patrimonial que seja produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Já os proventos detêm um conceito residual, que abrange os demais acréscimos patrimoniais que não derivam nem do capital nem do trabalho. Ou seja, podem ser vistos como os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou. Tem-se como elemento comum e nuclear o acréscimo patrimonial, conceito que relaciona-se com a noção de tempo, havendo a necessidade de uma comparação entre dois momentos distintos.⁷⁰

Assim, para definir o que é renda e proventos de qualquer natureza torna-se irrelevante a fonte da origem dos valores, como se pressupunha no século passado. O que não corresponder ao conceito estrito de renda, o qual remete a origem dos valores como o produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, poderá ser encaixado no conceito residual de proventos de qualquer natureza.

O que se torna, em um primeiro momento, imprescindível para apuramos os conceitos de renda e de proventos são as ideias de acréscimo patrimonial e determinação de um lapso temporal para aferição. Sobre esses dois pontos,

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 37-41.

⁷⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 6ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, pp. 49-50.

percebe-se uma decorrência lógica entre eles. Ou seja, só é possível verificar o acréscimo patrimonial com a análise de um período, e não apenas de um único momento.

Para Roque Antônio Carrazza, existirão acréscimos patrimoniais quando da análise de dois momentos temporais distintos houver um resultado positivo na totalidade do patrimônio do contribuinte. Dessa forma, renda e proventos são conceitos que se referem a um resultado positivo da situação patrimonial em um determinado período. Diante disso, a dimensão temporal é inafastável do conceito de renda, porque o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza se renova periodicamente, não havendo a possibilidade de incidência de tal tributo sobre ingressos obtidos num único momento.⁷¹

Conclui-se que o conceito de renda e proventos de qualquer natureza independe da origem dos valores, sendo necessário a apuração do momento de aferição da riqueza para que essa possa ser considerada uma riqueza nova. Essa verificação só pode ser feita a partir da análise de um lapso temporal, para que haja um comparativo da situação patrimonial do sujeito entre dois momentos distintos e a aferição do consumo da riqueza durante esse período. Além da definição de acréscimo patrimonial e da necessidade de apuração em um lapso temporal, questões intrínsecas ao significado de renda, diversas particularidades delineiam esse conceito para que seja possível a devida incidência do IR. Entretendo, diante da delimitação temática do presente trabalho, esse irá se restringir apenas aos aspectos materiais e quantitativos da hipótese de incidência, por se mostrarem mais importantes ao tema.

3.1.1 Aspecto material

Conforme determina a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, “a”, fica a cargo de lei complementar o estabelecimento de normas gerais sobre legislação tributária. No caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza o Código Tributário Nacional dispõe sobre o aspecto

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 43-45.

material ao trazer as normas gerais a respeito da sua hipótese de incidência em seu artigo 43.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)⁷²

Para Mary Elbe Queiroz, o aspecto material se fundamenta em um tripé: o núcleo, que é a aquisição de renda ou provento; a caracterização de uma riqueza nova, ou seja, que haja o acréscimo patrimonial; e que exista a disponibilidade de renda ou provento para o benefício que dela possa dispor livremente.⁷³

Os dois primeiros pontos trazidos por Mary Elbe Queiroz já foram tratados no tópico anterior. Assim, é necessário ater-se a dois conceitos trazidos pelo artigo 43 do CTN, a aquisição e a disponibilidade, trazida no terceiro tópico da autora supracitada. O primeiro pode ser conceituado como o ato de adquirir, de conseguir, passar a ter. Ou seja, relaciona-se com a existência de uma riqueza nova, um acréscimo patrimonial. Já o segundo termo, a disponibilidade, é conceituado pelo dicionário Michaelis como a “situação dos valores e títulos de

⁷² BRASIL. **Lei Complementar nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 17 nov. 2016.

⁷³ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 120.

que se pode dispor imediatamente ou que podem ser convertidos em numerário”⁷⁴.

Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo destacam, com base na jurisprudência dos tribunais superiores, que, sendo o fato gerador a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”, o imposto sobre a renda não alcança a mera expectativa de ganho futuro ou em potencial, muito menos a simples posse de valores alheios.⁷⁵

Destaca Ricardo Mariz de Oliveira que o CTN distingue a disponibilidade jurídica da econômica, trazendo-as como critérios alternativos. Assim uma ou outra podem causar a incidência do imposto de renda.⁷⁶

Para conceituar e distinguir tais expressões, Hugo de Brito Machado vale-se do entendimento que a disponibilidade econômica é a possibilidade de fato, material, direta de dispor da riqueza. Representa-se pelo efetivo recebimento da renda ou dos proventos. Já a disponibilidade jurídica configura-se como o crédito da renda ou provento, se dá com a aquisição de um título jurídico que permite ao beneficiário obter a respectiva transformação em dinheiro.⁷⁷

Conclui-se assim, que o aspecto material do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos (rendas) ou de qualquer outra causa (proventos).

3.1.2 Definição sobre a base de calculo

A base de cálculo é um dos elementos que compõe o aspecto material da hipótese de incidência tributária. Esse, em conjunto com a alíquota, possibilitam a quantificação da obrigação tributária. Em outras palavras, eles

⁷⁴ CIÊNCIA. In: Dicionário Michaelis, disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=disponibilidade>>. Acesso em 20 out. de 2016.

⁷⁵ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 6ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, pp. 59-61.

⁷⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1977, pp. 289

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 448.

que definem o valor a ser pago pela incidência daquele tributo no fato concreto. A base de cálculo do imposto de renda e proventos de qualquer natureza está disposta no artigo 44 do CTN, o qual determina que ela “é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Roque Antônio Carrazza define a base de cálculo como “a expressão econômica da materialidade do tributo, estando intimamente relacionada com a respectiva hipótese de incidência”. Assim, ela acaba por ser o ponto de partida para a apuração matemática, realizada pelo fisco, dos valores devidos, do *quantum debeat*.⁷⁸

Para Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo tem a função principal de quantificar economicamente o núcleo do fato jurídico tributário, que para ele mostra-se incerto. Assim, através da conjunção da base de cálculo com a alíquota se torna possível aferir o valor exato da prestação pecuniária.

Além disso, o autor defende que tal instrumento apresenta uma versatilidade ao cumprir três funções distintas: “a) medir as porções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição no antecedente da norma.”⁷⁹

Referente a primeira função atribuída pelo autor, medir as proporções reais do fato, visualiza-se que, diante da hipótese normativa, é necessário que se atribua uma fórmula numérica para mensurar o fato e o êxito de sua aplicação, essa será a base de cálculo. A segunda função apresentada é a de compor a específica determinação da dívida, porque não basta medir a intensidade do fato, é necessário a preocupação com aspectos futuros, com a determinação objetiva da relação obrigacional. Por último, a função de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição no antecedente da norma mostra-se necessária diante de diversos erros já empregados por nossos legisladores em normas tributárias. Diante disso, a base de cálculo possibilita uma análise comparativa de seu conteúdo com a hipótese normativa para que seja possível confirmar a adequação do tributo.

⁷⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 74-75.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 318 – 323.

Através das funções, apresentadas por Paulo de Barros Carvalho, percebe-se a grande relação e vinculação da base de cálculo com o aspecto material do tributo. Esse instituto acaba por servir como forma de controle da incidência da hipótese tributária. Ao mesmo tempo, ele sofre limitações do aspecto material, por ter que representar o objeto para o qual está prevista a incidência do fato gerador.

A respeito da sua função de controle, Mary Elbe Queiroz leciona que a base de cálculo é justamente o que “vai ratificar (confirmar) se a incidência do tributo efetivamente atende as exigências da hipótese, no sentido de mostrar o *quantum* que foi acrescido ao patrimônio.”⁸⁰

Roque Antônio Carrazza pontua que a base de cálculo deve estar sempre em perfeita harmonia com a hipótese de incidência, porque é ela que confirma a natureza jurídica do tributo. Qualquer dissociação entre a o aspecto material e a base de cálculo do imposto acabam por descaracteriza-lo, alterando a regramatrix prevista na Constituição. Dessa maneira, as inclusões, por meio de presunções ou ficções jurídicas, de valores na base de cálculo que extrapolem a materialidade do tributo são inconstitucionais.⁸¹

Ainda assevera Alfredo Augusto Becker, que o único critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se mostra verdadeiramente objetivo e jurídico parte da base de cálculo para alcançar o conceito jurídico de tributo. Para ele, cada hipótese tributária tem apenas uma única base de cálculo, o que poderá variar é a sua forma de apuração, através do peso e/ou medida e/ou valor. Principalmente com a utilização do método de apuração através de valores é que surge a tendência de valorar elementos que extrapolam a base de cálculo, criando assim uma outra base que desvirtua o próprio gênero jurídico.⁸²

Diante desses casos, Roque Antônio Carrazza conclui que o tributo cuja base de cálculo não representar a materialidade da hipótese de incidência será inexigível devido a sua inconstitucionalidade. Dessa forma, o autor frisa que

⁸⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 141.

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 75.

⁸² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria do direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 338-339.

não é permitido ao legislador distorcer a regra-matriz constitucional do tributo prevendo uma base de cálculo que não sirva como mensuração do fato tributável. Quando isso ocorrer “o tributo será inconstitucional; o contribuinte terá o direito subjetivo de não o recolher; e o Judiciário, quando provocado, terá o dever jurídico de amparar esta legítima pretensão.”⁸³

Percebe-se que a base de cálculo extrapola a sua função de mensuração do valor econômico devido a incidência de um tributo. Esse instituto acaba por ter uma íntima relação com o aspecto material, através da função de confirmar a própria materialidade do tributo diante da verificação de sua incidência ou não no caso em concreto. Além de servir como um verdadeiro teste de materialidade, limita-se a esse aspecto por não poder extrapolar ao que está previsto como o objeto de aplicação do tributo, sob pena de desconfigurá-lo e desatender as previsões constitucionais.

3.1.2.1 Base de cálculo da Pessoa Física

Como foi visto em tópico anterior, a base de cálculo deve confirmar a hipótese de incidência do tributo. No caso do IRPF, será auferir renda ou proventos de qualquer natureza. Partindo da conceituação de renda como um riqueza nova, a base de cálculo do IRPF será conforme o art. 44 do CTN “o valor líquido da renda ou dos proventos tributáveis”. Em outras palavras, será o montante líquido produto do acréscimo patrimonial.

Roque Antônio Carrazza destaca que para se chegar ao montante líquido resultado dos acréscimos patrimoniais é necessário que a partir da renda bruta se abata os gastos imprescindíveis para a obtenção do mínimo vital da pessoa física. Ou seja, os gastos necessários para a manutenção da vida do contribuinte e de seus dependentes econômicos. Só assim, é que serão

⁸³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 77.

atendidos os princípios da capacidade contributiva e da não-confiscatoriedade.⁸⁴

Carlos Araújo Leonetti leciona que para a determinação efetiva da base de cálculo do IRPF o legislador prevê certas deduções do rendimento bruto do contribuinte de despesas necessárias à produção da renda ou dos proventos. Para uma melhor compreensão é necessário entender a sistemática de apuração do IRPF. O autor observa que a base de cálculo do imposto depende da modalidade de tributação, que pode ser mensal, anual (na declaração de ajuste), na fonte ou definitiva. Em regra, no Brasil adota-se o sistema de bases correntes, que fundamenta-se na apuração e recolhimento mensal obrigatório do imposto por meio do chamado “carnê-leão”. Esse uniu-se ao sistema de retenção do imposto na fonte. Dessa maneira, ao final do ano-calendário o contribuinte, provavelmente, já terá pago todo o IR devido daquele período. Em alguns casos, haverá a necessidade de ajustes que ocorrerão na declaração de rendimentos, que faz parte do sistema anual de apuração. Nesse o contribuinte é obrigado a prestar, após o fim de cada ano-calendário, informações relativas à renda, proventos e sua evolução patrimonial. Informações que são materializadas na declaração de rendimentos. Com isso, será possível a realização dos ajustes. Caso o contribuinte já tenha pago mais do que o devido, terá direito à restituição; por outro lado, se tiver recolhido menos do que deveria terá que arcar com o saldo devedor.⁸⁵

Em relação aos casos do IRPF com apuração mensal através de retenção na fonte, Marcelo Guerra Martins especifica que a incidência ocorre sobre os rendimentos brutos. Só anualmente, no momento da declaração de renda, é que são feitos os ajustes através da contabilização de outras rendas e das possíveis deduções. A partir disso é que poderá ser verificado o pagamento de alguma complementação ou o direito à restituição do que, eventualmente, foi pago a maior. Lembra o autor, que mesmo havendo uma tendência à essa forma de apuração e ao pagamento antecipado, é imprescindível que essa

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 77-79

⁸⁵ LEONETTI, Carlos Araujo. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual**. Tese. Orientador: Prof. Dr. Indio Jorge Zavarizi. (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/83402>>. Acesso em 17 de out. de 2016. pp. 107 - 112

sistemática não se afaste do fundamento básico do Imposto de Renda, que é ter como base de cálculo o montante do acréscimo patrimonial na sua expressão monetária líquida.⁸⁶

Sobre o assunto, Roque Antônio Carrazza leciona que ocorrerá verdadeira desnaturação do perfil constitucional do tributo nos casos em que levem em consideração como base de cálculo valores que extrapolam o montante do acréscimo patrimonial líquido. Para se chegar à essa quantia é que se torna necessário tomar como base a renda bruta e nela efetivar os descontos. Esses podem ser exemplificados através dos valores relativos: a pensões alimentícias; os gastos com a manutenção ou reestabelecimento de sua saúde e de seus dependentes; a reposições patrimoniais (indenizações); entre outras quantias que não configuram-se como riqueza nova.⁸⁷

Percebe-se que as deduções se mostram muito importantes para a efetivação da hipótese de incidência a qual foi querida pelo legislador constitucional para o IRPF. Apenas com uma correta definição e limitação dessa questão é que será possível uma efetiva aplicação do conceito de renda como riqueza nova e o atendimento dos princípios constitucionais do respeito à capacidade contributiva e a vedação ao não confisco.

Pela grande interferência que as deduções geram na incidência do IRPF, esse tema acaba por sofrer com grandes controvérsias. Destaca, Marcelo Guerra Martins, que a lei ordinária normalmente estipula limitações muito estreitas a tais deduções. A grande dificuldade que existe em equilibrar o nível de limitação que deve ser imposto às deduções é notória, mas a excessiva limitação acaba por infringir a própria determinação constitucional. Lembra, o autor, que a tendência legislativa de simplificar as declarações anuais das pessoas físicas acabou por impor um aumento da tributação pelo fim arbitrário de abatimentos e deduções, como também, a adoção de poucas alíquotas

⁸⁶ MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. 1ª ed. Renovar, 2004, pp. 256 – 258.

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 77 – 79.

progressivas e criação de limites genéricos que não correspondem com a realidade fática.⁸⁸

Diante de toda essa sistemática, o legislador permite uma outra opção ao contribuinte, que é a escolha pelo desconto simplificado. Carlos Araújo Leonetti explica que na escolha dessa hipótese pelo sujeito passivo o cálculo do IRPF será feito com o abatimento de 20% sob o seu rendimento bruto, mas limitado a R\$ 8.000,00. Essa redução substituirá todas as possíveis deduções que ele teria direito. Nesse caso, não precisa o contribuinte, nem poderá a administração requerer qualquer comprovação das despesas efetuadas.⁸⁹

Com isso, conclui-se que a base de cálculo do IRPF deve corresponder à materialização do acréscimo patrimonial líquido aferido no período de apuração do imposto. Para que seja possível se chegar a esse valor, deve ser observado o rendimento bruto do sujeito passivo e sob esse aplicar as deduções permitidas por lei. Essas devem corresponder às despesas necessárias para a geração da riqueza tributada, o que engloba os gastos vitais para a sobrevivência do contribuinte e de seus dependentes econômicos.

3.1.2.2 Base de cálculo da Pessoa Jurídica

A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas também está prevista de forma geral no artigo 44 do CTN, já mencionado. Entretanto, para que fique mais claro precisamos interpreta-lo de forma específica à realidade das pessoas jurídicas. Sendo a base de cálculo “o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”⁹⁰, pode-se afirmar que o acréscimo patrimonial que configura a renda tributável da pessoa jurídica é o

⁸⁸ MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. 1ª ed. Renovar, 2004, pp. 256 – 257.

⁸⁹ LEONETTI, Carlos Araujo. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual**. Tese. Orientador: Prof. Dr. Indio Jorge Zavarizi. (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/83402>>. Acesso em 17 de out. de 2016. p. 113

⁹⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 18 nov. 2016.

lucro. O qual é entendido como o resultado das receitas menos os custos e despesas.

Para Denise de Cássia Daniel, a renda das pessoas jurídicas é denominada de lucro. Esse deve ser verificado a partir de um fluxo de entradas e saídas necessárias à manutenção do patrimônio da pessoa jurídica. Apenas o que exceder essa dinâmica, em um determinado período, e puder ser acrescido no patrimônio é que deverá ser considerado como renda. Além disso, ainda é necessário considerar os desgastes e desvalorizações ocorridas no próprio patrimônio. Essas perdas não constam no fluxo de entradas e saídas, mas devem ser consideradas para que não haja o completo sucateamento do patrimônio da empresa e a apuração de um patrimônio acrescido que não corresponde com a realidade.⁹¹

Para Roque Antônio Carrazza, o lucro de uma pessoa jurídica vem revelado pela sua contabilidade. Em verdade, são os princípios contábeis, em geral reconhecidos pelo direito, que informam o lucro da empresa. Além disso, no caso de registros contábeis idôneos, esses devem ser aceitos pela Administração Pública, e valerão como forma de proteção do contribuinte à possíveis excessos fazendários. Ressalta-se que a contabilidade deve corresponder fielmente à realidade econômica do contribuinte. Caso isso não ocorra, prevalece a “verdade material” e se desconsideram os registros contábeis.⁹²

Verifica-se que o conceito de renda permanece como o acréscimo patrimonial aferido em um determinado período, mas que no cenários das pessoas jurídicas é intitulado de lucro. Sendo esse, de um modo geral, o próprio objetivo do desenvolvimento de uma atividade econômica tem todo um suporte para a sua aferição e registro através da ciência contábil. A qual se exercida conforme os preceitos legais deve ser respeitada e considerada para a apuração do lucro no direito tributário.

⁹¹ DANIEL, Denise de Cássia. **O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e a compensação dos prejuízos fiscais**. Dissertação. Orientador: Prof. Dr. Betina Treiger Grupenmacher. (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp008496.pdf>>. Acesso em: 20 out. de 2016. p. 95 – 96

⁹² CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 99.

Dessa maneira, a base de cálculo do IRPJ pode adotar três modelos ou sistemas diversos: o lucro real, arbitrado ou presumido.

Referente ao lucro presumido, Denise de Cassia Daniel leciona que como o próprio nome indica, é o lucro apurado por uma presunção jurídica relativa. Esse é apurado através da aplicação de percentuais previamente estabelecidos em lei sobre o total das receitas brutas, que são entendidas como o produto da venda de bens ou o preço do serviço prestado. Ou seja, nesse tipo de apuração não são considerados nenhum dos custos ou despesas. Com isso, o fisco exige apenas que a empresa mantenha em boa ordem o livro caixa. A contabilidade passa a ser exigida apenas quando ocorrer a distribuição aos sócios do lucro contábil, em detrimento da distribuição do lucro presumido líquido.⁹³

A apuração com o sistema de lucro arbitrado será cabível, segundo Hugo de Brito Machado, nos casos quando o contribuinte: sujeito à tributação com base no lucro real, não dispor de escrituração na forma das leis comerciais ou fiscais; sujeito a tributação com base no lucro presumido, não cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação; recusar-se a apresentar os livros e documentos de escrituração; quando a escrituração contiver erros ou vícios; ou quando o contribuinte espontaneamente opta por essa forma de cálculo.⁹⁴

Marcelo Guerra Martins determina que o lucro arbitrado será uma porcentagem da receita bruta, quando essa for conhecida. Caso não seja, a autoridade fiscal deve considerar outros fatores na busca da verdadeira base de cálculo do IRPJ. Vale ressaltar, que trata-se de uma atividade vinculada da Administração Pública que tem o objetivo de buscar o real acréscimo patrimonial aferido pela empresa.⁹⁵

⁹³ DANIEL, Denise de Cássia. **O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e a compensação dos prejuízos fiscais**. Dissertação. Orientador: Prof. Dr. Betina Treiger Grupenmacher. (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp008496.pdf>>. Acesso em: 20 out. de 2016. p. 96.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.p. 225

⁹⁵ MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. 1ª ed. Renovar, 2004, pp. 261 – 262.

Em relação ao lucro real, Roque Antônio Carrazza determina que é o sistema obrigatório para: as empresas com receita superior à legalmente estabelecida no art. 29 da Lei nº 9.249/95 no ano-calendário; os bancos; as sociedades por ações; e as sociedades com participação, em seu capital, de entidades da Administração Pública.⁹⁶

Sobre o sistema de apuração com base no lucro real, José Eduardo Soares de Melo leciona que o lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado com as adições, exclusões e compensações autorizadas por lei. Em outras palavras, a pessoa jurídica apura o seu lucro através dos preceitos contábeis, que consideram as receitas e dispêndios como um todo. Entretanto, essa sistemática contábil não é aceita de forma plena para apuração do lucro real do IRPJ. Com isso, após aferido o lucro contábil, esse sofre algumas alterações determinadas pela lei tributária, como acréscimos ou diminuições de determinados valores. Concluindo pela existência de um resultado positivo (lucro real) ou negativo (prejuízo fiscal).⁹⁷

Percebe-se que a apuração da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas relaciona-se muito com a ciência contábil, mas não se confunde em todos os aspectos. O sistema tributário vale-se dos registros e apurações da contabilidade da empresa para apuração de seu acréscimo patrimonial, mas restringe e modifica certos aspectos do que é considerado como custo e despesa. Com isso, acaba por existir diferenças no montante do lucro contábil para o lucro fiscal, que será a base de cálculo do IRPJ.

3.1.3 Critérios da generalidade, universalidade e da progressividade

A Constituição Federal determina em seu artigo 153 § 2º, inciso I que o imposto de renda e proventos de qualquer natureza “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”.⁹⁸

⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 103.

⁹⁷ MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética. pp.303 – 304

⁹⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 17 mai. 2016.

Marcelo Guerra Martins conceitua a generalidade como a obrigação de recaimento do imposto de renda sobre todo e qualquer auferimento de renda e provento de qualquer natureza. A universalidade é tida como a necessidade de se tributar qualquer pessoa, trata-se da universalidade dos contribuintes. E a progressividade significa que quem tem uma maior capacidade contributiva deve ser mais onerado proporcionalmente.⁹⁹

Já Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo lecionam que a generalidade diz respeito ao âmbito subjetivo, especificamente à sujeição pacífica do tributo. A universalidade relaciona-se com a extensão da base de cálculo que deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte sem distinção do tipo de renda, deve-se considerar a totalidade do acréscimo patrimonial. Já a progressividade exige uma variação da alíquota à medida que se aumenta a base de cálculo, ou seja, o imposto deve ser graduado conforme a capacidade contributiva.¹⁰⁰

Da mesma maneira, Roque Antônio Carrazza determina que a generalidade é o critério que impõe a aplicação do imposto a todas as pessoas que realizem o fato gerador, veda discriminações e privilégios entre os contribuintes, norma que é reforçada pela vedação trazida no artigo 150, II da CF.¹⁰¹ Não se nega a existência de imunidades e isenções, mas as primeiras são previstas pelo constituinte originário e as isenções somente são admitidas quando privilegiam o princípio da igualdade e levam em conta objetivos constitucionalmente consagrados. Além disso, poderão haver incentivos e benefícios fiscais em relação ao IR, mas sempre visando a materialização do princípio da igualdade e, dessa maneira, não infringem o critério da generalidade.

Referente à universalidade, esse determina que o IR deve ser aplicado a todos e quaisquer acréscimos patrimoniais independente de sua origem, denominação ou da condição jurídica de quem os aufere. As rendas e proventos devem ser levados em consideração como um todo. Isso é, o IR não pode ser seletivo em função da natureza do rendimento auferido. Por isso, a proporcionalidade tem como pressuposto o aumento da alíquota

⁹⁹ MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. 1ª ed. Renovar, 2004, pp. 190 – 191.

¹⁰⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 6ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, pp. 55 – 59.

¹⁰¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>.

proporcionalmente ao aumento da base de cálculo. Isso se justifica pelo aumento da capacidade contributiva.¹⁰²

Percebe-se que existe uma divergência dos conceitos de universalidade e generalidade trazidos por Marcelo Guerra Martins dos demais autores apresentados. Mas, diante da conceituação desses autores, pode-se concluir que o imposto de renda deve incidir sobre qualquer tipo de renda ou provento, sobre qualquer sujeito que os afira e de forma graduada à sua capacidade contributiva como determina a Constituição da República.

Conclui-se que a aplicação da universalidade faz com que o IR seja aplicado da mesma forma em uma renda advinda do trabalho para a subsistência familiar e em uma renda advinda de aplicações financeiras, por exemplo. E a generalização impõe a aplicação do IR a todas as pessoas independente de sua condição. Esses critérios são necessários para evitar discriminações. O terceiro critério apresentado, a proporcionalidade, relaciona-se com o princípio da capacidade contributiva. Esse tem o intuito de adequar proporcionalmente a alíquota do IR à condição do contribuinte, para que aqueles sujeitos que detenham uma maior capacidade contributiva paguem, proporcionalmente, mais tributos. Entretanto, mesmo havendo o aumento da alíquota em relação ao aumento da base de cálculo, a situação de proporcionalidade também precisa ser vista sob o ângulo daquele sujeito passivo que não possui capacidade contributiva, por consumir toda ou quase toda sua renda apenas com sua subsistência e de seus dependentes econômicos. Frente a essa realidade percebe-se novamente a necessidade das deduções como forma de atendimento ao critério da proporcionalidade.

Sobre o assunto, Roque Antônio Carrazza explica que para o cumprimento do critério da proporcionalidade é necessário que a legislação autorize certas deduções que garantam a subsistência familiar. Dessa forma, a renda tributável deve ser obtida pela subtração da renda global dos gastos necessários do contribuinte. Assim, esse critério possibilita uma melhor distribuição de renda e

¹⁰² CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 71 – 73.

possibilita a personalização do IR, já que cabe ao legislador considerar o que são as necessidades de cada contribuinte.¹⁰³

Conclui-se que o imposto de renda e proventos de qualquer natureza deve incidir sobre qualquer acréscimo patrimonial, não havendo distinção entre contribuintes ou rendas, verificado dentro de um lapso temporal determinado. Mas que será adequado à condição do contribuinte com as deduções autorizadas legalmente que representem gastos necessários a subsistência familiar e, por outro lado, um aumento proporcional da alíquota do IR com referência ao aumento da base de cálculo. O que traz ao tributo a função de redistribuição de renda.

3.2. O IMPOSTO DE RENDA E OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO

Os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao efeito confiscatório afetam o imposto de renda e proventos de qualquer natureza de forma a merecerem especial destaque por sua influência no estudo a ser realizado sobre a presunção estabelecida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996.

3.2.1. O princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto expressamente no artigo 145, § 1º da Constituição, o que determina que:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos

¹⁰³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 71 – 73.

individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”¹⁰⁴

Luís Eduardo Schoueri relaciona o fundamento desse princípio ao ideal de solidariedade buscado pela sociedade, que tem o intuito de que cada contribuinte colabore com o quanto puder para o bem de todos. Dessa maneira, a capacidade contributiva é a medida em que cada cidadão pode contribuir para as despesas públicas.¹⁰⁵

Para Paulo de Barros Carvalho a capacidade contributiva sempre foi o critério padrão de referência do impacto da carga tributária na econômica do sujeito passivo. Assim, para o cumprimento do princípio da igualdade no âmbito tributário é necessário que o legislador se atente à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza para que assim possa distribuir a carga tributária de forma mais equilibrada.¹⁰⁶

Ou seja, o princípio da capacidade contributiva se fundamenta no dever do legislador de equilibrar o encargo contributivo de cada sujeito proporcionando-o à sua demonstração de riqueza, que poderá se dar através de seu patrimônio, consumo de renda ou outros fatos que demonstrem a sua possibilidade econômica de contribuição.

Esse princípio divide-se em dois aspectos: absoluto, também chamado de objetivo; ou relativo, chamado de subjetivo. Para Regina Helena Costa, a primeira, capacidade contributiva absoluta, refere-se a um limite para a graduação da tributação. Já a relativa configura-se como um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis ou não tributáveis.¹⁰⁷

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri leciona que a capacidade contributiva subjetiva relaciona-se com as condições pessoais do sujeito passivo, se aquela pessoa pode ou não suportar a carga tributária sem atingir o seu mínimo existencial, sem que seja configurado um exagero, um efeito confiscatória que

¹⁰⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>.

¹⁰⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. pp. 344 – 346.

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. pp. 174 – 175.

¹⁰⁷ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p.29.

será visto mais à frente. Trata-se de aptidão econômica para ser contribuinte, o que ultrapassa existência de riqueza, havendo necessidade da disponibilidade dessa riqueza. Já na acepção objetiva da capacidade contributiva, refere-se à situação escolhida pelo legislador que distinguirá os contribuintes, ou seja, a própria hipótese tributária. Em outras palavras, a capacidade contributiva objetiva trata-se do fato gerador que deverá trazer uma hipótese em que quem se enquadre detenha condições de arcar com a contribuição tributária. Por exemplo, ser proprietário de um imóvel indica objetivamente capacidade contributiva de arcar com o IPTU.¹⁰⁸

Em ambas as acepções a capacidade contributiva é um dos princípios que mais auxilia no alcance da justiça fiscal. Especificamente sobre os impostos, percebe-se que com a leitura simples do artigo 145, §1º da Constituição Federal já se infirma a grande vinculação do princípio a esse tipo tributário.

Sobre a aplicação da capacidade contributiva aos impostos Roque Antônio Carrazza leciona que as pessoas devem pagar impostos proporcionalmente a seus índices de riqueza, esses podem diminuir-lhe o patrimônio, mas nunca destruírem a possibilidade de gerar mais riqueza. Em outras palavras, esse princípio exige que “os impostos sejam modulados de acordo com as manifestações objetivas de riqueza dos contribuintes”, fatos que a princípio possibilitem a presunção de quem os realiza ter riqueza suficiente para arcar com o tributo correspondente. Ainda assevera o autor que:

Este raciocínio conduz à ideia de que a base de cálculo dos impostos não pode ser manipulada de modo a anular tal exigência constitucional, fazendo incidir o imposto sobre fatos que não exibam conteúdos econômicos e não gravem riqueza nova do contribuinte. Isto torna inconstitucional a lei que coloque na hipótese de incidência destes tributos fatos que, na perspectiva do contribuinte, sejam economicamente vazios. E duplamente inconstitucional o lançamento (mero ato administrativo) que considere fatos impositivos os fatos concretos destituído, para o contribuinte, de conteúdo econômico.¹⁰⁹

Conclui-se que o princípio da capacidade contributiva serve como limitador do poder tributário do Estado. Relaciona-se com os princípios da solidariedade e da igualdade na medida em que busca equilibrar o quanto que cada contribuinte deve arcar com as despesas públicas e a condição econômica de

¹⁰⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. pp. 346 – 346

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 112 – 117.

cada um. Dessa maneira, preocupa-se tanto com os aspectos pessoais do sujeito passivo e as suas condições de contribuir, quanto com a escolha dos tipos tributários que devem representar fatos que indiquem a capacidade econômica do contribuinte. Nesses aspectos, é que se torna essencial a compatibilidade da incidência da carga contributiva com as manifestações objetivas de riqueza do contribuinte.

3.2.2. O princípio da vedação ao efeitos confiscatório

O princípio do não confisco está previsto expressamente no artigo 150 da Constituição em seu inciso IV¹¹⁰, o qual determina que é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”. Essa determinação constitucional abrange todos os tipos de tributos.

Para Luís Eduardo Schoueri, esse princípio se relaciona com a ideia de exagero. Veda que o tributo ultrapasse o necessário para o alcance da sua finalidade. Essa proibição ganha destaque a partir do entendimento, mais proferido no século XXI, de que a tributação deve ser limitada. Com isso, tal princípio apoia-se na garantia constitucional da propriedade. Mas, a grande dificuldade da efetivação desse princípio se dá por ele ser fundado em um conceito aberto, o confisco. Com isso, apesar da clareza constitucional da sua vedação, torna-se de difícil identificação.

Alguns países, por vezes, valem-se de determinações quantitativas que definem o efeito confiscatório, como na Argentina, onde a Corte Constitucional declarou ser confiscatório os impostos imobiliários que consumissem mais de 33% da renda média de uma correta e adequada exploração do imóvel. Essa prática também é vista na Alemanha, no México e já foi prevista no Brasil em

¹¹⁰ “ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...]”

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 17 mai. 2016.

sua Constituição de 1934. Mas, no nosso sistema atual, não existe nenhum tipo de delimitação quantitativa da definição de confisco prevista em lei.¹¹¹

Entretanto, nesse sentido há precedente do STF que determina o limite percentual de 100% do valor do tributo para a aplicação de multas tributárias. Em outras palavras, o Supremo Tribunal Federal tende a firmar o entendimento que o valor da multa tributária, caso ultrapasse a quantia estipulada pela incidência do próprio tributo, deverá ser considerado como de caráter confiscatório. Como se vê em trecho do voto do relator, Ministro Luís Roberto Barroso, no julgamento do segundo agravo regimental no recurso extraordinário nº 602.686.

De modo que acompanho o entendimento desta Corte no sentido de que a abusividade da multa punitiva apenas se revela naquelas arbitradas acima do montante de 100% (cem por cento) do valor do tributo.¹¹²

Paulo de Barros Carvalho destaca a dificuldade do estabelecimento do conceito de confisco pela sua variabilidade a depender da pessoa e do objeto da tributação. Para o autor ainda não há na doutrina ou na jurisprudência nenhuma definição de acordo com a racionalidade científica que possibilite uma resolução para esse problema.

Existem alguns casos flagrantes ou de mais fácil apuração, como nas hipóteses de tributação periódica de propriedades imobiliárias. Entretanto, ao tratarmos dos bens de consumo onde o tributo se incorpora no preço, altas taxas tributárias poderão ter ou não efeito confiscatório, o que torna mais complexo o assunto. Dessa forma, acaba que a determinação constitucional apenas oferece um rumo axiológico, tênue e confuso, da existência de limitação à carga tributária que deve ser aplicada.¹¹³

¹¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. pp. 351 – 359.

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 602686 PE**. Recorrente: Genivaldo Moura da Silva, Bruno Romero Pedrosa Monteiro e outro (a/s). Recorrido: União. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF 09 dez. 2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25352101/segundo-agreg-no-recurso-extraordinario-re-602686-pe-stf/inteiro-teor-165984925?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 30 nov. de 2016.

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. pp. 173 – 174.

Mesmo reconhecendo a indeterminação e a dificuldade de conceituar o termo confiscatório, Roque Antônio Carrazza determina que um tributo será considerado confiscatório quando não levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo. Em outros termos, quando não considerar que o sujeito passivo não tem condições econômicas de arcar com aquele tributo sem que haja prejuízo de sua subsistência, no caso das pessoas físicas, ou inviabilize o exercício da atividade econômica da pessoa jurídica.¹¹⁴

Percebe-se que o princípio da vedação ao efeito confiscatório se fundamenta no direito à propriedade. Configura-se como um limitador ao poder tributário estatal para que esse não fira o direito à propriedade através da imposição de uma carga tributária exacerbada. Mesmo com a dificuldade de definição do que seria uma tributação exagerada ao ponto de se ter um efeito de confisco esse princípio constitucional é um limitador essencial. A busca pela aplicação eficiente de tal princípio, relaciona-se com a capacidade contributiva, por essa representar justamente o limite da possibilidade do contribuinte de arcar com o tributo sem prejudicar-se existencialmente.

3.3. DEPOSITOS BANCARIOS E A CONFIGURAÇÃO DE RENDA

Para que seja possível relacionar e diferenciar os depósitos bancários da configuração de renda é necessário explicitar cada um desses conceitos.

Como já foi visto no tópico 3.1, a renda pode ser conceituada como o acréscimo patrimonial que seja produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e apurados em um determinado lapso temporal. Ou seja, é necessária a análise de dois momentos econômicos distintos e que desse comparativo possa ensejar um resultado positivo na totalidade patrimonial do contribuinte.

Sobre o conceito de depósitos bancários, Jeferson Roberto Nonato destaca que esse deve ser interpretado a partir da dinâmica existente em uma conta bancária. Essa é o retrato de depósitos e saques de forma contínua.

¹¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 117 – 120.

Assemelha-se com uma conta de “estoques” de uma pessoa jurídica. Em outras palavras, a conta bancária poderá demonstrar através de seu extrato a entrada e a saída de valores por meio de depósitos e saques, mas não tem como demonstrar a origem de todas as movimentações. Assim, especificamente sobre os valores englobados por um depósito, esses podem ser compostos pela renda do contribuinte, pelo patrimônio, pela recuperação de um saque anterior, por valores pertencentes a terceiros ou por um outro fator.¹¹⁵

Dessa maneira, partindo do conceito de renda, como a ideia de acréscimo patrimonial em um determinado lapso temporal, não é possível confundi-la com o conceito de depósito bancário, que abrange qualquer valor, independentemente de sua origem, que seja inserido em uma conta bancária. Ao contrário dos depósitos bancários, que tem como único requisito para ser configurado como tal a inserção em conta bancária, a renda necessita configurar-se como um acréscimo no patrimônio do contribuinte, ou seja, uma riqueza nova e não qualquer riqueza. Pela necessidade de atender esse conceito, é que a renda não pode se confundir com o significado, muito mais largo, de depósito bancário.

Como bem pontua Roque Antônio Carrazza, o conceito de acréscimo patrimonial, atrelado ao conceito de renda, pressupõe a análise das entradas e saídas verificadas no patrimônio do contribuinte em um certo lapso temporal. Isso porque é imprescindível a produção de uma riqueza nova.¹¹⁶

Essa necessidade de verificação da movimentação do patrimônio da pessoa durante um lapso temporal é que possibilita a análise da existência de uma riqueza nova. A dinâmica de uma conta bancária, com entradas e saídas, poderá auxiliar essa análise e ser considerada como indício da situação econômica do contribuinte, mas a sua exclusiva verificação, na grande maioria das vezes, não permite que se diferencie o que seria uma riqueza nova dos

¹¹⁵ NONATO, Jeferson Roberto. **Tributação dos depósitos bancários das pessoas físicas sob a perspectiva da teoria das provas.** Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5s6j/tributacao-dos-depositos-bancarios-das-pessoas-fisicas-sob-a-perspectiva-da-teoria-das-provas-jeferson-roberto-nonato>>. Acesso em: 03 nov. 2016.

¹¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

demais valores movimentados. Isso porque os depósitos não se confundem apenas com a renda da pessoa, mas também com seu próprio patrimônio, e em alguns casos, o mesmo montante poderá ser visualizado por várias vezes sem configurar uma riqueza nova, mas apenas a sua movimentação.

Lembra Jeferson Roberto Nonato que existem diversas atividades lícitas e ilícitas, exercidas por pessoas físicas, que prescindem da existência de inúmeros saques e depósitos bancários que movimentam certos valores que não representam a renda aferida pelo sujeito. O autor vale-se do seguinte exemplo:

“[...] uma pessoa física que opere na bolsa de valores comprando e vendendo ações através de uma corretora vinculada a banco comercial que controla os recursos financeiros do investidor em sua própria conta bancária, mantida no banco comercial.”¹¹⁷

Nesse caso, o depósito efetuado na conta bancária, por vezes, não representará apenas o lucro aferido na operação (riqueza nova), mas também o valor investido pelo sujeito (patrimônio) na compra das ações. Em outras palavras, ao comprar o lote de ações, o contribuinte se valeu de cerca quantia do seu patrimônio, exemplificativamente a quantia “X”, que não necessariamente foi retirada da sua conta bancária. Após certo período, o lote de ações é vendido pela quantia “X mais 0,1X” que é depositada em sua conta bancária. Nessa transação, apenas uma pequena parte do valor referente ao depósito bancário corresponde a uma riqueza nova. Entretanto, com a análise exclusiva das movimentações dessa conta bancária seria praticamente impossível aferir tal fato. Isso porque o depósito bancário em questão não se confunde com a renda, ele é composto por quantias do patrimônio e da renda do contribuinte.

Com esse exemplo, percebe-se que a ideia de depósito bancário pode, em alguns casos, abranger o conceito de renda, mas não se confunde a esse por ser mais extenso. Os valores abrangidos por um depósito bancário podem

¹¹⁷ NONATO, Jeferson Roberto. **Tributação dos depósitos bancários das pessoas físicas sob a perspectiva da teoria das provas.** Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5s6j/tributacao-dos-depositos-bancarios-das-pessoas-fisicas-sob-a-perspectiva-da-teoria-das-provas-jeferson-roberto-nonato>>. Acesso em: 03 nov. 2016.

incorporar quantias correspondentes ao patrimônio, a recuperação de um saque anterior, a valores de propriedade de terceiros e também à renda.

4. LIMITES À PRESUNÇÃO ESTABELECIDADA PELO ART. 42 DA LEI N. 9.430/1996

4.1. HISTORICO DA TRIBUTAÇÃO DOS DEPOSITOS BANCÁRIOS

A possibilidade de se tributar depósitos bancários não é fato novo, mas desde sua origem é controvertido por diversos fatores. Atualmente tal matéria se mostra de forma mais pacificada, entretanto ainda apresenta certos pontos de divergência. Para que seja possível um melhor aprofundamento no tema apresentar-se-á uma digressão histórica sobre a possibilidade ou não de se presumir a omissão de rendimentos tributáveis devido à existência de depósitos bancários de origem não comprovada.

João Luís de Souza Pereira leciona que durante a vigência do artigo 52 da lei nº 4.069/62¹¹⁸ não era possível a incidência do IRPF sobre os depósitos bancários por falta de previsão legal. Isso ocorria, porque a referida lei não permitia que se concluíssem que o acréscimo patrimonial da pessoa física, ou seja, a hipótese de incidência do imposto de renda compreendesse os depósitos bancários de origem não comprovada.¹¹⁹

Segundo Pedro Felipe de Oliveira Rocha, a possibilidade da utilização dessa presunção se iniciou no ordenamento jurídico brasileiro com o artigo 9º da lei nº 4.729/1965¹²⁰ (art.39, V, do Decreto 85.450/1980 – RIR/1980¹²¹). Esse

¹¹⁸ BRASIL. Lei nº 4.069/1962. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4069.htm>. Acesso em: 27 out. 2016.

¹¹⁹ PEREIRA, João Luís de Souza. **Ainda sobre a exigência do IRPF sobre depósitos bancários e o artigo 42 da Lei nº 9.430/96**. São Paulo: Dialética, v. 139, abr. 2007.

¹²⁰ “Art 9º O lançamento *ex officio* relativo às declarações de rendimentos, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando os rendimentos, com base na renda presumida, através da utilização dos sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte. (Revogado pela Lei nº 8.021, de 1990)

Parágrafo único. O servidor, que de má fé, ou sem suficientes elementos de comprovação, promover lançamento de imposto indevido, será passível de demissão, sem prejuízo da responsabilidade criminal. (Incluído pela Lei nº 4.862, de 1965)”

BRASIL. Lei nº 4.729/1965. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 27 de out. 2016.

¹²¹ “Art. 39. Na cédula H serão classificados a renda e os proventos de qualquer natureza não compreendidos nas cédulas anteriores, inclusive (Lei nº 4.069/62, art. 52, e Lei nº 5.172/66, art. 43): [...]V - os rendimentos arbitrados com base na renda presumida, através da utilização dos sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte (Lei nº 4.729/65, art. 9º);”

determinava a possibilidade de arbitrar a renda presumida “através da utilização de sinais exteriores de riqueza que evidenciem a renda auferida ou consumida pelo contribuinte”. Entretanto, logo após a publicação dessa lei, surgiram diversos casos de lançamentos consubstanciados apenas na existência de depósitos bancários, sem a demonstração de nenhum sinal exterior de riqueza que comprovasse a utilização da renda pelo contribuinte, como previa a legislação. Diversos desses casos foram corrigidos judicialmente.”¹²²

Em acórdão da época do extinto Tribunal Federal de Recursos, relatado pelo Ministro Carlos Mário Velloso, foi explicitada a impossibilidade de se aceitar a incidência do imposto de renda com base exclusiva nos depósitos bancários. Para o Tribunal, esses deveriam ser tidos como meros indícios que dariam início a investigação e não como o objetivo final dessa. Em outras palavras, não foi aceito o procedimento do fisco que se valia exclusivamente dos depósitos bancários para fazer incidir a tributação sobre esses valores, sem uma devida investigação e a comprovação dos sinais exteriores de riqueza.¹²³

Da mesma forma observa-se nesse julgado:

“Embargos do devedor. Depósito bancário. Os depósitos bancários, embora possam refletir sinais exteriores de riqueza, não caracterizam, por si sós, rendimentos tributáveis. Para tanto, faz-se mister a demonstração do aumento patrimonial e do aumento da receita de modo inequívoco. Insustentabilidade do procedimento fiscal que se esteia em mera presunção, resultante da comparação entre soma dos depósitos bancários e o montante dos rendimentos declarados. Incomprovados os pressupostos do lançamento, posto que a prova pericial está a militar contra a pretensão exequenda, na medida em que informa os seus suportes fáticos, retirando-lhe a certeza de sua validade. Sentença reformada. Apelação provida.”¹²⁴

BRASIL, Lei nº 85.450/1980. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-85450-4-dezembro-1980-434900-regulamentodoimpostosobrearenda-pe.pdf>>.

Acesso em: 27 out. 2016.

¹²² ROCHA, Pedro Felipe de Oliveira. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e o Dever de Investigação no Lançamento Tributário: uma Moderna Análise Crítica da Presunção Estabelecida no Art. 42 da Lei nº 9.430/1996. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.243, nov. 2015, p. 119-121.

¹²³ BRASIL. Tribunal Federal de Recursos 4ª Turma. **Remessa Ex-Ofício nº 77.266**. Recorrente: Ibrahim Salim Haddad. Recorrido: União Federal. Relator: Sr. Ministro Carlos Mário Velloso. Brasília, DF 30 nov. de 1983.

¹²⁴ BRASIL. Tribunal Federal de Recursos 6ª Turma. **Apelação Cível nº 68.350**. Relator: Ministro Miguel Jerônimo Ferrante. Disponível em: <<http://www.ftheophilo.adv.br/estudos/14.pdf>>. Acesso em: 20 nov. de 2016.

Diante da repetição de casos em que o extinto Tribunal Federal de Recursos afastou a pretensão fiscal de transformar meros depósitos bancários em renda tributável, foi necessário que esse firmasse seu posicionamento com a Sumula nº 182¹²⁵, a qual determina que “é ilegítimo o lançamento do Imposto de Renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários.” Com isso, a questão ficou provisoriamente pacificada. E deu origem ao Decreto Lei nº 2.471/1988 que em seu artigo 9º, inciso VII¹²⁶ determinou o cancelamento e arquivamento de todos os processos administrativos fiscais que tenham tido origem na cobrança do imposto de renda com base exclusivamente nos depósitos bancários.

Sobre o fato, Heleonilson Cunha Pontes assevera que após a edição desse decreto, a doutrina e a jurisprudência pacificaram-se no entendimento que:

[...] a exigência de imposto de renda com base exclusivamente em depósitos bancários, sem a demonstração objetiva da existência de renda consumida, através da comprovação fiscal de sinais exteriores de riqueza, não atende às exigências do sistema constitucional tributário e do Código Tributário Nacional, em face dos princípios da legalidade, da motivação, do dever de prova constante na atividade do lançamento e da regra-matriz constitucional do imposto de renda, como acréscimo patrimonial disponível.¹²⁷

Estabilizado tal entendimento, a União pulicou a lei nº 8.021/1990 que em seu art. 6º¹²⁸ explicitou a possibilidade de lançamento por arbitramento com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

¹²⁵ BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. **Súmula nº 182**. Disponível em: <<https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=tfr&num=18227>>. Acesso em: 27 out. 2016.

¹²⁶ “ Art. 9º Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança: [...] VII - do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.”

BRASIL, **Decreto lei nº 2.471/1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2471.htm>. Acesso em: 27 de out. 2016.

¹²⁷ PONTES, Heleonilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 146, nov. 2007.

¹²⁸ “Art. 6º O lançamento de ofício, além dos casos já especificados em lei, far-se-á arbitrando-se os rendimentos com base na renda presumida, mediante utilização dos sinais exteriores de riqueza.

§ 1º Considera-se sinal exterior de riqueza a realização de gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte.

[...]

Destaca Pedro Felipe de Oliveira Rocha, que mesmo com a previsão expressa dessa possibilidade, ela ainda continuava vinculada à necessidade de comprovação da existência de sinais exteriores de riqueza, que atestassem o consumo da renda demonstrada nos depósitos. Entretanto, na época, o fisco constituiu vários lançamentos exclusivamente com fundamento em depósitos bancários de origem não comprovada. Desconsiderando a norma do art. 6º da Lei nº 8.021/1990, o entendimento doutrinário, jurisprudencial e até mesmo sumulado. Assim, exercia o lançamento do imposto de renda com base exclusivamente nos depósitos bancários.¹²⁹

Fato que se exemplifica no acórdão nº 40400009 da Câmara Superior de Recursos Fiscais¹³⁰. No caso, o contribuinte recorrida de lançamento fundamentado no art. 6º, parágrafo 5º da Lei nº 8.021/90, mas sem evidencia de nenhum sinal exterior de riqueza. A CSRF deu provimento ao recurso, com o entendimento que os depósitos bancários não constituem, por si só, o fato gerador do imposto de renda, por não caracterizarem a disponibilidade econômica de acréscimo patrimonial. Dessa forma, confirmou-se que a norma aplicada exige a comprovação da utilização dos valores depositados como renda consumida, evidenciando sinais exteriores de riqueza.

Heleonilson Cunha Pontes leciona que o posicionamento da própria Câmara Superior de Recursos é no sentido de que os lançamentos fundamentados exclusivamente nos depósitos bancários são incompatíveis com o art. 43 do CTN. O qual determina o fato gerador do imposto de renda como a disponibilidade de acréscimo patrimonial.¹³¹

~~§ 5º O arbitramento poderá ainda ser efetuado com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a origem dos recursos utilizados nessas operações. (Revogado pela lei nº 9.430, de 1996) [...]~~

BRASIL. **Lei nº 8.021/1990.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8021.htm>. Acesso em: 27 out. 2016.

¹²⁹ ROCHA, Pedro Felipe de Oliveira. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e o Dever de Investigação no Lançamento Tributário: uma Moderna Análise Crítica da Presunção Estabelecida no Art. 42 da Lei nº 9.430/1996. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.243, nov. 2015, p. 119-121.

¹³⁰BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais 4ª Turma. **Acórdão nº 40400009 do Julgamento de Recurso Especial.** Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:camara.superior.recursos.fiscais;turma.4:acordao:2005-03-15;40400009>>. Acesso em: 21 nov. 2016

¹³¹ PONTES, Heleonilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 146, nov. 2007.

Para João Luís de Souza Pereira, a referida lei na verdade reacendeu a polemica sobre o tema. O qual foi interpretado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda como sendo necessário três quesitos para a incidência dessa modalidade de aplicação do IRPF: “(a) houvesse prova da renda consumida identificada a partir dos sinais exteriores de riqueza; (b) não houvesse justificativa pelo contribuinte dos depósitos ostentados em sua conta corrente; e (c) houvesse o cotejo entre duas premissas anteriores, recaindo o lançamento sobre aquela de menor valor”. O autor conclui que o atendimento à interpretação dada pelo conselho demandaria um profundo trabalho de fiscalização para que houvesse o correto cumprimento do art. 6º, §5º da Lei nº 8.021/90.¹³²

Dessa forma, conclui-se que desde 1965 com a lei nº 4.729/1965, que inaugurou a possibilidade de tributação dos depósitos bancários, há a criação de uma presunção de renda a partir da comprovação dos sinais exteriores de riqueza. Sendo a presunção, como visto no segundo capítulo, uma suposição da existência e veracidade de um fato desconhecido através de outro fato conhecido e provado, a legislação admitia a existência de aferição de renda pelo contribuinte a partir da comprovação de sinais exteriores de riqueza.

Diante disso, o fisco em vários casos ignorava a necessidade que se tem da presunção ser uma dedução lógica de um fato conhecido e provado e fazia incidir o imposto de renda com base apenas nos depósitos bancários de origem não comprovada. Fato que, como já visto no tópico sobre “depósitos bancários e a configuração da renda”, não tem o poder de sozinho fazer gerar uma presunção de renda.

Essa tendência da Administração Pública foi durante todos esses anos, de 1965 a 1996, reprimida através da maioria da doutrina e jurisprudência. Defendeu-se em reiteradas decisões que a presunção de renda poderia ser aplicada com a comprovação de sinais exteriores de riqueza, mas não com base exclusivamente em depósitos bancários. Esses seriam apenas indícios que teriam o condão de dar início a uma investigação mais aprofundada. Percebe-se que mesmo com discussões acerca do tema, havia um

¹³² PEREIRA, João Luís de Souza. **Ainda sobre a exigência do IRPF sobre depósitos bancários e o artigo 42 da Lei nº 9.430/96**. São Paulo: Dialética, v. 139, abr. 2007. pp. 95-96.

posicionamento consolidado. Entretanto, o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, atualmente vigente, alterou toda a sistemática construída e corroborada durante mais de trinta anos.

4.2. SITUAÇÃO ATUAL

Atualmente, vigora o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 o qual determina em seu caput que:

Art. 42. Caracterizam-se 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.¹³³

A publicação desse artigo alterou a legislação sobre o tema e acabou com a aplicação do entendimento jurisprudencial construído por anos de que havia a necessidade de demonstração de sinais exteriores de riqueza para que fosse possível a incidência do imposto de renda sobre depósitos bancários de origem não comprovada. Com a norma em análise, não é mais necessário a comprovação desse requisito, bastando que o contribuinte não consiga comprovar a origem dos depósitos bancários para que ocorra a incidência do imposto de renda.

Em outras palavras, o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 cria uma presunção de renda com base exclusiva nos depósitos bancários de origem não comprovada. Para facilitar a compreensão, vale-se do conceito de presunção, explanado no segundo capítulo desse trabalho, que é tido como o resultado lógico decorrente de um fato conhecido e provado, que supõe a existência e a veracidade de um fato desconhecido. Ou seja, para a aplicação de uma presunção são necessários que existam dois fatos: um desconhecido, que será o fato presumido, no caso, a hipótese de incidência do imposto de renda, tida como a disponibilidade econômica do acréscimo patrimonial aferido em determinado

¹³³ BRASIL. **Lei nº 9.430/1996.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 28 de out. 2016.

período (renda); e o fato provado que através de um raciocínio indutivo possa resultar na grande probabilidade da ocorrência do primeiro, no caso o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 quer atribuir aos depósitos bancários. Assim, tornou-se possível a incidência do imposto de renda com base exclusivamente nos depósitos bancários de origem não comprovada.

Nesse sentido, é importante perceber até que ponto há um nexo de causalidade suficiente que possibilite se deduzir logicamente, apenas dos depósitos bancários, o fato gerador do imposto de renda. Para isso, é essencial a distinção do conceito de depósitos bancários da configuração de renda, tema tratado no tópico 3.4. Percebe-se que o primeiro conceito, depósitos bancários, é muito mais abrangente. Esse abarca qualquer valor que entre em uma conta bancária, o qual pode caracterizar um patrimônio, a recuperação de um saque anterior, valores pertencentes a terceiros ou a própria renda. Essa se restringe apenas a uma das possibilidades da configuração de depósitos bancários e pode ser conceituada como a disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial aferido em determinado período. Ou seja, trata-se de uma riqueza nova, que não pode ser confundida com o patrimônio do contribuinte, sob pena de infringir os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não-confisco.

Além disso, vale destacar algumas das finalidades das presunções no ordenamento brasileiro, tema tratado no tópico 2.3, como: a tipificação dos elementos substanciais do suposto fato e a redução dos elementos essenciais que na realidade se prestam inexatos ou incompreensíveis. Diante dessas e de outras finalidades, percebe-se que a presunção acaba por possibilitar a supressão de certos requisitos da incidência tributária ou ao menos permite que sejam cumpridos de forma indireta. Entretanto, ainda deve sempre persistir uma relação de igualdade essencial entre a presunção e o fato gerador do tributo. No caso do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, a redução dos requisitos de aplicação do imposto de renda acaba por desconfigurar a necessária igualdade essencial entre o fato presumido e a hipótese de incidência. Isso se deve à distinção dos conceitos de depósitos bancários e de renda. Não sendo possível presumir apenas através dos depósitos bancários a aferição de um acréscimo patrimonial.

Sobre esse artigo Emerson Captureli defende que essa presunção seria na verdade um instrumento hábil e necessário para o êxito do lançamento. Essa necessidade se dá, segundo o autor, pelas dificuldades da Administração Pública de demonstrar a ocorrência do fato gerador por outros meios.¹³⁴

Para João Luís de Souza Pereira, a presunção estabelecida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/96 surgiu como uma grande solução para possibilitar, de forma prevista em lei, que a Administração Pública fizesse incidir o imposto de renda sobre os depósitos bancários sem a necessidade da comprovação dos sinais exteriores de riqueza. Ou seja, sem precisar provar o consumo da renda. Mas mesmo com a previsão legal dessa possibilidade o autor entende que há a necessidade de discussões sobre o tema.¹³⁵

A praticidade gerada pela presunção em questão, da forma em que vem sendo aplicada, é quase que inegável e constitui um dos princípios que reforçam a existência desse instituto, o qual foi tratado no tópico 2.4.1. Entretanto, a flagrante insuficiência da máquina pública, para o exercício de seu papel fiscalizador, acaba por fomentar a criação de meios e instrumentos facilitadores como a presunção de renda em análise. O que deve ser chamada a atenção é a necessidade de equilíbrio desses institutos com o respeito aos preceitos garantidores trazidos na Constituição Federal. Essas questões foram explanadas no tópico 2.3.1.

Nesse sentido, Pedro Felipe de Oliveira Rocha analisa que o cerne do problema da aplicação dessa presunção “está em delimitar até que ponto tal instrumento pode ser utilizado sem mitigar a segurança jurídica e os princípios da legalidade, da busca pela verdade material e da tipicidade fechada; bem como o arquétipo constitucional do Imposto de Renda – IR – e demais princípios constitucionais”. Além disso, o autor atenta para os sérios riscos de violação dos direitos do contribuinte e dos princípios do procedimento e do

¹³⁴ CATURELI, Emerson. **Aplicação de Multa Qualificada na Hipóteses de Presunção de Omissão de Receitas Fundada em Depósitos Bancários de Origem não Comprovas**. São Paulo: Dialética, v. 143, ago. 2007. pp. 29-31.

¹³⁵ PEREIRA, João Luís de Souza. **Ainda sobre a exigência do IRPF sobre depósitos bancários e o artigo 42 da Lei nº 9.430/96**. São Paulo: Dialética, v. 139, abr. 2007. p. 96.

processo administrativo quando o dever de investigação não é exercido de forma correta pelos agentes fiscais.¹³⁶

Diante de uma análise jurisprudencial da aplicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, percebe-se que o fisco a partir da análise das contas bancárias do contribuinte solicita a esse que comprove a origem dos depósitos bancários. Caso não haja a devida comprovação, por documentação hábil e idônea, considera-se renda. O cálculo, normalmente é feito, com a soma de todos os depósitos de origem não comprovada e o abatimento da quantia já declarada pelo contribuinte. Tal forma de apuração pode ser exemplificada no caso do processo nº 10480.001202/2003-28, como se vê em trecho do relatório do acórdão recorrido.

[...] como a contribuinte não comprovou a origem dos depósitos efetuados nas contas nos 20.618-0, 21.316-0, 2.927.685-4, 2.927.861-P e 2.927.991-8, todas da agência nº 1.230-0 do Banco Bradesco S/A, e nº 26015579, do Banco Citibank S/A, no valor de R\$ 421.863,91 (demonstrativo de fls. 203), referido valor, subtraído do valor e R\$ 18.000,00 declarados espontaneamente pela contribuinte em sua Declaração de Ajuste Anual do exercício 1999 como rendimentos tributáveis recebidos a título de pró-labore de duas empresas, que resulta no valor de R\$ 403.863,91, deve ser considerado como rendimento omitido, de acordo com o art. 42 da Lei nº 9.430/1996 (demonstrativo de fls. 204);¹³⁷

A cerca do modo de aplicação, Jeferson Roberto Nonato destaca que é um equívoco entender que o artigo 42 da lei nº 9.430/1996, ao determinar a análise individualizada dos depósitos bancários, estabelece que deve ser feita a soma algébrica de todos os depósitos tidos como de origem não comprovada. Para o autor isso criaria um verdadeiro absurdo jurídico.¹³⁸

¹³⁶ ROCHA, Pedro Felipe de Oliveira. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e o Dever de Investigação no Lançamento Tributário: uma Moderna Análise Crítica da Presunção Estabelecida no Art. 42 da Lei nº 9.430/1996. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.243, nov. 2015, pp. 117 - 123.

¹³⁷ BRASIL. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. **Recurso nº 139.327**. Recorrente: Izabel Cristina Lindoso da Silva. Recorrida: 1ª turma/DRJ em Recife-PE. Relatora: Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda. Brasília, DF 18 jun. 2004.

¹³⁸ NONATO, Jeferson Roberto. **Tributação dos depósitos bancários das pessoas físicas sob a perspectiva da teoria das provas**. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5s6j/tributacao-dos-depositos-bancarios-das-pessoas-fisicas-sob-a-perspectiva-da-teoria-das-provas-jeferson-roberto-nonato>>. Acesso em: 03 nov. 2016.

Mais uma vez, destaca-se que diante desse modo de apuração do imposto de renda há uma extrapolação da hipótese de incidência. Tributando-se fatos não previstos como geradores desse imposto e impondo ao contribuinte todo o ônus probatório. Diante da dinâmica das contas bancárias e da realidade prática, a construção de provas hábeis e idôneas que possam ser consideradas pelo fisco para a comprovação da origem dos depósitos se tornam de difícil produção, como será visto de forma mais detalhada no tópico 4.4.1, tanto para o setor empresarial, que muitas vezes lida com confusões patrimoniais, quanto para as pessoas físicas, que não são obrigadas a manter escrituração contábil.

Diante desse cenário, a alteração trazida pelo artigo 42 da lei nº 9.430/1996 trouxe questões que interferem na vida de muitos contribuintes, gerando uma verdadeira insegurança jurídica.

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, reconheceu em agosto de 2015 a existência de repercussão geral acerca da delimitação a seguir:

No tocante à constituição de créditos do Imposto de Renda, a controvérsia reclama o crivo do Supremo presentes diversas situações nas quais contribuintes sofreram lançamentos tributários do imposto federal com base, exclusivamente, em movimentações bancárias.

Cabe a este Tribunal apreciar, considerado o disposto nos artigos 145, § 1º, 146, inciso III, alínea a, 150, inciso IV, e 153, inciso III, da Carta de 1988 se a previsão contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 incorreu, ou não, em vício formal, ante a reserva da lei complementar para definir, a título de normas gerais, fato gerador dos impostos, e em inconstitucionalidade material, por afronta aos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como ao conceito constitucional de renda.¹³⁹

Dessa forma, toda essa controvérsia sobre a constitucionalidade e os limites do artigo 42 da lei nº 9.430/1996 ainda estão pendentes de julgamento no STF. Entretanto, percebe-se que nas demais instâncias, de uma forma geral, houve uma alteração do entendimento jurisprudencial, que como foi visto no tópico

¹³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 855.649**. Requerente: Celso Zucolotto. Requerido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF 5 ago. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=5806273>>. Acesso em: 20 nov. 2016.

anterior, decorreu de uma construção de mais de trinta anos de discussões e constatações.

4.3 INCOMPATIBILIDADE DO ART. 42 DA LEI N. 9.430/1996 COM O CONCEITO DE RENDA

O artigo 42 da lei nº 9.430/1996 ao possibilitar a incidência do imposto de renda através de uma presunção que funda-se apenas nos depósitos bancários de origem não comprovada, está se valendo apenas desses como fato indiciário para presumir a existência de renda. Como foi demonstrado no tópico 3.4, não há como se confundir ou se deduzir logicamente a ideia de acréscimo patrimonial a partir exclusivamente dos depósitos bancários, por esses abrangerem outros valores diversos da renda.

Diante disso, percebe-se uma carência do próprio fato indiciário e da prova indireta que possibilite a presunção de renda. Isso se dá pela impossibilidade de deduzir do fato indiciário proposto pela norma (depósitos bancários) o fato presumido, a hipótese de incidência do imposto de renda. O que resulta em um vício de origem da presunção estabelecida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 e a violação do princípio da legalidade na sua aplicação, questões que serão abordadas nos tópicos seguintes.

4.3.1 Vício de origem

A alteração por completo do entendimento acerca da tributação dos depósitos bancários devido a publicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 indica um vício de origem na presunção estabelecida.

A presunção, como já foi visto no primeiro capítulo, para Iso Chaitz Scherkkerkewitz pode ser conceituada como a suposição da existência e veracidade de um fato desconhecido através de outro fato conhecido e

provado.¹⁴⁰ Percebe-se a imprescindibilidade da existência de uma dedução lógica entre os fatos conhecidos e desconhecidos que englobam o conceito de presunção. Essa possibilidade de elaboração de relações lógicas ocorre através das experiências humanas.

Diante disso, destaca Jeferson Roberto Nonato que a maioria das presunções legais relativas existentes em nosso sistema jurídico foram criadas a partir da experiência reiterada da própria atividade fiscalizatória. Por exemplo, nos casos do saldo credor de caixa, do passivo falso, do suprimento não comprovado de caixa e dos próprios sinais exteriores de riqueza.¹⁴¹

Em outras palavras, a regra é que uma presunção decorra da experiência da Administração Pública na atuação do seu papel fiscalizador. Com a reiterada ocorrência de um fato gerador sempre que havia a prática de um outro fato de mais fácil comprovação, criava-se uma presunção tributária. Isso porque, como se viu no segundo capítulo, para a formação de uma presunção é necessário um nexo de causalidade que demonstre uma igualdade essencial entre o fato presumido e o fato presuntivo.

Entretanto, essa regra não se aplicou a criação da presunção de renda do artigo 42 da lei nº 9.430/1996. Essa ao possibilitar que o fisco presuma, a partir exclusivamente dos depósitos bancários, a existência de um acréscimo patrimonial, vai de encontro com o posicionamento construído desde 1965, com a lei nº 4.729/1965. Como foi visto no tópico 4.1, durante todos esses anos foi reafirmado doutrinaria e jurisprudencialmente que o conceito de renda não pode ser confundido com depósitos bancários. Esses só poderiam servir como meros indícios suficientes para dar início a uma investigação mais aprofundada, mas não como fatos suficientes para gerar uma presunção de renda.

Esse entendimento pode ser demonstrado por diversas decisões da época, como exemplo, a decisão da 4ª Câmara, do 1º Conselho de Contribuintes, no

¹⁴⁰ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. O uso das presunções e ficções no direito tributário. **Revista Forense**. Rio de Janeiro: Revista Forense, v. 352, out./dez. 2000, pp. 92 – 95.

¹⁴¹ NONATO, Jeferson Roberto. **Tributação dos depósitos bancários das pessoas físicas sob a perspectiva da teoria das provas**. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5s6j/tributacao-dos-depositos-bancarios-das-pessoas-fisicas-sob-a-perspectiva-da-teoria-das-provas-jeferson-roberto-nonato>>. Acesso em: 03 nov. 2016.

Recurso nº 28.853, julgado em 1977 pelo relator Paulo Barros Carvalho. Nesse ficou decidido que os depósitos bancários, de origem não comprovada, embora pudessem ser tomados como sinais exteriores de riqueza, não caracterizariam rendimentos tributáveis.¹⁴²

Nesse sentido, o ministro Carlos Mário da Silva Velloso entende:

É que o sinal exterior de riqueza – os depósitos bancários, que evidenciariam a renda auferida ou consumida pelo contribuinte – deve ser seu marco inicial da investigação do Fisco, com vistas a comprovar que o contribuinte teve o seu patrimônio aumentado sem a necessária declaração dos rendimentos, não sendo possível acolher o procedimento do Fisco, que, diante dos depósitos bancários, tem como finda a investigação e faz incidir a tributação sobre tais depósitos. Se esse procedimento fosse aceito, o ponto inaugural da investigação fiscal acabaria se transformando no ato final, o que não é admissível.¹⁴³

Demonstra-se que apenas os depósitos bancários não são indícios suficientes para a criação de uma presunção de incidência do imposto de renda, mesmo que relativa. Isso porque, como foi visto no segundo capítulo, o próprio conceito de presunção impõe a existência de um fato presuntivo que tenha um nexo de causalidade suficiente para que dele se deduza, através de raciocínios lógicos gerados a partir da experiência humana, o fato presumido. Entretanto a experiência dos mais de trinta anos anteriores à lei nº 9.430/1996 retrata o inverso.

Diante disso, Antônio Airton Ferreira defende a existência de um vício de origem da presunção em análise. Isso ocorre por ela não seguir a ordem natural dos fatos e ir de encontro com a experiência percebida por anos, que desaconselhava a adoção de uma presunção de omissão de receitas fundada apenas nos depósitos bancários de origem não comprovada.¹⁴⁴

¹⁴² BRASIL. Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. **Recurso nº 28.853**. Relator: Paulo Barros Carvalho. Brasília, 1977.

¹⁴³ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Temas de direito público**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 378.

¹⁴⁴ FERREIRA, Antônio Airton. **Os depósitos bancários de pessoas físicas como base para a presunção legal de omissão de rendimentos**. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/20ns/os-depositos-bancarios-de-pessoas-fisicas-como-base-para-a-presuncao-legal-de-omissao-de-rendimentos-antonio-airton-ferreira>>. Acesso em: 03 nov. 2016.

Conclui-se que a própria existência de uma presunção se funda na relação lógica decorrente de um fato conhecido que possa indiciar a existência de um fato desconhecido. Essas deduções lógicas são formadas pelos seres humanos através de suas experiências. Como por anos se provou que não bastariam os depósitos bancários para se deduzir a ocorrência de omissão de receitas se torna inegável a incongruência da presunção estabelecida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. Não se quer tornar o nosso sistema jurídico mais estático e dificultar as mudanças jurisprudenciais e legislativas, mas demonstrar que toda mudança de pensamento deve ser fundamentada, não apenas imposta por lei. No caso, a mudança de um posicionamento de anos não foi justificada de forma satisfatória.

4.3.2 Violação ao princípio da legalidade

Como foi visto no tópico 2.5.1 o princípio da legalidade em matéria tributária veda que se exija ou aumente tributo sem lei que o estabeleça. Esse se subdivide na legalidade formal e na legalidade material. A última, também chamada de estrita legalidade ou princípio da tipicidade tributária, impõe que tanto o antecedente quanto o consequente, como todos os critérios da norma jurídica tributária estejam determinados em lei.

Ao tratar-se das presunções esse princípio impõe que essas, em matéria tributária, sejam sempre prevista em lei. Além disso, essa previsão deverá necessariamente conter elementos suficientes que caracterizem presumidamente uma ação. Ou seja, um fato indiciário que tenha uma relação de igualdade essencial que possibilite o raciocínio lógico de probabilidade da ocorrência do fato presumido, sob pena de violar o princípio da legalidade material do legislador.

Como já foi possível demonstrar, o fato indiciário trazido pelo artigo 42 da Lei n. 9.430/1996 (depósitos bancários de origem não comprovada) abrange não apenas a renda, mas quaisquer valores que entrem em uma conta bancária. Isso pode significar, que quantias depositadas identifiquem-se como: patrimônio, recuperação de um saque anterior, valores pertencentes a terceiros

ou um outro fator. Dessa forma, a incidência do imposto de renda com base exclusivamente nos depósitos bancários de origem não comprovada acaba por fazer incidir o tributo sob fatos que não configuram-se como hipótese de incidência.

Nesse sentido, Pedro Felipe de Oliveira Rocha leciona que:

Percebe-se, assim, que, muita vez, os depósitos bancários farão as vezes de hipótese de incidência do IR, consubstanciando real tributação do patrimônio, e não do acréscimo patrimonial. Obviamente, depósitos bancários, face à inexistência de prova cabal de sua condição de renda ou provento, não podem ser tributados como tal. Há, claramente, uma séria violação ao princípio da legalidade, exigindo-se tributo inexistente no rol constitucional, qual seja sobre depósitos bancários (ou sobre patrimônio); provocando sério abalo à segurança no ordenamento jurídico pátrio.¹⁴⁵

O mesmo autor assevera que nos casos de impossibilidade de determinar, de forma concreta, se certo depósito bancário configura-se como renda o Fisco deve optar pela não incidência do tributo. Essa atitude é imposta pelos princípios constitucionais da busca pela verdade material, da legalidade e da tipicidade fechada. Os quais exigem uma certeza da perfeita subsunção do fato à norma, sem a possibilidade de dúvidas.¹⁴⁶

Além disso, percebe-se que a aplicação de tributo sob fato que não configura hipótese de incidência acaba por criar novo fato gerador de imposto. O que faz com que o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 incorra em vício formal, ante a reserva de lei complementar prevista no artigo 146, inciso III, alínea a, da Constituição Federal¹⁴⁷. Esse prevê, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

¹⁴⁵ ROCHA, Pedro Felipe de Oliveira. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e o Dever de Investigação no Lançamento Tributário: uma Moderna Análise Crítica da Presunção Estabelecida no Art. 42 da Lei nº 9.430/1996. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.243, nov. 2015. p. 118.

¹⁴⁶ p. 119.

¹⁴⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/cf1988>. Acesso em: 17 mai. 2016.

Conclui-se que há incompatibilidade do fato indiciário estabelecido na presunção de renda do artigo 42 da lei nº 9.430/1996 com a hipótese de incidência do tributo, o que viola o princípio da legalidade em sua acepção material. Além disso, ainda incorre em vício formal, diante da reserva de lei complementar para a criação de normas gerais em matéria de legislação tributária.

4.3. A “INVERSÃO” DO DEVER DE PROVA

O dever de prova é decorrência da aplicação do artigo 142 do CTN, o qual determina que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A atividade de lançamento é conceituada por Paulo de Barros Carvalho como o ato jurídico administrativo que declara a ocorrência do fato jurídico tributário, identifica o sujeito passivo, determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade. Ou seja, dá liquidez à relação jurídica tributária.¹⁴⁸

O parágrafo único do artigo 142 do CTN determina que esse procedimento administrativo é vinculado e obrigatório. Dessa forma, só poderá ser exercido pela Administração Pública que não terá escolha em sua realização.

Sobre o procedimento, James Marins leciona que esse não pode ser entendido de forma isolada, porque ele está intrinsecamente relacionado com as funções fiscalizatórias e punitivas. Para o autor, deve ser compreendido a partir de três momentos que ocorrem no *iter* tributário: o procedimento fiscal preparatório do ato de lançamento que abarca a fiscalização e a apuração; o ato do

¹⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 341-342.

lançamento de tributos e aplicação de penalidades; e o processo administrativo tributário de julgamento que analisa a impugnação do lançamento.¹⁴⁹

Ou seja, o lançamento é o procedimento que dá liquidez, que concretiza a incidência da norma tributária ao caso concreto, para que isso ocorra é necessário que haja uma fiscalização para apuração da incidência ou não da norma ao caso e a sua devida comprovação. Como foi visto no tópico 2.3.2, esse dever de fiscalização, também é entendido como dever de prova da Administração Pública. Como tem a função de embasar o procedimento de lançamento acaba por se sujeitar às determinações do artigo 142 do CTN, que preveem que esse será vinculado e obrigatório.

Sobre o assunto, Helenilson Cunha Pontes explica que o lançamento por ser um procedimento administrativo se submete, como toda atuação administrativa, à legalidade motivada. Dessa maneira, sendo o lançamento uma atividade vinculada e obrigatória que deve ser fundamentada, não há que se falar em ônus da prova nessa atividade, mas sim em um dever de prova vinculado e obrigatório. Isso porque a atuação da Administração Pública como um todo por exigência do princípio da legalidade é incompatível com essa figura, que se coaduna apenas com direitos disponíveis.¹⁵⁰

Conclui-se que por decorrência do artigo 142, do CTN, do princípio da legalidade e da motivação, para que o lançamento seja efetuado é necessário que a Administração exerça o seu dever de prova que por determinação constitucional não pode ser repassado ao contribuinte.

Essa vedação constitucional não é respeitada pelo artigo 42 da lei nº 430/1996. Esse prevê uma presunção juris tantum de que todos os depósitos bancários de origem não comprovada são omissões de renda. Havendo a incidência do imposto de renda, exclusivamente, com base nos depósitos bancários. Dessa forma, a norma em análise desobriga a Administração do seu dever de prova, não sendo imposto a essa nem mesmo a necessidade de comprovação dos indícios da ocorrência do fato gerador. Isso porque, não se pode deduzir de

¹⁴⁹ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. 8. ed. São Paulo: Dialética. 2015. pp. 197-198.

¹⁵⁰ PONTES, Heleonilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 146, nov. 2007, pp. 85-86.

simples depósitos bancários um acréscimo patrimonial disponível sem uma averiguação mais profunda.

Em desacordo com os preceitos constitucionais e com o artigo 142 do CTN, vem se repetindo julgamentos a favor da suposta “inversão do ônus da prova” gerada pelo artigo 42 da lei nº 9.430/1996. Como pode ser visualizado no acórdão nº 106-14.060.

A hipótese em que existe a inversão do ônus da prova no direito tributário se opera quando, por transferência, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, sendo que inversão sempre se origina da existência em lei.

A presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido.

Nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Como já foi demonstrado a figura do ônus da prova, trazida do Direito Civil, não deve ser utilizada no Direito Tributário. É possível a utilização do termo, mas não do instituto em si, por esse se restringir a direitos disponíveis. O que há na verdade é um dever de prova vinculado e obrigatório, decorrente do art. 142 do CTN.

A partir do trecho desse acórdão, mostra-se necessária a discussão de mais dois pontos: o próprio conceito de presunção, que detalhamos no segundo capítulo; e a falta de relação indutiva suficiente para a criação de um raciocínio lógico que fundado exclusivamente nos depósitos bancários deduza a hipótese de incidência do imposto de renda, distinção vista no tópico 3.4.

O conceito de presunção verdadeiramente se funda em provas indiretas. Vale-se de um fato conhecido que por ter um nexos causal e uma igualdade essencial com um fato desconhecido, possibilita que se deduza a ocorrência do segundo apenas com a comprovação do fato indiciário. Dessa forma, a conceituação do instituto da presunção pelo acórdão está correta, mas esse não se atentou para o fato que é imprescindível, a prova do fato indutivo. Dispensa-se apenas a prova do fato presumindo.

Diante disso, o desacordo encontrado no acórdão se funda na tentativa de afirmar que os depósitos bancários, por si só, são suficientes para induzir o fato gerador do IR. Mas, como já foi visto, esses demonstram apenas a circulação de riqueza em uma conta bancária, não podendo induzir que essa dinâmica se assemelhe à aferição de riqueza nova.

Nesse sentido, Heleonilson Cunha Pontes corrobora com o entendimento que a presunção estudada tem o objetivo de dispensar a autoridade fiscal do seu dever de fiscalização atrelado ao procedimento de lançamento. O autor destaca que o legislador pode criar presunções legais com a função de facilitar a busca pela verdade material, mas não poderá dispensar a Administração Pública do seu dever constitucional de demonstrar objetiva e motivadamente os indícios que levam à conclusão da ocorrência do suporte fático tributário. Há mais de três décadas a doutrina e jurisprudência se consolidavam no entendimento de que apenas a demonstração de depósitos bancários não são indícios suficientes para a conclusão da existência de acréscimo patrimonial.¹⁵¹

Conclui-se que uma presunção, como já foi visto, é justamente a suposição da existência e veracidade de um fato desconhecido através de outro fato conhecido e provado, que se relacione ao primeiro e possibilite essa decorrência lógica. Entretanto, não se pode deduzir um acréscimo patrimonial apenas pela comprovação de depósitos bancários. Dessa forma, a presunção estabelecida pelo artigo 42 da lei n. 9.430/1996 carece da comprovação do fato indiciário, por não ser possível considerar a mera comprovação da existência dos depósitos como indícios suficientes para a dedução lógica do fato renda. Assim, desconsidera-se o dever de investigação, imposto pela Constituição Federal, à Administração Pública. Não havendo por parte dessa nem mesmo a elaboração de prova indireta, com a comprovação de fato indiciário suficiente.

4.3.1. Prova hábil e idônea

¹⁵¹ PONTES, Heleonilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 146, nov. 2007, pp. 85-86.

O artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 determina em seu caput que a presunção de omissão de receita ou de rendimentos com base nos depósitos bancários não será aplicada quando o contribuinte comprovar “mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados”¹⁵² nas operações bancárias. Além disso significar a completa inversão do ônus da prova, é necessário ater-se para os conceitos de documentação hábil e idônea.

Para Jeferson Roberto Nonato, os conceitos de documento hábil e idôneo são meta-jurídicos e por isso só poderão ser efetivamente compreendidos no âmbito do direito tributário a partir da análise concreta do caso. Dessa forma, toda e qualquer oposição feita pelo contribuinte não poderá ser ignorada com o argumento de que não foi apresentada a documentação hábil e idônea. É necessário que a Administração Pública diante desses casos indique especificamente para cada crédito o que será considerado dentro desses conceitos.¹⁵³

Daniel Prochalski defende que deve haver um equilíbrio entre o expressivo aumento da força jurídica que essa presunção dá ao Fisco e o difícil dever de prova que é imposto ao contribuinte. Para isso o autor acredita que quaisquer elementos de prova devem ser considerados.¹⁵⁴

Entretanto, tal argumentação gera uma grande insegurança jurídica. Não há como a Administração Pública aceitar qualquer tipo de prova em contrário, isso desconfiguraria o intuito da presunção estabelecida. Por outro lado, não pode a Administração Pública apenas alegar não ser a prova hábil e idônea sem qualquer explicação. Dessa forma, a melhor maneira de se apaziguar a questão, sem considerar todas as outras questões que envolvem essa

¹⁵² BRASIL. Lei nº 9.430/1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 28 out. 2016.

¹⁵³ NONATO, Jeferson Roberto. **Tributação dos depósitos bancários das pessoas físicas sob a perspectiva da teoria das provas.** Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5s6j/tributacao-dos-depositos-bancarios-das-pessoas-fisicas-sob-a-perspectiva-da-teoria-das-provas-jeferson-roberto-nonato>>. Acesso em: 03 nov. 2016.

¹⁵⁴ PROCHALSKI, Daniel. **Lançamento tributário efetuado com base em alegações de omissão de receitas. Utilização de extratos bancários sem previa autorização judicial.** Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/580l/lancamento-tributario-efetuado-com-base-em-alegacao-de-omissao-de-receitas-utilizacao-de-extratos-bancarios-sem-previa-autorizacao-judicial-daniel-prochalski>>. Acesso em: 01 nov. 2016

presunção, é considerar que o Fisco tem a obrigação de especificar qual a prova ele considera hábil e idônea para cada crédito presumido como renda

Mesmo com essa ponderação a produção de provas em algumas hipóteses é quase que impossível. Esse cenário se delinea bem nos casos das pessoas físicas. João Luís de Souza Pereira destaca que isso ocorre por essas pessoas não serem obrigadas a manter registros contábeis de sua movimentação financeira. Assim, torna-se extremamente difícil a elaboração de provas de fatos relativos aos últimos cinco anos.¹⁵⁵ Essa dificuldade é alargada ainda nos casos de empresários que incorrerem em confusão patrimonial com as pessoas jurídicas que possuem.

Percebe-se que a qualificação da documentação exigida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 é feita por meio de conceitos abertos e meta-jurídicos, que possibilitam que por muitas vezes a Receita Federal não aceite certas provas elaboradas pelo contribuinte. Isso desconsidera por completo a dificuldade da obrigação que é imposta pela inversão do dever de prova, o que cria uma flagrante insegurança jurídica. Essa pode ser reduzida com a imposição à Administração Pública do dever de especificar o que ele considera como documentação hábil e idônea para cada crédito que se pretende presumir como renda.

4.3.2. Violação ao princípio do não confisco e da capacidade contributiva

A inversão do dever de prova gerada pelo artigo 42 da lei n. 9.430/1996 impõe ao contribuinte a necessidade de provar a origem dos seus depósitos bancários através de documentação hábil e idônea. Entretanto, na prática muitas vezes essa prova se mostra quase que impossível ou só consegue ser elaborada por meios que a Receita não entende como hábil e idôneo. Dessa forma, ignorando a busca pela verdade material acaba-se por tributar fatos já tributados ou que não correspondem com a real capacidade contributiva do sujeito passivo o que, por vezes, gera um efeito confiscatório.

¹⁵⁵ PEREIRA, João Luís de Souza. **Ainda sobre a exigência do IRPF sobre depósitos bancários e o artigo 42 da Lei nº 9.430/96**. São Paulo: Dialética, v. 139, abr. 2007.

Atualmente, nossos tribunais entendem que não havendo a prova considerada hábil e idônea haverá a aplicação da presunção. Isso pode ser demonstrado facilmente em diversos julgados sobre o tema, como no julgamento do acórdão 106-14.060, pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

[...] o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos, que autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento;¹⁵⁶

Daniel Prochalski se vale de alguns exemplos bem claros que levam à tributação desproporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo de forma muitas vezes confiscatória. Como no caso de um advogado que recebe em sua conta, geralmente através de alvará judicial, depósitos referentes a quantias de indenizações ou de repetição de indébitos tributários pertencente a um cliente, o profissional só será titular de uma porcentagem desse valor, o restante será transferido ao cliente. Mas caso não haja uma documentação hábil e idônea que seja aceita pela Administração Pública o total dos depósitos serão tributados como renda desse advogado. Outro exemplo esclarecedor, ocorre na prestação de serviços de factoring. Nesses casos, há diversas movimentações de recursos de terceiros na conta bancária do contribuinte, e ao longo de cinco anos se torna extrema a dificuldade de comprovação da origem de cada movimentação. Mas, ainda permanece fácil a demonstração de fortes indícios de que a maior parte das quantias movimentadas através dos depósitos bancários não pertencem ao titular da conta. Entretanto, a Fazenda Pública, em geral, não aceita esses indícios como comprovação da origem dos depósitos.¹⁵⁷

Em casos como esse, a presunção estabelece a incidência do imposto de renda sobre valores, por vezes, estratosféricos que não correspondem à

¹⁵⁶ BRASIL. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. **Recurso nº 139.327**. Recorrente: Izabel Cristina Lindoso da Silva. Recorrida: 1ª turma/DRJ em Recife-PE. Relatora: Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda. Brasília, DF 18 jun. 2004.

¹⁵⁷ PROCHALSKI, Daniel. **Lançamento tributário efetuado com base em alegações de omissão de receitas. Utilização de extratos bancários sem previa autorização judicial**. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/580l/lancamento-tributario-efetuado-com-base-em-alegacao-de-omissao-de-receitas-utilizacao-de-extratos-bancarios-sem-previa-autorizacao-judicial-daniel-prochalski>>. Acesso em: 01 nov. 2016

capacidade contributiva do sujeito passivo. Além disso, a violação a esse princípio faz com que o princípio da vedação ao efeito confiscatório também seja infringido, porque a condenação ao pagamento do imposto de renda, por vezes, com uma alíquota superior à que deveria ser aplicada, e em desequilíbrio com a capacidade contributiva do sujeito faz com que esse seja obrigado ao pagamento de um tributo exagerado à sua situação econômica, podendo ser superior até mesmo ao seu próprio patrimônio.

De forma detalhada, Daniel Prochalski explica que aplica-se a tabela progressiva do imposto de renda sobre o total dos depósitos bancários e ainda incide a multa de ofício (75%), os juros de mora (SELIC acumulada) e o encargo legal de 20%, caso o crédito tributário seja inscrito em dívida ativa e levado à execução fiscal, o que geralmente ocorre devido a impossibilidade do contribuinte suportar até mesmo o parcelamento da dívida, que por muitas vezes se configura astronômica e desproporcional à sua capacidade contributiva.¹⁵⁸ Diante desse cenário, o efeito confiscatório da utilização dessa presunção de forma desmedida é claro e prejudicial ao sistema tributário por ferir direitos e garantias constitucionais.

Demonstra-se parte dessa aplicação no julgado da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no acórdão 106-14.060.

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03/08, no qual é cobrado o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), relativamente ao ano-calendário de 1998, no valor total de R\$ 109.209,72 (cento e nove mil, duzentos e nove reais e setenta e dois centavos), acrescidos de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 31/01/2003, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 261.753,85 (duzentos e sessenta e um mil, setecentos e cinqüenta e três reais e oitenta e cinco centavos).¹⁵⁹

Esse julgado retrata um caso de confusão patrimonial ocorrido entre as contas bancárias da pessoa física, empresária, e da sua empresa. A parte alegou e demonstrou, em alguns casos, que certos depósitos foram efetuados e

¹⁵⁸ PROCHALSKI, Daniel. **Lançamento tributário efetuado com base em alegações de omissão de receitas. Utilização de extratos bancários sem previa autorização judicial.** Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/580l/lançamento-tributario-efetuado-com-base-em-alegacao-de-omissao-de-receitas-utilizacao-de-extratos-bancarios-sem-previa-autorizacao-judicial-daniel-prochalski>>. Acesso em: 01 nov. 2016

¹⁵⁹ BRASIL. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. **Recurso nº 139.327.** Recorrente: Izabel Cristina Lindoso da Silva. Recorrida: 1ª turma/DRJ em Recife-PE. Relatora: Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda. Brasília, DF 18 jun. 2004.

consumidos com a atividade empresária. Como verifica-se no trecho: “a conta de poupança nº 2927861 também pagou várias duplicatas de responsabilidade da Distribuidora Comercial Melo e Silva Ltda.”¹⁶⁰ Inclusive teve sua pretensão atendida em relação a uma das contas bancárias, que sobre a qual conseguiu provas que a origem dos valores depositados referiam-se à movimentações de efetiva titularidade da pessoa jurídica. Mas, diante da confusão patrimonial das demais contas bancárias o fisco não considerou os indícios e alegações da contribuinte como documentações hábeis e idôneas.

Pedro Felipe de Oliveira Rocha corrobora com o entendimento de que há uma violação ao princípio do não-confisco, havendo para ele a configuração de uma verdadeira sanção ao contribuinte pela impossibilidade de prova da origem dos depósitos bancários em sua conta bancária. Para o autor, a violação desse princípio decorre da cumulação da presunção com os efeitos da possível multa qualificada do art. 44, parágrafo 1º da Lei 9.430/1996¹⁶¹ cumulado com os artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964¹⁶². Essa cumulação imposta ao contribuinte tem origem em um juízo de probabilidade, não há certeza nem da ocorrência do fato gerador. Com isso, demonstra-se um excessivo risco confiscatório de tal prática.¹⁶³

Dessa maneira, percebe-se que o princípio da capacidade contributiva e do não confisco são extremamente ameaçados com a aplicação do artigo 42 da Lei n. 9.430/1996. Isso por ela permitir a presunção de omissão de renda com

¹⁶⁰ BRASIL. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. **Recurso nº 139.327.**

Recorrente: Izabel Cristina Lindoso da Silva. Recorrida: 1ª turma/DRJ em Recife-PE. Relatora: Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda. Brasília, DF 18 jun. 2004.

¹⁶¹ “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” BRASIL. **Lei nº 9.430/1996.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 28 de out. 2016.

¹⁶² BRASIL. **Lei nº 4.502/1964.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em: 01 nov. 2016.

¹⁶³ ROCHA, Pedro Felipe de Oliveira. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e o Dever de Investigação no Lançamento Tributário: uma Moderna Análise Crítica da Presunção Estabelecida no Art. 42 da Lei nº 9.430/1996. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, v.243, nov. 2015, pp. 123 - 124.

base exclusivamente nos depósitos bancários de origem não comprovada. Fundamentação essa que em muitos casos se encontra insuficiente para configurar o fato gerador do imposto de renda e impõe ao contribuinte a elaboração da prova da origem dos depósitos bancários. Essa, por vezes, se encontra impossível ou não é aceita pela Administração Pública, que detém larga margem de discricionariedade na possibilidade de aferir o que é considerado por ela como uma prova hábil e idônea. Dessa forma, não há como não configurar um efeito confiscatório nos casos de incidência do tributo em fatos onde não há a configuração de uma hipótese de incidência. Além disso, ainda há acumulação a essa cobrança da multa qualificada fundada no juízo de probabilidade da existência de dolo. Isso aumenta o efeito confiscatória e, por vezes, o desequilíbrio com a capacidade contributiva do sujeito

4.3.3. Violação ao princípio da presunção de inocência

O princípio da presunção de inocência encontra-se expresso na Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso LVII, o qual determina que “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”. Ou seja, antes desse ato processual presume-se a inocência.

Além da previsão constitucional, esse princípio foi trazido por alguns diplomas internacionais. Por exemplo, na Declaração Universal de Direitos do Homem. Nessa, houve a previsão da presunção de inocência em seu artigo 11, com a seguinte redação:

Todo ser humano acusado de um ato delituoso tem o direito de ser presumido inocente até que a sua culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa.¹⁶⁴

Nesse sentido, Monica Ovinski de Camargo destaca que com a leitura do dispositivo da DUDH percebe-se que esse conferiu à presunção de inocência o aspecto de regra probatória. Atribui à acusação o ônus de provar a

¹⁶⁴ ONU. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/pt/resources_10133.htm>. Acesso em: 30 nov. 2016.

culpabilidade do acusado e, por outro lado, isenta o réu da responsabilidade de comprovar a sua inocência. O que não impede que esse último faça a prova de sua inocência. Assim, caso a acusação não consiga demonstrar de modo certo e seguro a materialidade e autoria do delito, o réu deverá ser absolvido.¹⁶⁵

Roque Antônio Carrazza leciona que esse princípio não deve ser interpretado e aplicado de forma restrita ao direito penal *stricto sensu*, ele deve ser considerado em todos os casos onde houver um acusado. Isso significa que sempre que houver o risco da imposição de uma sanção ou de afetar um bem juridicamente privilegiado pela Constituição Federal haverá a incidência desse princípio, considerando inocente o sujeito até que haja uma prova cabal contra essa presunção. No caso da esfera administrativa, cabe ao acusador a elaboração da prova. Em outras palavras, caberá à Administração Pública a produção de prova para a extinção da presunção de inocência que é atribuída ao contribuinte. Conclui o autor, que “o direito constitucional de ser presumido inocente acarreta para o Estado o dever incontornável de provar cabalmente a prática da infração (o ônus da prova é sempre do acusador). Positivamente não se pode exigir da defesa produção de provas referentes a fatos negativos (provas diabólicas)”.¹⁶⁶

Como foi visto no segundo capítulo desse trabalho, mesmo em relação à presunção é imprescindível a elaboração de prova indireta do fato presumido. Ou seja, para a configuração da própria presunção é necessária a comprovação e um fato indiciário que seja suficiente para gerar uma dedução lógica da ocorrência e veracidade do fato presumido. Como no caso do artigo 42 da lei nº 9.430/1996 os depósitos bancários não são suficientes para a conclusão da existência da aferição de renda, a norma carece de prova, ao menos, indireta para modificar a condição de inocência do sujeito passivo atribuída pela Constituição.

Pedro Felipe de Oliveira Rocha defende que diante da necessidade de aplicação do princípio da presunção de inocência em todos os ramos do direito em que houver uma acusação, esse deverá ser aplicado no caso do artigo 42

¹⁶⁵ CAMARGO, Monica Ovinsky de. **Princípio da Presunção de Inocência no Brasil: o conflito entre punir e libertar**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2005, p.24.

¹⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, pp. 533-534.

da lei 9.430/1996. Isso porque a sua incidência gera a acusação de omissão de receita e perigo de sanção e/ou tributação. Dessa forma, é direito do contribuinte ser considerado inocente até que a Administração Pública no exercício do seu dever de prova constitua prova cabal em contrário e demonstre conduta ilícita do contribuinte. Entretanto, a aplicação da norma em estudo gera a inversão do dever de prova, o que fere e inverte o princípio da presunção de inocência, passando a presumir que o administrado seja culpado por omissão de renda até que consiga provar a origem dos depósitos bancários.¹⁶⁷

Constata-se que o artigo 42 da lei n. 9.430/1996 deve ser interpretado conforme os ditames da Constituição Federal, a qual preleciona o princípio da presunção de inocência nos casos em que houver uma acusação. Isso ocorre na presunção de omissão de renda trazida pela norma em análise. A qual configura-se como uma acusação e um risco de sanção e/ou tributação ao administrado. Dessa forma, deverá ser interpretada com respeito ao princípio constitucional em questão. A partir de uma interpretação conforme, cabe à Administração Pública a prova do fato alegado, ou ao menos, a prova indireta de fato que seja suficiente para a formação de uma dedução lógica da probabilidade ou veracidade do fato presumido. Requisitos que não são atendidos com a presunção de renda fundada exclusivamente nos depósitos bancários de origem não comprovada, o que o torna violador do princípio da presunção de inocência.

4.5 INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO

Diante do que foi exposto, percebe-se que o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 ao alterar o entendimento jurisprudencial e prevê a possibilidade de presunção da hipótese de incidência do imposto de renda, com base exclusivamente em depósitos bancários de origem não comprovada, acaba por violar os seguintes

¹⁶⁷ ROCHA, Pedro Felipe de Oliveira. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e o Dever de Investigação no Lançamento Tributário: uma Moderna Análise Crítica da Presunção Estabelecida no Art. 42 da Lei nº 9.430/1996. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.243, nov. 2015, pp. 116 - 117.

princípios e preceitos constitucionais: legalidade, reserva de lei complementar, capacidade contributiva, vedação ao efeito confiscatório e a presunção de inocência. Assim, a interpretação que vem sendo dada a essa norma é flagrantemente inconstitucional.

Essa controvérsia sobre a constitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 está pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal. O qual reconheceu, em 2015, no recurso extraordinário nº 855.649¹⁶⁸, a repercussão geral da questão.

Entretanto, um dos princípios do controle de constitucionalidade que fundam nosso sistema é o da interpretação conforme. Esse tem previsão expressa no artigo 28, parágrafo único, da Lei nº 9.868/99¹⁶⁹, como técnica de decisão no âmbito do controle de constitucionalidade.

Segundo Dirley da Cunha Jr., o princípio da interpretação conforme deve ser utilizado sempre que uma norma, objeto do controle de constitucionalidade, tiver mais de uma interpretação. Nesse caso, deverá ser dada preferência à interpretação que possibilite a conformação da norma com a Constituição.¹⁷⁰

O artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 ao prevê a presunção de renda com base nos depósitos bancários de origem não comprovada, não veda a exigência de mais algum requisito. Dessa forma, permite outras interpretações que possibilitem a sua conformação com a Constituição Federal.

As inconstitucionalidades presentes na interpretação dada ao art. 42 da Lei nº 9.430/1996 fundamentam-se na questão da utilização, exclusiva, dos depósitos bancários como fato indiciário. Isso ocorre, por esse ser incompatível e mais abrangente do que o conceito de renda, o que acaba por fazer essa presunção incidir em fatos que não se configuram como tal. Assim, é necessário impor um limite à essa presunção, que aproxime o fato indiciário do fato presumido, de tal modo que haja uma relação de igualdade essencial.

¹⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 855.649**. Requerente: Celso Zucolotto. Requerido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF 5 ago. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=5806273>>. Acesso em: 20 nov. 2016.

¹⁶⁹ BRASIL. **Lei nº 9.868/1999**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 28 out. 2016.

¹⁷⁰ JUNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed. Salvador: Jus Podivm. 2012. p. 236.

Para isso, é possível valer-se do entendimento anterior a lei. O qual asseverava a necessidade da comprovação de sinais exteriores de riqueza para que fosse possível a aplicação da presunção de renda sobre os depósitos bancários de origem não comprovada.

Nesse sentido, Heleonilson Cunha Pontes assevera que:

Tanto a Lei 9.430/1996 como a Lei nº 8.021/90 prescrevem que depósitos bancários de origem não comprovada constituem indícios de rendimentos omitidos, os quais somente poderão ser tomados como tal, caso a autoridade demonstre fundamentadamente a existência de renda consumida através de sinais exteriores de riqueza ou outros elementos de fato. Assim era ao tempo da Lei 8.021/90 e assim deve ser na disciplina da Lei 9.430/96, pois está se limitou a reproduzir o comando deontico da primeira, com diferente literalidade.¹⁷¹

Conclui-se que a interpretação que está sendo dada pelos tribunais ao artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, que permite a presunção de renda com base exclusivamente em depósitos bancários de origem não comprovada, é inconstitucional por ferir os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da presunção de inocência. Mas, como esse artigo permite outras interpretações, deve-se valer da interpretação que o conforma com a Constituição Federal.

Desse modo, é imprescindível que a aplicação da presunção em estudo seja limitada à comprovação do consumo da renda, através de sinais exteriores de riqueza ou outros fatores. Não devendo esse posicionamento ser entendido com um retrocesso, mas como o equilíbrio dos benefícios trazidos pela presunção com o respeito aos direitos e garantias constitucionais.

¹⁷¹ PONTES, Heleonilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 146, nov. 2007. p. 100.

5. CONCLUSÕES

A possibilidade de tributação dos depósitos bancários se inaugurou com a Lei nº 4.729/1965 e até a publicação do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 o entendimento doutrinário e jurisprudencial se fundava na necessidade de comprovação de sinais exteriores de riqueza para que fosse possível a aplicação da presunção de renda sobre depósitos bancários de origem não comprovada. Durante todos esses anos, havia uma tendência do Fisco à aplicação da presunção de renda com base exclusivamente nos depósitos bancários de origem não comprovada, mas essa era sempre reprimida pelos tribunais. Assim, o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 alterou o entendimento construído sobre o tema, e passou a prever a possibilidade de presumir a hipótese de incidência do imposto de renda com base exclusivamente nos depósitos bancários.

Diante dessa alteração, o presente trabalho dedicou-se ao estudo de alguns questionamentos principais acerca das limitações que devem ser impostas à presunção estabelecida no artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, para que essa possa ser interpretada conforme a Constituição Federal.

Inicialmente, foi realizada a análise do conceito e dos aspectos relacionados às presunções de um modo geral, para que assim, fosse possível entender a presunção como a suposição da existência e veracidade de um fato desconhecido através de outro fato conhecido e provado. Ou seja, as presunções jurídicas são formadas por três elementos: os indícios, que são os fatos conhecidos e provados; a conjectura, entendida como as deduções lógicas, racionais, decorrentes do nexo de causalidade entre os outros dois elementos; e o fato presumido, que corresponde ao fato não provado, mas que admite-se como verdadeiro ou ao menos provável. Vale destacar, que a prova do fato indiciário é imprescindível para a aplicação da presunção, e esse deve sempre ter uma relação de igualdade essencial com o fato que se pretende presumir.

Assim, é possível concluir que o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 vale-se do depósito bancário como o fato indiciário e pretende através, exclusivamente,

desse deduzir logicamente a ocorrência da hipótese de incidência do imposto de renda, tido como o fato presumido. No entanto, percebe-se uma incompatibilidade do significado de depósitos bancários com o conceito de renda. O primeiro é entendido como quaisquer valores que entrem em uma conta bancária, o que pode abranger não apenas o conceito de renda, mas também o patrimônio, à recuperação de um saque anterior, valores de propriedade de terceiros ou outras quantias. O que abrange, mas não permite que se deduza desse o conceito de renda, que se restringe apenas à disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial aferido em um determinado lapso temporal. Ou seja, uma riqueza nova.

Percebe-se que os depósitos bancários podem englobar quantias referentes a hipótese de incidência do imposto de renda. Dessa forma, servem como indícios para a sua existência, mas não são suficientes para que a partir de uma dedução lógica possa-se considerar a ocorrência do acréscimo patrimonial e acarretar a incidência tributária.

Percebe-se que como os depósitos bancários não são fatos indiciários suficientes para que se deduza a aferição de renda, a presunção estabelecida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 acaba por carecer da prova do próprio fato indiciário. O que leva a existência de uma inversão do dever de prova, que é imposto de forma vinculada e obrigatória à Administração Pública, mas que nesse caso recai todo sobre o contribuinte. Não havendo, pelo Fisco, nem mesmo a prova do fato indiciário que seja suficiente à presunção.

Na prática, a presunção de renda em análise acaba por fazer incidir o IR sobre a soma dos depósitos bancários de origem não comprovada com o abatimento do que já foi declarado pelo contribuinte. O que, em muitos casos, configura a incidência do imposto de renda sob quantias que não se identificam com o seu fato gerador. Assim, há uma clara violação ao princípio da legalidade, que ocorre por se exigir tributo inexistente, no caso, sobre os depósitos bancários (ou sobre o patrimônio). Disso, decorre ainda o desrespeito à reserva legal à lei complementar para o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária.

Percebe-se uma grande dificuldade prática na elaboração de provas pelo contribuinte, que ainda se sujeitam a análise pelo Fisco ao atendimento dos

requisitos de documentação hábil e idônea, impostos pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. Para que haja a redução da insegurança jurídica trazida por esses quesitos meta-jurídicos é necessário que seja imposto à Administração Pública a obrigação de especificar o que é considerado como documentação hábil e idônea para cada crédito que se pretende presumir como renda.

Nesse cenário de inversão do dever de prova e de grande dificuldade probatória por parte do contribuinte, a presunção de renda com base nos depósitos bancários acaba por fazer incidir esse tributo em fato gerador diverso do previsto em sua hipótese de incidência. Assim, o contribuinte será tributado em descompasso com a sua capacidade contributiva. Isso, porque a soma dos depósitos bancários não é e não pode ser confundida com o acréscimo patrimonial.

Esse desequilíbrio entre a incidência do imposto de renda e a real capacidade contributiva do sujeito passivo gera, por vezes, um exagero, que configura um efeito confiscatório à presunção de renda estabelecida pelo artigo 42 da Lei nº 9.430/1996. Isso ocorre justamente, por essa norma querer valer-se de um fato indiciário que não se compatibiliza com o fato gerador do tributo presumido. Mostrando-se na maioria das vezes mais abrangente do que o conceito de renda.

O artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 ao valer-se dos depósitos bancários como fato indiciário da presunção de renda, utiliza-se na verdade de um conceito mais abrangente do que o fato gerador do imposto de renda, para fazer incidir tal tributo. Esse alargamento da incidência tributária é vedado pelos princípios constitucionais da legalidade, da reserva à lei complementar, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Diante disso, a forma que vem sendo interpretado o art. 42 da Lei nº 9.430/1996, com a possibilidade da presunção de renda, com base exclusivamente em depósitos bancários, se mostra inconstitucional.

Entretanto, um dos princípios do controle de constitucionalidade é justamente o da interpretação conforme, que deve ser aplicado sempre que a norma, objeto do controle, aceitar mais de uma interpretação. Assim, o artigo 42 da Lei nº 9.430/1996 pode e deve ser interpretado conforme a Constituição Federal, com o devido atendimento dos princípios constitucionais mencionados. Essa

possibilidade decorre da volta ao entendimento jurisprudencial que já era pacificado antes da publicação dessa norma, com a imposição da necessidade da comprovação de sinais exteriores de riqueza para que seja possível a incidência da presunção de renda. A volta desse requisito é limitação suficiente à presunção de renda estabelecida pelo artigo 42 da lei nº 9.430/1996, para que essa se compatibilize com os preceitos fundamentais. Assim, a presunção passa a ter um fato indiciário suficiente para a dedução lógica da hipótese de incidência do imposto de renda.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria do direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BRASIL. Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. **Recurso nº 139.327**. Recorrente: Izabel Cristina Lindoso da Silva. Recorrida: 1ª turma/DRJ em Recife-PE. Relatora: Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda. Brasília, DF 18 jun. 2004.

_____. Câmara Superior de Recursos Fiscais 4ª Turma. **Acórdão nº 40400009 do Julgamento de Recurso Especial**. Disponível em: <<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:camara.superior.recursos.fiscais;turma.4:acordao:2005-03-15;40400009>>. Acesso em: 21 nov. 2016

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/const/1988>. Acesso em: 17 mai. 2016.

_____. **Decreto nº 85.450/1980**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-85450-4-dezembro-1980-434900-regulamentodoimpostosobrearenda-pe.pdf>>. Acesso em: 27 out. 2016.

_____. **Decreto lei nº 2.471/1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2471.htm>. Acesso em: 27 out. 2016.

_____. **Lei nº 4.069/1962**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 27 out. 2016.

_____. **Lei nº 4.729/1965**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 27 out. 2016.

_____. **Lei nº 8.021/1990**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8021.htm>. Acesso em: 27 out. 2016.

_____. **Lei nº 9.430/1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 28 out. 2016.

_____. **Lei nº 9.868/1999**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 28 out. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 17 mai. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 855.649**. Requerente: Celso Zucolotto. Requerido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF 5 ago. 2015. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=5806273>>. Acesso em: 20 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 602686 PE**. Recorrente: Genivaldo Moura da Silva, Bruno Romero Pedrosa Monteiro e outro (a/s). Recorrido: União. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, DF 09 dez. 2014. Disponível em:
<<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25352101/segundo-agreg-no-recurso-extraordinario-re-602686-pe-stf/inteiro-teor-165984925?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 30 nov. de 2016.

_____. Tribunal Federal de Recursos 6ª Turma. **Apelação Cível nº 68.350**. Relator: Ministro Miguel Jerônimo Ferrante. Disponível em:
<<http://www.fttheophilo.adv.br/estudos/14.pdf>> . Acesso em: 20 nov. de 2016.

_____. Tribunal Federal de Recursos. **Súmula nº 182**. Disponível em:
<<https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=tfr&num=18227>>. Acesso em: 27 out. 2016.

_____. Tribunal Federal de Recursos 4ª Turma. **Remessa Ex-Ofício nº 77.266**. Recorrente: Ibrahim Salim Haddad. Recorrido: União Federal. Relator: Sr. Ministro Carlos Mário Velloso. Brasília, DF 30 nov. de 1983.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. 7ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CAMARGO, Monica Ovinsky de. **Princípio da Presunção de Inocência no Brasil: o conflito entre punir e libertar**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2005.

CATURELI, Emerson. **Aplicação de Multa Qualificada na Hipóteses de Presunção de Omissão de Receitas Fundada em Depósitos Bancários de Origem não Comprovas**. São Paulo: Dialética, v. 143, ago. 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CIÊNCIA. In: Dicionário Michaelis. Disponível em:
<<http://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=disponibilidade>>.
Acesso em: 20 out. de 2016.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

DANIEL, Denise de Cássia. **O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e a compensação dos prejuízos fiscais**. Dissertação. Orientador: Prof. Dr. Betina Treiger Grupenmacher. (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba. Disponível em:
<<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp008496.pdf>>. Acesso em: 20 out. de 2016.

DENGO, Atílio. Presunções no direito tributário brasileiro: espécies, características e limites ao seu uso. *In*: AVILA, Humberto (Coord.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário – segurança jurídica e tributação. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.13, jan./mar. 1989.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DORIA, Rogéria Dotti. O Direito à Prova e a Busca da Verdade Material. *In*: NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Provas Aspectos Atuais do Direito Probatório**. São Paulo: Método, 2009.

FERREIRA, Antônio Airton. **Os depósitos bancários de pessoas físicas como base para a presunção legal de omissão de rendimentos**. Disponível em: < <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/20ns/os-depositos-bancarios-de-pessoas-fisicas-como-base-para-a-presuncao-legal-de-omissao-de-rendimentos-antonio-airton-ferreira>>. Acesso em: 03 nov. 2016.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda. Pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.

HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no Direito Tributário: teoria e prática**. Tese. Orientador: Prof. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em:
<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>. Acesso em 30 de mar. de 2016.

JUNIOR, Dirley da Cunha. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª ed. Salvador: Jus Podivm. 2012. p. 236.

LEONETTI, Carlos Araujo. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual**. Tese. Orientador: Prof. Dr. Indio Jorge Zavarizi. (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de

Santa Catarina, Florianópolis. Disponível em:
<<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/83402>>. Acesso em 17 out. de 2016.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. 8. ed. São Paulo: Dialética. 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 35.ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais**. 1ª ed. Renovar, 2004.

NONATO, Jeferson Roberto. **Tributação dos depósitos bancários das pessoas físicas sob a perspectiva da teoria das provas**. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/5s6j/tributacao-dos-depositos-bancarios-das-pessoas-fisicas-sob-a-perspectiva-da-teoria-das-provas-jeferson-roberto-nonato>>. Acesso em: 03 nov. 2016.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1977.

ONU. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/pt/resources_10133.htm>. Acesso em: 30 nov. 2016.

PONTES, de Miranda. **Tratado de direito Privado**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. Parte Geral, t III.

PONTES, Heleonilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 146, nov. 2007.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 6ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PEREIRA, João Luís de Souza. **Ainda sobre a exigência do IRPF sobre depósitos bancários e o artigo 42 da Lei nº 9.430/96**. São Paulo: Dialética, v. 139, abr. 2007.

PROCHALSKI, Daniel. **Lançamento tributário efetuado com base em alegações de omissão de receitas. Utilização de extratos bancários sem prévia autorização judicial**. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/58ol/lancamento-tributario-efetuado-com-base-em-alegacao-de-omissao-de-receitas-utilizacao-de-extratos-bancarios-sem-previa-autorizacao-judicial-daniel-prochalski>>. Acesso em: 01 nov. 2016.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. O uso das presunções e ficções no direito tributário. **Revista Forense**. Rio de Janeiro: Revista Forense, v. 352, out./dez. 2000.

SAAD, Sergio Sydionir. **Simplificação e praticabilidade no direito tributário**. Dissertação. Orientador: Prof. Dr. Paulo Ayres Barreto. (Mestrado em Direito) – Universidades de São Paulo, São Paulo. p.30. Disponível em: <www.teses.usp.br/.../Sergio_Sydionir_Saad_Simplificacao_praticabilidade.pdf>. Acesso em 14 mai. 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TOGNETTI, Sylvania Conceição. **O Direito Tributário e a Informatização do Estado: nova visão sobre a constituição do crédito tributário e os limites ao poder de tributar**. Tese. Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho. (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/.../Tese_verso_simplificada_Sylvania_Tognetti.pdf>. Acesso em: 30 mar. de 2016.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil. Parte Geral**. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v.1.

ROCHA, Pedro Felipe de Oliveira. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e o Dever de Investigação no Lançamento Tributário: uma Moderna Análise Crítica da Presunção Estabelecida no Art. 42 da Lei nº 9.430/1996. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.243, nov. 2015.

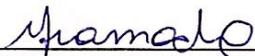
VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Temas de direito público**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

**ATA DE DEFESA DE MONOGRAFIA DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM
DIREITO DA FACULDADE BAIANA DE DIREITO**

Aos 08 de fevereiro de 2017 realizou-se, na sede da Faculdade Baiana de Direito, na Rua Visconde de Itaborahy 989 – em Salvador Bahia, às 14h a sessão de Defesa da Monografia Final do (a) bacharelado (a) **Mariana Franco Mesquita**, intitulada, *Depósitos bancários de origem não comprovada e os limites da presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.*, estando presente o (a) Orientador(a) prof.(a) **Lais Gramacho Colares**, os demais componentes da Banca Examinadora, Prof(a) **Patrícia Linhares Gaudenzi** e Prof(a) **Angelo Boreggio Neto** e, ainda, alunos do Curso de Direito. Os trabalhos foram iniciados e os integrantes da Banca Examinadora passaram a arguir o aluno (a). Após a arguição, a Banca Examinadora deliberou nos seguintes termos:

Banca Examinadora	Notas	Indicação de alteração do texto para a entrega da versão final
Lais Gramacho Colares	8,5	
Patrícia Linhares Gaudenzi	8,5	
Angelo Boreggio Neto	8,5	

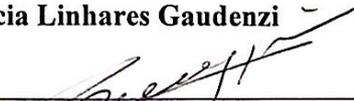
Nada mais havendo a tratar, o (a) Senhor (a) Presidente declarou encerrada a sessão, sendo lavrada a presente ata que, depois de lida e aprovada, vai assinada pelos membros da Banca Examinadora.



Prof. Orientador
Lais Gramacho Colares



Membro da Banca Examinadora
Patrícia Linhares Gaudenzi



Membro da Banca Examinadora
Angelo Boreggio Neto



NPJ . Núcleo de Prática Jurídica
R. VISCONDE DE ITABORAHY, Nº 116, AMARALINA
SALVADOR - BA - CEP- 41900-010-TEL: (71) 3276.1323
www.faculdadebaianadedireito.com.br