



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

---

## Solução de Consulta Interna nº 3 - Cosit

**Data** 18 de maio de 2018

**Origem** COORDENAÇÃO-GERAL DE FISCALIZAÇÃO - COFIS

### Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

APLICAÇÃO DO § 8º DO ART. 33 DA LEI Nº 8.212, DE 1991, PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SUBSTITUTIVAS.

Aos produtores rurais pessoas físicas e aos segurados especiais, aplicam-se todas as presunções previstas no art. 33, § 8º da Lei nº 8.212, de 1991;

Em qualquer caso, as hipóteses de presunção de omissão de receita elidem a prova da origem dessa receita, bastando a subsunção ao núcleo normativo previsto em cada hipótese de presunção de omissão de receita estabelecida pelo art. 33, § 8º, da Lei nº 8.212, de 1991; e

Seja no caso de associação desportiva ou de produtor rural – pessoa física ou segurado especial –, a sub-rogação tributária prevista nos arts. 22, §§ 7º e 9º, e art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, não tem o condão de afastar a responsabilidade tributária dos contribuintes.

Dispositivos Legais: arts. 22, §6º, 22-A, 25, 30, IV e 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; art. 25 da Lei nº 8.870/1994; arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto nº 1.598, de 1977.

e-Dossiê nº 10166.728098/2013-57

## Relatório

A consulta interna em epígrafe questiona a norma presente no § 8º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, no que concerne às peculiaridades de sua aplicação às contribuições previdenciárias substitutivas dos produtores rurais pessoas físicas e segurados especiais (art. 25, Lei nº 8.212, de 1991); da agroindústria (art. 22-A, Lei nº 8.212, de 1991); e das associações desportivas que mantêm equipes de futebol profissional (art. 22, § 6º, Lei nº 8.212, de 1991).

2. Pergunta-se se todas as presunções de omissões de receita descritas no art. 33, § 8º, Lei nº 8.212, de 1991, previstas na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicam-se aos

produtores rurais pessoas físicas e segurados especiais, ou se somente a estabelecida pelo seu art. 42 (da Lei nº 9.430, de 1996), haja vista que para as demais – arts. 40 e 41 – há a referência literal a pessoa jurídica, sem menção a pessoas físicas. No mesmo sentido, interroga-se se para as presunções de omissão de receita dos §§ 2º e 3º do art. 12, Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deve-se entender que só se aplicam a pessoas jurídicas, uma vez que se referem a fatos registrados em escrituração contábil.

3. Em seguida, a consulente questiona se, em relação à agroindústria e ao produtor rural pessoa física, é possível efetuar o lançamento com arrimo nas presunções de omissão de receita do § 8º, art. 33, Lei nº 8.212, de 1991, ainda que não seja possível identificar a origem da receita, ou seja, sob o risco de tal presunção implicar no lançamento de tributo sobre receita que não está na base de cálculo do referido gravame tributário, considerando que a base de cálculo é a receita bruta proveniente somente das atividades definidas respectivamente no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, e no art. 25 §§ 3º e 10, da mesma lei.

4. Por fim, a consulente indaga como nas hipóteses legais em que há sub-rogação tributária no recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita – dos produtores rurais pessoas físicas, segurados especiais e associações desportivas que mantem equipe de futebol profissional – aplicam-se as presunções de omissão de receita estabelecidas pelo art. 33, § 8º da Lei nº 8.212, de 1991; quem deve figurar como sujeito passivo desse lançamento; para o caso específico das associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional, se é lícito aplicar as presunções de omissão de receita do § 8º, art. 33, Lei nº 8.212, de 1991, em nome da associação desportiva, embora haja a sub-rogação; se no lançamento deve-se indicar que a omissão se refere a receita de espetáculo, publicidade, ou qualquer outra receita base de cálculo da exação previdenciária; e, considerado que a omissão refere-se a receita oriunda de espetáculo desportivo, quem pode ser autuado pela fiscalização tributária com base na presunção de omissão de receita.

## Fundamentos

### Interpretação teleológica do instituto

5. A presunção jurídica está positivada em indetermináveis ramos jurídicos – evidência de sua precedência sobre qualquer ramificação disciplinar do Direito –, sendo oportuno, portanto, *a priori*, o exame do instituto sob ótica holística.

6. As raízes desse instituto estão assentadas no campo da filosofia, especificamente no estudo da lógica, que, por seu turno, tem como patriarca Aristóteles. Tal qual seus contemporâneos gregos, Aristóteles reconhecia o poder e perigo da eloquência dos discursos, fossem políticos ou jurídicos. Entretanto, crédulo na possibilidade do triunfo da verdade sobre os discursos ardilosos, desenvolveu métodos considerados idôneos para tanto – dando início a lógica –, pois em suas palavras:

Os homens têm uma inclinação natural para a verdade e a maior parte das vezes alcançam-na. E, por isso, ser capaz de discernir sobre o plausível é ser igualmente capaz de discernir sobre a verdade (...). Mas a retórica é útil porque a verdade e a justiça são por natureza mais fortes que os seus contrários. De sorte que se os juízos se não fizerem como convém, a verdade e a justiça serão necessariamente vencidas pelos seus contrários, e isso é digno de censura.

7. Como os sábios antigos, a ciência jurídica compreende que adquirir de forma direta o conhecimento pleno do mundo fático que as leis regulam, ou seja, sem poder recorrer a um

sistema lógico desenvolvido para esse fim, é tarefa inelutável. Para a sabedoria jurídica, confiar unicamente à prova direta o poder de afirmar certo evento desampara a tutela dos interesses que a sociedade estabelece, auxiliando a tergiversarem das leis, cortinando eventos pela mera ausência de prova direta. Portanto, cômico de que, sem embargo das determinações legais, crimes e fatos imponíveis ocorrem às margens do conhecimento do Estado – e desse tentam esquivar-se –, o Direito tenta mitigar ausência de onisciência do Estado socorrendo-se da lógica para apuração de eventos juridicamente relevantes e de ocorrência sub-reptícia.

8. Essa necessidade imanente da sociedade explica a presença atemporal das presunções jurídicas no Direito. Conquanto deva-se salientar que no Direito as presunções não se restringem a suprir a inexistência de provas diretas – e saciar o dever de investigação –, casos outros em que repousam raízes sobre preceitos distintos, à guisa de ilustração, a presunção de constitucionalidade das leis e a presunção de fé pública, sendo coincidente entre esses expedientes jurídicos e as presunções em exame que o Estado os adota com objetivo maior de garantir a consecução de seus propósitos, o que seria infactível se a norma reclamasse sempre o conhecimento fatural obtido diretamente, ou impusesse sempre ao Estado esse ônus, ou, nos casos ilustrados, a comprovação *a priori* de legitimidade/validade de normas e atos.

9. Então, no mister de fazer cumprir suas prescrições legais e tutelar interesses públicos, a ciência do direito erigiu, como um pilar, o instituto da presunção jurídica, permitindo a “*suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e provável de outro conhecido*”<sup>1</sup>.

10. Nesse sentido, não seria impreciso dizer que todas as presunções descritas no § 8º do art. 33, Lei nº 8.212, de 1991, tomam emprestado, em instância retórica, os métodos tradicionais de inferência da lógica formal (indução e dedução), e mais um terceiro, denominado de processo abduutivo, que conforme elucida seu preceptor, Pierce<sup>2</sup>, ocorre quando “*Um fato surpreendente, C, é observado. Mas, se A fosse verdadeiro, C seria natural. Daí que há razão para se suspeitar que A seja verdadeiro*”.

11. Hodiernamente, ingressando nos ensinamentos pertencentes ao universo jurídico, na filosofia do direito, tratados consagrados sobre a retórica jurídica estão edificados sobre esses ensinamentos aristotélicos. Perelman, expoente desta cátedra, esclarece:

As presunções estão vinculadas, em cada caso particular, ao normal e ao verossímil. Uma presunção mais genérica do que todas as que mencionamos é a de que existe para cada categoria de fatos, notadamente para cada categoria de comportamentos, um aspecto considerado normal que pode servir de base aos raciocínios. A própria existência desse vínculo entre as presunções e o normal constitui uma presunção geral admitida por todos os auditórios. Presume-se, até prova em contrário, que o normal é uma base com a qual podemos contar em nossos raciocínios.<sup>3</sup>

12. À guisa de exemplo, o comportamento normal da empresa, em razão das recomendações de boa prática contábil e por ordem legal, é sempre registrar o pagamento das obrigações, reduzindo tal montante do passivo, e para efetuar esse pagamento é necessário haver recursos. E se, porém, tal obrigação permanece formalmente inalterada, nas contas do passivo da empresa, não obstante ter sido paga, é verossímil e normal que se deduza que o recurso usado para tanto representa uma omissão de receita, como ressalva Perelman, até prova em contrário. E é justamente sob essa lógica que estão edificadas as presunções de omissão de receita em estudo, sempre positivadas com esteio no comportamento normal e verossímil admitido pelas nossas convenções, e respeitada a prova em contrário.

<sup>1</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 23 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

<sup>2</sup> Collected Papers volume 5, § 189.

<sup>3</sup> PERELMAN, chaïm. OLBRECHTS-TYTECA, lucie. Tratado da argumentação: a nova retórica.

13. Outrossim, em virtude da ubiquidade do instituto da presunção jurídica em análise no Direito, sobremaneira no Direito Público, é de grande valor a aceção de presunção legal dada no Direito Processual, no qual as presunções emergem muitas vezes com fins semelhantes aos usuais do Direito Tributário, como observa-se na definição abaixo, veja-se:

O objetivo comum e imediato de todas as presunções relevantes para o direito é a facilitação da prova. Há situação em que sendo particularmente difícil a prova, a lei ou o juiz facilita a demonstração do fato relevante, satisfazendo-se com a prova daquele que é o mais fácil provar e assim dispensando a prova direta do fato que realmente interessa para o julgamento da causa.<sup>4</sup>

14. Reforça-se que no Estado de Direito esse direito de presumir encontra limites, em homenagem aos princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. Essa necessidade é o elemento basilar da consagrada distinção estabelecida pela doutrina entre as presunções legais, que as categorizam ou em absolutas, *jure et de jure* – que não admitem prova nem defesa em sentido contrário –, ou em relativas, *juris tantum*. Assim, em ambas presunções a norma declina da exigência de comprovação direta de fatos previstos em lei, no processo de apuração da verdade material, em razão da incontornável dificuldade em obtê-los, aquiescendo com o uso de elementos idôneos a presumir aquele evento, validando por presunção, a ocorrência do fato não comprovado diretamente, admitindo-se, como dito, na presunção *juris tantum* a prova em contrário capaz de desqualificar tal presunção, não cabível na *jure et de jure*, em razão da gravidade da ação prevista e do valor irrefutável da prova indireta (categoria menos presente no sistema tributário).

15. Todo o exposto serve para evidenciar a genealogia dessa espécie de presunção jurídica que na legislação tributária mantém-se fiel à natureza acima esboçada, afinal, como depreende-se da interpretação teleológica desse instituto, tais presunções intentam revelar a verdade material disfarçada pelo não cumprimento do dever de declarar aquilo que foi constatado em fiscalização, e dessa desarmonia entre verdade material e aquela formalizada pelo contribuinte, infere-se, nos casos tipificados, que é verossímil a omissão de receita tributável.

16. A legislação tributária consoante com os vetores da supremacia do interesse público sobre o interesse privado, da capacidade contributiva, da legalidade, da verdade material e tantos outros – e respectivos desdobramentos –, exige que o contribuinte registre os eventos, não somente que indiquem a receita auferida, como todos os eventos contábeis relevantes, que são intimamente relacionados à receita – despesas de custeio, investimentos, etc. –, como determina as Leis nº 8.212, de 1991, art. 32 (aplicável a empresas, nos termos da lei) e nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 18 (aplicável a pessoas físicas que exploram atividade rural), respectivamente (sem destaques no original):

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização;

<sup>4</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel: *Instituições de Direito Processual Civil*. 1ª ed. 1º vol. São Paulo: Malheiros. 2004, p. 114.

Art. 18. O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, **que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.**

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição. (grifou-se)

17. Dessa maneira, no descumprimento do dever acima ou de sua incongruência, as hipóteses de presunções legais em consulta, ao passo que indicam a ausência de fidedignidade dos livros contábeis e das declarações do contribuinte, acusam ou sugerem a existência de receita não escriturada. Portanto, identificado que o contribuinte não obedeceu ao comando legal de escriturar esses valores – associados ao fato gerador da contribuição previdenciária –, a lei entendeu razoável a inversão do ônus da prova, determinando à autoridade administrativa-tributária que presuma que houve omissão de receita.

18. Acerca da possibilidade virtual de tributar receita que não seja base de cálculo do gravame tributário, salienta-se que a realidade se repete para todas as presunções, *verbi gratia*, nos depósitos bancários de origem não comprovada, embora seja verdade que possam não ser receita omitida, a legislação tributária determina a presunção de receita, cabendo ao contribuinte a prova que tal depósito não constitui omissão de receita para livrar-se da exação tributária. A doutrina repisa a legitimidade da aplicação do instituto nas hipóteses positivadas, conforme a lição de Maria Rita Ferragut<sup>5</sup>:

A previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da conduta praticada não se encontra comprometida quando a presunção for corretamente utilizada para a criação de obrigações tributárias. O enunciado presuntivo não altera o antecedente da regra matriz de incidência tributária, nem equipara, por analogia ou interpretação extensiva, fato que não é como se fosse, nem substitui a necessidade de provas. Apenas, tão somente, prova o acontecimento factual relevante não de forma direta – já que isso, no caso concreto, é impossível ou muito difícil – mas indiretamente, baseando-se em indícios graves, precisos e concordantes, que levem à conclusão de que o fato efetivamente ocorreu.

19. Portanto, não há que se supor que recairia sobre receitas não tributáveis, pois seria o mesmo que infirmar todos casos legais de presunções de receita. Ademais, as presunções legais de omissão de receita costumam resguardar ao contribuinte a possibilidade de provar a improcedência da presunção, seja para comprovar que aquele dado não expressa uma receita omitida ou para comprovar que aquele dado não expressa uma receita tributável.

20. Além do mais, se prosperasse a necessidade de provar que a receita advém de receita que é fato gerador, não só aniquilar-se-ia a previsão legal de estender às contribuições previdenciárias substitutivas as presunções legais a omissão de receita – o que tornaria o dispositivo inócuo, pois todo lançamento seria efetuado quando sabida a origem e jamais quando elementos indiciários, legalmente definidos, permitissem a presunção que acusa a omissão –, como estar-se-ia subvertendo a inteligência implícita em todos as hipóteses de presunção de omissão de receita e não só das contribuições previdenciárias substitutivas, haja vista que, repetindo o exemplo, em autuação de omissão de receita para fins de lançamento de imposto de renda com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, seria da autoridade administrativa o ônus de provar previamente tratar-se de receita tributável – afinal, nem toda movimentação será omissão de receita e sequer subsumiria na hipótese de incidência –, para somente depois poder presumir, o que é um contrassenso.

<sup>5</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Presunção no Direito Tributário. 2ª. ed. São Paulo: Quartier Latin: 2005. Página 168.

21. Entretanto, por todo exposto, nesses casos, a lei expressamente ordenou a presunção da omissão de receita. Sobre o tema, propugna Maria Ferragut<sup>6</sup>:

[...] não há como ignorar que, se a segurança jurídica não admitisse as presunções, acabaria dificultando a proteção do direito daqueles que os detêm, mas que são prejudicados pela fraude, dolo, simulação. Dentre esses encontra-se, sem dúvida alguma, o Fisco.

Assim, o motivo para a criação das presunções foi sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta, fatos esses que deveriam ser necessariamente conhecidos, a fim de possibilitar a preservação da estabilidade social mediante uma maior eficácia do direito.

As presunções suprem deficiências probatórias, disciplinam o procedimento de construção de fatos jurídicos, “alargam o campo cognoscitivo do homem”, e aumentam a possibilidade de maior realização da ordem jurídica, ao permitir que alguns fatos sejam conhecidos por meio da relação jurídica de implicação existente entre indícios e o fato indiciado. No Direito Tributário, assumem significativa importância, tendo em vista que os fatos juridicamente relevantes são muitas vezes ocultados por meio de fraudes à lei fiscal, ficando o processo de positivação do direito obstado de ocorrer.

22. Dessarte, a interpretação do dispositivo deve ser feita em acordo com a teleologia da presunção jurídica, a qual deixa clara, por um lado, a legalidade e a razoabilidade da aplicação prevista para o instituto, e por outro, a incompatibilidade do instituto com a exigência de que o Fisco deve provar a origem da receita. A bem da verdade, o legislador ciente da desigualdade de conhecimento dos fatos entre as partes interessadas – contribuinte x Administração Tributária –, equilibrou essa relação, com fulcro em todo o exposto, invertendo o ônus da prova.

#### **Interpretações literal, histórica e autêntica<sup>7</sup>**

23. Ademais, a literalidade da Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, é insofismável, e no mesmo sentido interpretativo (sem destaques no original):

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das **contribuições incidentes a título de substituição** e das devidas a outras entidades e fundos.

[...]

§ 8º **Aplicam-se às contribuições sociais mencionadas neste artigo as presunções legais de omissão de receita previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).** (grifou-se)

22. O exame da história dessa lei também revela que as indigitadas contribuições já eram previstas na Lei nº 8.212, de 1991, quando houve a inclusão desse artigo que estende as presunções às contribuições substitutivas, quer dizer, o legislador sabia que essas contribuições substitutivas não incidem sobre a totalidade de receitas desses contribuintes, o que corrobora a vontade da lei em aplicar a presunção de omissão de receita, independente da origem da receita, afinal, já estava na lei que não incide sobre todas as receitas e mesmo assim incluiu-se expressamente que se deve aplicar as contribuições substitutivas. Não cabendo ao interprete distinguir o que a lei não distingue – é o aforismo jurídico *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*.

<sup>6</sup> Op. cit., p. 146 e 147.

<sup>7</sup> No que concerne a exposição de motivos é sabido a divergência doutrinária que considera tal documento, não obstante ser elaborado pelo próprio legislador, por ausência de força legal, interpretação doutrinária ou histórica, e não autêntica, em razão disso, preferiu-se citá-lo nesse tópico, porém, sem classificar peremptoriamente esse documento.

23. Outrossim, a Exposição de Motivos Interministerial n.º 161/2008 explicitamente assevera a intenção legislativa de aplicar as elencadas presunções legais aos casos em análise, *in verbis* (sem destaques no original):

17.3. Art. 33:

[...]

g) § 8º, propõe-se sua criação, permitindo a apuração de contribuições previdenciárias com base nas presunções legais de omissão de receita já utilizadas para outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil como o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ. Este dispositivo poderá ser aplicado, em especial, aos segmentos empresariais que contribuem, de forma substitutiva, com base em suas receitas (agronegócios e associações desportivas que mantenham equipes de futebol profissional);

[...]

26. Alterado o § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, com o objetivo de fundamentar o lançamento de contribuições previdenciárias, nos casos em que estas incidam sobre a receita da empresa (agronegócios e associações desportivas que mantenham equipes de futebol profissional), quando identificada omissão no registro da receita por parte do sujeito passivo, ou seja, propõe-se a extensão das presunções legais de omissão de receita à matéria previdenciária (ver ainda redação proposta para o § 7º do art. 33).<sup>8</sup> (grifou-se)

24. Conforme esclarecido acima, a inovação do art. 33, § 8º, Lei nº 8.212, de 1991, foi acompanhada de alteração na Lei nº 9.249, de 1995, cuja literalidade do § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, assegura indistintamente que verificada a omissão de receita, o valor da receita omitida será considerado na base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita – da mesma forma que será considerada na determinação da base de cálculo para lançamento da CSLL, COFINS, Pis/Pasep –, *in litteris* (sem destaques no original):

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

§ 2º **O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento** da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e **das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.** ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#)) (grifou-se)

25. Resta claro, portanto, que o legislador ao elaborar a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, não só trouxe a previsão de aplicação das presunções de receita em análise às contribuições previdenciárias substitutivas, como delimitou o alcance da própria norma, definindo como base de cálculo para o lançamento, o total da receita omitida (na alteração que realizou na Lei nº 9.249, de 1995), o que a hermenêutica jurídica classifica como interpretação autêntica, convalidando as interpretações literal e histórica expostas do art. 33, § 8º, Lei nº 8.212, de 1991, e a Exposição de Motivos Interministerial n.º 161/2008.

### Interpretação sistemática – Princípios Gerais Do Direito Público

*nemo turpitudinem suam allegare potest*

<sup>8</sup> Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/Exm/EMI-161-MF-MP-MAPA-AGU-mpv449.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Exm/EMI-161-MF-MP-MAPA-AGU-mpv449.htm)

*oportet ut res plus valeat quam pereat*

26. Consabido que de acordo com a interpretação sistemática, a lei é interpretada com o conjunto da legislação e dos princípios gerais de direito, importa reforçar que caracterizam os casos de presunção em exame a notória discrepância entre a realidade material descoberta e aquela declarada formalmente, esse abuso de forma, no contexto da tributação, é indiciário eloquente que a infidelidade da declaração conota a omissão de receita, e conseqüente sonegação fiscal. Atenta a essa realidade, a sabedoria da lei, recorreu ao instituto da presunção, casos em que basta a satisfação do núcleo normativo descrito para a presunção de omissão de receita, quais sejam:

- Saldo credor de caixa;
- Manutenção, no passivo, de obrigações pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, ou não escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica;
- Suprimento de caixa sem prova da efetiva entrega e da origem dos recursos;
- Depósito bancário de origem não comprovada;
- Diferenças entre produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos vendidos registrados na escrituração contábil com a quantidade de produtos em estoque no final do período de apuração, constantes do livro de inventário.

27. Portanto, em subordinação aos princípios da verdade material e inquisitório, por exemplo, ante a identificação de valor não declarado ou ante a existência de passivo fictício, a lei presume que houve ingresso de receita não declarada. Dessa maneira, *'a presunção legal tem o condão de inverter o ônus da prova, transferindo-o para o sujeito passivo, que pode refutar a presunção mediante oferta de provas hábeis e idôneas.'*<sup>9</sup> Afinal, conforme reza o princípio geral do direito *nemo turpitudinem suam allegare potest*, a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza. Senão, estar-se-ia albergando todas essas omissões de receita em desprestígio não só aos indigitados comandos legais, como também, a lógica jurídica, usando as salvaguardas do direito para acobertar a violação do ordenamento jurídico. Tal interpretação contrariaria a razão da máxima jurídica citada, que integra nosso ordenamento, em benefício daquele que descumpra a legislação tributária, quando, evidentemente, a inovação legal veio para dificultar a omissão de receita.

28. Reitera-se que a redação do §8º do art. 33 expressamente afirma que se aplicam às contribuições sociais incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos as presunções previstas nos §§ 2º e 3º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e nos arts. 40, 41 e 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Logo, a interpretação literal do dispositivo não permite o afastamento de qualquer dessas presunções no caso das contribuições substitutivas sem que disso decorra o aniquilamento do comando legal, pois para proteger a validade do instituto é necessário que se possa presumir, o que subentende que a autoridade fiscal não precisa afirmar a origem, somente indicar a ação que se subsume a algum núcleo normativo de omissão de receita previsto na lei.

29. Nesse sentido é outro axioma jurídico, oportunamente propalado pelo poder judiciário brasileiro na presunção de validade das leis, que preconiza: entre duas exegeses possíveis, prefere-se a que não infirma o ato da autoridade legislativa – *oportet ut res plus valeat quam*

<sup>9</sup> ACÓRDÃO Nº 16-17905 de 28 de julho de 2008, Delegacia da Receita Federal de Julgamento - SP.

*pereat*. Assim, prefere-se a interpretação que confere plena validade a lei à interpretação que anula sua utilidade.

30. Não é demais recordar que esses postulados, por consubstanciarem princípios gerais do direito público, exorbitam o valor doutrinário e dispensam o parágrafo introdutório desse tópico, e, considerando que houvesse ausência de disposição expressa, são fontes legais de interpretação e integram a legislação tributária (art. 108, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional).

### Interpretação progressiva

31. Além da subsunção a toda exegese exposta, quanto ao ponto 2.3.1.1, observa-se que a Lei nº 9.250, de 1995, assevera (sem destaques no original):

Art. 18. O resultado da exploração da atividade rural apurado **pelas pessoas físicas**, a partir do ano-calendário de 1996, será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, **que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.**

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição.

§ 2º A falta da escrituração prevista neste artigo implicará arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

[...]

Art. 9º O resultado da atividade rural, apurado na forma da [Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990](#), com as alterações posteriores, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto definida no artigo anterior. (grifou-se)

31. Por sua vez, a Lei nº 8.023, de 1990, determina que:

Art. 3º O resultado da exploração da atividade rural será obtido por uma das formas seguintes:

I - simplificada, mediante prova documental, dispensada escrituração, quando a receita bruta total auferida no ano-base não ultrapassar setenta mil BTN's;

II - escritural, mediante escrituração rudimentar, quando a receita bruta total do ano-base for superior a setenta mil BTN's e igual ou inferior a setecentos mil BTN's;

III - contábil, mediante escrituração regular em livros devidamente registrados, até o encerramento do ano-base, em órgãos da Secretaria da Receita Federal, quando a receita bruta total no ano-base for superior a setecentos mil BTN's.

Parágrafo único. Os livros ou fichas de escrituração e os documentos que servirem de base à declaração deverão ser conservados pelo contribuinte à disposição da autoridade fiscal, enquanto não ocorrer a prescrição quinquenal.

32. Então, se mediante auditoria dos registros contábeis a que o contribuinte estiver obrigado a conservar e/ou análise de outras informações colhidas no processo administrativo restar configurado saldo credor de caixa, ou passivo fictício, ou suprimimento de numerário, não há óbice legal para infligir as presunções de omissão de receita do art. 12 § 2º e § 3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

33. Quanto aos arts. 40 e 41 da Lei nº 9.430, de 1996, eles foram projetados para legislar atividades de pessoas jurídicas, logo, preveem como alvos da presunção de omissão de receita tais sujeitos, assim, deve-se ter a compreensão que o núcleo normativo é a presunção de omissão de receita, como indica o título da seção que os contém: "Omissão de Receita". De igual modo,

cada um desses artigos é precedido pela definição da omissão de receita que aborda: “Falta de Escrituração de Pagamentos” e “Levantamento Quantitativo por Espécie”. Por sua vez, o § 8º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, tem como sujeitos passivos os descritos no caput do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, e determina que aquela norma se aplique aos contribuintes das contribuições previdenciárias substitutivas.

34. Em que pese dirigir-se *literalmente* a pessoa jurídica, não há embargo para aplicação de quaisquer das presunções de omissão de receita aos sujeitos passivos descritos no § 8º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991. Deve-se separar o sujeito passivo daquela lei (Lei nº 9.430, de 1996) da norma de presunção de receita ali prevista. Senão, estar-se-ia priorizando interpretação literal e estanque da Lei nº 9.430, de 1996. Porém, a exegese jurídica possui outras faces que prevalecem sobre a interpretação literal e dissociada da sua própria ocorrência normativa. Como já esclarecido, a intenção teleológica, que se aplica nesse contexto igualmente, assim como a própria interpretação literal da inovação do art. 33, § 8º, orientam que se aplique as regras de presunções elencadas no art. 33, § 8º aos casos das contribuições substitutivas, e visto que a incidência normativa dessa regra não tem somente pessoas jurídicas, deve-se conciliá-las como sugere a interpretação sistemática. Portanto, o que o legislador estatui é a aplicação daquelas presunções de omissão de receita aos sujeitos passivos das contribuições substitutivas de que trata o caput do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991.

35. A interpretação progressiva (ou evolutiva) sintetiza toda essa exegese, haja vista que reconhece que alterações fatuais ou o mesmo pontualmente em lei são mais frequentes que a alteração do ordenamento jurídico como um todo, devendo-se, por conseguinte, adaptar as leis mais antigas às normas introduzidas posteriormente, em especial nesse caso, em que a norma superveniente pretende aplicar aquela mais antiga a novos casos.

36. Consolida esse entendimento a indigitada Exposição de Motivos Interministerial nº 161/2008 que explica que, indistintamente, todas as hipóteses de presunção de omissão de receita poderão ser aplicadas ao agronegócio, expressão que comporta todos negócios rurais (pessoas físicas e jurídicas), diferente de agroindústria – essa, decerto, por definição legal não comporta pessoas físicas –, repete-se a exposição de motivos, abaixo (sem destaques no original):

17.3. Art. 33:

[...]

g) § 8º, propõe-se sua criação, permitindo a apuração de contribuições previdenciárias com base nas presunções legais de omissão de receita já utilizadas para outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil como o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ. Este dispositivo poderá ser aplicado, em especial, aos segmentos empresariais que contribuem, de forma substitutiva, com base em suas receitas (agronegócios e associações desportivas que mantenham equipes de futebol profissional);

[...]

26. Alterado o § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, com o objetivo de fundamentar o lançamento de contribuições previdenciárias, nos casos em que estas incidam sobre a receita da empresa (agronegócios e associações desportivas que mantenham equipes de futebol profissional), quando identificada omissão no registro da receita por parte do sujeito passivo, ou seja, propõe-se a extensão das presunções legais de omissão de receita à matéria previdenciária (ver ainda redação proposta para o § 7º do art. 33).

#### **Sub-rogação tributária versus responsabilidade tributária**

37. As questões desse tópico orbitam em torno do dever de reter as contribuições sobre a receita do produtor rural pessoa física e do segurado especial, prevista no art. 30, inciso IV, da

Lei nº 8.212, de 1991; e da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, prevista no art. 22, § 7º e § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, transcritos abaixo:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...]

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

§ 7º Caberá à entidade promotora do espetáculo a responsabilidade de efetuar o desconto de cinco por cento da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e o respectivo recolhimento ao Instituto Nacional do Seguro Social, no prazo de até dois dias úteis após a realização do evento.

[...]

§ 9º No caso de a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional receber recursos de empresa ou entidade, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, esta última ficará com a responsabilidade de reter e recolher o percentual de cinco por cento da receita bruta decorrente do evento, inadmitida qualquer dedução, no prazo estabelecido na alínea "b", inciso I, do art. 30 desta Lei.

38. Para elucidação das repercussões normativas, é necessário cotejar o dever de reter (sub-rogação) com o instituto da responsabilidade tributária. A figura jurídica do responsável tributário está prevista no art. 121, inciso II, Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966, que a define como a atribuição legal da sujeição passiva da obrigação principal à pessoa que não reveste a condição de contribuinte. Na doutrina, costuma-se classificar a responsabilidade tributária em responsabilidade tributária por transferência ou responsabilidade tributária por substituição. Na hipótese de responsabilidade por transferência a sujeição passiva perfaz-se *a posteriori* da ocorrência do fato gerador, enquanto que na responsabilidade por substituição, o contribuinte jamais figura no polo passivo dessa relação jurídico-tributária, sendo esse polo ocupado pelo substituto desde o nascimento do fato imponible. Entretanto, conforme salienta a doutrina, a responsabilidade por substituição não se confunde com o dever de reter tributo alheio, cerne da presente questão, veja-se:

Quanto aos “retentores de tributos” (desconto na fonte), estes são pessoas obrigadas pelo Estado a um ato material de fazer (fazer a retenção de imposto devido por terceiros). Devem, assim, reter e recolher ao Estado o tributo devido. Não são sujeitos passivos de obrigação tributária, mas antes sujeitados a uma potestade administrativa. Podem, entretanto, se a lei de cada tributo assim dispuser, ficar “responsáveis” pelo tributo não recolhido. Nesse caso, formarão uma espécie diferenciada de “responsáveis” por dívida tributária alheia. O fator da sub-rogação será o inadimplemento do dever de reter.<sup>10</sup>

39. Para melhor compreensão, enumera-se as consequências jurídicas que advém dessa distinção: (1) enquanto que o responsável tributário deve efetuar o pagamento de valores próprios – ou seja, trata-se de obrigação de dar –, o retentor deve fazer a retenção de valor de

<sup>10</sup> COELHO, sacha calmon navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro – Rio de Janeiro: Forense, 2010, 11ª Ed. Página 619.

receita ou rendimento alheio – ou seja, dever de fazer –; (2) o responsável tributário arca com a inadimplência do próprio pagamento, por sua vez, para ao retentor pode-se imputar o crime de apropriação indébita, art. 168 do Código Penal, Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940; (3) o responsável pode pedir restituição, enquanto que o retentor não possui esse direito (Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012)<sup>11</sup>; (4) da mesma forma, o retentor não tem legitimidade para impugnar a exigência do crédito tributário, já o responsável possui essa legitimidade.

40. À título de ilustração, a Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, confirma que a instituição de retentores de tributos não afasta a figuração dos contribuintes no polo passivo da relação tributária, nesse texto normativo regulamentando seu direito a restituição de pagamentos indevidos, evidenciando que não houve responsabilidade tributária por substituição, somente o dever de reter tributo alheio, *in verbis*:

Art. 7º Na hipótese relativa às contribuições previdenciárias a que se referem as alíneas “c” e “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, poderão requerer a restituição, desde que lhes tenham sido descontados indevidamente:

I - o empregado, inclusive o doméstico;

II - o trabalhador avulso;

III - o contribuinte individual;

**IV - o produtor rural pessoa física;**

**V - o segurado especial; e**

**VI - a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional. (grifou-se)**

41. A jurisprudência também nota a diferença entre os institutos ao julgar seus distintos efeitos nos casos concretos concernentes ao tema, veja-se:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DEMONSTRADA RETENÇÃO DO IRPF PELA FONTE PAGADORA, MAS NÃO REPASSADA AO FISCO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO CONTRIBUINTE. RECURSO DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que subsiste a responsabilidade legal do contribuinte pelo recolhimento do Imposto de Renda, se a fonte pagadora não retém o tributo. 2. Todavia, no caso dos autos, a pessoa jurídica retentora informou à União, por meio de DIRF, o efetivo desconto sobre os ganhos da parte ora agravada, de modo que ficou evidente a ilegitimidade do contribuinte para figurar no polo passivo da execução fiscal. 3. Agravo regimental desprovido.<sup>12</sup>*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – IMPOSTO DE RENDA – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO COMPROVADA PELO CONTRIBUINTE – RESPONSABILIDADE QUANTO AOS VÍCIOS FORMAIS DA CERTIDÃO DE RETENÇÃO NÃO IMPUGNADOS PELA FAZENDA NACIONAL. 1. A falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora não isenta o contribuinte do seu pagamento. 2. Entretanto, se a fonte pagadora responsável pela retenção do imposto de renda na fonte retém o tributo e deixa de repassá-lo à FAZENDA NACIONAL, atrai para si a responsabilidade tributária e afasta a do contribuinte de direito (sujeito passivo da obrigação tributária). Precedentes da Primeira Seção do STJ. (...) 4. Recurso especial não provido.<sup>13</sup>*

<sup>11</sup> Art. 7º [...] Parágrafo único. A empresa ou equiparada e o empregador doméstico poderão requerer a restituição do valor descontado indevidamente do contribuinte, caso comprovem o ressarcimento às pessoas físicas ou jurídicas referidas no caput.

<sup>12</sup> AgRg no REsp 981.997/SP, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/04/2009, DJe 04/05/2009.

<sup>13</sup> REsp 898.925/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/06/2008, DJe 27/06/2008.

*"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE -VERBAS ADVINDAS DE SENTENÇA QUERECONHECEU DIREITO À PERCEPÇÃO DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. NÃO AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. 1. A obrigação tributária também admite a sua dicotomização em débito (shuld) e responsabilidade (haftung), por isso que, quanto à retenção do imposto de renda vigoram os princípios dos artigos 43 e 45, do CTN. 2. Deveras, à luz dessa constatação, é cediço na Seção que: 'Ainda que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto de renda incidente sobre valores decorrentes de sentença trabalhista, seja da fonte pagadora, devendo a retenção do tributo ser efetuada por ocasião do pagamento, tal fato não afasta a responsabilidade legal da pessoa beneficiária dos rendimentos. A responsabilidade do contribuinte só seria excluída se houvesse comprovação de que a fonte pagadora reteve o imposto de renda a que estava obrigado, mesmo que não houvesse feito o recolhimento.' (ERESP 644223 / SC, 1ª Seção, Rel. Min. José Delgado, DJ 20/02/2006). (...) 4. Agravo Regimental desprovido.<sup>14</sup>*

*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE COMPROVADA. ALUGUEL. RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA. 1. A retenção do Imposto de Renda pela fonte pagadora, na forma da legislação tributária, afasta a responsabilidade da pessoa física que recebeu o valor do aluguel com o desconto do tributo. 2. Recurso Especial não provido."<sup>15</sup>*

42. Conquanto deva-se observar que os retentores dos gravames previdenciários em estudo tornam-se responsáveis tributários – à semelhança do enunciado pela jurisprudência acima – na exata medida que estabelece o § 5º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, abaixo:

Art. 33 [...]

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

43. Isto é, em caso de não retenção do valor que deveria ter retido, situação em que a receita estará identificada, a regra trazida nesse dispositivo determina que todos os descontos se presumem feitos pelas pessoas a estes obrigadas, no momento e na forma como determina a lei, responsabilidade tributária por substituição. Trata-se de presunção *juris et de jure*, que não comporta prova em contrário. Os retentores de tributos e contribuições alheios, caso deixem de proceder tal retenção/desconto, deverão assumir a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições ou importâncias que deixaram de arrecadar, não lhes sendo lícito alegar, para se eximirem da obrigação de recolher, que não efetuaram esses descontos/retenções.

44. Em breve síntese, o contribuinte – tanto produtor rural pessoa física e segurado especial quanto a associação desportiva que mantém equipe profissional de futebol – permanecem sujeitos passivos da relação, ainda que haja a sub-rogação, sobretudo, porque remanescem hipóteses em que cabe aos contribuintes declarar a receita auferida<sup>16</sup> para fins de tributação. E igualmente, porque o contribuinte pode possuir diversos retentores. Portanto, sem a aplicação do instituto da presunção de receita, estaria esvaziado o conteúdo do art. 33, § 8º, facilitando nesses casos, em prejuízo de todo o raciocínio desenvolvido nessa solução de consulta, a omissão de receita. Porquanto, como já propugnado outrora, o descumprimento das obrigações tributárias não pode legitimar a omissão de receita, usando como anteparo a sub-rogação, máxime, quando

<sup>14</sup> AgRg nos EREsp 380.081/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/06/2007, DJ 13/08/2007, p. 319.

<sup>15</sup> REsp 652.293/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2007, DJe 06/03/2008

<sup>16</sup> Para os produtores rurais pessoa física no caso das receitas previstas no art. 30, inciso X, Lei nº 8.212, de 1991; e para as associações desportivas a receita é declarada por ela própria a entidade promotora do espetáculo conforme § 8º, art. 22 da mesma lei.

o ordenamento jurídico rechaça essa torpeza, em razão da aplicação cogente do art. 33, § 8º. Sem prejuízo do disposto no parágrafo 42 dessa solução de consulta.

45. Superada a distinção acima elucidada, em razão da obediência a legalidade, para satisfação do núcleo normativo em exame é necessário a identificação na empresa sub-rogada – que aufera a receita – uma das situações que segue:

- Saldo credor de caixa
- Manutenção, no passivo, de obrigações pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, ou não escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica.
- Suprimento de caixa sem prova da efetiva entrega e da origem dos recursos.
- Depósito bancário de origem não comprovada.
- Diferenças entre produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos vendidos registrados na escrituração contábil com a quantidade de produtos em estoque no final do período de apuração, constantes do livro de inventário.

46. A satisfação do núcleo normativo acima exclui a possibilidade de responsabilização dos retentores por presunção de omissão de receita, primeiro, porque a omissão é identificada em quem aufera a receita, segundo, porque não há autorização legal para presumir qualquer participação do retentor na omissão. Dessa maneira, o dever de recolher não elide a obrigação do contribuinte, sendo imponível a presunção de receita quando forem identificadas as situações legalmente estabelecidas. Assim, a omissão de receita detectada em auditoria do próprio contribuinte, sem liame que comprove a participação de quaisquer retentores, em razão da ausência de relação comprovada e de previsão legal, o lançamento só poderá ser efetuado em nome do contribuinte. Todavia, é evidente que sabido o valor da receita e detectado que o retentor não o fez, o retentor é o responsável tributário, no entanto, nesse caso não há que se falar em presunção de omissão de receita.

#### **Itens remanescentes**

47. No que concerne a questão do item 2.6.2.2 da consulta, conforme exaustivamente explicado nos tópicos anteriores, é incompatível com o instituto da presunção de omissão de receita a necessidade de determinar se tal receita omitida advém de propaganda, espetáculo ou quaisquer outras receitas sobre as quais incide a contribuição previdenciária substitutiva.

48. O item seguinte da consulta, 2.6.2.3, questionou se em omissão referente a receita de espetáculo desportivo pode-se inferir que houve omissão na receita informada no borderô do espetáculo; e se prosperasse tal entendimento, dever-se-ia responsabilizar diretamente a entidade promotora do espetáculo pela omissão.

49. Não obstante seja da entidade promotora do espetáculo o dever de efetuar o desconto da exação previdenciária sobre a receita bruta decorrente dos espetáculos, caberá à associação desportiva informar à entidade promotora todas as receitas auferidas no evento, conforme o § 8º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.<sup>17</sup> Portanto, a situação jurídica é idêntica à do tópico anterior,

---

<sup>17</sup> Afinal, há receitas do espetáculo que são auferidas à margem de qualquer controle da entidade promotora, *verbi gratia*, receita oriunda de mensalidade de sócios do clube que integram a receita do espetáculo.

quer dizer, o dever da entidade promotora de reter a contribuições mencionadas não afasta a responsabilidade tributária da associação desportiva, exceto quanto a receita que é declarada e a entidade promotora não realiza a retenção.

## Conclusão

Com base no exposto, conclui-se:

- a) Aos produtores rurais pessoas físicas e aos segurados especiais, aplicam-se todas as presunções previstas no art. 33, § 8º da Lei nº 8.212, de 1991;
- b) Em qualquer caso, as hipóteses de presunção de omissão de receita elidem a prova da origem dessa receita, bastando a subsunção ao núcleo normativo previsto em cada hipótese de presunção de omissão de receita estabelecida pelo art. 33, § 8º da Lei nº 8.212, de 1991; e
- c) Seja no caso do produtor rural – pessoa física ou segurado especial – ou associação desportiva, a sub-rogação tributária prevista nos arts. 22, §§ 7º e 9º, e art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, não tem o condão de afastar a responsabilidade tributária dos contribuintes.

*Assinado digitalmente*  
CARMEM DA SILVA ARAÚJO  
Auditora-Fiscal da RFB – Chefe da Dprev

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

*Assinado digitalmente*  
MIRZA MENDES REIS  
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

Aprovo. Divulgue-se na forma do §6º do art. 8º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015. Depois, publique-se na internet.

*Assinado Digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral de Tributação  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por WILLIAM NERI EVANGELISTA em 30/05/2018 15:18:00.

Documento autenticado digitalmente por WILLIAM NERI EVANGELISTA em 30/05/2018.

Documento assinado digitalmente por: FERNANDO MOMBELLI em 08/06/2018, MIRZA MENDES REIS em 30/05/2018 e CARMEM DA SILVA ARAUJO em 30/05/2018.

Esta cópia / impressão foi realizada por IRANI PELICIONI ISHIRUJI em 11/06/2018.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP11.0618.10006.HAUE**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:**

**E19378FDC625B348974A98417BB3972BF8C9EA6218B0FA35552F0F76836FBC1D**