



UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
PRÓ-REITORIA ACADÊMICA
COORDENAÇÃO GERAL DE PÓS-GRADUAÇÃO
MESTRADO EM DIREITO

**A PRODUÇÃO PROBATÓRIA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO:
Retórica, Presunções e Verdade**

DÓRIS DE SOUZA CASTELO BRANCO

Recife
2016

DÓRIS DE SOUZA CASTELO BRANCO

**A PRODUÇÃO PROBATÓRIA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO:
Retórica, Presunções e Verdade**

Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP), como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito em Processo e Dogmática, sob a orientação do Prof. Dr. Lúcio Grassi de Gouveia.

Recife
2016

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
PRÓ-REITORIA ACADÊMICA
COORDENAÇÃO GERAL DE PÓS-GRADUAÇÃO
MESTRADO EM DIREITO

DÓRIS DE SOUZA CASTELO BRANCO

**A PRODUÇÃO PROBATÓRIA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO:
Retórica, Presunções e Verdade**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica de Pernambuco, para obtenção do título de Mestre em Direito.

Professor Dr. Lúcio Grassi de Gouveia
Orientador Universidade Católica de Pernambuco

Professor Doutor Hélio Sílvio Ourem Campos
(Avaliador Interno - UNICAP)

Professor Doutor Sergio Torres Teixeira
(Avaliador Interno - UNICAP)

Professor Doutor Eric Castro e Silva
(Avaliador Externo - UFPE)

Para minha Tetéia, Doris Duque de Souza (*in
memoriam*).

Para o meu maior incentivador, Ney Castelo
Branco Neto.

AGRADECIMENTOS

A concretização de um desejo, de um sonho que vem desde a conclusão da graduação é, sem dúvida, uma graça do Pai, que sempre, em toda a minha trajetória, tem me abençoado enormemente. A Ele, todo meu louvor, todo o meu agradecimento.

Ney, você foi e é o meu suporte, sem o seu direcionamento e incentivo, jamais iria conseguir chegar até aqui. Obrigada pelo seu amor e pela sua dedicação.

Sofia e Henrique, vocês são minha maior obra, a razão do meu amanhecer e da luta diária. Obrigada pelos sorrisos, por compreenderem meus momentos de ausência, pelo amor incondicional.

Graça e Maurício, meus pais, minha base e meu porto seguro. Tê-los ao meu lado é um presente. À Tereza Castelo Branco, o maior exemplo de força e fé que já testemunhei, minha segunda mãe, obrigada pelo apoio permanente, por ter me adotado e cuidado de mim em tantos momentos.

Aos amigos que a advocacia me presenteou, em especial João Humberto Martorelli, Andrea Feitosa Pereira Maranhão, Fernando Rebelo de Andrade, José Vítor Rabelo de Andrade, João Armando Costa Menezes e João Otávio Martins Pimentel. Meu crescimento profissional diário é exponencialmente maior pelo convívio com profissionais tão competentes e éticos.

Aos colegas da Décima e Décima Primeira Turmas do Mestrado, pelo companheirismo, suporte e tantos momentos compartilhados.

Aos estimados professores do Mestrado da Universidade Católica de Pernambuco que tive a honra de ser aluna: Prof. Dr. Sérgio Torres Teixeira; Profa. Dra. Virgínia Colares; Prof. Dr. Hélio Ourem, Prof. Dr. Gustavo Ferreira Santos; Prof. Dr. João Paulo Allain Teixeira; Prof. Dr. Raymundo Juliano, Prof. Dr. Luciano Oliveira, e especialmente, ao meu orientador, Prof. Dr. Lúcio Grassi Gouveia.

“A verdade é filha do tempo, e não da autoridade.”
(Galileu Galilei).

RESUMO

A prova é, sem dúvida, o instrumento mais importante posto ao conhecimento do julgador para determinar o seu convencimento e, a partir daí, definir, dentro dos critérios normativos, a quem deve ser assegurada a clamada justiça. Essa dissertação se propõe a uma investigação dogmática e empírica da aplicabilidade das provas no processo tributário, seja administrativo, seja judicial, demonstrando o seu poder como meio retórico para, por meio da defesa da verdade jurídica e do uso da linguagem como instrumento da formação do conhecimento, convencer o Estado-juiz da validade das proposições trazidas no processo. Também pretende-se demonstrar os limites de aplicação das presunções em matéria tributária, com ênfase no planejamento tributário e no posicionamento adotado pela Administração e pelo Judiciário nas questões envolvendo a responsabilidade tributária de empresas tidas como integrantes de grupo econômico de fato.

Palavras-chave: Direito Processual Tributário. Prova. Verdade. Presunções.

ABSTRACT

The proof is undoubtedly the most important tool put to the knowledge of the judge to determine the conviction and, from there, set within the normative criteria, who must be ensured clamada justice. This thesis proposes a dogmatic and empirical investigation of the applicability of the evidence in the tax process, whether administrative, or judicial, demonstrating its power as a means rhetorical for through the defense of the legal truth and the use of language as training of the instrument knowledge, convince the state judge the validity of propositions brought in the process. It also aims to demonstrate the limits of application of the presumptions in tax matters, with an emphasis on tax planning and the position adopted by the administration and the judiciary on issues involving the tax liability of companies perceived as economic group.

Keywords: Tax Procedural Law. Proof. Truth. Presumptions.

LISTA DE ABREVIATURAS

CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DEPLAT	Declaração de Planejamento Tributário,
CPC	Código de Processo Civil
RFB	Receita Federal do Brasil
RTF5	Tribunal Regional Federal da 5ª Região
STJ	Superior Tribunal de Justiça

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Primeiro trecho de petição.....	78
Figura 2. Segundo trecho de petição.....	78
Figura 3. Terceiro trecho de petição.....	79
Figura 4. Quarto trecho de petição.....	80

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO I INCURSÕES SOBRE A TEORIA DA PROVA	14
1.1 Noções gerais.....	14
1.2 Classificação dos meios de prova.....	18
1.3 Elementos da Prova.....	20
1.4 Movimentação da prova no processo.....	24
1.5 Princípios aplicáveis à produção probatória no processo administrativo tributário.....	27
CAPÍTULO II A PROVA E SUA RELAÇÃO COM A VERDADE	31
2.1 O conhecimento e a teoria da linguagem.....	31
2.2 Considerações sobre a verdade.....	33
2.3 Verdade material e verdade formal?.....	35
2.4 A prova como meio retórico.....	37
CAPÍTULO III A PROVA, OS INDÍCIOS E AS PRESUNÇÕES	39
3.1 A prova indiciária.....	39
3.2 As presunções.....	40
3.3 Classificação das presunções.....	41
3.4 As presunções legais e a ficção jurídica.....	44
3.5 A (In)aplicabilidade de presunções e ficções no Direito Tributário.....	46
3.6 As presunções e o ônus da prova no processo tributário.....	48
CAPÍTULO IV A PROVA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	52
4.1 Conceito de planejamento tributário.....	52
4.2 Os limites entre a elisão fiscal e a evasão fiscal.....	53
4.3 Norma antielisiva - a (in)eficiência do art. 116 do código tributário nacional e a prova da conduta fraudulenta.....	58
CAPÍTULO V A PROVA DA EXISTÊNCIA DE GRUPOS ECONÔMICOS DE FATO	62
5.1 Considerações introdutórias sobre os conceitos de grupo econômico de direito e grupo econômico de fato.....	62
5.2 Hipóteses legais que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento de débitos.....	64
5.2.1 Artigo 124, I, do CTN.....	64
5.2.2 Artigo 50 do Código Civil.....	66
5.2.3 Artigo 30 da Lei nº 8.212/91.....	68
5.2.4 Artigo 135 do CTN.....	70
5.3 O CARF e o grupo econômico de fato - uma mudança de paradigma.....	70
5.4 As posições adotadas pelo Tribunal Regional Federal da 5ª região.....	76
5.5 O incidente de desconsideração da personalidade jurídica e o CPC/2015.....	86
CONCLUSÕES	88
REFERÊNCIAS	92

ANEXO A. Processo nº 0015238-92.2012.4.05.8300	102
ANEXO B. Medida cautelar fiscal: 0015238-92.2012.4.05.8300	107
ANEXO C. Agravo de instrumento nº 136731-PE	111

INTRODUÇÃO

No cotidiano, todos convivem com os mais diversos fatos que geram consequências no mundo jurídico. Tais fatos, a depender do seu *status* ético, como também dos eventuais prejuízos que podem causar aos que com eles estão envolvidos, normalmente suscitam a participação do Judiciário para dirimir possíveis conflitos decorrentes da sua ocorrência.

Nesse momento, quando as partes precisam trazer ao conhecimento do julgador a história, o relato do fato ocorrido e das suas consequências, o fará de acordo com o seu interesse, demonstrando como e o porquê de o seu **direito** ser o reflexo do que se entende como mais justo.

Contudo, para que o relato possa ingressar no mundo do direito, constituindo um fato jurídico, é preciso que seja descrito em linguagem competente, ou seja, descrito mediante as provas em direito admitidas.

Nesse toar, a prova deve ser considerada como um fato jurídico, que tem o desiderato de convencer outrem acerca da validade dos argumentos de um determinado sujeito. É a prova um fato que atesta ou contesta outro fato, seu objeto é outro enunciado factual. Ou seja, as alegações das partes e as provas que são trazidas ao seu conhecimento são a exclusiva realidade que o julgador utiliza para dirimir o conflito, produzindo a norma individual e concreta que dará um ponto final na contenda.

Assim, resta evidenciado que a prova nada mais é do que a matéria prima que o direito utiliza para criar a verdade no processo. O êxito nessa missão depende do conhecimento da linguagem da exposição das provas e dos fatos alegados, o que traz a conclusão de que todos aqueles que possuem a expertise nesse setor, normalmente dominam a aplicação e comprovação do direito alegado.

No Processo Tributário não é diferente. O fato jurídico tributário, lícito ou ilícito, em todo o seu perfil, é composto e determinado pelas provas que o afirmam e, por essa razão, as provas possuem especial importância na sua composição.

Diante da grande relevância da prova para o processo de positivação, trataremos nesse trabalho um estudo sobre a sua participação no Processo Tributário, judicial e administrativo, bem como a sua relação com a verdade. Além disso, será analisado como as presunções precedem e, muitas vezes suplantam a produção probatória no âmbito processual, sendo consideradas como suficientes para criação de uma subsunção tributária e a indicação de um sujeito passivo.

Para tanto, no Capítulo I será efetuada uma incursão na Teoria Básica da Prova, trazendo ao leitor as noções gerais do tema, inicialmente em uma leitura ampliada e, num segundo momento, restringindo sua aplicabilidade no Processo Tributário e a sua importância no processo decisório.

No Capítulo II serão tratadas as questões que envolvem a relação da prova com a verdade, efetuando-se um paralelo com a aplicação da Teoria do Conhecimento e a contraposição trazida pela filosofia da linguagem, que pretende provar que o conhecimento não é a simples relação entre sujeito e objeto, mas uma relação entre linguagens e significações. Em fechamento ao capítulo será abordado o relacionamento da verdade com as provas no direito tributário.

Após uma análise da Teoria da Prova, da sua relação com a verdade e da sua participação no conteúdo decisório, serão abordados no Capítulo III as questões que envolvem a relação das provas com as presunções e ficções, bem como sua aplicabilidade à matéria tributária.

No Capítulo IV serão estudadas a participação e a relação da prova no planejamento tributário, bem como as questões que envolvem a norma antielisiva prevista no art. 116 do CTN, com ênfase no pano de fundo que envolveu a publicação da Medida Provisória nº 685/2015, além do embasamento para a não conversão em lei dos pontos relacionados com o planejamento tributário.

Por fim, em arremate ao trabalho, o Capítulo 5 tratará da força das presunções para a caracterização da fraude e assunção da responsabilidade tributária de administrador e/ou grupo econômico de fato, demonstrando, com casos concretos, a posição adotada pelo julgador administrativo e pelo Judiciário frente às presunções trazidas pela Fazenda Pública.

O caminhar do presente trabalho pretende realizar um estudo amplo sobre o relacionamento da prova com as presunções e as posições adotadas pelos órgãos administrativos e, especialmente, pelo Judiciário, esperando, com isso, colaborar para uma revisão de posturas, que, de fato, privilegiem a verdade e o Estado Democrático de Direito.

CAPÍTULO I INCURSÕES SOBRE A TEORIA DA PROVA

1.1 Noções gerais

Na história do direito, a evolução das provas possui um capítulo especial, pois não só antecede o surgimento do processo como, na verdade, representa a semente que germinou a necessidade de criar procedimentos para alcançar o justo, a resposta aos questionamentos, a suposta verdade.

Essa evolução partiu dos rudimentares ordálios, presentes nas invasões bárbaras, iniciadas nos séculos IV-V e adotados pelos povos germânicos, sendo difundidos por toda a Europa. Os ordálios eram um tipo de prova judiciária utilizada com o objetivo de se determinar a culpa ou a inocência do acusado e, cujo resultado, era interpretado como um juízo divino. Usualmente eram bastante violentos e representavam o perfil bárbaro da Idade Média. Michele Taruffo, sobre o assunto, fez as seguintes considerações:

A noção geral de ordálio inclui uma grande variedade de técnicas utilizadas em diferentes situações, de acordo com as tradições particulares e com base nas escolhas feitas pelos juízes ou pelas partes: o ordálio mais comum e duradouro foi provavelmente o duelo judicial, em que as partes ou seus campeões combatiam perante os juízes. Entretanto, outras formas foram muito populares, como a prova d'água, a prova do caldeirão fervente, a prova do ferro incandescente, a prova do fogo, e diversas versões dessas técnicas fundamentais. Todavia, nem todos os ordálios eram assim cruéis: um instrumento de uso bastante comum era o juramento de uma das partes (compurgatio), e outra forma, amplamente utilizada, era o juramento prestado por um grupo de pessoas (chamados geralmente de conjuradores) em auxílio de uma parte. Todos esses meios de prova eram vulgarmente chamados de juízes divinos, visto que se fundavam na premissa de que Deus, devidamente requerido a assistir as partes, deveria determinar diretamente o êxito da prova, tornando evidente a inocência ou a culpabilidade do sujeito que a ela se submetera¹.

De fato, os ordálios eram um meio de prova irracional, considerando a usual violência deles decorrente, contudo, por outro lado, eles também eram funcionalmente racionais. Tomando como exemplo o modelo processual germânico, seguido em muitas áreas da Europa, pode-se, claramente, enxergar essa racionalidade. Nesse modelo, as partes apresentavam suas demandas e correspondentes defesas à corte, que determinava o objeto da controvérsia e determinava quais as provas deveriam ser apresentadas por cada parte.

Segundo os historiadores alemães, essa sentença, chamada *Beweisurteil*, finalizava o trabalho da corte e era definitiva. Após ela, o ordálio era executado conforme os procedimentos para que fosse decidido qual das partes seria a vencedora. O ordálio dava a palavra final, ou

¹ TARUFFO, Michele. **Uma simples verdade**: o juiz e a construção dos fatos. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 19-20.

seja, a parte que a ele se submetia era liberada da acusação que lhe fora feita pela parte adversa e o resultado positivo ou negativo da prova era claro para quem quer que fosse. Nesse sentido, o êxito do ordálio combinado com a *Beweisurteil* eram suficientes para solucionar a controvérsia. Vê-se, assim, que os ordálios eram funcionais como meios para resolver as controvérsias de maneira rápida, simples e definitiva, assegurando a aceitação do resultado da controvérsia por parte do ambiente social circundante².

Ressalte-se, todavia, que a prática dos ordálios apenas ocorria quando não havia outros meios para comprovar a culpa ou quando os existentes não eram suficientes. Isso demonstra que, na verdade, os ordálios não eram compreendidos como meios de prova em sentido estrito, instrumentos utilizados para a identificação da verdade dos fatos objeto da controvérsia. Na verdade, eram uma técnica empregada para resolver o que os meios de provas ordinários e existentes não resolviam. Os ordálios colocavam um ponto final nas questões mergulhadas em dúvidas sem solução.

O fim dos ordálios na Inglaterra está diretamente conectado com a consolidação do *jury trial*³ como única alternativa para a resolução das contendas. Nos séculos seguintes, o júri foi sendo transformado de dentro para fora, pois, ao fim, os jurados deixaram de ser testemunhas do fato que decidiam com base na sua experiência direta ou indireta do ocorrido e se tornaram juízes desse fato, cuja decisão era fundada nas provas apresentadas, sobretudo nas provas testemunhais.

Na Europa Continental, na proporção em que os ordálios eram substituídos, esses novos meios de provas surgiam com o objetivo central de descobrir a verdade sobre os fatos da causa. Os documentos escritos continuaram a ser utilizados e os antigos conjuradores, que em grupo juravam confirmando a credibilidade das afirmações juradas por uma parte, tornaram-se testemunhas no sentido moderno do termo.

Sobre o assunto, Michele Taruffo assim concluiu:

O aspecto mais importante da nova concepção era que a produção das provas tinha claramente como fim a descoberta da verdade sobre os fatos da causa, e que as provas eram consideradas como meios racionais para atingir esse escopo. O surgimento e a difusão dessa concepção racionalista da relação entre provas e fatos foram corretamente definidos como a vitória do racionalismo sobre o misticismo, sendo, com boa razão, considerados uma etapa fundamental na história do direito probatório continental. [...]. Por outro lado - ou seja, no que diz respeito aos sistemas continentais - a apuração da verdade dos fatos é concebida como um dos escopos principais do processo. A descoberta da verdade é tida como uma empreitada racional, na qual um juiz profissional, perito em lógica e filosofia (e não somente em direito), analisa as

² TARUFFO, Michele. **Uma simples verdade**: o juiz e a construção dos fatos. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 21-22.

³ Julgamento por júri.

informações fornecidas a partir de documentos e testemunhas e, com base nisso, elabora uma reconstrução verídica dos fatos⁴.

A evolução das provas trouxe à modernidade o seu significado atual e o seu objetivo central, qual seja, demonstrar, confirmar, justificar e atestar que um fato ou uma afirmação são verdadeiros. Também pode ser o ato que dá uma demonstração cabal de um sentimento, de um desejo, a exemplo do afeto ou da raiva. O termo *prova* origina-se do latim *probatio*, que pode significar confirmação, verificação, exame, argumentação.

Como se observa, vários são os significados possíveis aplicáveis ao termo e essa constatação demonstra que a prova está presente não só no mundo jurídico, estando presente em diversas situações do cotidiano, sendo utilizada como instrumento para, sempre e invariavelmente, demonstrar uma verdade. É a prova a arma dos que a utilizam para garantir que a sua afirmação, seu sentimento ou um determinado fato sejam aceitos e considerados verdadeiros.

John Gilissen bem alertou sobre o fato de a figura da prova não ser exclusiva do domínio do direito, demonstrando que ela está presente em inúmeras outras disciplinas, tanto das ciências exatas, quanto das ciências humanas. São elas:

- a prova **demonstrativa**, que é a das matemáticas e da lógica; consiste num raciocínio que tende a deduzir uma proposição de premissas que constituem axiomas ou proposições já provadas; a prova demonstrativa diz respeito a ideias, a dados abstractos, enquanto que a prova judiciária diz necessariamente respeito a casos concretos; - a prova **experimental**, que é a das ciências naturais; resulta de um grande número de experiências, tendentes a provar a exactidão ou, pelo menos, a verosimilhança de uma lei natural; o exemplo clássico é o da lei da gravidade, provada experimentalmente. A diferença relativamente à prova judiciária é que esta diz respeito, em princípio, a um facto único, enquanto que em matéria de ciências naturais, existe a possibilidade de se repetir a experiência quantas vezes se quiser; - a prova **histórica**, ou seja, a prova de factos históricos que permitirá ao historiador reconstituir o passado; apresenta muitas analogias com a prova judiciária, pois, nos dois casos, é preciso provar um facto concreto, que se situa no passado, um passado mais ou menos próximo ou longínquo; mas, enquanto que o historiador pode constatar que a (ou as) prova é insuficiente, podendo desde logo recusar-se a concluir, o juiz deve julgar, sob pena de cometer uma recusa de justiça; - a prova **judiciária** é, portanto, específica, tendendo a convencer o juiz, a persuadi-lo da existência de um facto concreto que teve lugar num passado mais ou menos próximo; o juiz deve decidir, com o auxílio das provas que as partes lhe submetem; e deve fazê-lo num prazo relativamente curto; mas pode constatar que a prova é insuficiente e ignorar, desde logo, a existência do facto que se quis provar⁵. (*sic*)(destaque nosso).

Acrescenta-se a essa relação à prova jurídica, da qual a prova judiciária seria espécie. Referida categoria abrange toda a prova constituída segundo regras de direito, independentemente de sua produção ocorrer nos autos judiciais ou fora dele⁶.

⁴TARUFFO, Michele. **Uma simples verdade**: o juiz e a construção dos fatos. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 43-44.

⁵GILISSEN, John. **Introdução histórica ao direito**. 2. ed. Trad. de A. M. Hespanha e L. M. Macaísta Malheiros. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995. p. 712.

⁶TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 64.

Dentre as inúmeras acepções e aplicabilidades do termo ‘prova’, não se questiona que, ao mundo jurídico, o que interessa é a sua condição de instrumento que descreve, enuncia um fato, levando-o, constituindo-o para a realidade jurídica e, nesse contexto, o processo probatório deverá obedecer, um rito legalmente estabelecido. Denomina-se esse rito de ‘procedimento organizacional da prova’, composto pelo conjunto de regras que regulam a admissão, produção e valoração os elementos levados aos atos, determinando o transcurso probatório⁷.

Esse rito desenha o percurso que o fato ou o ato da fala deverão percorrer para tornar-se ou produzir um enunciado probatório. Sobre o tema, Fabiana Tomé assim afirma:

Só se tem enunciação produtora de provas se admitida pelo sistema jurídico, mediante as normas de procedimento: normas de competência que determinam como deve dar-se a produção da prova. Apresentam-se como regras sintáticas, tal como sua gramática, que prescrevem o modo como hão de agir os sujeitos para obter o enunciado probatório, estabelecendo a forma organizacional de seus atos⁸.

Sendo a prova identificada como um fato, um enunciado que descreve um evento e, considerando ainda, que esse enunciado levará à constituição de um fato jurídico, tem-se que a prova possui caráter normativo e, portanto, integra o sistema do direito positivo, sendo, simultaneamente, fato e norma em sentido amplo como explana Fabiana Tomé:

A prova é **fato**: fato jurídico em sentido amplo que colabora na composição do fato jurídico em sentido estrito. Não é a prova, portanto, mera forma de averiguação da verdade dos fatos. Apresenta-se, ela própria, como um fato, cuja existência é imprescindível à constituição do fato jurídico que fundamenta a pretensão de um sujeito. Por isso, a prova, considerada isoladamente, não se confunde com o fato jurídico tributário. Com a nota fiscal, por exemplo, tem-se *prova*, mas o **fato jurídico tributário** consistente na operação de mercadorias fica condicionado ao pronunciamento do destinatário. A prova é um fato, mas um fato jurídico em sentido amplo, pois não se propaga, por si só, efeito jurídico-tributário, entendido como a instalação do vínculo obrigacional tributário. Para que se tenha fato jurídico em sentido estrito, é imprescindível seu relato em linguagem competente no corpo de norma em sentido estrito (mais especificamente, de norma individual e concreta)⁹. (destaque nosso).

O caráter normativo da prova está umbilicalmente ligado, ao fim, ao desejo final de convencimento do juiz que a verdade defendida deve ser acolhida. É o sentido subjetivo da prova.

Sobre o tema, Tércio Sampaio Ferraz Júnior assim afirma:

A prova jurídica traz consigo, inevitavelmente, seu caráter ético. No sentido etimológico do termo - *probatio* advém de *probus* que deu, em português, *prova* e *probo* -, *provar* significa não apenas constatação demonstrada de fato ocorrido - sentido objetivo -, mas também aprovar ou fazer aprovar - sentido subjetivo. Fazer aprovar significa a produção de uma espécie de simpatia, capaz de sugerir confiança, bem como a possibilidade de

⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 68.

⁸ *Ibidem*. p. 68.

⁹ *Ibidem*. p. 79-80.

garantir, por critérios de relevância, o entendimento dos fatos em sentido favorável (o que envolve questões de justiça, equidade, bem comum etc.)¹⁰.

Seguindo essa linha de pensamento, Marcelo Abelha Rodrigues trata a prova como instrumento ao alcance da paz social, pois funciona como legitimador da coisa julgada:

A prova, portanto, é um desses instrumentos, decisivos, eu diria, no alcance da paz social. Ora, se a **coisa julgada** é fenômeno político de pacificação social, fruto de uma verdade jurídica que, muitas vezes, não corresponde à realidade dos fatos, e às vezes por isso se diz que é fenômeno criador de direitos, não se pode negar que a prova no processo tem a força capital, qual seja a de único instrumento legitimador da coisa julgada. Em outras palavras, é a prova, e especialmente a convicção que dela resulta, que serve como real elemento para fazer coincidir a verdade formal e a verdade real (ainda que esta seja vista como uma utopia) e, assim, torna-se legitimadora do fenômeno da coisa julgada¹¹. (destaque nosso).

A prova, portanto, é a base para uma definição do direito em litígio, para, como um ponto de luz, esclarecer a visão do julgador e, assim, é o esteio que garante, ao menos, a possibilidade de um mínimo de justiça, ainda que essa definição do que é justo acarrete a vitória de um e a derrota para outrem.

1.2 Classificação dos meios de prova

Em se tratando da classificação dos meios de prova, a doutrina possui inúmeras classificações possíveis, tomando por base critérios variados. Uma das classificações mais festejada pelos estudiosos da matéria é aquela que, em suma, adota três critérios: o objeto, o sujeito e a forma¹².

Sob o entendimento da referida classificação, em relação ao objeto, a prova poderá ser *direta*, quando evidencia um fato instantaneamente, sem a necessidade de qualquer construção lógica para alcançar o que se pretende provar, a exemplo de uma testemunha visual do delito. Malatesta afirma que essa hipótese considera o caso de a prova ter por objeto imediato o delito ou algo diverso do delito, e enfatiza que se refere à categoria das provas pessoais, pois é objeto imediato da verificação e uma prova pessoal direta¹³.

Será indireta quando para alcançar o que se pretende provar, é preciso fazer uma construção lógica, a exemplo do indício e da suspeita. Essa fórmula supõe o caso de a prova

¹⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 319.

¹¹ RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de direito processual civil**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. v. 1. p. 295.

¹² MALATESTA, Nicola Framarino dei. **A lógica das provas em matéria criminal**. Campinas: Brookseller, 2001. p. 148.

¹³ *Ibidem*. p. 148-149.

consistir num elemento incriminatório ou numa coisa diversa do delito, refere-se às provas reais¹⁴.

Quanto ao sujeito que as produz, poderá ser real ou pessoal. Será real quando for encontrada em objeto ou coisa que possua ligação direta com o que se pretende provar, a exemplo de um cadáver, uma arma, fotografias. Será pessoal quando originada da vontade consciente do homem, objetivando demonstrar a veracidade dos fatos que se pretende provar, a exemplo do testemunho, de um laudo pericial. Explica-se que a prova pessoal de um fato consiste na revelação consciente, feita pela pessoa¹⁵.

Em relação à forma, a prova poderá ser testemunhal, quando produzida por declarações pessoais e orais; documentais, quando originada de documento escrito ou gravado e materiais, quando determinada coisa, por si só, atesta o que se pretende provar, a exemplo do exame de corpo de delito.

Outras classificações também utilizam como critério o valor ou efeito da prova, diferenciando a prova plena (perfeita ou completa) da não plena (imperfeita ou incompleta). A primeira é aquela que, sozinha, é capaz de conduzir o julgador à certeza da existência de um fato. A segunda apenas conduz à probabilidade da ocorrência de um evento, não sendo suficiente, sozinha, para comprová-lo.

A referida classificação, contudo, apesar de seguida por inúmeros doutrinadores, é, também, objeto de crítica. Fabiana Del Padre Tomé defende que as provas são sempre indiretas, pessoais e documentais e que a diversidade de modalidades está no modo pelo qual elas são produzidas, assim afirma a doutrinadora:

Referidas classificações, entretanto, apresentam muitas deficiências. Dentre elas, podemos destacar o fato de que a prova, como enunciado linguístico que é, decorre, necessariamente, de produção humana. Assim, todas as provas são pessoais. Toda prova é, também, documental, pois mesmo as afirmações realizadas oralmente só assumem a condição de prova quando devidamente reduzidas a escrito. Além disso, a prova é sempre indireta, uma vez que jamais alcança o fato que se pretende provar. O que varia, a nosso ver, é o modo de produção probatória. Este sim pode realizar-se (i) pelo emprego de um único fato em sentido amplo, com elevado grau de convencimento (prova 'direta'); (ii) pela conjugação de diversos fatos com menor grau de convencimento (prova indireta decorrente de indícios); ou (iii) pela verificação de um fato em sentido amplo ao qual a lei atribui o efeito de implicar o fato probando (prova indireta decorrente de presunção legal). [...] (i) manifestação oral ou escrita da própria parte (confissão); (ii) relato proferido por terceiro que presenciou o acontecimento (depoimento testemunhal); (iii) opinião emitida por pessoa detentora de conhecimento especializado (perícia); (iv) enunciado linguístico pré-constituído (documento); ou (v) certificação realizada pelo próprio destinatário da prova (vistoria e inspeção judicial ou ocular). O que se classifica, portanto, são os meios de prova: a enunciação relatada na forma prescrita pelo direito positivo, isto é, a enunciação-enunciada. Esta é que

¹⁴MALATESTA, Nicola Framarino dei. **A lógica das provas em matéria criminal**. Campinas: Brookseller, 2001. p. 149.

¹⁵*Ibidem*. p. 150.

fornecerá os elementos necessários à identificação do sujeito produtor dos enunciados probatórios, tempo, local, e modo em que ocorreu tal atividade¹⁶.

Seguindo esse entendimento, a doutrinadora conclui que a enunciação dos fatos que se pretende provar pode dar-se de diferentes maneiras, retirando o caráter estático das classificações usualmente utilizadas.

1.3 Elementos da Prova

A prova, como fato jurídico que é, possui uma composição que, quando estudada separadamente, torna possível a compreensão dos elementos necessários para que a produção probatória alcance o seu mister. Isso, porque a prova é um enunciado linguístico e, portanto, pode ser desdobrado em unidades linguísticas menores, para identificar seus atributos e funções¹⁷.

Nesse sentido, pode-se identificar sete elementos: (i) fonte; (ii) objeto; (iii) conteúdo; (iv) forma; (v) função; (vi) finalidade; e (vii) destinatário¹⁸.

A fonte da prova nada mais é do que o sujeito que a produz, que emite a mensagem probatória. Esse entendimento, contudo, não é o mais aceito pela doutrina, que, em sua maioria, defende ser a fonte da prova o instrumento que se utiliza para provar determinado fato jurídico, ignorando a ação humana.

Na verdade, confunde-se, com frequência, as fontes das provas com os meios para produzi-las. Marcelo Abelha Rodrigues, tratando sobre o assunto afirma que “entende-se por meios de prova as fontes probantes, ou seja, é tudo aquilo que seja fonte para o juiz extrair a verdade dos fatos”¹⁹. Cândido Rangel Dinamarco, seguindo essa mesma linha, considera serem fontes de prova os “meios instrumentais externos que, quando trazidos ao processo, o juiz e as partes submetem às investigações necessárias a obter tais informações”²⁰ sobre a existência ou inexistência de um fato. Segundo Fabiana Del Padre Tomé:

Sem que um sujeito movimente as estruturas do direito, (i) não surge nova norma, em sentido estrito ou amplo; (ii) inócorre fato jurídico; (iii) nenhuma relação jurídica se irradia; (iv) não há que falar o aparecimento de provas. Com base nesse fundamento de validade, age o ser humano, funcionando como fonte das novas regras que ingressam no sistema jurídico²¹.

¹⁶TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 91-92.

¹⁷ *Ibidem*. p. 153-154.

¹⁸ *Ibidem*. p. 154.

¹⁹ RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de direito processual civil**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. v. 1. p. 313.

²⁰DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. v. 3. p. 86.

²¹TOMÉ, Fabiana Del Padre. *op. cit.* p. 187.

O objeto da prova é, por decorrência lógica, o fato que se pretende provar e defendido pela parte no processo. Maria Rita Ferragut afirma que constituem objeto da prova “os fatos alegados pelas partes, referentes a eventos ocorridos em lapso temporal necessariamente anterior à alegação”²².

Considerando que o objeto da prova são os fatos que se pretende provar, é preciso identificar quais fatos precisam ser provados. Destaca-se que nem todos fatos precisam ser provados, mas só aqueles relevantes, que influenciem o julgamento da lide²³. Os fatos relevantes são aqueles capazes de influir no convencimento do juiz e, portanto, no julgamento da lide. Todo fato, para ser relevante, é pertinente, ou seja, deve dizer respeito à discussão.

Os fatos relevantes podem ser diretos (ou primários) e indiretos (também ditos secundários ou simples). Dizem-se diretos quando se referem aos acontecimentos ou condutas com eficácia constitutiva, extintiva, modificativa ou impeditiva do direito do autor. São indiretos, por sua vez, aqueles que não constituem o núcleo da pretensão do autor, nem da defesa do réu, mas auxiliam na constatação da ocorrência dos fatos principais. Algumas vezes sequer são alegados pelas partes, mas podem ser objeto de prova na medida em que se mostrem relevantes, por exemplo, para fins de raciocínios presuntivos²⁴.

Se um fato relevante não é impugnado, em regra, faz com que a produção de prova a seu respeito se mostre desnecessária, porque não se levanta dúvidas sobre sua ocorrência. É o chamado fato incontroverso.

Tratando sobre o tema, o CPC de 2015²⁵, em seu art. 374, afirma que não dependem de prova (i) os fatos notórios; (ii) os fatos afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária; (iii) os fatos admitidos no processo como incontroversos; e (iv) aqueles em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

O fato notório pode ser conceituado como aquele que é de conhecimento geral no lugar e à época em que o processo tramita. É preciso que os integrantes da relação jurídica processual estejam de acordo em que o fato é por todos conhecido, fazendo parte, no momento em que se desenvolve o processo, da cultura do “homem médio” do lugar em que a decisão será proferida²⁶.

²² FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 48.

²³ LOPES, João Batista. **A prova no direito processual civil**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 32.

²⁴ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* **Primeiros comentários ao novo código de processo civil**: artigo por artigo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 652.

²⁵ BRASIL. **Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 16 jun. 2016.

²⁶ WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 1. p. 521-522.

Mesmo se for notório, não é dispensável a prova da sua existência. Fabiana Del Padre Tomé afirma o seguinte:

A notoriedade impõe prova para seu reconhecimento, o que implica prova do próprio fato. Os fatos notórios são aqueles incorporados à cultura de um grupo social, cuja verificação é facilmente realizável pelos meios com que conta dito grupo. Isso evidencia a necessidade de verificação do fato para que ele seja considerado notório e, portanto, provado, ainda que o processo de sua verificação seja sumário²⁷.

Seguindo a inteligência da novel norma processual, a presunção é uma operação mental por meio da qual o juiz, partindo da convicção a respeito da existência de um determinado fato secundário, infere com razoável probabilidade que o fato primário ocorreu. Existem as presunções judiciais ou *hominis* e as legais. As primeiras decorrem da constatação daquilo que hodiernamente acontece, das regras da experiência comum e comportam prova em contrário. Nesse caso, costuma-se chamar o fato secundário de indício.

As presunções legais, por sua vez, decorrem da lei. É o legislador que estabelece a correlação entre os fatos, dispondo que, diante da comprovação de determinado fato, é razoável supor a ocorrência de outro. Nesse caso, o fato secundário é denominado fato auxiliar.

Não obstante o entendimento da lei processual de que nessas hipóteses a prova seria desnecessária, defendemos que, em qualquer hipótese de presunção, a prova é indispensável. Seguindo essa linha de pensamento, Maria Rita Ferragut assim afirma:

[...] quem alega a ocorrência do fato indiciado deve provar a ocorrência dos indícios, fatos diretamente conhecidos, e aquele contra quem a presunção aproveita deve provar; alternativa ou conjuntamente, a inoocorrência dos indícios, do fato indiciado, a existência de diversos indícios em contrário ou, ainda, questionar a razoabilidade da relação jurídica de implicação²⁸.

Tratando sobre a prova do direito, é latente que, em regra, o direito não precisa ser provado. Nesse sentido são as máximas *jura novit curia*²⁹ e da *mihi factum, dabo tibi jus*³⁰, que exprimem a ideia de que às partes incumbe demonstrar os fatos, enquanto ao juiz cabe aplicar o direito. O art. 376 do NCPC, que reproduz o art. 337 do CPC/73, estabelece, no entanto, uma exceção, quanto ao direito municipal, estadual, estrangeiro ou consuetudinário.

Nesse caso, se o juiz assim determinar, a parte deverá provar o teor e vigência das normas. Essa prova poderá ser feita, por exemplo, por meio de certidões dos órgãos públicos, cópia do Diário Oficial, consulta a *sites* do Poder Público na internet. Especificamente quanto ao direito estrangeiro, a parte poderá obter documento junto ao consulado que ateste o conteúdo

²⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 167.

²⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 71-72.

²⁹ “O Tribunal conhece os direitos”.

³⁰ “Dê-me o fato, que lhe dou o direito”.

e a vigência da norma, bem como parecer (*affidavit*)³¹ de jurista do país em que a norma foi editada ou de jurista brasileiro conhecedor da ordem jurídica estrangeira. A prova do direito consuetudinário, por sua vez, poderá ser feita por testemunhas.

Frise-se, por oportuno, que não é sempre que será necessário se fazer a prova do direito municipal ou estadual. Segundo Cândido Rangel Dinamarco, “as normas expedidas pelo próprio Estado em que o juiz atua, ou pelo Município onde tem sede o juízo, são de acesso tão fácil quanto as federais”³².

O conteúdo da prova é sempre o fato que está sendo provado, ou seja, o seu conteúdo tem relação direta com o seu objeto. Ainda que esteja se falando de prova do direito, o seu conteúdo é um enunciado factual, qual seja, o fato da existência, teor e vigência de determinada legislação.

Quando se fala sobre *forma*, é usual na doutrina que se faça imediatamente a ligação com o seu aspecto procedimental e, assim, cada meio de prova assumiria uma forma específica. Contudo, seguindo a linha defendida por Fabiana Del Padre Tomé, quando nos referimos à prova como um dos elementos da prova, estamos indicando o modo pela qual ela se manifesta:

É por meio da forma que existe a comunicação, pois apenas se veiculado em um suporte físico o destinatário tem acesso ao enunciado: todo enunciado exige um elemento material que funcione como estímulo à mente do sujeito que com ele entra em contato, desencadeando a construção significativa. Assim entendida a *forma das provas*, esta será, necessariamente, documental. [...] A prova, qualquer que seja o modo de sua produção, há de ser veiculada sempre em um documento, em linguagem escrita ou susceptível de ser reduzida a escrito³³.

Quanto à função das provas, afirma-se que existem duas correntes sobre o tema: *(i)* a primeira delas é a que identifica a prova como um meio de conhecimento, que busca uma reconstrução fidedigna dos fatos e *(ii)* a corrente que defende ser a prova um meio de persuasão, cujo propósito único é convencer o julgador da (im)plausibilidade de determinado enunciado fático³⁴. Essa segunda corrente defende que a prova objetiva trazer elementos para persuasão do juiz, de modo que será verdadeiro aquele enunciado de cuja “verdade” o magistrado estiver convencido, dentro do contexto e narrativas do processo. Se o magistrado estiver convencido, a coisa está provada e será reputada como verdadeira no processo.

Acrescenta-se que o papel que o juiz exerce pode seguir dois entendimentos, e assim a prova será analisada conforme a posição seguida: a) se o juiz for compreendido como

³¹ Afirmação ou confirmação, declaração jurada.

³² DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 68-69.

³³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 173-174.

³⁴ TARUFFO, Michele. *Consideraciones sobre prueba y verdad*. **Derechos y Libertades - Revista del Instituto Bartolomé de las Casas**. Universidad Carlos III de Madrid. ano VII, jan.-dez. 2002. p. 116.

um árbitro passivo, a prova terá então sua função persuasiva (segunda concepção da função da prova), possuindo exclusivamente a tarefa de persuadir o magistrado, o qual considerará verdadeiro apenas aquilo que estiver persuadido; b) se entender que o juiz possui, além desta tarefa, a função de garantidor da correta aplicação da lei e de assegurar a tutela efetiva dos direitos, devendo dar uma decisão “justa”, baseada nas provas colhidas e aplicando corretamente as regras incidentes ao caso concreto, então a prova assumirá diferente função, não sendo um mero instrumento persuasivo, mas sim um meio com uma função epistemológica, cognoscitiva (primeira concepção da função da prova)³⁵.

Seguindo essa linha, Fabiana Del Padre Tomé assim conclui:

Exige-se, portanto, o convencimento do julgador para que este, ao decidir, constitua nos autos o fato jurídico acerca do qual se convenceu. É por meio do caráter instrumental da função persuasiva da prova que esta atinge seu objetivo de fixar determinados fatos no universo do direito. Mediante a atividade probatória compõe-se a prova, entendida como fato jurídico em sentido amplo, que é o relato em linguagem competente de evento supostamente acontecido no passado, para que, mediante a decisão do julgador; constitua-se o fato jurídico em sentido estrito, desencadeando os correspondentes efeitos³⁶.

A finalidade da prova é, invariavelmente, a fixação dos fatos no mundo jurídico, pois, provar um fato é estabelecer sua (in)existência. Sobre o tema, Eduardo Cambi afirma que “os fatos não são um dado, mas, ao contrário, algo a ser investigado, construído, no processo, a partir do resultado da atividade probatória desenvolvida pelas partes, em colaboração com o juiz, e da valoração a ser atribuída a essas provas”³⁷.

1.4 Movimentação da prova no processo

A produção probatória no processo, como todo enunciado normativo, exige obediência a determinadas formalidades procedimentais. Inicialmente, é importante esclarecer que essa produção probatória não pode ser prolongada de maneira indefinida no tempo. A temporalidade é imprescindível na constituição do direito e, portanto, é, também, aplicada para a produção probatória, exigindo que as provas sejam apresentadas em momentos legalmente previstos.

A proposição, ou seja, o momento em que as partes pugnam pela produção probatória, ocorre, em regra, quanto ao autor, na apresentação da petição inicial e, em relação ao réu, na contestação. Além desses momentos, é perfeitamente aceitável e justificável que, antes da

³⁵TARUFFO, Michele. *Consideraciones sobre prueba y verdad. Derechos y Libertades - Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*. Universidad Carlos III de Madrid. ano VII, jan.-dez. 2002. p. 118-119.

³⁶TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 177.

³⁷CAMBI, Eduardo. *Direito constitucional à prova no processo civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 52.

decisão de saneamento e organização do processo, o juiz intime as partes para novamente se manifestarem sobre as provas que realmente pretendem produzir.

Contudo, não só as partes podem tomar a iniciativa da prova. Também o juiz pode fazê-lo, se achar necessário para a formação da sua convicção. Sobre o assunto, José Roberto dos Santos Bedaque fala com muita propriedade:

Ninguém melhor do que o juiz, a quem é afeto o julgamento, para decidir sobre a necessidade de produzir determinada prova. Como ele é o destinatário dela, pode avaliar quais os meios de que necessita para formação do seu convencimento. Nessa medida, e considerando o escopo da atividade jurisdicional, a colheita de elementos probatórios interessa tanto ao juiz quanto às partes³⁸.

Seguindo essa linha, o CPC de 2015, em seu art. 139, inclui, entre os poderes do juiz, inverter a ordem da produção probatória e determinar o comparecimento pessoal das partes para interrogatório. O art. 370 também reflete essa possibilidade, na medida em que prevê que ao juiz caberá, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias ao julgamento do mérito. Essa permissão legal configura o que se denomina poderes instrutórios do juiz, que pode determinar a produção de determinada prova com vistas a obter o conhecimento necessário para melhor decidir.

Não se trata de favorecimento a nenhuma das partes e sim a busca pelo convencimento, para por em prática o que se entende por justiça. José Roberto dos Santos Bedaque, ao discorrer sobre o tema, comunga do mesmo posicionamento:

A participação do juiz na formação do conjunto probatório, determinando a realização das provas que entender necessárias ao esclarecimento dos fatos deduzidos pelas partes, de forma nenhuma afeta sua imparcialidade. Agindo assim, demonstra o magistrado estar atento aos fins sociais do processo. A visão publicista deste exige um juiz comprometido com a efetivação do direito material. [...] a melhor maneira de preservar a imparcialidade do magistrado é submeter sua atividade ao princípio do contraditório e impor-lhe o dever de motivar suas decisões³⁹.

No processo administrativo tributário federal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. [...] § 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos⁴⁰.

Existe uma grande discussão na doutrina acerca dessa limitação temporal ao administrado para a produção provas, pois, em tese, acarretaria uma violação ao princípio da legalidade tributária,

³⁸ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Poderes instrutórios do juiz**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 17.

³⁹ *Ibidem*. p. 121.

⁴⁰ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

prejudicando, também em tese, o alcance da denominada verdade material. Filiando-me ao posicionamento defendido por diversos autores, no processo não se busca a verdade material ou formal, busca-se, sim, a verdade lógica ou verdade jurídica, formada dentro do sistema do direito. Sobre o tema, segue a posição de Fabiana Del Padre Tomé:

O homem sente a necessidade de falar em nome de algo: em nome da justiça, do sistema, da segurança jurídica e, dentre outros, em nome da verdade. Costuma-se confundir, porém, o falar em nome de algo com a existência desse algo, concluindo pela possibilidade de realizar a justiça, a segurança, a verdade [...] Ocorre que todos esses conceitos, tomados no interior do sistema jurídico, não passam de construções verificadas dentro do próprio ordenamento, acompanhadas pelas limitações inerentes à enunciação linguística. Se assim não fosse, a procura desses ideais não teria fim. Por isso, intervêm as regras do direito, colocando um ponto final no procedimento de busca da verdade, limitando-o mediante a imposição de prazos e condições à revisão das decisões proferidas⁴¹.

Urge esclarecer que o referido tema será, ainda, objeto de discussão no próximo capítulo, quando será desenvolvido, em sua completude, o posicionamento ora defendido. Seguindo essa linha de pensamento, entendemos que o direito à prova não pode ser considerado irrestrito ou infinito. A vigente Carta Magna, inclusive, prescreve o limite da produção probatória, consubstanciado, inicialmente, pela proibição de se apresentar provas ilícitas. O devido processo legal, do qual decorre o direito à prova, é regido por prazos, procedimentos, fases e preclusões, constituindo legítima delimitação à enunciação probatória. O direito regula o que nele ingressa, exigindo forma e tempo apropriados, evitando-se, com isso, a perpetuação da discussão.

Assim, tanto a administração quanto o contribuinte estão sujeitos a limitações procedimentais. Em relação ao primeiro, o lançamento e o ato de aplicação de penalidade devem ser acompanhados de todas as provas documentais correspondentes; já o contribuinte, em sua defesa, deve trazer todos o material comprobatório dos seus argumentos, sendo vedado fazê-lo em momento posterior. Essa é a dicção dos arts. 9º, *caput*, e 15, *caput*, do Decreto nº 70.235/72⁴².

Tal qual ocorre com o processo judicial, no contencioso administrativo tributário, por meio da impugnação administrativa, é assegurado ao sujeito passivo o direito de complementar

⁴¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 195.

⁴² Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

a sua instrução, através da realização de provas periciais, testemunhais e outras diligências que se façam necessárias, conforme o caso concreto, se requeridas no prazo e forem devidamente justificadas pelo defendente. Além disso, o poder instrutório do juiz também se faz presente e aplicável ao julgador administrativo, que poderá não acatar essa complementação probatória como, também, determinar, de ofício, a realização de diligências que entender como úteis para alcançar o seu conteúdo decisório.

1.5 Princípios aplicáveis à produção probatória no processo administrativo tributário

Considerando a especificidade do tema em estudo, ou seja, o direcionamento da análise das provas e presunções voltadas para o processo tributário, o presente item será, também, dedicado aos princípios que orientam a produção probatória no processo administrativo tributário.

Nesse contexto, pode-se iniciar afirmando que os princípios são normas jurídicas dotadas de forte conotação axiológica, que, de um modo geral, estão presentes em todo o ordenamento jurídico, a exemplo da legalidade, da irretroatividade das leis, da segurança jurídica, da isonomia. No campo processual, destacam-se o princípio do devido processo legal, do contraditório, do juiz natural, da inafastabilidade da jurisdição, da publicidade, do duplo grau de jurisdição, da instrumentalidade das formas, da motivação, do impulso oficial, da disponibilidade, da identidade física do juiz e da concentração.

No seio da produção probatória no processo administrativo tributário, vários deles possuem uma destacada importância e, por essa razão, serão mencionados abaixo.

Sem sombra de dúvidas, o princípio chave, base da produção probatória no processo administrativo tributário, é a legalidade, que rege a administração pública e a obriga a respeitar, invariavelmente, os limites da lei. No âmbito tributário, a legalidade é controlada por meio de um processo administrativo, decorrente da insatisfação do contribuinte com a suposto débito fiscal que lhe é imposto. Fabiana Del Padre Tomé, sobre o tema, assim assevera:

Pairando dúvida sobre o teor de juridicidade do lançamento tributário ou da aplicação de penalidade, é assegurado ao sujeito passivo o direito de impugnar o ato, suscitando seu controle. Tal atitude desencadeia uma série de outros atos, propiciando o ensejo para a decisão de primeira instância, que nada mais é que a manifestação acerca da validade do ato praticado, emanada por um órgão superior à autoridade que realizou a imposição tributária⁴³.

⁴³TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 211.

O processo administrativo tributário possui, como fim último, a exata aplicação da lei tributária na solução da lide e, considerando que os processos administrativos são orientados pelo princípio inquisitório ou da oficialidade, ao julgador, incumbe determinar a produção probatória, ainda que a parte interessada reste inerte, se ele entender que as provas a serem produzidas são essenciais para o exame do caso. Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, quando instalados, os processos administrativos passam a ser “encargo da própria Administração; vale dizer; cabe a ela, e não a um terceiro, a impulsão de ofício, ou seja, o empenho na condução e desdobramento da sequência de atos que o compõem a produção do ato final, conclusivo”⁴⁴.

O princípio do devido processo legal, previsto na Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LIV⁴⁵, é a espinha dorsal da atividade jurisdicional, pois a ela dá a sustentação necessária para os fins perseguidos pelo estado democrático de direito. Nesse mesmo sentido é a aplicabilidade do referido princípio no processo administrativo tributário.

Isso porque, na medida em que um órgão administrativo, seja do executivo, seja do legislativo, assume função de julgador para compor determinado conflito de interesses, a ele se aplicam todos os aspectos da jurisdição e, portanto, também serão aplicadas todas as garantias do devido processo legal, consistentes na possibilidade de se defender, manifestar-se sobre todas as informações prestadas no processo e efetuar a ampla e irrestrita produção probatória, desde que lícitamente produzidas.

O princípio da ampla defesa é o direito de questionar, discutir e rebater os argumentos e pedidos efetuados pela parte contrária. Além disso, deve ser vista também como possibilidade de agir ativamente sobre o desenvolvimento e o êxito do juízo⁴⁶. No processo administrativo tributário, esse princípio é condição de eficácia do processo, sendo ele nulo se o ditame axiológico não for atendido. O princípio da ampla defesa garante à parte a liberdade da prova, ou seja, a possibilidade de produzir qualquer prova que entender necessária, com a premissa de que sempre serão obtidas de forma lícita. Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, quando trata da ampla defesa, colocando-a no patamar de condição para a eficácia administrativa, assevera que “não há defesa, nem eficácia quanto aos efeitos dela, sem que a

⁴⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 463.

⁴⁵ “Art. 5º. [...] LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 jun. 2016.

⁴⁶ “Art. 5º. [...] LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 jun. 2016.

matéria de prova assuma condição de relevo jurídico na orientação dogmática do processo administrativo”⁴⁷.

O princípio do contraditório possui intimidade absoluta com a ampla defesa, estando a ele tão conectado que, em muitas oportunidades, se confundem. Carlos Alberto Álvares de Oliveira entende que o contraditório deve ser visto sob um novo prisma, seguindo a linha já defendida para a ampla defesa de que o referido princípio deve ser utilizado para, em sua aplicabilidade, ser fonte de convencimento para o responsável pelo julgamento da lide. Assim afirma o doutrinador: “não significa apenas o debate das questões entre as partes, mas o concreto exercício do direito de defesa para fins de formação do convencimento do juiz, atuando, assim, como anteparo à lacunosidade ou insuficiência da sua cognição”⁴⁸.

É o contraditório que faculta à parte, quando da ciência de fatos a ela desfavoráveis, apresentar seus argumentos contrapostos e, a partir daí, convencer o julgador de que sua posição está correta e deve prevalecer em detrimento daquela adotada pelo oponente no processo. Nesse sentido, é a prova instrumento de convencimento e, portanto, pode ser considerada como uma decorrência do princípio do contraditório.

O princípio da publicidade é corolário do processo administrativo tributário, tal qual ocorre com o processo judicial. O referido princípio origina-se do devido processo legal e é ele que viabiliza o direito de o contribuinte ser ouvido, de ter acesso a todo o conteúdo do processo, caracterizando-se como instrumento de fiscalização da parte em relação à atividade do julgador e do ente público responsável pelo lançamento, cuja legalidade é objeto de questionamento.

O princípio da imediatidade, que parte da premissa de que, presenciando a produção da prova, o julgador poderá melhor valorá-la e aplicá-la ao caso concreto. Segundo Fabiana Del Padre Tomé, “em sua observância, o destinatário das provas deve colhê-las junto às partes, testemunhas, peritos e assistentes técnicos de forma imediata, ou seja, deve participar pessoalmente da produção probatória, presenciando sua enunciação”⁴⁹.

No tocante às presunções, é importante destacar a obediência ao princípio da razoabilidade, considerando que ele não pode ser comprometido com o objetivo de aumentar a arrecadação.

⁴⁷SOBRINHO, Manoel de Oliveira Franco. **A prova administrativa**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 39.

⁴⁸OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. A garantia do contraditório. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**. v. 15, 1998. p. 13.

⁴⁹TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 216.

Nesse sentido, sempre que o sujeito ativo da obrigação tributária tiver que agir com alguma discricionariedade, deverá fazê-lo da maneira mais razoável possível, ou seja, com maior proximidade do que é suposto com a realidade do fato.

Em complementação ao princípio da razoabilidade, está a proporcionalidade, que prescreve a possibilidade de alguém ser obrigado a suportar constringências de qualquer tipo apenas e se forem indispensáveis à satisfação do interesse público. Assim, a utilização de presunções para criação de obrigações tributárias só será válida se for proporcional. Exemplificando o assunto, trata do arbitramento apontando se tratar de expediente jurídico que deve obedecer a proporcionalidade, sendo compatível com as características do contribuinte autuado, devendo ser considerado para tanto o número de funcionários, o faturamento, o lucro⁵⁰.

⁵⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 180.

CAPÍTULO II A PROVA E SUA RELAÇÃO COM A VERDADE

2.1 O conhecimento e a teoria da linguagem

O paradigma da consciência sustenta seus argumentos na afirmação de que o sujeito, quando busca o conhecimento, embasa suas decisões em um processo de intencionalidade subjetiva. Essa denominada intencionalidade consciente concede sentido aos nossos atos e ações e nos dá o livre arbítrio para tomar decisões, pois, em tese, somos todos sujeitos cognitivos e éticos. Na relação sujeito-objeto há a prevalência da ação do sujeito sobre o objeto, na qual ele, o sujeito, é autônomo e absoluto na construção do conhecimento e do pensamento. O paradigma da consciência defende a autossuficiência do sujeito pensante, a autonomia das ideias, sem considerar o momento histórico vivido e as condições objetivas que estão no entorno da construção do conhecimento. Assim sendo, o paradigma da consciência defende unicamente a linguagem da razão, a visão sistemática da realidade.

O paradigma da linguagem considera que, além de forma de comunicação humana, a linguagem é o elemento que adere a relação do homem com a realidade. Fabiana Del Padre Tomé trata do assunto com muita clareza ao afirmar que:

Com o advento da filosofia da linguagem, cujo marco inicial é a obra de Wittgenstein (*Tractatus logico-philosophicus*), passou-se a considerar a linguagem como algo independente do mundo da experiência e, até mesmo, a ela sobreposta, originando o movimento hoje conhecido como *giro linguístico*. Essa nova corrente filosófica rompeu a tradicional forma de conceber a relação entre linguagem e conhecimento, entendendo que a própria compreensão das coisas dá-se pela preexistência de linguagem, deixando esta de ser concebida como mero instrumento que liga o sujeito ao objeto do conhecimento⁵¹.

Lenio Luiz Streck tratou igualmente bem da questão, afirmando que não é possível falar sobre algo que não se consegue verter em linguagem:

Isto porque é pela linguagem que, simbolizando, compreendo; logo, aquele real, que estava fora do meu mundo, compreendido através da linguagem, passa a ser realidade. Dizendo de outro modo: estamos mergulhados em um mundo que somente aparece (como mundo) na e pela linguagem. Algo só é algo se podemos dizer que é algo. [...]. A construção social da realidade implica um mundo que pode ser designado e falado com as palavras fornecidas pela linguagem de um grupo social (ou subgrupo). *O que não puder ser dito na sua linguagem não é parte da realidade desse grupo; não existe, a rigor*⁵²(grifo no original).

⁵¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 1.

⁵² STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 178.

O conhecimento não se materializa entre um sujeito e um objeto da experiência, pois qualquer coisa ou acontecimento só passa a ser passível de conhecimento quando apreendido pelo ser humano, que, linguisticamente, o constitui. Nesse cenário, uma vez produzido pelo homem, o conhecimento está intrinsecamente condicionado ao contexto histórico e social em que se opera, além, é claro, da própria vivência do sujeito que o produz.

Seguindo o raciocínio alhures, fica claro que não há fato antes da sua interpretação. É o homem quem cria o fato ao interpretar eventos ou até mesmo imaginando-os, fazendo isso por meio da linguagem. Abaixo segue elucidativo exemplo trazido por Fabiana Del Padre Tomé, que traduz fielmente esse raciocínio:

Exemplificando: se uma árvore cai e forma obstáculo à passagem por determinada rua, mas ninguém toma conhecimento desse evento, não há, no mundo social, o fato correspondente. A partir do momento em que a comunidade fica sabendo da ocorrência de tal fenômeno, tem-se constituído o fato social, por ter sido interpretado por alguém e vertido na linguagem da comunicação social. Assim é que, não obstante a árvore possa ter caído naturalmente, por estar muito velha, o fato social, decorrente da interpretação humana, pode consistir em ‘a árvore foi derrubada por alguém’ ou ‘a árvore caiu em virtude de um temporal’ ou, ainda, ‘a árvore foi derrubada por forças do além’ etc.⁵³.

A linguagem é o único passaporte para a compreensão das coisas do mundo e, assim, ser possível a criação da realidade para o sujeito. Como afirma Paulo de Barros Carvalho, “conheço determinado objeto na medida em que posso expedir enunciados sobre ele, de tal arte que o conhecimento se apresenta pela linguagem, mediante proposições descritivas ou indicativas”⁵⁴.

Embasado na Teoria do Conhecimento, da Filosofia da Linguagem e da Filosofia da Ciência, Leonidas Hegenberg estuda a racionalidade e a formação do conhecimento. Ele identifica três espécies de saber: a) saber de; b) saber como; e c) saber que⁵⁵.

O *saber de* corresponde ao primeiro ajuste intelectual do ser humano com o ambiente. Trata-se de um ajuste ainda rudimentar, em que a pessoa “sabe das coisas” que a rodeiam, conhecendo o que se habituou a ver, tocar, cheirar, ouvir e degustar.

Após os primeiros contatos com o mundo, é desenvolvido um saber mais complexo, com relações de causa e efeito (se... então...), permitindo ao sujeito atribuir significados mais claros às coisas. É o *saber como*.

⁵³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 4.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 93.

⁵⁵ HEGENBERG, Leonidas. **Saber de e saber que: alicerces da racionalidade**. Petrópolis: Vozes, 2002. p. 78.

O ajuste intelectual do ser humano ao contorno requer ainda outro passo, o *saber que*, que lhe permite alcançar o conhecimento por meio de inferências (um esquema do tipo “Sei que ____, porque...”). Este é o conhecimento, no sentido comumente empregado.

Os três tipos de conhecimento andam juntos, acompanhando-nos ao longo de toda a vida, numa aliança dos sentidos com a razão. Quando entramos em contato com novos objetos, antes ignorados, aumentamos nosso **saber de**. Este, geralmente, relaciona-se com algum ato a executar; implementando nosso **saber como**. Procuramos, ainda, saber por que as coisas são de determinada forma e não de outra, utilizando, para tanto, nossa capacidade de raciocinar e inferir, alcançando o *saber que*, ou melhor, o conhecimento em toda sua amplitude.

Cada pessoa, de acordo com o seu sistema de referência (educação, social, político), possui um específico e particular **saber de**. É por essa razão que um mesmo evento ou um único fato podem ser interpretados de forma diferente por cada indivíduo.

Sem um sistema de referência, a indicação do modelo dentro do qual determinada proposição se aloja, não há como examinar sua veracidade.

2.2 Considerações sobre a verdade

Como se viu, as proposições são o objeto do conhecimento e a elas são atribuídos os valores ‘verdade e falsidade’. Contudo, apesar de reiteradamente repetida e clamada, muitas dúvidas surgem quando se questiona o que é verdade. Seria possível conhecê-la? Existe verdade única?

A verdade é metafísica, a exemplo da justiça e da segurança jurídica, pois abrange questões que não podem ser solucionadas mediante a experiência, ultrapassando o campo do empírico. Todos falam em nome da verdade, mas não há como saber, mediante procedimentos experimentais, quem está realmente dizendo a verdade.

O mesmo se diz da justiça, pois diante de uma mesma situação fática, dois sujeitos podem chegar a conclusões distintas: para um, fez-se justiça, para outro, injustiça. O fato de ser inexperimentável não se confunde com a incognoscibilidade: o metafísico é passível de conhecimento, ainda que não empírico.

A verdade não se dá pela relação entre a palavra e a coisa, mas entre as próprias palavras, ou seja, entre linguagens. Tem-se por verdadeiro um fato quando constituído pela linguagem do sistema social, aceita conforme as regras da respectiva comunidade.

Uma proposição será tida como verdadeira, inicialmente, na medida em que estiver de acordo com uma interpretação estabelecida, acolhida num quadro de pertinência específico. O

enunciado verdadeiro não diz o que uma coisa é, mas o que pressupomos que seja dentro de uma cultura particular⁵⁶.

Por essa razão, inexistente uma verdade objetiva, isto é, uma verdade que possa reclamar verdade universal. A verdade é sempre relativa. Depende, portanto, das circunstâncias de tempo e de espaço em que se encontra inserida. Assim, a verdade de hoje pode ser outra amanhã. Nesse contexto, o conhecimento, assim como a verdade, são construções linguísticas sempre passíveis de questionamento por outras linhas argumentativas.

Michele Taruffo rechaça a existência de uma verdade objetiva, mas defende que ela seja absoluta e que, na verdade, o relativismo é, tão somente, do conhecimento da verdade:

Essa pode ser considerada relativa não no sentido de depender das opções individuais dos sujeitos que delas se ocupam (visto que, desse modo, cair-se-ia em um relativismo radical inaceitável), mas sim no sentido de que o **conhecimento** da verdade relaciona-se com o contexto em que surge, com o método com que se desenvolve sua busca e com a quantidade e a qualidade de informações de que se dispõe (e sob as quais tais conhecimentos fundam-se). Em outros termos: a verdade de um enunciado é univocamente determinada pela realidade do evento que esse representa e, portanto, é **absoluta** (no sentido de que não admite graus). O enunciado é verdadeiro ou não: não pode ser **mais ou menos** verdadeiro. O que pode variar, dependendo das circunstâncias, é o grau de confirmação que pode ser atribuído a esse enunciado, com base nos conhecimentos disponíveis: portanto, pode-se dizer que, em contextos determinados e de acordo com as circunstâncias, pode existir uma maior ou menor aproximação à verdade⁵⁷. (destaque nosso).

Assim, o conhecimento da verdade é que pode ser qualificado como relativo, já que é embasado nas razões e nas provas pelas quais é provável que um convencimento seja verdadeiro.

Seguindo essa linha, de que a verdade, no campo processual, é sempre relativa e existente dentro de determinado contexto, Fredie Didier Júnior, considerando que o processo constitui um método de investigação de problemas, mediante participação em contraditório das partes e cooperação de todos os sujeitos envolvidos, entende o seguinte:

Essa cooperação deve ter por objetivo alcançar a **verdade** como premissa para uma resolução **justa** do conflito posto, observadas, sempre, as limitações do devido processo legal (como a proibição de prova ilícita e a exigência de o juiz ater-se à prova produzida no processo). Esta é, ao menos, uma premissa ética que deve nortear a conduta dos sujeitos processuais. A verdade funciona como uma bússola, a guiar a atividade instrutória⁵⁸. (destaque nosso).

⁵⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 15.

⁵⁷ TARUFFO, Michele. **Uma simples verdade**: o juiz e a construção dos fatos. São Paulo: Marcial Pons. 2012. p. 105.

⁵⁸ DIDIER JÚNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. Salvador: Jus Podivm, 2016. v. 2. p. 54.

A prova busca, assim, demonstrar a verdade, em sua essência, os fatos reais. Busca convencer o julgador, que, para decidir, precisará da plena certeza do seu posicionamento.

Nas palavras de Carl Mittermaier, tem-se que:

A verdade é a concordância entre um fato real e a ideia que dele forma o espírito. Suponhamos um indivíduo que se quer convencer da realidade de uma coisa, e que a procura; resulta a verdade desde que a convicção adquirida se acha em perfeita correlação com o seu objeto⁵⁹.

Nesse contexto, é latente que a verdade precisa ser devidamente redimensionada e o seu papel no processo ajustada, pois, como afirma Michele Taruffo, uma decisão somente será válida se estiver baseada na verdade. Não adianta o processo ter seguido rigorosamente os ritos previstos em lei, respeitado todas as garantias processuais, se a decisão, ao final, for decorrente de uma construção falsa. Nas palavras do autor:

Por um lado, de fato, é evidente que um sujeito só é verdadeiramente titular de um direito se forem verdadeiros os fatos de que depende em concreto a existência daquele direito. [...] O ponto importante, entretanto, é que se não se verificar o pressuposto de fato de que depende a aplicação da norma, essa não pode ser aplicada no caso concreto. Se, todavia, a norma for aplicada na ausência desse pressuposto, a decisão em questão será viciada e juridicamente equivocada. Isso equivale a dizer que a apuração da verdade dos fatos correspondentes ao assim chamado suporte fático abstrato regulado pela norma é uma **condição necessária** para a correta aplicação da norma no caso concreto: a veracidade da apuração dos fatos é um requisito essencial da legalidade da decisão. Por conseguinte, não só a verdade dos fatos não é irrelevante, como também (e ao contrário disso) condiciona e determina a correção jurídica da solução da controvérsia. Como comumente dito: nenhuma norma é aplicada de maneira correta a fatos errados: como lembrou Bentham, a falsidade é a serva da injustiça⁶⁰. (destaque nosso).

Nessa linha de pensamento, o Código de Processo Civil de 2015, em seu art. 369, afirma que o objetivo da prova é o alcance da verdade e no art. 378, prevê que “ninguém se exime do dever de colaborar com o Poder Judiciário para o descobrimento da verdade”.

2.3 Verdade material e verdade formal?

Nas discussões em torno da verdade e da sua (in)existência, é comum se encontrar na doutrina inúmeros escritos sobre a distinção entre a verdade material e a verdade formal. Normalmente, a primeira é definida como aquela que retrata, exatamente, o que está sendo defendido com o acontecimento e, a segunda, é a verdade verificada no interior do processo,

⁵⁹ MITTERMAIER, Carl Joseph Anton. **Tratado da prova em matéria criminal**. 3. ed. Campinas: Bookseller, 1996. p. 59.

⁶⁰ TARUFFO, Michele. **Uma simples verdade**: o juiz e a construção dos fatos. São Paulo: Marcial Pons. 2012. p. 140.

que prioriza a formalidade processual e que, nem sempre, representa a suposta verdade material, real.

A corrente doutrinária que defende a existência dessas duas “verdades”, afirmam que, no universo do processo administrativo deve haver um abandono da formalidade, em favor da produção probatória. Tal afirmação, contudo, não está adequada, considerando que no processo administrativo, em que pese não haver a exigência de certas formalidades, não é permitido à parte efetuar a produção probatória a todo instante, há sim a exigência de obediência ao procedimento estabelecido em lei, mesmo que esse rito conceda às partes uma maior liberdade, em comparação ao processo judicial.

Nesse sentido, seguindo essa linha de raciocínio, porém quebrando as barreiras da tradição terminológica, é lícito afirmar que a verdade jurídica não é material nem formal, mas verdade lógico-semântica, construída a partir da relação entre as linguagens de determinado sistema⁶¹. Sobre o assunto, Michele Taruffo assim afirma:

Por um lado, pode-se dizer que, em linhas gerais, não existem diferentes espécies de verdade, que dependeriam de se estar no interior ou no exterior do processo: como foi dito várias vezes, a verdade dos enunciados sobre fatos da causa é determinada pela realidade desses fatos, e isso acontece seja no processo, seja fora dele. Portanto, a distinção entre verdade **processual** e verdade **real** carece de fundamento⁶². (destaque nosso).

O doutrinador italiano afirma que se é possível tratar de alguma diferença na apuração da verdade “fora” e “dentro” do processo, isso se dá nas regras relativas à admissão, à produção e à valoração das provas, que podem limitar, de maneiras distintas, a busca da verdade, sem contudo, implicar que a verdade descoberta fora do processo é diferente daquela que se poderia descobrir dentro do processo:

Pode-se somente dizer que essas produzem um *deficit* na apuração da verdade que se dá no processo, já que, por exemplo, obstam a produção de provas relevantes à apuração dos fatos cujo conhecimento é importante para a decisão. Esse *deficit* não implica que haja uma verdade **processual**: implica somente que, em um processo em que vigem normas limitadoras da possibilidade de servir-se de todas as provas relevantes, apura-se somente uma verdade limitada e incompleta, ou - nos casos mais graves - não se apura verdade alguma. O problema, então, não concerne à verdade, mas aos limites em que a disciplina do processo consente que essa seja apurada⁶³. (destaque nosso).

Assim, inexistente uma verdade material e uma verdade formal. A verdade que se pretende alcançar no processo de positivação do direito é a *verdade lógica*, aquela em nome da

⁶¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 24.

⁶² TARUFFO, Michele. **Uma simples verdade**: o juiz e a construção dos fatos. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 107.

⁶³ *Ibidem*. p. 107.

qual se fala, alcançada mediante a constituição de fatos jurídicos, na forma prescrita pelo ordenamento. É a denominada **verdade jurídica**. Afirma-se que para o alcance da verdade jurídica, necessário se faz o abandono da linguagem ordinária e a observância de uma forma especial. Impõe-se a utilização de um procedimento específico para a constituição de um fato jurídico. Não importa se o acontecimento efetivamente ocorreu ou não⁶⁴.

Arrematando esse raciocínio, segue o pensamento de Fabiana Del Padre Tomé sobre o assunto:

Observamos, nos processos jurídicos, que o advogado do autor fala em nome da verdade; o advogado do réu também argumenta em nome da verdade; o juiz, por sua vez, decide em nome da verdade; a parte vencida recorre em nome da verdade; e assim por diante. Nesse sentido, a verdade apresenta-se como elemento *a priori* da argumentação, pressuposto lógico do discurso comunicativo: ao realizar afirmações, o sujeito o faz com o objetivo de que o fato alegado seja reconhecido como verdadeiro. Por isso, diante das diversas verdades arguidas, o direito estabelece formas que permitem chegar a um final, mediante decisões que fixam qual é a verdade que há de prevalecer no sistema jurídico⁶⁵.

2.4 A prova como meio retórico

Como visto, aferir a verdade jurídica de um fato no processo de positivação só é possível se houver compatibilidade entre o enunciado que o constitui e os enunciados probatórios, que poderão afirmar ou infirmar o fato. Neste sentido é que Eurico Marcos Diniz De Santi enuncia ser o “fato jurídico o fato juridicamente provado”⁶⁶.

Aurota Tomazini de Carvalho elucida bem essa questão quando assim afirma:

Nota-se que tudo é um jogo de linguagens, articuladas de acordo com as regras impostas pelo sistema. Da mesma forma que o direito determina o procedimento probatório, prescreve como deve ser a constituição do fato alegado e de sua contestação (fato contra-alegado) e os momentos em que tais elementos devem ser produzidos. [...] O sucesso na constituição do fato jurídico e na instauração de direitos e deveres correlatos pretendidos pelas partes de um litígio depende do conhecimento da linguagem da articulação das provas e dos fatos alegados. Aqueles que dominam essa técnica imperam na aplicação do direito⁶⁷.

Nesse cenário, vê-se que a prova funciona como instrumento de argumentação, elemento de convencimento do Estado-Juiz acerca do direito que se pretende proteger juridicamente. Isso porque a decisão judicial só pode ser considerada legítima se e somente se for precedida de um procedimento que observe todos os direitos e garantias, permitindo às partes, por meio das provas produzidas, trazerem os subsídios necessários para que, de fato, o

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 357.

⁶⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 25.

⁶⁶ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 43.

⁶⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 532.

Estado de Direito possa exercer seu papel de mediador.

Assim, a prova ganha um papel de suma importância, pois se transforma num argumento retórico, regulado pela lei, cujo objetivo é o convencimento do juiz acerca do crédito da afirmação defendida pela parte interessada.

Com efeito, o mister da prova é dar suporte aos argumentos formulados, de modo a convencer o magistrado de sua validade, mesmo havendo impugnação pela parte contrária na contenda. Por esse exclusivo motivo, somente os fatos controversos são tratados pela prova; as proposições tidas como incontroversas, ou seja, sobre as quais não há questionamento da parte adversa, não são objeto da discussão processual.

O juiz é o centro do processo probatório, toda a retórica do diálogo judicial é a ele destinada e, portanto, é preciso considerar para o seu convencimento todas questões de cunho social, político, econômico, histórico, pois, como todo ser humano, o magistrado não está imune ao que está ocorrendo no mundo exterior e, obviamente, aos seus conceitos e pré-conceitos.

Essa afirmação explica o porquê de processos exatamente iguais, que possuem as mesmas afirmações e provas, quando julgados por magistrados diferentes, comumente têm decisões completamente opostas. Assim, vê-se que a prova não objetiva reconstruir a verdade, pois, se assim o fosse, as conclusões dos juízes seriam exatamente as mesmas. A prova, nesse diapasão, apoia a argumentação retórica dos envolvidos, incluindo nesse rol o próprio magistrado, sobre a discussão em exposição.

Por fim, não se pode olvidar que a prova também está condicionada ao universo cultural, social, político e econômico dos demais sujeitos do processo, pois, numa realidade com esses universos inseridos num alto padrão, é possível exigir, para a comprovação das alegações, meios de prova mais elaborados e evoluídos. Ao revés, quando se trata de um universo pobre e precário cultural e socialmente, o que prevalece são os meios de prova simples, normalmente orais e informais. Este componente, sem sombra de dúvidas, deve entrar na avaliação do magistrado, diante do diálogo probatório travado no processo.

CAPÍTULO III A PROVA, OS INDÍCIOS E AS PRESUNÇÕES

3.1 A prova indiciária

A prova indiciária é uma modalidade das provas indiretas, cujo objetivo é, por meio da comprovação de fatos secundários, tidos como indiciários, atestar a ocorrência de um fato principal. A sua existência depende da presença de indícios e sua combinação, que, criando uma linha lógica, chega-se à conclusão de que algo ocorreu.

Destaca-se que indício é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente⁶⁸. É a materialização da desconfiança, pois, por meio dele, é possível criar um caminho que levará à subsunção de um possível fato à norma, que implicará, juridicamente, numa conclusão, que, poderá (ou não) ser o fato principal.

Assim, a prova indiciária é, na prática, um balanço de probabilidades, passível de provocar uma certeza, questionável apenas dado ao fato de não ser possível obter certeza total do juízo, ainda que juridicamente a verdade possa ser construída⁶⁹.

Muito se fala na distinção entre indício e prova, considerando que a diferença entre ambos está no grau de certeza de cada uma, passível de levar o julgador a um convencimento. A prova leva à certeza e o indício mera possibilidade. Contudo, não se pode olvidar que a certeza pode ser alcançada pelas presunções estabelecidas pelos indícios. Nas palavras de Francesco Carnelutti:

Se com certeza se designa a satisfação do juiz acerca do grau de verossimilitude, não cabe negar que se obtém inclusive com fontes de presunção, posto que, se não a obtivesse, não poderia jamais considerar provado o juiz um fato por meio de presunções⁷⁰.

Assim, vê-se que o indício, na verdade, é meio de prova e, entre eles, não há distinção. Sobre o assunto, Fabiana Del Padre Tomé brilhantemente conclui:

Indício é prova. A prova, por sua vez, é indício de um fato. A distinção que se costuma fazer entre ambos decorre da axiologia das prova, considerando-se que o indício teria menor poder de convencimento. A força probatória de qualquer indício, entretanto, deve ser avaliada no caso concreto, de modo que, havendo um único indício

⁶⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 92.

⁶⁹ *Ibidem*. p. 94.

⁷⁰ CARNELUTTI, Francesco. **A prova civil**. Trad. Lisa Pary Scarpa. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2002. p. 126.

necessário (prova no sentido comumente empregado) ou vários indícios contingentes e convergentes, ter-se-á por provado o fato⁷¹.

3.2 As presunções

A presunção é a ideia da existência de um fato desconhecido, tido por verdadeiro, decorrente de outro fato conhecido. O fato desconhecido, não provado, apoia-se no fato conhecido e já provado. Esse fato desconhecido, para ser considerado verdadeiro, se faz uso da verdade provável obtida do fato conhecido.

Portanto, a presunção deve ter em sua base sempre um fato, provado e certo, pois o direito não tolera que se presuma o fato e dele se induza a presunção, nem admite que se deduza presunção de presunção. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a presunção é definida como “o resultado lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é, simplesmente, provável”⁷².

A presunção é um meio de prova, mas não se confunde com a prova em si, pois na prova não há necessidade de deduzir consequências, enquanto que nas presunções as consequências devem ser deduzidas, derivadas através de um raciocínio que faça constar a existência de relações especiais entre dois fatos (o fato desconhecido e o fato conhecido).

Nesse contexto, indícios e presunções não são espécies distintas de prova, eventual confusão entre ambos decorre, da indiscriminada aplicação de significados vulgares das palavras aos termos utilizados no âmbito jurídico⁷³.

Na doutrina, vários são os conceitos dados à presunção. Nas palavras de Alfredo Augusto Becker, “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual o fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”⁷⁴.

José Eduardo Soares de Melo assim afirma:

A presunção é o resultado do processo lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável. A presunção legal (*juris et de jure*) estabelece uma verdade jurídica, ao passo que a presunção relativa (*juris tantum*) constitui mera conjectura⁷⁵.

⁷¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 138.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 34, 1998. p. 109.

⁷³ MALATESTA, Nicola Framarino dei. **A lógica das provas em matéria criminal**. Trad. de Paolo Capitanio. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2001. p. 192.

⁷⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 508.

⁷⁵ MELO, José Eduardo Soares de. Presunções no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1991. v. 9. p. 336.

Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, define da seguinte maneira:

As presunções simples, originadas da vivência de cada um, não estão disciplinadas em lei e não são impostas ao aplicador da lei; sua aplicação depende exclusivamente do livre-convencimento do aplicador da lei em um caso concreto. Já as presunções legais, como o próprio nome o diz, decorrem de expresso mandamento legal. Assim, enquanto na presunção simples o juiz tem ampla liberdade para decidir sobre sua aplicação ou não, ainda que suscitada pela parte, no caso de presunção absoluta, a liberdade do aplicador da lei fica limitada, quando o legislador sobre ela dispõe e a parte requer sua aplicação, demonstrada a ocorrência das premissas previstas⁷⁶.

Com o devido respeito aos entendimentos da doutrina mais respeitada sobre o tema, filio-me ao conceito dado pela ilustre Maria Rita Ferragut, que, ao definir a presunção, afirma existir mais de uma definição, tratando-a como proposição prescritiva, relação e fato:

Como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado). Constitui-se, com isso, numa **relação**, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato. Já como **fato**, presunção é o consequente da proposição (conteúdo do consequente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço social definidos⁷⁷. (destaque nosso).

Nesse contexto, é a comprovação indireta que diferencia a presunção dos outros meios de prova e não o (des)conhecimento do evento. Isso, porque o fato é sempre conhecido e, conhecido juridicamente também é o evento nele descrito. Contudo, da perspectiva fática, o evento, apesar de provável, é sempre presumido.

Utilizando-se dessas premissas, Maria Rita Ferragut conclui da seguinte maneira:

As presunções nada ‘presumem’ juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta. Faticamente, tanto elas quanto as provas diretas (perícias, documentos, depoimentos pessoais, etc.) apenas ‘presumem’. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não há como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável. É a realidade jurídica impondo limites ao conhecimento jurídico⁷⁸.

3.3 Classificação das presunções

Quando se fala em classificação das presunções, o mais comum é classificá-las de acordo com a sua origem e de acordo com a possibilidade de produção de prova em contrário.

⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1998. v. 3. p. 83.

⁷⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 113-114.

⁷⁸ *Ibidem*. p. 114.

De acordo com sua origem, fala-se que as presunções podem ser simples ou comuns (também conhecidas como *praesumptiones hominis*) e presunções legais ou de direito.

As presunções simples são aquelas que são consequências do próprio raciocínio do homem em face dos acontecimentos que observa ordinariamente. Elas são construídas pelo aplicador do direito, de acordo com o seu entendimento e convicções. No dizer de Giuseppe Chiovenda:

São aquelas de que o juiz, como homem, se utiliza no correr da lide para formar sua convicção, exatamente como faria qualquer raciocinador fora do processo. Quando, segundo a experiência que temos da ordem **normal** das coisas, um fato constitui causa ou efeito de outro, ou de outro se acompanha, nós, conhecida a existência de um dos dois, **presumimos** a existência do outro. A presunção equivale, pois, a uma convicção fundada sobre a ordem normal das coisas⁷⁹. (destaque nosso).

As presunções legais ou de direito também são elaboradas pelo homem, mas expressamente determinada em lei. Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé, nessa segunda hipótese, o raciocínio dedutivo figura no âmbito pré-legislativo, de modo que, após introduzido no ordenamento, impõem uma relação artificial entre um fato F', provado, e o fato probando F''⁸⁰.

Não obstante a referida classificação ser usada em larga escala pela doutrina, ela não é a mais adequada, pois, ao fim e ao cabo, toda presunção é legal. Nas palavras de Maria Rita Ferragut;

A presunção *hominis*, muito embora pressuponha uma operação lógica realizada pelo aplicador do direito a partir de regras de experiência, só se torna juridicamente relevante a partir do momento em que for vertida em linguagem competente, vale dizer, quando o aplicador expedir enunciado individual e concreto que contemple essa operação⁸¹.

Inclusive, ambas as espécies de presunção, *hominis* e legal, estão previstas em norma jurídica geral e abstrata. O Código de Processo Civil segue a tradição brasileira e consagra que o julgador atribua às provas produzidas o valor que entender que elas merecem, de acordo com as circunstâncias do caso concreto e desde que obedecidas certas limitações, notadamente quanto à necessidade de o seu convencimento ser devidamente motivado, evitando-se juízos arbitrários, puramente subjetivos e, assim, haver um controle da decisão.

⁷⁹ CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. Trad. J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III. p. 139.

⁸⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 135.

⁸¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 119.

O Código de Processo Civil, por exemplo, em seu art. 371⁸², prescreve a possibilidade de o juiz apreciar a prova constante dos autos e indicar as razões para a formação do seu convencimento e, de certa forma, está a autorizar - normatizar - a presunção *hominis*.

Diante do exposto, fica claro que a distinção entre a presunção *hominis* e a presunção legal não está na previsão em norma geral e abstrata, mas no modal deôntico que atinge o vínculo implicacional entre fato provado e fato presumido⁸³.

Nas palavras de Antonio Dellepiane, ao tratar da presunção legal, ele esclarece que “não é outra coisa que a determinação legal pela qual se manda haver por estabelecido algum fato sempre que outro fato indicador do primeiro haja sido suficientemente provado”⁸⁴. Ou seja, tendo sido provado o fato indiciário, automaticamente é caracterizada a ocorrência do fato presumido.

Na presunção *hominis*, contudo, a relação que se estabelece em decorrência do fato presuntivo apresenta-se deonticamente modalizada pela *permissão*: provado o fato indiciário, está o aplicador autorizado a concluir (presumir) acerca da ocorrência ou não do fato probando, constituindo o fato jurídico em sentido estrito (fato presumido)⁸⁵.

Quanto à classificação de acordo com a possibilidade de produção de prova contrária, a doutrina comumente divide as presunções (legais) em relativas (*praesuntio iuris tantum*), mistas e absolutas (*praesuntio iuris et de iure*).

As presunções absolutas são aquelas que não comportam dilação probatória em sentido contrário, as relativas podem ser questionadas pela comprovação de que o fato ocorrido é diverso do fato presumido e, por fim, as mistas, também conhecidas como intermediárias, apenas admitem contra a verdade por elas estabelecida os meios de prova referidos e previstos na própria lei.

Essa classificação também merece algumas considerações. Inicialmente, quanto às presunções absolutas, é de fácil conclusão que ela em nada tem de presunção, pois, ao inadmitir prova em contrário, é revestido do atributo de verdadeiro dispositivo normativo, de ordem substantiva, que prescreve determinada consequência, em função de específico acontecimento, previsto na hipótese.

⁸² Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento (BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 22 jun. 2016.

⁸³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 135.

⁸⁴ DELLEPIANE, Antonio. **Nova teoria da prova**. Trad. Erico Maciel. Campinas: Minelli, 2004. p. 132.

⁸⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *op. cit.* p. 136.

Pode-se dizer que, nesse caso, o raciocínio presuntivo só ocorre na fase pré-jurídica, na qual os integrantes do Poder Legislativo, observando o que ordinariamente acontece, constatam que, a partir da ocorrência de determinado fato diretamente conhecido, é possível, com razoável grau de certeza, concluir que um outro fato também teria existido, ainda que os meios de prova direta não o comprovem⁸⁶.

Conclui, assim, Maria Rita Ferragut:

Aí reside o problema, que desqualifica a regra enquanto espécie de presunção: o fato jurídico que deveria ser meramente processual transforma-se em fato jurídico material, deixando a ‘presunção’, com isso, de contemplar uma probabilidade para veicular uma verdade jurídica necessária. Isso sem mencionar que, se a ocorrência do fato indiciário implica necessariamente a verdade do fato indiciado, os efeitos jurídicos deste derivam automaticamente da constatação (em linguagem competente) da ocorrência os indícios, independentemente da verdade empírica do evento descrito no fato implicado⁸⁷.

A classificação que denomina a presunção como mista pode ser criticada, na medida em que não existe uma categoria entre o absoluto e o relativo. Tudo o que não é absoluto, é relativo. A distinção que pode existir é apenas aquela quanto ao modo de questionar o fato presumido: fazendo uso de quaisquer meios de prova ou pela produção de provas especificamente indicadas.

Tomando por base tudo o que foi tratado, conclui-se que estaremos diante de uma presunção legal quando o objeto for (i) uma proposição prescritiva, (ii) espécie de prova indireta, (iii) composta por um fato indiciário que implique juridicamente a existência de um outro fato, indiciado, e (iv) que todos os fatos sujeitem-se à produção de provas contrárias à existência fática dos eventos neles descritos. Assim, depreende-se que (v) a presunção denominada “absoluta” não é verdadeira presunção por não ser espécie de prova, mas qualificação material de fatos jurídicos, (vi) a qualificada é espécie de presunção relativa e (vii) as presunções *hominis* são legais⁸⁸.

3.4 As presunções legais e a ficção jurídica

O termo ficção origina-se do latim *factio*, que significa criar, fingir, transformar. Trata-se de uma criação da imaginação, uma fantasia, uma dissimulação. A ficção jurídica é um artifício por meio do qual a lei cria certas abstrações, a fim de que passem a gerar efeitos jurídicos como se reais fossem.

⁸⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 117.

⁸⁷ *Ibidem*. p. 117.

⁸⁸ *Ibidem*. p. 119-120.

A ficção jurídica cria uma verdade jurídica distinta da real, permitindo ao legislador efetuar uma valoração jurídica, dentro de uma norma legal, de um fato pré-jurídico, que acontece no mundo natural, desvinculando desse fato os seus efeitos normais. Constitui-se na valoração contida num preceito legal, em virtude do qual se atribuem, a determinados supostos de fatos, certos efeitos jurídicos, violentando ou ignorando a natureza real das coisas⁸⁹.

Tratando sobre a ficção jurídica, Maria Rita Ferragut aponta os requisitos necessários para sua configuração:

Para que tenhamos um enunciado prescritivo que veicule uma ficção jurídica, faz-se necessários (a) que o antecedente da regra refira-se a um fato qualquer, que nem sequer pode ser denominado como indiciário (por não ser vestígio, sinal ou indicação do fato principal, mas apenas pressuposto para a incidência da norma); (b) que a relação de implicação entre o antecedente e o consequente não se funde em regras de experiência (o que ordinariamente acontece no mundo empírico); e (c) que o consequente tome por verdadeira a ocorrência de evento provavelmente ou sabidamente não ocorrido⁹⁰.

Em outras palavras, José Perez de Ayala afirma que para a existência de uma ficção jurídica faz-se necessária a presença das seguintes características:

a) Uma norma jurídica que recolha em seu texto uma realidade ou dado pré-jurídico (para atribuir-lhe determinados efeitos jurídicos ou submetê-la a uma conjunto de normas jurídicas); b) Que nesse processo a norma violente substancialmente a natureza pré-jurídica daquela realidade; c) É preciso que exista um conceito ou uma valoração pré-jurídica contida em uma norma e uma realidade pré-jurídica, de forma que exista uma discrepância essencial entre uma e outra; d) A discrepância pode dar-se de forma direta (mediante a definição normativa de um conceito que violenta essencialmente a realidade pré-jurídica - caso das ficções típicas) ou por via indireta, quando a norma jurídica, sem dar um conceito próprio de uma realidade pré-jurídica, assemelha-se a outra essencialmente diferente em sua natureza pré-jurídica para aplicar-lhe a norma elaborada para aquela (ficções equiparadoras ou impróprias)⁹¹.

No âmbito tributário, as ficções possuem regime jurídico praticamente idêntico ao das presunções absolutas, distinguindo-se delas, tão somente, no fato de, na presunção absoluta, a relação causal e sua consequência estão previstas na lei e, na ficção, o enunciado normativo faz surgir o próprio fato jurídico, sem considerar as relações de causa e efeito, ainda que artificiais, como acontece na presunção absoluta. Frise-se, contudo, que essa distinção é aplicável, apenas, na fase pré-legislativa, pois, quando introduzidas no ordenamento, o tratamento jurídico conferida a ambas é igual.

Afirma-se que a presunção é consequência que a lei ou o juiz deduz de um fato conhecido para chegar a um fato desconhecido, mas que pode confrontar-se com o verdadeiro.

⁸⁹ AYALA, José Perez de. **Las ficciones em el derecho tributário**. Madrid: De Derecho Financiero, 1970. p. 15-16.

⁹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 157.

⁹¹ AYALA, José Perez de. *op. cit.* p. 17.

A ficção, ao contrário, parte do falso, que substitui por sua própria verdade (cria, pois, uma verdade artificial). As presunções têm seu adequado encaixe e estudo na teoria das provas. As ficções são disposições legais que não podem se desvirtuar. As presunções podem ser opostas entre si e a maior vence a menor, fato que não ocorre com as ficções. As presunções estão fundadas em uma indução lógica e são muitas vezes extensivas. As ficções são de interpretação estrita. As presunções versam somente sobre matéria de fato, são consequências tiradas de um fato conhecido para chegar a outro desconhecido. As ficções versam sobre fato e direito, pois o legislador constrói sobre um fato inexistente uma categoria jurídica. O legislador pode transformar as presunções em ficções, mas não o inverso⁹².

A principal diferença entre elas, segundo nosso entendimento, está na necessária correção que deve existir nas presunções, entre o teor da norma e o fato natural e a inexistência e irrelevância que essa correlação tem nas ficções, que desprezam a realidade natural, pois a realidade da norma está completamente dissociada do mundo dos fenômenos.

Consoante as lições de Misabel de Abreu Machado Derzi as:

Presunções legais, ao contrário das ficções, decorrem ordinariamente de tipificações prévias. O legislador considera, na sua formulação, o grupo de casos típicos, o padrão médio ou frequente [...] se estabelecendo uma presunção legal (em especial, *iuris et de iure*) ou uma ficção, não tem sentido, porém, indagar se, genericamente ou no caso dado, o legislador de fato erigiu como padrão social o que é mais representativo ou frequente, pois o tipo social não está na lei, não é jurídico, apenas norteou ou inspirou o critério normativo⁹³.

E o que fazer com a verdade do fato, aquela empiricamente existente? É possível o seu distanciamento da verdade jurídica sem causar injusto ônus ao sujeito? Em alguns casos sim, pois a utilização das ficções, em várias áreas do direito, é considerada constitucional. Isso, porque no universo do direito é possível criar-se as próprias verdades, de modo a tutelar a boa-fé de terceiros e preservar a certeza das relações jurídicas.

Igualmente na Constituição estão os limites para a criação de ficções jurídicas, que, por dentre outros direitos, assegurar o contraditório e a ampla defesa, não autoriza sua aplicação quando imputar ao sujeito a prática de um fato, tal qual ocorre com as obrigações tributárias. Sobre o assunto, veja-se o tópico seguinte.

3.5 A (In)aplicabilidade de presunções e ficções no Direito Tributário

⁹² AYALA, José Perez de. **Las ficciones em el derecho tributário**. Madrid: De Derecho Financiero, 1970. p. 26.

⁹³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 105.

Os princípios constitucionalmente previstos e aplicáveis ao Direito Tributário, quais sejam, da estrita legalidade, da tipicidade e da capacidade contributiva, só autorizam a obrigação de pagar tributo se, e somente se, quando verificada a efetiva ocorrência do fato gerador da referida obrigação. Com isso, o tributo é devidamente calculado na forma prevista em lei. Nesse contexto, sob pena de violação dos preceitos constitucionais, resta inviável entender que um fato ocorreu se todas as provas afirmam exatamente o contrário.

As presunções absolutas, que, como visto, não são, na verdade, presunções, eis que são disposições legais de ordem substantiva, que estabelecem a existência de um fato jurídico que não admite prova em contrário, não podem ser utilizados para determinar a ocorrência de fato jurídico tributário e os elementos que definem a obrigação tributária. Por óbvio e pelos mesmos motivos, as ficções não podem ser utilizadas para embasar nenhum fato jurídico tributário.

José Artur Lima Gonçalves sobre o assunto, assim afirma:

Todas - e não menos que todas - as normas jurídicas que pretendam, por meio de ficção, imputar os efeitos de fato imponível a evento fenomênico que não se caracterize como tal ou manipular o conteúdo patrimonial de obrigação tributária, ou alcançar particular não incluído na categoria de contribuinte (entendido este como o destinatário constitucional da carga tributária), deverão, simplesmente, ser descritas como normas inválidas, alheias ao sistema constitucional, incompatíveis como o subsistema constitucional tributário⁹⁴.

Tal qual ocorre com as presunções absolutas, as presunções denominadas mistas também não podem ser aplicadas no campo tributário. Isso, porque só podem ser questionadas por apenas alguns meios de prova, especificados em lei e, portanto, afrontam os comezinhos princípios da legalidade, da tipicidade tributária e, de maneira gritante, a ampla defesa. Na hipótese de a lei impor essa forma presuntiva, como também qualquer tipo de presunção absoluta, a aplicação de ambas, para ser válida, deverá ser considerada como se presunção relativa fosse, permitindo todo e qualquer meio de prova em contrário.

Quanto às presunções relativas, no âmbito tributário, possuem importantes funções, servindo para (i) suprir deficiências probatórias, sendo empregadas nas hipóteses em que o Fisco se vê impossibilitado de provar certos fatos; (ii) garantir eficácia à arrecadação e (iii) preservar a estabilidade social⁹⁵.

Isso tudo, obviamente, se respeitados as bases de ordenamento jurídico, com obediência estrita às garantias constitucionais. Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon

⁹⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 158.

⁹⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 140.

Navarro Coêlho, ao tratar do assunto, afirmam que: “se a lei adotar, por razões de praticidade ou para prevenir a evasão, presunções, pautas de valores, tabelas de preços etc., haverá de fazê-lo sempre *juris tantum*, sendo de se admitir a prova contrária, o contraditório”⁹⁶.

Grande discussão existe acerca da aplicação das presunções *hominis* no direito tributário. As posições contrárias são pujantes, sempre levantando a bandeira do princípio da legalidade e da estrita subsunção do direito tributário a ele. Posição firme contrária é a do doutrinador Luís Eduardo Schoueri, por considerar que:

Estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade - ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal - de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador⁹⁷.

Diferente não é a posição de Alberto Xavier, que assim afirma:

A lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal⁹⁸.

Com o devido respeito às posições doutrinárias acima, discordamos dessa posição e entendemos que a presunção *hominis* pode ser aplicada no direito tributário. A primeira premissa para esse posicionamento reside no fato de a presunção *hominis* não implicar a ampliação da regra-matriz de incidência tributária, ao transferir a necessidade da ocorrência do fato nela descrito como típico, para um outro. Na verdade, ela é um enunciado prescritivo sobre prova, permitindo que o fato jurídico principal seja conhecido de forma indireta. Somado a isso, tem o fato de existir previsão normativa que autoriza o julgador a apreciar livremente as provas, garantindo que a presunção *hominis* seja aplicável em todo e qualquer ramo do direito, incluindo nesse rol, o direito tributário.

3.6 As presunções e o ônus da prova no processo tributário

⁹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito tributário aplicado: estudos e pareceres**. São Paulo: Del Rey, 1997. p. 351-352.

⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1997. v. 2. p. 85-86.

⁹⁸ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e tipicidade na tributação**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 37-38.

No processo administrativo tributário é obrigatória a vigência do devido processo legal, sendo assegurado, portanto, a ampla defesa do contribuinte. Sobre o assunto, segue a brilhante lição de Hugo de Brito Machado:

Por contraditório entende-se a garantia de que nenhuma decisão ocorrerá sem a manifestação dos que são parte no conflito. No processo administrativo fiscal a garantia do contraditório quer dizer que o contribuinte tem direito de manifestar-se sobre toda e qualquer afirmação dos agentes do fisco, antes da decisão. E também que os agentes do fisco, devem ser ouvidos sobre a defesa oferecida pelo contribuinte. Assim, se em face da impugnação do auto de infração, ao prestar informações, o agente do fisco faz qualquer afirmação nova, não contida no auto de infração, ou oferece qualquer documento, sobre aquela afirmação, e sobre aquele documento deve ser ouvido o contribuinte. Nada que seja relevante para o julgamento pode ser colocado nos autos do processo por uma das partes, sem que a outra tenha conhecimento, e tenha a oportunidade de sobre aquilo manifestar-se, antes do julgamento. A ampla defesa quer dizer que o contribuinte não pode ter contra ele constituído um crédito tributário sem que lhe seja assegurada oportunidade para demonstrar que o mesmo é indevido⁹⁹.

A dilação probatória não é um dever, é um ônus. Não existe o dever, para nenhuma das partes, de provar algo. Apenas existe o ônus da prova, posto que quem não prova, não ganha. Contudo, considerando que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, devendo fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário, não tem a autoridade administrativa simples ônus de provar o fato jurídico que subsidia seus atos, mas puro dever.

A antiga ideia de que o ônus da prova caberia unicamente ao contribuinte é um reflexo de uma distorção histórica decorrente do período da ditadura, na qual todos os contribuintes, até nova ordem e prova em contrário (prova cuja possibilidade de produção e aceitação era restrita aos amigos do poder), eram suspeitos de atos contra a soberania nacional, sendo abrangido nesse rol, o poder de cobrar e criar tributos.

Hugo de Brito Machado, tratando do tema, afirmou que:

O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isto não é nem poderia ser correto em um Estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal¹⁰⁰.

Tendo havido o lançamento ou a aplicação de penalidade subsidiária, nos moldes previstos em lei, com a devida comprovação nos autos do processo, passa a ser do contribuinte

⁹⁹MACHADO, Hugo de Brito. **O devido processo legal administrativo tributário e o mandado de segurança em processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1995. p. 83.

¹⁰⁰*Ibidem*. p. 85.

o ônus de efetuar a contraprova. Nesse momento, é instalado o contencioso administrativo e todas as ações praticadas pelas partes buscam, tão somente, persuadir o julgador sobre os argumentos defendidos.

Não é diferente o entendimento do doutrinador Hugo de Brito Machado:

No processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus da prova do fato constitutivo de seu direito. Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu o ônus de provar o que alegou¹⁰¹.

Se o ato de lançamento não estiver fundamentado em provas suficientes, estará nulo e, portanto, deverá ser retirado do ordenamento. Do mesmo modo, se o contribuinte não apresentar sua contraprova, estará sujeito ao ato de lançamento realizado pela autoridade administrativa e à aplicação de todas as penalidades decorrentes.

Quando se trata do ônus da prova em processo administrativo, é sempre motivo de discussões a questão relativa à presunção de legitimidade dos atos administrativos. É importante destacar, contudo, que essa presunção é *juris tantum* e, portanto, será válido até que seja provado o contrário. Sobre o assunto, a lição de Hamilton Fernando Castardo:

Salvo prova em contrário, presumem-se legítimos os atos da Administração e verdadeiros os fatos por ela alegados, é presunção relativa ou *juris tantum*. Tal presunção é necessária para a Administração exercer com agilidade suas atribuições e decorre do princípio da legalidade da Administração que, no Estado de Direito, informa toda a atuação governamental. O ato obriga a todos os administrados atingidos desde sua edição, autorizando a sua imediata execução. O particular pode sustar os efeitos de um ato administrativo considerado defeituoso, sendo o ônus da prova do reclamante. Entendemos que somente mediante provocação do particular o defeito do ato poderá ser objeto de apreciação pelo judiciário¹⁰².

Essa presunção de legitimidade não exige a administração do dever de provar o fato jurídico alegado, eis que o ato de lançamento é regido pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, necessitando, assim, da cabal demonstração da sua ocorrência por meio das provas.

Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho conclui:

Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que

¹⁰¹MACHADO, Hugo de Brito. **O devido processo legal administrativo tributário e o mandado de segurança em processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1995. p. 85-86.

¹⁰²CASTARDO, Hamilton Fernando. **Processo tributário administrativo**. 5. ed. São Paulo: IOB, 2011. p. 518.

o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa¹⁰³.

Nesse sentido, não cabe a afirmação de que, na hipótese de a administração se utilizar de alguma presunção legal, o ônus da prova se transfere para o contribuinte, dispensando o ente público de provar o que alega. Na esfera tributária isso não é possível, considerando que essa área do direito está consubstanciada em rígidos princípios, tal qual ocorre com o direito penal, a exemplo da tipicidade.

Assim sendo, ainda que a administração se utilize de alguma presunção legal, deverá apresentar provas suficientes do fato que desencadeou a presunção. Fabiana Del Padre Tomé afirma que descabe falar em inversão do ônus da prova, qualquer que seja a figura presuntiva: (i) sendo caso da chamada presunção legal, impõe-se a comprovação, por parte do Fisco, da situação ensejadora da relação implicacional prescrita em lei; (ii) na presunção simples, além da prova do acontecimento tomado como fato presuntivo, é preciso demonstrar o vínculo lógico entre este e o fato presumido¹⁰⁴.

¹⁰³CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 34, 1998. p. 107-108.

¹⁰⁴TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 235.

CAPÍTULO IV A PROVA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 Conceito de planejamento tributário

Numa economia de mercado cada vez mais concorrida, a carga tributária é, sem dúvida, um fator que é sopesado para identificar se a exploração de uma atividade ou a produção de um produto é viável em determinado país ou estado. No Brasil não é diferente. O nível da tributação brasileira em muitos casos inviabiliza certos negócios e muitas empresas interrompem suas atividades com elevadas dívidas fiscais que nem os sucessivos parcelamentos especiais comumente oferecidos são suficientes para administrar o passivo de muitas pessoas jurídicas.

Nesse cenário, o planejamento tributário funciona como uma vacina, objetivando a simplificação e a facilitação do cumprimento das obrigações do empresário e minimizar os custos tributários, sem, com isso, comprometer o resultado da arrecadação.

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que objetivam a diminuição do pagamento de tributos, avaliando os regimes de tributação, buscando a melhor opção para o enquadramento de determinada empresa e porte, sempre em busca de um melhor resultado econômico. Segundo Nilton Latorraca:

Costuma-se denominar de planejamento tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis¹⁰⁵.

Adler Alves afirma que “planejamento tributário é a atividade que, feita de maneira exclusivamente preventiva, prevê, coordena e projeta atos e negócios com o objetivo de determinar qual é o meio menos oneroso para a realização destes mesmos atos e negócios”¹⁰⁶.

No mesmo sentido é o pensamento de Ládio Camargo Fabretti:

O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário, que exige antes de tudo, bom senso do planejador¹⁰⁷.

¹⁰⁵ LATORRACA, Nilton. **Direito tributário**: impostos de renda das empresas. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 58.

¹⁰⁶ ALVES, Adler Anaximandro de Cruz e. A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de planejamento tributário. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 61, 1 jan. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3583/a-legalidade-da-fusao-cisao-e-incorporacao-de-empresas-como-instrumentos-de-planejamento-tributario/2>>. Acesso em: 29 maio 2016.

¹⁰⁷ FABRETTI, Ládio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 32.

Humberto Borges, sobre o tema, segue o mesmo entendimento:

Planejamento Tributário é como uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiantamento do ônus fiscal¹⁰⁸.

O planejamento tributário não deve ser confundido com sonegação fiscal. Planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, aquela que possa dar melhores resultados para a empresa. Sonegar, no entanto, é utilizar-se de meios ilegais para deixar de recolher um tributo que é devido, assim como a fraude, a simulação ou a dissimulação, sendo o uso destas considerado como omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador da obrigação fiscal.

Por essa razão, é importante distinguir entre o comportamento lícito utilizado com o objetivo de minimizar a carga tributária - objetivo totalmente justificável sob a ótica econômica, em razão da real e conhecida necessidade de diminuição de custos das empresas e, ainda, a absoluta falta de confiabilidade dos administradores públicos, considerando os frequentes casos de corrupção e desperdício de dinheiro público - e comportamentos ilícitos que devem ser punidos e coibidos. Trata-se da diferença existente entre as figuras da elisão e da evasão fiscal, nem sempre de fácil percepção, em razão de matizes que a análise dos vários atos dos contribuintes pode ter.

4.2 Os limites entre a elisão fiscal e a evasão fiscal

Na norma tributária existe uma dinâmica da hipótese de incidência que pressupõe a existência de um fato e um mandamento e que os fraudadores buscam mascarar por meio da simulação, dando uma aparência jurídica diferente ao fato ocorrido, ocultando-o, alterando-o ou evitando, de forma inidônea, o fato previsto em lei ou, ainda, diminuindo-lhe a base de cálculo.

É a denominada evasão fiscal, que ocorre quando o contribuinte realiza atos ilegais ou fraudulentos após a concretização do fato gerador, visando suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária. Na doutrina, é raro encontrar uma discussão da evasão fiscal dissociada da elisão, pois essa apresenta-se como o contraponto da ilegalidade.

Sobre o assunto, segue o entendimento de Hermes Macedo Huck, citado na obra de Leandro Paulsen:

¹⁰⁸ BORGES, Humberto B. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 152.

Evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais. Elisão, elusão ou evasão lícita é a subtração ao tributo de manifestações de capacidade contributiva originalmente sujeitas a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na lei tributária, de alcançar o mesmo resultado negocial originalmente previsto, sem o ônus do tributo. Em princípio, é lícita a elisão. São tênues e difusos os limites que separam a evasão ilegal da elisão lícita. Distingui-los é tão difícil quanto defini-los. Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. A mais frequente delas fala no fator tempo. Ainda que sujeita a exceções, os autores procuram estabelecer a elisão como a manobra do particular praticada antes do surgimento do fato gerador, evitando exatamente que este apareça. Evasão é o procedimento destinado à fuga tributária, cujos atos constitutivos foram praticados após a ocorrência do fato impositivo. O imposto já é devido e o contribuinte deixa de recolhê-lo. Em resumo, segundo essa orientação, elisão é tentar não entrar na relação tributária e evasão é tentar sair dela, como sintetizava Narciso Amorós. Essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são freqüentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador. A fraude à lei, de forma genérica, está incluída na hipótese de evasão, e sua prática consiste em evitar arditosamente, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo¹⁰⁹.

A evasão fiscal, assim, possui caráter ilícito, pois o contribuinte, imbuído do dolo para tanto, objetiva o não pagamento do tributo, mesmo após o nascimento da obrigação tributária. A elisão, contudo, é caracterizada pela escolha preliminar autorizada na legislação, ou não por ela proibida, com o fim de evitar, diminuir ou protelar o pagamento do tributo.

Contudo, na forma tratada pelo jurista, distinguir a elisão e a evasão apenas sob a ótica da concretização do fato gerador é, muitas vezes, falha e, por isso, associado a esse critério, faz-se necessária uma análise sob o enfoque dos instrumentos utilizados no planejamento tributário para definir pela sua (i)legalidade.

Os meios utilizados na elisão fiscal são, invariavelmente, lícitos. Entretanto, na evasão fiscal, aplicam-se meios ilegítimos, a exemplo da fraude, sonegação e simulação. Os princípios da legalidade negativa cumulado com o da livre iniciativa asseveram que toda a atividade do contribuinte, buscando a economia tributária é autorizada, desde que não seja expressamente vedada pelo legislador.

Estabelecidas essas premissas, passa-se a tratar com mais detalhe as espécies do planejamento ilícito. Antônio Roberto Sampaio Dória, brilhante doutrinador que de maneira pioneira tratou do assunto, afirmou em sua respeitada obra que a evasão é a “a ação consciente

¹⁰⁹ HUCK, Hermes Macedo *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 949.

e voluntária do indivíduo tendente a, por meios ilícitos, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido”¹¹⁰.

Continuando, o mesmo autor afirma que o resultado econômico desejado é alcançado, porém, no meio do caminho de sua exteriorização efetiva, ou após esta, o contribuinte se vale de artifícios dolosos para, distorcendo-a, diminuir, atrasar ou afastar a ocorrência da hipótese de incidência¹¹¹.

A evasão pode ser distinguida em dois grupos: a evasão omissiva e a evasão comissiva. A primeira ocorre quando o contribuinte deixa de realizar determinada ação e subdivide-se em evasão imprópria e por inação.

A evasão imprópria ocorre quando o contribuinte se abstém de comportamento fiscalmente relevante no país, em razão da alta carga tributária e passa a exercê-lo em outro, com sujeição fiscal menor. É denominada imprópria, pois o sujeito, na prática, não incorre em qualquer ilegalidade, eis que não deu azo a situação geradora do tributo.

Já a evasão por inação é decorrente de uma negativa do contribuinte ao pagamento do tributo, após a ocorrência do fato gerador, causando prejuízo ao erário. Essa omissão pode ocorrer por ignorância do contribuinte, dada a alta complexidade da legislação tributária, ou de forma intencional. Nessa última hipótese, o contribuinte pratica sonegação, podendo, em razão da sua gravidade, ser tipificada como crime ou contravenção, desde que a lei defina como tal.

A evasão comissiva ocorre quando o contribuinte efetivamente pratica determinados atos, que poderão ser lícitos ou ilícitos. Na evasão ilícita, o indivíduo, de forma consciente e voluntária, busca eliminar, reduzir ou protelar o pagamento do tributo por meios ilícitos, cometendo, assim, a fraude fiscal, a simulação ou conluio fiscal.

A evasão legítima é, na verdade, a elisão fiscal ou economia fiscal, caracterizada quando o contribuinte, utilizando-se de meios previstos em lei, objetiva a redução da carga tributária. Nesse caso, não há qualquer infração ou ilegalidade.

Sobre esse ponto, entendemos como inapropriada a denominação evasão lícita, em razão da contradição existente entre os dois termos. A evasão indica uma manobra, ilícita por natureza, buscando fugir das obrigações com o Fisco. Logo, não pode haver uma ação ilícita que seja ao mesmo tempo lícita.

¹¹⁰ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio *apud* SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Presunções e ficções no direito tributário e no direito penal tributário**. São Paulo: Renovar, 2002. p. 131.

¹¹¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio *apud* SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Presunções e ficções no direito tributário e no direito penal tributário**. São Paulo: Renovar, 2002. p. 39.

O planejamento tributário lícito, ou seja, a elisão, objetiva, dentro da esfera de liberdade possível ao particular e dentro da lei, ajustar os atos da vida para que se obtenha uma economia tributária. Em regra, deve ocorrer antes da ocorrência do fato gerador e, por consequência, do nascimento da obrigação tributária.

A elisão poderá ser induzida pela lei, quando o próprio ordenamento jurídico dispõe sobre medidas para diminuir a tributação suportada pelo contribuinte e, normalmente, para o gozo do benefício, exige o preenchimento de certos requisitos. Um claro exemplo disso é o Simples Nacional.

Essas regras são chamadas normas tributárias indutoras, quando o Estado, buscando estimular determinados setores da economia, reduz a carga tributária ou, até mesmo, isenta contribuintes do pagamento dos tributos. A elisão fiscal por indução tem um caráter de extrafiscalidade, não se caracterizando como planejamento tributário, que só ocorre quando existe lacuna na lei.

A elisão decorrente de lacuna de lei decorre do princípio da legalidade negativa associado à livre iniciativa, pois ninguém é obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei que expressamente a proíba. Dessa forma, poderá o contribuinte escolher a melhor forma de administrar seus negócios e, portanto, de reduzir seus gastos tributários.

Essa forma de elisão é muito combatida pelo Fisco, pois foge ao seu controle a possibilidade de impor ao contribuinte o pagamento do tributo, já que sendo vinculada à lei, a administração pública só pode realizar atos que estejam previstos na norma. Miguel Delgado Gutierrez, tratando sobre o tema, assim afirma:

Para o autor, a verdadeira elisão tributária é a que resulta de lacunas ou imperfeições da lei tributária. Por mais previdente que se demonstre o legislador, sempre existiram lacunas e fissuras no sistema tributário, das quais os contribuintes e seus assessores se aproveitam para, de forma criativa, escapar da tributação, moldando juridicamente os fatos com o intuito de serem tributados da forma mais benéfica possível, sem, no entanto, desnaturá-los a tal ponto que não mais produzam os efeitos econômicos ou possuam a utilidade negocial que incita à sua realização. Com efeito, o contribuinte tem a liberdade de optar, entre duas ou mais formas jurídicas disponíveis, por aquela que lhe seja fiscalmente menos onerosa. Não existe preceito legal que proíba ao contribuinte a escolha do caminho fiscalmente menos oneroso dentre as várias possibilidades que o ordenamento jurídico oferece para a realização de um ato ou negócio jurídico. Assim, se o legislador deixou de tributar determinados fatos ou os tributou de forma menos gravosa, o contribuinte pode optar por realizá-los, ao invés de praticar outros fatos que o legislador escolheu como hipótese de incidência tributária¹¹².

¹¹² GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 73.

Contudo, é importante frisar que a elisão fiscal por abuso poderá se tornar ilegal. Sobre o assunto, segue novamente o entendimento de Hermes Marcelo Huck, citado por Leandro Paulsen:

Nada deve impedir o indivíduo de, dentro dos limites da lei planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos impostos. Não lhe proíbe a lei, nem tampouco se lhe opõe razões de ordem social ou patriótica. Entretanto, essa fórmula de liberdade não pode ser levada ao paradoxismo, permitindo-se a simulação e o abuso de direito. A elisão abusiva deve ser coibida, pois o uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária. [...] uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerado como comportamento lícito. Seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do fato econômico na racionalidade da norma tributária. Uma interpretação jurídica atenta a realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, é a resposta justa, equitativa e pragmática [...] ¹¹³.

Nota-se que a simulação fiscal consiste em uma das técnicas mais utilizadas pelos contribuintes na busca da redução fiscal, situação que deve ser totalmente combatida pelos operadores do direito, assim como pela fiscalização.

A simulação é um dos procedimentos fraudatórios do Fisco e existe quando o partícipe do negócio não quer o que declara expressamente, ou seja, a vontade real é totalmente dissociada da vontade formal, fazendo nascer um negócio jurídico que somente existe na aparência ou ocultando o negócio almejando através da declaração de vontade enganosa.

O Código Civil, de forma geral, desconsidera os negócios jurídicos simulados:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo ¹¹⁴.

Note-se que o legislador pátrio considerou três espécies de simulação que acarretam a nulidade do negócio jurídico. A primeira delas é a simulação por interposta pessoa, ou seja, quando a pessoa que deve aproveitar os resultados do negócio jurídico não participa da operação, pois o seu objetivo é manter-se escondido de terceiros. A segunda, a simulação por

¹¹³ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 949.

¹¹⁴ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 29 jun. 2016.

ocultação da verdade na declaração, apresenta-se quando o negócio jurídico apresentar declaração, confissão, condição ou clausula inverídica. Já a terceira, simulação por falsidade da data, há premeditada divergência nas datas apostas nos documentos, considerando o momento em que foram realizados.

A simulação poderá, também, ser absoluta ou relativa. A absoluta ocorre quando o ato simulado não encontra qualquer relação com o ato efetivamente desejado pelos indivíduos. O ato jurídico praticado inexistente no mundo jurídico. Na relativa apresentam-se dois negócios: um simulado, aparente, que não representa a verdadeira vontade das partes e o dissimulado, oculto, que justamente constitui a exata relação jurídica.

O grande doutrinador Sílvio Rodrigues, tratando sobre a simulação, exalta a necessidade, para configurá-la, dos seguintes requisitos:

a) acordo entre os contratantes, que no mais das vezes se apresenta por meio de uma declaração bilateral de vontade; b) desconformidade conscientes entre a vontade e a declaração, pois as partes não querem o negócio declarado, mas tão-somente fazê-lo aparecer como querido; c) propósito de enganar terceiros, [...] ¹¹⁵.

Diante do exposto, destaca-se que na elisão fiscal deverá haver unicidade das vontades subjetiva (intrínseca ao pensamento) e objetiva (aquela efetivamente expressada), caso contrário estar-se-ia frente à evasão fiscal, punível pelo ordenamento jurídico.

Outrossim, retomando a teoria da relação jurídico-tributária, na elisão evita-se o nascimento da obrigação tributária, mediante a fuga do fato gerador. Já na simulação, mesmo que mascarado por outro negócio jurídico, o fato gerador é concretizado e, por conseguinte, devido o tributo pelo contribuinte.

Por conseguinte, como a simulação apresenta-se por um vício de caráter subjetivo, torna-se mais difícil ao Fisco percebê-lo, dessa forma, com frequência são criadas regras genéricas proibindo todas as formas de planejamento tributário.

4.3 Norma antielisiva - a (in)eficiência do art. 116 do código tributário nacional e a prova da conduta fraudulenta

O art. 1º, da Lei Complementar nº 104/2001, alterou, dentre outros dispositivos, o art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzindo-lhe o Parágrafo único que assim prescreve:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

¹¹⁵ RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**: parte geral. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1. p. 296.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária¹¹⁶ (sem grifos no original).

O referido dispositivo não é autoaplicável, necessitando de lei ordinária específica para tratar dos procedimentos utilizados pelo Fisco na desconstituição dos atos ou negócios jurídicos celebrados pelo contribuinte.

Passados mais de quatorze anos da alteração ocorrida no Código Tributário Nacional surgiu a Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, com o propósito de criar um regramento para a Receita Federal do Brasil ser ouvida e consultada, obrigatoriamente, em todo e qualquer planejamento tributário. Na parte que tratava dessa consulta prévia ao órgão fazendário, a medida provisória não foi confirmada quando da sua conversão na Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015, mas, seu conteúdo precisa ser analisado, pois demonstra o *modus operandi* do Fisco Federal quando se trata de presumir a fraude e a absoluta falta de critérios para tanto.

A referida Medida Provisória criou a Declaração de Planejamento Tributário (DEPLAT), que, supostamente embasado nas regras de *compliance* e transparência, impôs ao contribuinte a obrigatoriedade de declarar, até 30 de setembro de cada ano, qualquer operação e negócio jurídicos realizados no ano-calendário anterior, que impliquem em economia tributária se, na visão do Fisco, a operação (a) não possuir propósito negocial; (b) incorrer em abuso de direito; (c) se valer de negócios jurídicos indiretos ou, ainda, (d) estiver especificada pela Receita Federal do Brasil como medida *non grata*.

O perigo da norma estava, justamente, nas palavras não ditas e na possibilidade de a Receita Federal do Brasil dizê-las da maneira que lhe fosse conveniente, pois, os conceitos e a indicação do certo e do errado seria uma atividade privativa de quem arrecada, sem a possibilidade de defesa daquele que paga a conta, que seria obrigado a acatar qualquer decisão, seja ela qual for.

Além disso, a DEPLAT apresentada pelo contribuinte poderia ser considerada ineficaz se fosse apresentada por quem não fosse o sujeito passivo do tributo economizado, se fosse omissa quanto a dados essenciais para compreensão da operação ou envolvesse hipótese de falsidade ou interposição fraudulenta de pessoas.

¹¹⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

Trocando em miúdos, a Receita Federal não só indicaria o que é planejamento tributário não elisivo, como também poderia, livremente, dizer se o contribuinte exerceu corretamente a sua obrigação de informar as operações efetuadas.

A apresentação da DEPLAT era obrigação do contribuinte que, se não cumprida ou cumprida de forma deficiente caracterizaria omissão dolosa com intuito de sonegação ou fraude e acarretaria a cobrança dos tributos devidos acrescidos de juros de mora e de multa no percentual de até 150% do valor tido como devido.

Uma pena alta, grave e arbitrária, pois ao contribuinte não seria permitido defender-se, numa evidente burla às garantias do contraditório e da ampla defesa, constitucionalmente previstas.

A única maneira de fugir do risco de ser penalizado seria pedindo a benção da Receita Federal do Brasil antes de operacionalizar o planejamento tributário. Nessa hipótese, o relato da operação seria recebido como consulta à legislação tributária e, assim, se não fosse acatada, o contribuinte ficaria a ela vinculado.

Se a referida regra tivesse sido convalidada em lei, por certo o Poder Judiciário seria bastante questionado sobre a legalidade e constitucionalidade dessa norma, considerando que, nesse caso, as presunções perpetradas pela Receita Federal do Brasil seriam absolutas, sem chance de prova em contrário pelos contribuintes.

Tanto o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, quanto a DEPLAT, instituída pela Medida Provisória n. 685, que, felizmente, não foi convalidada em lei, merecem uma análise crítica, sob o véu da violação de diversos princípios e garantias fundamentais.

A primeira violação evidente é à separação e independência dos poderes, previsto no art. 2º, da Constituição Federal, apontado como cláusula pétrea. O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional autoriza ao agente fiscal criar leis ou deixá-las de aplicá-las, exorbitando sua competência constitucional. Sobre o assunto, veja-se o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins citado por Leandro Paulsen:

[...] o referido dispositivo [...] despoja o Congresso Nacional do poder de produzir e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso aplicando-o, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher. Afeta, o artigo 116, uma outra cláusula pétrea (artigo 60, §4º, inciso II), que é a separação dos poderes, pois autoriza o representante do Fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina, e a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da 'lei' para pagar menos tributos. Como pelo novo artigo 116, não é a lei que deverá ser aplicada à hipótese impositiva, mas sim a intenção do agente de obter mais tributos, qualquer lei, apesar de rigorosamente seguida pelo contribuinte poderá ser desconsiderada, para dar lugar à aplicação daquela que representar a maior incidência. A figura da 'elisão', diversa da 'evasão' - aquela objetivando a economia legal de tributos e esta a ilegal - deixa de existir o direito brasileiro. Pela nova forma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em

qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, a luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma ‘brecha legal’ para pagar menos tributos, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo STF, em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do ‘palpite fiscal’¹¹⁷.

Conforme exposto, o dispositivo confere ao fiscal de tributos total liberdade para, de acordo com sua percepção, desconsiderar atos ou negócios jurídicos que entenda serem simulados.

Nota-se que a legislação conferiu ao agente público largo poder discricionário, que, de acordo com seu entendimento, poderá entender pela ilegalidade de determinados atos sem, contudo, ter provas suficientes.

Outra questão criticável é a inversão do ônus da prova. Normalmente, a comprovação do negócio jurídico simulado, considerando as regras do Código Civil, deve ser alegada em ação própria, cabendo ao requerente a comprovação da simulação. Entretanto, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, permite, ao servidor público, deliberadamente, anular ato jurídicos “viciados”, incumbindo, em contrapartida, ao contribuinte comprovar que não houve ilegalidade.

Salienta-se que não se está defendendo a evasão fiscal, mas sim alertando para o risco que corre o contribuinte em praticar a elisão fiscal. Nota-se que, nos termos do art. 116 do CTN, poderá a fiscalização, após analisar a documentação da empresa, supor ilegalidades que simplesmente colocaram o contribuinte na condição de “acusado”, devendo, esse, comprovar a legalidade de seus atos.

No capítulo seguinte haverá a demonstração do posicionamento do Judiciário e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto aos planejamentos tributários e às presunções efetuadas pelas autoridades fiscais em casos relativos à atribuição de responsabilidade solidária para sócios e/ou empresas integrantes de supostos grupos econômicos de fato.

Empiricamente, serão analisados os posicionamentos adotados pelos julgadores administrativos e judiciais, de modo a identificar se a utilização dessas presunções, nesse ponto, está sendo efetuada com o devido respaldo probatório.

¹¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 948.

CAPÍTULO V A PROVA DA EXISTÊNCIA DE GRUPOS ECONÔMICOS DE FATO

5.1 Considerações introdutórias sobre os conceitos de grupo econômico de direito e grupo econômico de fato

É bastante frequente a desconsideração dos limites normativos da lei pelas autoridades fazendárias e pelo Judiciário, em favor do redirecionamento de passivo fiscal para pessoas jurídicas e físicas que, supostamente, compõem um grupo econômico. Nesse cenário, vê-se uma via de mão única, pois enquanto a dívida deve ser solidariamente suportada por todos, prejuízos e créditos fiscais não podem ser compartilhados pelo grupo.

Diante dessa problemática, existem alguns pontos controvertidos sobre o tema, que merecem destaque: o primeiro está atrelado à questão probatória, pois não só a existência do grupo econômico deve ser comprovada para sustentar eventual redirecionamento. Faz-se necessário produzir provas de interesse comum no fato gerador ou no ato fraudulento que fundamenta a obrigação de responder solidariamente pelo passivo fiscal.

O segundo ponto igualmente controvertido é a fundamentação legal, pois, como sabido, solidariedade demanda interesse comum, fato gerador praticado em conjunto. Contudo, em muitos casos, essas condições não estão presentes, afastando o art. 124 do Código Tributário Nacional como fundamento de validade do redirecionamento.

O Direito Positivo Brasileiro reconhece duas modalidades de grupo empresarial: o grupo econômico “de direito”, cuja previsão normativa está nos arts. 265 a 278 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A’s) e o grupo econômico “de fato”, previsto na norma trabalhista (Decreto-lei nº 5.452/1943), previdenciária (IN RFB nº 971/2009) e tributária (IN RFB nº 971/2009).

A Lei das S/A’s expressamente afirmou que, num grupo econômico, não haverá presunção de responsabilidade solidária, salvo nos casos em que há a previsão normativa expressa, a exemplo do art. 278, § 1º, da Lei nº 6.404/76. Nesse contexto, ainda que exista um grupo econômico, a identidade das pessoas jurídicas permanece autônoma e cada uma responde de forma independente pelos débitos isoladamente contraídos, exceto quando há disposição legal em sentido contrário.

O grupo econômico “de fato” não possui regulamentação na legislação societária, contudo, é de bom alvitre esclarecer que mesmo o grupo econômico “de fato” é de direito, pois para ser tido como grupo, deve, obrigatoriamente, ter sido reconhecido juridicamente como tal.

Apesar da ausência de previsão normativa na legislação societária, as legislações trabalhista, previdenciária e tributária definem essa forma de organização:

Legislação Trabalhista - Decreto-lei nº 5.452/43, artigo 2º §2º:

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas¹¹⁸.

Legislação Previdenciária/Tributária - Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica¹¹⁹.

Como se observa, haverá grupo econômico sempre que existir controle, administração ou direção entre as sociedades empresárias. Sobre o tema, Fábio Ulhôa Coelho nos ensina que:

Os grupos de fato se estabelecem entre sociedades coligadas ou entre controladora e controlada. Coligadas são aqueles em que uma tem influência significativa sobre a outra, sem, contudo, controlá-la. Já controladora é aquela que detém o poder de controle de outra companhia¹²⁰.

No mesmo tom é o ensinamento de José Edwaldo Tavares Borba:

Quando, consideradas duas sociedades, uma detenha dez por cento ou mais do capital da outra, essas companhias serão consideradas coligadas. A coligação corresponde, portanto, a um nível de participação igual ou superior a dez por cento, desde que incapaz de conduzir o controle, haja vista a possibilidade de controlar-se uma companhia (controle minoritário) com dez por cento do capital, ou até com uma participação inferior¹²¹.

Analisando a doutrina acima mencionada, é possível afirmar que a configuração do grupo econômico “de fato” depende dos seguintes requisitos: (i) uma das sociedades possua grande influência na outra, sem, contudo, controlá-la (coligada), ou (ii) uma das empresas seja titular de direitos de sócio sobre as outras que lhe assegure, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, em especial o de eleger a maioria dos administradores, quando será considerada a sociedade controladora.

Quanto à configuração de grupo econômico “de fato” na forma retratada acima, não há discussões. A problemática relativa ao tema aparece nas situações em que, formalmente, as empresas não são coligadas ou controladas, mas, em razão de outras supostas evidências, o

¹¹⁸ BRASIL. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Disponível em: 26 jun. 2016.

¹¹⁹ BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937&>>. Acesso em: 26 jun. 2016.

¹²⁰ COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual do direito comercial: direito da empresa**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 256.

¹²¹ BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito societário**. 10. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 522-523.

grupo econômico “de fato” é declarado e há o redirecionamento da cobrança de débitos. Basicamente, as evidências que autorizariam a declaração do grupo econômico são as seguintes:

- independência apenas formal das pessoas jurídicas, que, na prática, possuem a mesma administração;
- identidade de administradores e contadores;
- quadro societário composto pelas mesmas pessoas ou parentes;
- estrutura administrativa comum;
- atuação idêntica, similar ou complementar.

A constatação desses indícios tem como principal escopo identificar os grupos de empresa que se unem com o fim exclusivo de transferir bens, sonegar impostos, prejudicar credores, pois, sendo identificado um grupo fraudulento, será possível a desconsideração da personalidade jurídica.

5.2 Hipóteses legais que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento de débitos

As hipóteses legais que permitem o redirecionamento do débito para terceiros, pertencentes ou não a Grupo Econômico “de fato” são as seguintes:

- Art. 124 do CTN - para situações de interesse comum, que não envolvam fraude e dolo.
- Art. 50 do Código Civil - para os casos de abuso de personalidade jurídica.
- Art. 30 da Lei nº 8.212/91- para situações que não envolvam fraude e dolo, e aplicáveis apenas às contribuições previdenciárias.
- Art. 135 do CTN - para pessoas físicas que agiram contrariamente à lei, contrato social e estatuto, com fraude ou simulação.

5.2.1 Artigo 124, I, do CTN

O art. 124, I e II, do CTN¹²² é o dispositivo utilizado com mais frequência para embasar as decisões que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento do débito para empresas componentes de um grupo econômico, notadamente os de fato. A norma

¹²² Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. BRASIL. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De15452.htm>. Disponível em: 26 jun. 2016.

estabelece dois requisitos para tanto: (a) deve haver um comum interesse na constituição do fato jurídico tributário e (b) designação expressa em lei.

O interesse comum é a comunhão no desejo da constituição do fato jurídico tributário, acrescido do proveito conjunto dessa situação. Esse interesse comum é bem visualizado quando as empresas possuem a mesma administração ou na hipótese de haver confusão patrimonial. Também esse interesse é identificado quando há a ocultação ou simulação de negócios jurídicos internos, com o objetivo de dificultar ou impedir que débitos executados alcancem o patrimônio de uma delas.

Trata-se de entendimento muito amplo e que não encontra fundamentação em nenhum dispositivo legal. O simples interesse social, moral ou econômico nas consequências decorrentes da ocorrência do fato gerador não são suficientes para autorizar a aplicação do art. 124, I, do CTN. Faz-se necessário um interesse jurídico comum, na realização conjunta do fato gerador. É importante destacar que o interesse comum não é o mesmo que interesse econômico, pois somente o primeiro ocorre quando os envolvidos realizam conjuntamente o fato gerador. Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) posicionou-se da seguinte maneira:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação¹²³.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO.

1. Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador'). 2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico¹²⁴.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA. 1. Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que inadmitiu recurso

¹²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 21073/RS. Segunda Turma. Rel. Humberto Martins. Julg. 18/10/2011. DJe 26/10/2011. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21054822/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-21073-rs-2011-0077935-0-stj>>. Acesso em: 27 jul. 2016.

¹²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. RESP 834044/RS, Rel. Denise Arruda, julg. 11/11/2008. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2358004/recurso-especial-resp-834044-rs-2006-0065449-1>>. Acesso em: 26 jun. 2016.

especial interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que decidiu pela incidência do ISS no arrendamento mercantil e pela ilegitimidade do Banco Mercantil do Brasil S/A para figurar no pólo passivo da demanda. 2. A Primeira Seção do STJ pacificou entendimento no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Precedentes: EREsp 859616/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/02/2011, DJe 18/02/2011; EREsp 834044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010)¹²⁵.

Analisando os termos do posicionamento exarado pelo STJ, fica evidenciado que o redirecionamento só será possível se, e somente se: a) as pessoas solidariamente vinculadas sejam sujeitos na relação jurídica que ensejou o fato imponible, evitando-se, com isso, a penalização de terceiro que não tenha participado, direta ou indiretamente, na ocorrência do fato gerador da obrigação e b) houver administração de uma empresa sobre a outra pertencente ao mesmo grupo econômico.

O inciso II do art. 124 do CTN trata da responsabilidade solidária decorrente da expressa previsão legal. São os casos referidos nos arts. 134, 135 e 137 do CTN. Por fim, não é demais reforçar que a solidariedade tributária não se presume, deriva sempre de lei e na ausência de lei complementar vigente dispondo que a simples circunstância de empresas estarem reunidas por vínculos societários implica solidariedade entre elas, não poderá o Fisco exigir o pagamento de dívidas de empresas que não atuaram em conjunto para a consecução do fato jurídico tributário.

5.2.2 Artigo 50 do Código Civil

A legislação e a jurisprudência entendem que havendo a comprovação do abuso da personalidade jurídica com o desvio dos fins estabelecidos nos atos constitutivos para ocultar a realização de fato jurídico tributário e impedir o adimplemento da obrigação, surge a obrigação de empresa do mesmo grupo econômico responder por débitos tributários das outras.

Sendo comprovado e caracterizado o ilícito, surge a permissão para a autoridade fiscal desconsiderar os atos jurídicos praticados, de maneira a alcançar, sem restrição, os bens das demais empresas componentes do grupo econômico, sendo ignorada a separação societária formal e reconhecendo os patrimônios como uma única unidade, hábil para satisfazer as obrigações tributárias contraídas.

¹²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. AgRg no Ag 1.392.703/RS. Rel. Mauro Campbell Marques, julg. 7.6.2011, DJe 14.6.2011. <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21112028/agra-vo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrg-no-ag-1392703-rs-2011-0040251-7-stj>>. Acesso em: 29 jun. 2016.

Como se observa, não é a circunstância de formar um grupo econômico que obriga empresas coligadas ou unidas por controle responderem por débitos tributários umas das outras, mas sim a dissimulação, a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade com o intuito de fraudar credores.

Na verdade, não há solidariedade nesses casos, já que ela pressupõe a participação conjunta na ocorrência do fato gerador, não sendo imprescindível que os envolvidos participem ou não de um mesmo grupo econômico. Há, por sua vez, uma extensão dos efeitos de determinadas relações jurídicas aos bens das demais sociedades, devido ao abuso da personalidade jurídica. Segue a posição do STJ sobre o assunto:

CIVIL. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL. REQUISITOS. PENHORA. BENS. INEXISTÊNCIA. CONFUSÃO PATRIMONIAL. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. 1. A jurisprudência de ambas as Turmas que compõem a Segunda Seção reconhece a possibilidade de direcionar a execução para os bens dos sócios da empresa-executada desde que presente o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, na forma do art. 50 do Código Civil. Precedentes. 2. O Tribunal local concluiu pelo abuso da personalidade jurídica da sociedade executada, caracterizado pela confusão patrimonial e pelas tentativas frustradas de localizar bens em nome da empresa. Assim, sendo certo que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do recurso especial, considera os fatos tais como delineados pelo acórdão recorrido, não há como rever esse entendimento, diante do óbice da Súmula 7/STJ. Precedentes. 3. Como incidente processual, a desconsideração da personalidade jurídica dispensa a citação dos sócios, que podem dispor de instrumentos processuais outros adequados a esse desiderato. Precedentes. 4. Agravo regimental improvido¹²⁶.

Apesar do entendimento jurisprudencial, é importante utilizar-se com a máxima cautela da previsão contida no art. 50 do Código Civil, pois o referido dispositivo possui limites bem estabelecidos e não se presta para fundamentar todo e qualquer pedido de redirecionamento. Não se deve acatar todas as tentativas para facilitar a arrecadação, sob pena de envolver no polo passivo de débitos tributários pessoas jurídicas que não atuaram em conjunto com a real devedora para a constituição do fato gerador.

Não restam dúvidas de que há uma clara distinção entre a sociedade e as pessoas que a compõe. Contudo, considerando que os integrantes da sociedade estão passíveis de cometer atos ilegais utilizando-se da sociedade, não se deve levar essa separação de forma tão absoluta. O instrumento da desconsideração da personalidade jurídica permite que os bens dos integrantes da

¹²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1459843/MS. Terceira Turma. Rel. Marco Aurélio Bellizze, julg. 23.10.2014, DJe 04.11.2014. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/153482699/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-esp-1459843-ms-2014-0143126-3>>. Acesso em: 30 jun. 2016.

sociedade sejam atingidos se eles praticarem atos fraudulentos, não sendo suficiente para tanto a inexistência de patrimônio social e a comprovação de prejuízo ao Fisco.

A inadimplência da sociedade, quando não dolosa, provoca apenas a obrigação da pessoa jurídica de quitar a dívida, acrescida das penalidades moratórias, mas não a responsabilidade de empresas integrantes de um grupo econômico. Esse entendimento está confirmado no art. 50 do Código Civil em exame, restando indubitável que a desconsideração da personalidade jurídica só poderá ser aplicada se houver abuso da personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

5.2.3 Artigo 30 da Lei nº 8.212/91

O art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91 estabelece expressamente a responsabilidade solidária das empresas que integram um mesmo grupo econômico no que diz respeito ao pagamento das contribuições previdenciárias, conforme abaixo:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:
[...] IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei¹²⁷.

Nas hipóteses em que não se identifica a ocorrência de fraude, a exemplo do texto normativo acima, a responsabilidade das empresas está respaldada na previsão do art. 124, I e II, do CTN. Quanto à adequação ao disposto no inciso I, não há dúvidas, pois pressupõe o interesse comum, já analisado em tópico anterior. Contudo, é importante refletir a adequação do texto da referida norma com a previsão contida no inciso II, do art. 124.

Considerando que a disposição contida no art. 30 cria novo caso de responsabilidade tributária, é fácil concluir que a norma é inconstitucional, vez que seu conteúdo não foi introduzido no ordenamento por lei complementar, na forma exigida pelo art. 146, III, b, da Constituição Federal.

A única maneira de garantir a constitucionalidade do dispositivo seria fazer a sua interpretação em consonância com as disposições do CTN, afirmando-se que não houve criação de nova espécie de responsabilidade tributária, restringindo-se o dispositivo a estabelecer vínculo de solidariedade entre sujeitos passivos já existentes.

¹²⁷ BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 30 jun. 2016.

De fato, a eleição dos sujeitos passivos tributários em geral e, não diferentemente, dos solidários, está restrito aos perfis objetivos ou subjetivos do suporte fático da tributação. Não obstante, também nesses casos o inciso II do art. 124 não pode ser utilizado para validar o disposto no art. 30 em análise, uma vez que ele não possui qualquer referência com nenhum outro artigo do Código Tributário Nacional e, portanto, inova em nossa ordem jurídica. Frise-se: a lei referida no inciso II não é qualquer lei ordinária, mas sim o próprio CTN.

Nesse ponto, o STJ já emitiu entendimento definitivo, ao tratar do art. 13 da Lei nº 8.620/93, afastando a responsabilidade solidária quando não estão presentes os requisitos dos arts. 134 e 135 do CTN:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. DÉBITOS RELATIVOS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI 8.620/93, ART. 13. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. [...] 3. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional. 4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar. 5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN¹²⁸.

Assim, uma vez que o art. 30 foi introduzido por lei ordinária e não lei complementar, não possui autorização constitucional para modificar a previsão do CTN, seja para revogá-las, seja para existir sob a alcunha de norma especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias.

Frise-se, contudo, que o STJ já se posicionou no sentido de autorizar o redirecionamento quando resta comprovado que o objetivo de fraudar o Fisco:

TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PENALIDADE PECUNIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE EMPRESAS INTEGRANTES DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INTELIGÊNCIA DO ART. 265 DO CC/2002, ART. 113, § 1º, E 124, II, DO CTN E ART. 30, IX, DA LEI 8.212/1991. 1. A Lei 8.212/1991 prevê, expressamente e de modo incontroverso, em seu art. 30, IX, a solidariedade das empresas integrantes do mesmo grupo econômico em relação às obrigações decorrentes de sua aplicação. 2. Apesar de serem reconhecidamente distintas, o legislador infraconstitucional decidiu dar o mesmo tratamento - no que se refere à exigibilidade e cobrança - à obrigação principal e à penalidade pecuniária, situação em que esta se transmuda em crédito tributário. 3. O

¹²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 717.717/SP. Primeira Seção. Rel. José Delgado, julg. 28.09.2005. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7161847/recurso-especial-resp-717717-sp-2005-0008283-8>>. Acesso em: 2 jul. 2016.

tratamento diferenciado dado à penalidade pecuniária no CTN, por ocasião de sua exigência e cobrança, possibilita a extensão ao grupo econômico da solidariedade no caso de seu inadimplemento. 4. Recurso Especial provido¹²⁹.

5.2.4 Artigo 135 do CTN

Quanto ao art. 135 do CTN¹³⁰, esclarecemos que sua previsão não autoriza o redirecionamento para pessoa jurídica supostamente integrante de grupo econômico, pois esse dispositivo apenas contempla a responsabilidade das pessoas físicas que tenham agido com excesso de poderes, infração de lei ou contrato social.

Trata-se de regra que pressupõe a fraude pelos sócios ou por terceiros interpostos na relação tributária, especificamente quando os sócios de fato se escondem em sócios de direito para evitar seja a declaração de existência de grupo econômico de “fato”, seja para evitar prejuízos no patrimônio pessoal do envolvido.

5.3 O CARF e o grupo econômico de fato - uma mudança de paradigma

A atribuição de responsabilidade solidária para sócios e/ou empresas integrantes de supostos grupos econômicos de fato sempre foi um ponto de controvérsia no âmbito administrativo, pois, raramente, esse redirecionamento do débito era efetuado de maneira coerente, com o atendimento de todas as garantias constitucionalmente asseguradas, como também à previsão contida no Código Tributário Nacional.

Além das discordâncias quanto à regra normativa embasadora do redirecionamento, a maior problemática estava contida na produção probatória ocorrida quando da autuação, não rara completamente ausente ou baseada em indícios sem a comprovação efetiva.

De fato, essa posição era comumente chancelada pelo órgão máximo de julgamento da Receita Federal do Brasil, que, normalmente, se utilizando da presunção de veracidade do ato administrativo, acolhia, invariavelmente, os termos da fiscalização. Abaixo, exemplo desse posicionamento:

[...] GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

¹²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1199080/SC. Segunda Turma. Rel. Herman Benjamin, julg. 26/08/2010, DJe 16/09/2010. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16093945/recurso-especial-resp-1199080-sc-2010-0114473-0>>. Acesso em: 02 jul. 2016.

¹³⁰ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

PASSIVA SOLIDÁRIA. São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGALIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. Tendo em vista o consagrado atributo da **presunção de veracidade** que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, opera-se a **inversão do encargo probatório**, repousando sobre o notificado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação. Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção. [...] ¹³¹ (grifo nosso).

A posição acima manteve-se inalterada até que em 2014 houve uma mudança de comportamento pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que, apesar de manter o alto índice de julgamentos favoráveis ao Fisco, começou a adotar posicionamentos embasados em farto acervo probatório. Abaixo, segue julgado que bem resume o perfil dessa mudança:

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO. A AFERIÇÃO INDIRETA NÃO PODE CONSTITUIR UMA CARTA EM BRANCO PARA A FISCALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE SUA UTILIZAÇÃO IN CASU. FATO GERADOR. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. INCUMBÊNCIA DO FISCO. MERA ALEGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE O CONTRIBUINTE PRODUIR PROVA NEGATIVA. 1. O lançamento foi realizado em bases frágeis, utilizando-se o instituto da aferição indireta, sustentado pelas regras contidas no art. 33 da Lei no 8.212/91, sob a alegação de que o contribuinte não fez a identificação individualizada dos segurados envolvidos no trabalho, com a respectiva remuneração, considerando que tais segurados não constavam das folhas de pagamento apresentadas, tidas pela fiscalização como insuficientes. 2. Caberá à autoridade fiscal aprofundar sua investigação para verificar o local e momento exato da ocorrência do fato gerador, tendo em vista que assim, ela estaria dando plena efetividade ao lançamento, e respeitando o princípio basilar do processo administrativo fiscal que é a verdade material. 3. Se a autoridade fiscalizadora admitiu tratar-se de relação envolvendo atividades operacionais no âmbito de um grupo econômico, onde a empresa controladora contratava equipe de venda e as controladas participavam do rateio proporcional relativamente aos custos de tal contratação, sem o devido aprofundamento na investigação dos fatos, a presunção de legitimidade do lançamento (aferição indireta) não pode constituir uma carta em branco na mão do Fisco. 4. **Cabe ao Fisco, portanto, o ônus de provar a existência de fatos impeditivos ou extintivos da pretensão do particular lastreada em suas declarações, documentos fiscais e contábeis, situação não vislumbrada nestes autos.** 5. A **presunção de legitimidade do lançamento não é uma carta em branco** para a fiscalização atuar imotivadamente, sob pena de o tributo passar a ser exigido, não em face da efetiva ocorrência do fato gerador, mas com base em mera alegação do Fisco de sua ocorrência, diante da impossibilidade material de o contribuinte produzir prova negativa. Recurso Voluntário Provido ¹³² (grifo nosso).

¹³¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Processo n. 16004.001168/2008-06, Relator Arlindo da Costa e Silva, j. 18/10/2012.

¹³² BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 3ª Turma Especial, Processo nº 13502.720320/2011-31, Relator Amílcar Barca Teixeira Júnior, j. 13/05/2014.

Na esteira desse posicionamento, o CARF vem confirmando a existência de grupos econômicos de fato se e somente se a produção probatória existente no processo administrativo for suficiente para se chegar a essa conclusão. Abaixo alguns exemplos:

[...] INDÍCIOS CONVERGENTES. PROVA INDICIÁRIA. Na presunção legal, a lei defere à autoridade administrativa o poder de, diante de determinados requisitos, inverter o ônus da prova e impor, ao contribuinte, o dever de comprovar a inexistência da relação ou da obrigação jurídico-tributária. Nesse sentido, a Autoridade Fiscal, amparada pela presunção legal, está desobrigada da comprovação do fato jurídico tributário. Basta apontá-lo e presumi-lo, observados os requisitos previstos na lei. Noutra norte, a presunção decorrente da conjugação de indícios coerentes, certos e convergentes é aceita, pela jurisprudência administrativa, como prova do fato jurídico tributário. Nesse sentido, cabe à Autoridade Fiscal, diante da impossibilidade de conhecimento direto do fato jurídico tributário, diligenciar em torno da identificação de elementos coerentes que, num contexto de análise global, permitam a afirmação da existência do fato jurídico. Identificada a fragilidade de indícios, ou ausentes a coerência direta entre os mesmos, **deve ser afastada a existência do fato**, por ausência de decorrência lógica entre os elementos de fato e a conclusão acerca da existência do fato jurídico tributário. GRUPO ECONÔMICO. **O simples fato de comprovação de que várias empresas pertencem ao mesmo grupo econômico não permite que a todas elas se impute ou se atribua, umas às outras, responsabilidade tributária**. Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, pela sua 1ª Seção, para quem “o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN” (AgRg no Ag 1392703/RS). Não é a constatação de existência de grupo econômico que irá ensejar a responsabilização tributária de uma empresa pelos débitos da outra; mas sim a estreita vinculação operacional que ensejou o nascimento da obrigação tributária em uma delas. [...] ¹³³ (grifo nosso).

[...] COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIAS DAS EMPRESAS INTEGRANTES PELAS OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NÃO ADIMPLIDAS. Caracterizado o grupo econômico de fato, dada a existência de comando único sobre as empresas integrantes, respondem estas solidariamente pelas obrigações tributárias relativas às contribuições previdenciárias. GERÊNCIA DE EMPRESA CONSTITUÍDA EM NOME DE SÓCIOS DE FACHADA. ATO CONTRÁRIO AO CONTRATO SOCIAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Devem ser responsabilizados pelos créditos tributários, com esteio no inciso III do art. 135 do CTN, as pessoas físicas que administram, em afronta ao contrato social, empresas constituídas em nome de sócios de fachada. **Deve, todavia, ser afastada responsabilidade de pessoa que o fisco não conseguiu demonstrar sua participação na criação, tampouco na administração das empresas irregularmente constituídas.** Recursos Voluntários Providos em Parte ¹³⁴.

[...].GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS EMPRESAS INTEGRANTES. Pessoas jurídicas que partilham da mesma posição jurídica passiva, visto realizarem negócios entre si, terem os mesmos sócios efetivos, explorarem o mesmo patrimônio, coexistirem no mesmo local, e valerem-se do mesmo fundo de comércio, respondem solidariamente pelo crédito tributário lançado. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. No caso de outorga de procuração com poderes plenos e ilimitados de administração e gerência, cumulado com a interposição de pessoas (laranjas) para

¹³³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Processo n. 10630.720851/2009-56, Relator Fernando Luiz Gomes de Mattos, j. 09/04/2014.

¹³⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Processo n. 16004.001137/2008-47, Relator Kleber Ferreira de Araújo, j. 28/01/2016.

induzir as autoridades fiscais a erro, cabível a imputação de responsabilidade tributária aos administradores e sócios de fato da pessoa jurídica, nos termos do art. 135 do CTN. [...] ¹³⁵.

[...] RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CARACTERIZAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. ADMINISTRAÇÃO CENTRALIZADA. VIOLAÇÃO À LEI. FRAUDE FISCAL. Caracterizada a existência de grupo econômico sob administração centralizada e com desempenho de atividades conjuntas na persecução de objetivo comum, é devida a responsabilização solidária das empresas que o compõem. A responsabilização passiva solidária de pessoas físicas relativamente a débitos de pessoas jurídicas se dá em razão do papel de gerenciamento, administração ou gestão realizado em contexto de violação da lei, nos termos do art. 135, do CTN, caracterizando o interesse do administrador na situação constituinte do fato gerador do tributo, sendo necessária para garantir o recolhimento do tributo devido, o qual será cobrado daqueles que se beneficiaram do produto de sonegação. [...] ¹³⁶.

Essa mudança de paradigma tem trazido aos julgados proferidos pelo referido órgão julgador uma cautela que deveria ser seguida pelos órgãos do Judiciário, que, lamentavelmente, como será visto no tópico seguinte, ainda decidem em favor do Fisco sem o substrato probatório necessário.

Um bom exemplo a ser seguido é o recentíssimo julgado abaixo, que, de fato, é baseado em vasta instrução probatória, na forma da transcrição da sua ementa e parte do seu relatório e voto:

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DO SIMPLES. INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. O conjunto probatório construído demonstra a interposição de sujeito entre as partes contratantes para usufruto do regime do SIMPLES, quando a real interessada não preenchia suficientemente os requisitos para o seu aproveitamento, o que sustenta o ato de exclusão do programa, independentemente da demonstração de eventual formação de grupo econômico de fato e imputação de responsabilidade tributária solidária. **RELATÓRIO.** [...]. A exclusão decorreu de **Representação Fiscal** da qual se construiu a argumentação de que a empresa Polisola Indústria e Comércio de Solados Ltda, inscrita no CNPJ 73.252.348/0001-40, utilizou-se da empresa Tubobraz Ind. Plástica Ltda (anteriormente denominada L.R. Indústria e Comércio de Solados Ltda), com o objetivo de eximir-se da contribuição previdenciária patronal e as destinadas aos Terceiros incidentes sobre a remuneração de seus colaboradores, mediante opção indevida pelo SIMPLES, uma vez que o faturamento de ambas reunidos ultrapassaria o limite legal fixado para o usufruto do regime. Para formar argumentação que levaria a essa conclusão, a Representação, partindo de procedimentos fiscais iniciados com relação às duas empresas (fls. 15 a 22) e documentos comprobatórios que relaciona, elaborou descritivo cujo trecho transcreve-se a seguir: 1. SEDE DAS EMPRESAS - Em visita ao local constante no Contrato Social das empresas, constatamos que as duas funcionam no mesmo endereço, ou seja em dois Galpões um em frente ao outro. A empresa L.R. Indústria e Comércio de Solados Ltda, atualmente com a razão social de TUBOBRAZ INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA, na sua constituição estava localizada na Rua Padre Fidalgo, s/nº e a empresa POLISOLA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SOLADOS LTDA, na Rua Padre Fidalgo, nº 83. Na 2ª Alteração Contratual, datada de 09/03/2011, a empresa Tubobraz alterou seu endereço para a Rua Valério Gomes 45, ou seja apenas mudou a entrada da empresa para o outro lado, fazendo frente para a

¹³⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Processo n. 10830.011545/2008-98, Relator, João Otávio Oppermann Thomé, j. 24/03/2015.

¹³⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Processo n. 16004.001448/2008-14, Relator Natanael Vieira dos Santos, j. 10/12/2015.

Rua Valério Gomes. 2. COMPOSIÇÃO ACIONÁRIA - A empresa TUBOBRAZ INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA, foi constituída em 30/08/2007, sob a denominação de L. R. Indústria e Comércio de Solados Ltda, conforme (DOC.02) Contrato Social e Alterações. (Vide quadros fls. 3-4 da Representação Fiscal) 3. CAPITAL SOCIAL - O capital social da Polisola Indústria e Comércio de Solados Ltda é de R\$ 500.000,00 (Quinhentos mil reais), e o da Tubobraz Indústria Plástica Ltda que era de R\$ 20.000,00 passou para R\$ 420.000,00 e depois para R\$ 770.000,00 a partir de 03/2011 com a integralização de capital pelos sócios ingressantes Jurandir João Gonçalves e Fabrícia Mazera Gonçalves, alterando também o ramo de atividade da empresa. 4. OBJETO SOCIAL - A Polisola Indústria de Solados Ltda iniciou suas atividades tendo como objetivo o comércio atacadista e varejista de calçados, bolsas e cintos e outros. Na primeira Alteração Contratual passou para o ramo de industrialização e comercialização de calçados em couro. Na segunda Alteração Contratual, registrada na Junta Comercial em 06/10/1998, data que ingressou na sociedade o Sr. Jurandir João Gonçalves e a Sra. Fabrícia Mazera Gonçalves, o objetivo da sociedade passou a ser a fabricação e comercialização de solados poliuretano, PVC e TR. A partir de 31/03/2011 o objeto é a exploração do ramo de fabricação de partes para calçados, de qualquer material e fabricação de artefatos de material plástico para usos industriais. A empresa Tubobraz, anteriormente denominada L.R. Indústria e Comércio de Solados Ltda, iniciou suas atividades em 31/08/2007 com o ramo de fabricação de solados de poliuretano, PVC e TR, fabricação de artefatos de materiais plásticos para uso pessoal e doméstico, serviços de corte e acabamento de calçados e solados de plástico e poliuretano. Em 10/05/2011 o objeto é a exploração do ramo de fabricação de partes para calçados, de qualquer material e fabricação de artefatos de material plástico para usos industriais. A partir de 18/07/2011 a sociedade passa a ter por objetivo social a exploração do ramo de Fabricação de tubos e acessórios de material plástico para uso na construção. A empresa foi optante do Simples no período de 22/01/2008 a 28/02/2011. 5. DO FATURAMENTO E FOLHA DE PAGAMENTO - A evolução do faturamento das empresas no período de **01/2008 a 12/2010** conforme recibos de IRPJ, demonstrativos de faturamento (DOC.06) e Resumos das Folhas de pagamento (DOC. 07), foi a seguinte: 5.1. Tubobraz Indústria Plástica Ltda (Vide quadro fl. 5 da Representação Fiscal) 5.2. Polisola Indústria de Solados Ltda (Vide quadro fl. 6 da Representação Fiscal). O que se observa é que, embora o faturamento fosse suficiente para cobrir sua folha de pagamento, as demais despesas administrativas e financeiras necessárias à manutenção da empresa não foram pagas pela Representada, conforme podemos verificar pelo quadro de contabilização dos custos e despesas, no item 9 deste relatório. Também observa-se que houve a migração de empregados de uma empresa para outra. De acordo com a 7ª Alteração Contratual registrada na Junta Comercial em 11/02/2011 a empresa Polisola abriu uma filial com o CNPJ 73.252.348/0002-20 e então a partir de 03/2011, transferiu parte dos empregados que estavam registrados na Tubobraz para a matriz da empresa Polisola e também para essa filial. Verificou-se que em 03/2011 a Tubobraz tinha 90 empregados já em 04/2011 ficou com apenas 02 (Ver relatórios GFIP Única- Relação de Trabalhadores, DOC. 10). **Importante salientar que a empresa sequer rescindiu o contrato de trabalho com os trabalhadores, o que legalmente não seria possível para empresas distintas.** Ao registrar os funcionários, a Polisola manteve a data em que o segurado foi admitido na empresa Tubobraz, conforme consta nas datas de admissão (Ver Cadastro Nacional de Informações Sociais- CNIS, DOC. 09). Ao adotar tal procedimento, a própria empresa admitiu a interligação entre as empresas. Portanto, pode-se afirmar que os funcionários migraram diretamente da TUBOBRAZ INDÚSTRIA PLÁSTICA LTDA para a POLISOLA INDÚSTRIA DE SOLADOS LTDA. É importante frisar que no período em que a Tubobraz transferiu esses empregados, o objeto social dela ainda era o mesmo da empresa Polisola, ou seja a fabricação de partes para calçados, de qualquer material e fabricação de artefatos de material plástico para usos industriais. **Legalmente a transferência de empregados é possível, não só de um estabelecimento para outro da mesma empresa, ou seja, para filial, agência ou sucursal, como também entre empresas do mesmo grupo econômico. Por outro lado, não se tratando de estabelecimento da mesma empresa ou não pertencendo às empresas envolvidas a um mesmo grupo econômico, a transferência não pode ser realizada, motivo pelo qual deverão ser**

rescindidos os contratos de trabalho dos respectivos empregados, que serão admitidos pelas novas empresas que os recrutarem. Citamos alguns exemplos por amostragem, cujas consultas dos vínculos empregatícios, encontram-se em anexo, (DOC. 09):

- Adelar Antunes foi admitido na Tubobraz em 26/07/2010 e transferido para a Polisola em 02/2011, com a mesma em que foi admitido na Tubobraz; - Alex Sandro Cardoso, admitido na Tubobraz em 15/09/2008 e transferido para a Polisola, com a mesma data de admissão; - Ana Felomena Reinert, admitida na Tubobraz em 30/03/2010 e transferida para a Polisola, com a mesma data de admissão; - Braulino Gomes, admitido na Tubobraz em 03/08/2009 e demitido em 27/01/2010, admitido novamente na Tubobraz em 15/03/2010 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Daniel Moura Ramos, admitido na Tubobraz em 07/08/2009 e demitido em 23/12/2008, admitido novamente na Tubobraz em 09/03/2009 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Cesar Pereira dos Santos, admitido na Tubobraz em 15/10/2008 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Diego Mariano da Silva, admitido na Tubobraz em 21/02/2011 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Celso Guimarães Borges Pereira, admitido na Tubobraz em 06/03/2008 e demitido em 18/01/2010, admitido na Polisola em 01/06/2010 e transferido para a Tubobraz com a mesma data de admissão; - Divanil Aparecido Nunes de Almeida, admitido na Tubobraz em 01/08/2008 e demitido em 30/04/2009, admitido novamente na Tubobraz em 10/08/2009 e demitido em 15/12/2009, e novamente admitido em 24/05/2010 e transferido para a Polisola em com a mesma data de admissão, ou seja 24/05/2010; - Juliano de Paiva, admitido na Tubobraz em 14/01/2010 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Julio Ferreira da Silva Filho, admitido na Tubobraz em 17/02/2011 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - João Valderi Fonseca, admitido na Tubobraz em 03/05/2010 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Jocyano Ailton da Silva, admitido na Tubobraz em 26/07/2010 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Joe Afonso Piazza, admitido na Tubobraz em 15/10/2010 e transferido para a Polisola na com a mesma data de admissão; - Joici da Silva, admitida na Tubobraz em 02/08/2010 e transferida para a Polisola com a mesma data de admissão; - José Antonio Azevedo Maciel, admitido na Tubobraz em 04/05/2009 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Glaci de Fátima Ritterbusch, admitida na Tubobraz em 06/07/2010 e transferida para a Polisola com a mesma data de admissão; Glécio Deonísio da Silva, admitido na Tubobraz em 01/04/2010 e demitido em 11/05/2010, admitido novamente na Tubobraz em 12/07/2010 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Marcos Ivo Czerniak Piasecki, admitido na Tubobraz em 03/04/2008 e transferido para a Polisola com mesma data de admissão; - Maria Aparecida Rufino, admitida na Tubobraz em 26/07/2010 e transferida para a Polisola com a mesma data de admissão; - Maria de Fátima Neves da Silva, admitida na Tubobraz em 22/09/2008 e transferida para a Polisola com a mesma data de admissão; - Maria Helena de Oliveira, admitida na Tubobraz em 02/08/2010 e transferida para a Polisola com a mesma data de admissão; - Marino Ferreira do Amaral, admitido na Tubobraz em 01/07/2010 e transferido para a Polilsola com a mesma data de admissão; - Maurino Alexandre, admitido na Tubobraz em 01/07/2009 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Maximina Bernardi do Nascimento, admitida na Tubobraz em 04/05/2009 e transferida para a Polisola com a mesma data de admissão; - Nelson Vargas Forsch, admitido na Tubobraz em 15/10/2010 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Osmar Ev, admitido na Polisola em 03/09/2007 e demitido em 25/06/2008, admitido na Tubobraz em 26/02/2009 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Paulo Vítor Dal Pass, admitido na Tubobraz em 14/05/2009 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Pedro Irineu do Nascimento, admitido na Polisola(matriz) em 26/06/2007 e demitido em 06/12/2008, admitido na Tubobraz em 11/08/2009 e transferido para a Polisola (filial) com a mesma data de admissão; - Roberto Fraga, admitido na Tubobraz em 15/07/2009 e transferido para a Polisola com a mesma data de admissão; - Silvia Regina da Silva, admitida na Tubobraz em 15/04/2008 e transferida para a Polisola com a mesma data de admissão; 6. DO PATRIMÔNIO DAS EMPRESAS: A empresa Representada não possui sede própria, sendo que

instalou-se nas dependências da empresa-mãe, pois é esta quem arca com as despesas de aluguéis. Somente na contabilidade da empresa-mãe é que houve lançamentos referentes a pagamentos de aluguéis em nome do sócio, Sr. Jurandir João Gonçalves. No ativo imobilizado da Representada, também não constam registros de maquinários e nem mesmo de móveis e utensílios, conforme Balancetes da empresa (DOC. 05). 7. DA ADMINISTRAÇÃO - Foi constatado, através da análise dos documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis, provas de que a gestão administrativo-financeira destas empresas é exercida pelo Sr. Jurandir João Gonçalves. Mesmo em períodos em que o Sr. Jurandir não estava formalmente na sociedade, constatamos que ele continuava administrando a empresa. Por amostragem constam cópias de documentos que corroboram estas afirmações: (DOC.11).

- Pagamento da Guia de Recolhimento do FGTS- referente a competência 01/2009, no valor de R\$ 5.051,69, através do Bradesco Net Empresa, cuja transação foi efetuada pelo Sr. Jurandir João Gonçalves;

- Pagamento da Guia de Recolhimento do FGTS - referente a competência 04/2009, no valor de R\$ 5.169,91, através do Bradesco Net Empresa, cuja transação foi efetuada pelo Sr. Jurandir João Gonçalves em 07/05/2009; [...] ¹³⁷.

Na esfera judicial, contudo, nos casos decorrentes de processos administrativos nos quais inexistiu discussão sobre a eventual existência de grupo econômico de fato, vê-se, na maioria dos casos, um absoluto conforto dos julgadores de 1ª instância, em declarar a existência de responsabilidade solidária, ao arrepio das garantias constitucionais e do suporte probatório necessário. É o que se verá no tópico seguinte.

5.4 As posições adotadas pelo Tribunal Regional Federal da 5ª região

Considerando o mundo ideal, composto pelo irrestrito atendimento à lei e ao entendimento sedimentado nos Tribunais Superiores, a eventual existência de grupo econômico de fato somente poderia ser declarada se fossem atendidos os requisitos necessários para tanto, a exemplo da independência apenas formal das pessoas jurídicas, administradores coincidentes, atuação idêntica ou similar e, especialmente, a prova da participação no fato gerador.

Não obstante a exigência normativa e jurisprudencial, o Fisco, em inúmeros casos, tem-se utilizado de todas as medidas possíveis para alcançar o seu objetivo arrecadatário, suscitando presunções que não encaminham para a existência de grupo econômico de fato. Normalmente, o comportamento dos juízes de primeiro grau tem sido de acatar tais pedidos, embasando-se num suposto poder geral de cautela, que tem sido suficiente para suplantar os mais básicos princípios constitucionais.

Um claro exemplo dessa postura do Fisco pode ser observado no Processo n. 0015238-92.2012.4.05.8300, em tramitação na 33ª Vara Federal da Seção Judiciária de Pernambuco. Trata-se de uma ação cautelar fiscal, motivada pela existência de um suposto grupo econômico

¹³⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Processo n. 13971.720800/2012-57, Relatora Daniele Souto Rodrigues Amadio, j. 03/03/2016.

de fato, composto por empresas do ramo de construção civil, que, segundo a Fazenda Nacional, objetiva, tão somente, deixar de recolher os tributos devidos.

O referido processo tramita em segredo de justiça e, por essa razão, esclarece-se que nos anexos da presente dissertação, onde constam as cópias de algumas das peças dos autos, bem como os trechos que serão colacionados abaixo, os nomes e outras informações dos interessados foram devidamente omitidos.

Efetuados os esclarecimentos acima, passa-se ao caso especificamente. Conforme mencionado acima, o suposto grupo econômico de fato, objeto do pleito da Fazenda Nacional, busca o adimplemento de um passivo antigo, com alguns fatos geradores anteriores a 1990, gerado por empresas de construção civil, comandadas por entes de uma mesma família. O reconhecido administrador desse grupo econômico de fato, hoje falecido, possui uma filha, casada com um empresário que possui variados negócios.

Dentre esses negócios, existia uma empresa do ramo de vestuário, gerenciada pela filha do suposto administrador do passivo e funcionária formal da pessoa jurídica. Como se observa, (i) a empresa não atuava no ramo de construção civil, (ii) não possuía sócios em comum com as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico de fato e, pior, (iii) jamais participou, direta ou indiretamente, dos fatos geradores dos seus débitos. O único vínculo existente entre essa nova empresa e as demais era o fato de a esposa de um dos sócios e gerente da pessoa jurídica, ser filha do dito fundador do grupo econômico, e, portanto, nas palavras da Fazenda Nacional, sua sucessora natural.

Essa condição de “filha” fez com que a Fazenda Nacional efetuasse a suposição de que, na verdade, ela era a sócia real do empreendimento e, assim, as cotas do seu esposo, como também eventuais pagamentos de pró-labore e lucro por ele auferidos, deveriam remanescer indisponibilizados.

Tudo isso com base em reportagens jornalísticas e notas em diversas colunas sociais e sítios da internet, que afirmavam a sua participação ativa na preparação da loja antes da inauguração. Abaixo, seguem excertos da petição formulada pela Fazenda Nacional, cuja cópia segue como Anexo A do presente trabalho.

Nesse primeiro trecho, a Fazenda afirma que a filha é a sucessora natural do seu genitor, já falecido, direcionando, para ela, a responsabilidade tributária por débitos constituídos quando ainda estava no gozo da tenra infância:

Figura 1. Primeiro trecho de petição

A demandada [REDACTED] empresária do setor de construção civil e sucessora natural de [REDACTED] [REDACTED] ingressou, em agosto de 2013, no ramo de comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios.

Constituiu, em parceria com [REDACTED] a empresa [REDACTED] e passou a comercializar, [REDACTED], itens da franquia [REDACTED] marca paulista da [REDACTED], administrada por [REDACTED].

Fonte: (Autos do Processo nº 0015238-92.2012.4.05.8300).

Logo em seguida, afirma que devido ao bloqueio e penhora dos seus bens, decorrentes de decisão proferida no mesmo processo, ela decidiu “lançar mão de expedientes burocráticos muito comuns ao grupo econômico fraudulento do qual faz parte e resolveu constituir a empresa em nome de laranja” (Anexo A).

O “laranja” indicado pela Fazenda Nacional era exatamente o seu esposo, sócio de direito e de fato do empreendimento, que a empregou como gerente da empresa. A presunção do Fisco está embasada, exclusivamente, em reportagens veiculadas na internet e jornais da região, que deixaram exposta a participação da gerente na preparação e montagem da loja:

Figura 2. Segundo trecho de petição

Segundo o jornal de Pernambuco, no dia [REDACTED] desse ano, “[REDACTED] voltaram de São Paulo, onde foram participar do treinamento para abrir, em novembro, a [REDACTED] no [REDACTED]. Estão afiadas sobre o sistema da fast fashion, além de saberem de cor e salteado a nova coleção”.

Em [REDACTED] de 2013, o blogue NE10 afirma categoricamente que “[REDACTED] já estão nos ajustes finais para a inauguração da [REDACTED] no [REDACTED]”.

Fonte: (Autos do Processo nº 0015238-92.2012.4.05.8300).

Após essas afirmações, a Fazenda Nacional requereu que as cotas do seu esposo fossem indisponibilizadas, como também o seu *pro labore* e lucro, sem qualquer outro indício que comprovasse a sua condição de “laranja”.

Seguindo a linha adotada pela Fazenda Nacional e convencido pela verdade ali defendida, o Juízo de 1ª instância acolheu o seu pedido (Anexo B), posicionando-se como na forma abaixo:

Figura 3. Terceiro trecho de petição

Com efeito, analisando a documentação juntada aos autos, verifica-se que a empresa [REDACTED] pertence, de acordo com seu contrato social, a [REDACTED] (fls. 7081/7087).

No entanto, as notícias veiculadas em vários meios de comunicação indicam que, na verdade, a coproprietária e administradora da referida empresa é [REDACTED]

Ora, a divulgação pelos meios de comunicação de que a loja [REDACTED], nome comercial da empresa [REDACTED], vai ser inaugurada “sob a batuta de [REDACTED] (fl. 7049)”, “sob o comando” dela (fl. 7050), “chega ao ... pelas mãos das sócias [REDACTED] e...” (fls. 7052 e 7058), “comandada pelas empresárias [REDACTED] e ...” (fl. 7064); que [REDACTED] é proprietária (fl. 7073) e franqueada da loja (fls. 7054, 7068 e 70765), e que vai “comandar” a unidade recifense (fl. 7078).

Ademais, não há qualquer menção à atuação do sócio [REDACTED], como há em relação à outra sócia, [REDACTED], fazendo crer que, na realidade, a sócia e administradora da empresa é [REDACTED] e não seu marido.

Verifica-se, assim, que a requerida [REDACTED] se valeu de interposta pessoa - seu cônjuge - para constituir empresa e atuar no ramo de confecções, na tentativa de excluir seu patrimônio da ordem geral de indisponibilidade decretada nestes autos.

Tal conduta não pode ser chancelada por este Juízo, razão pela qual defiro o pedido da Fazenda Nacional e determino a indisponibilidade das cotas de [REDACTED] da empresa [REDACTED] (50%). Nomeio a outra sócia, [REDACTED], como depositária das cotas, devendo ser intimada para cumprir o encargo, sob as penas da lei.

Fonte: (Autos do Processo nº 0015238-92.2012.4.05.8300).

Após essa breve análise do contexto no qual a decisão foi proferida, é latente que a caracterização do grupo econômico de fato foi constituída ao arrepio da previsão normativa e sem os subsídios probatórios necessários que comprovassem, com a mínima margem de dúvidas, que o sócio do empreendimento funcionava realmente como um “laranja” da sua esposa.

A insatisfação da parte gerou a interposição de agravo de instrumento ao Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5), que, analisando o conteúdo dos subsídios constantes nos autos do processo, bem como as provas documentais que demonstravam a sua real condição de sócio, acolheu o seu recurso (Anexo C):

Figura 4. Quarto trecho de petição

Compulsando os autos, observa-se documentação comprobatória do alegado pelo agravante. É ele, de fato, o proprietário da empresa [REDACTED], juntamente com a sócia [REDACTED], consoante o contrato social acostado (fls. 41/51), devidamente registrado na Junta Comercial do Estado de Pernambuco.

Ademais, juntou o agravante extratos bancários e demonstrativos do contador da empresa, onde se verifica a ocorrência de aporte para futuro aumento de capital da sociedade.

Demonstrado, ainda, que a esposa do agravante, Sra. [REDACTED] é empregada contratada da empresa, conforme documentos de fls. 75/77, e não a verdadeira sócia do empreendimento.

Fonte: (Autos do Processo nº 0015238-92.2012.4.05.8300).

A decisão ainda foi objeto de embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional, que não alteraram a decisão anteriormente proferida e, atualmente, há recurso especial pendente de julgamento no Superior Tribunal de Justiça.

Essa decisão do TRF5 demonstra que os juízes de 2º grau estão mais cautelosos quanto à utilização de presunções, considerando que os indícios necessariamente precisam criar um caminho que levará à subsunção de um possível fato à norma, que implicará, juridicamente, numa conclusão, que, poderá (ou não) ser o fato principal.

O TRF5, em reiterados julgados, vem adotando esse posicionamento se os subsídios trazidos aos autos forem insuficientes para declarar a existência de um grupo econômico de fato na forma abaixo:

Tributário. Agravo de instrumento a atacar decisão que decreta a 1- indisponibilidade dos bens imóveis, móveis, semoventes, etc. e etc.; 2 - indisponibilidade de depósitos bancários e aplicações financeiras; e, enfim, 3 - indisponibilidade dos veículos existentes em nomes dos requeridos, ora agravantes. Depois da interposição do presente recurso, ocorreu a revogação parcial do r. decisório, para determinar o imediato desbloqueio do valor constante da conta corrente da ora agravante, f. 381. Contudo, sobre a inexistência de grupo econômico e a inexistência de sucessão empresarial, temáticas enfocadas na inicial, nenhuma decisão a respeito, apesar de sua abordagem. Justamente, no enfrentamento da questão, pincela-se da douta decisão alguns trechos, v. g., obre a dissolução irregular da empresa executada e sobre a existência de grupo econômico: Ainda que a alegada dissolução da sociedade executada houvesse sido irregular, o que ao resta, nesta fase processual, demonstrado nos autos, nem a pessoa jurídica C3 Comunicação e Mídia Ltda., nem seus sócios Luciana Pinheiro Goyanna e Fábio Campos Martins participaram do quadro social nem da Diretoria ou gerência ou representação das empresas originariamente responsáveis pelos débitos tributários. Tampouco existe nos autos qualquer atribuição de fato tampouco provas destes de que Luciana Pinheiro Goyanna e Fábio Campos Martins em algum momento teriam agido

com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, seja da empresa de seus familiares, seja das empresas de que são sócios. Configurada esta situação objetiva nos autos, não resta demonstrada a situação fática ensejadora de responsabilidade tributária prevista no artigo 135 - III do Código Tributário Nacional nos seguintes termos: [...] f. 378-379. Não existe nos autos a existência de grupo econômico. Não resta suficiente para configurar a existência de grupo econômico de fato o indício alegado pela Fazenda Nacional de identidade de endereços. Evidente a diversidade de objeto social e de atividades desenvolvidas pela empresa ora demandante C3 Comunicação e Mídia Ltda. e pelas pessoas jurídicas CCL Comércio de Confecções Ltda., Organização Mitre de Petróleo Ltda., SHS Comércio de Confecções Ltda., SVR Comércio de confecções Ltda. e LVC Comércio de Confecções. Depois, inexistente prova, pelo menos até a presente fase processual, da identidade de participação societária comum às empresas executadas acima citadas e à demandante C3 Comunicação e Mídia Ltda, ou que os sócios desta Luciana Pinheiro Goyanna e Fábio Campos Martins tenham assumido funções de diretoria ou de gerência daquelas. Depois, para a configuração do grupo econômico, além da participação societária comum, é imprescindível que haja o exercício de atividade conjunta e sob a mesma orientação, o que também não restou até o momento provado nos autos. Tampouco se demonstrou a ocorrência de sucessão tributária as demandantes e empresas de que foram ou ainda são sócias e a empresa devedora CCL Comércio de Confecções Ltda. Quanto à identidade de localização geográfica, nos termos da jurisprudência do Egrégio Tribunal Regional federal da 1ª. Região, ‘a identidade de endereço e atividade praticada não caracterizam prova inequívoca da ocorrência de sucessão tributária’, f. f. 379-380. Finalmente, ainda que se lograsse comprovar a existência de grupo econômico de fato, pelo que se infere das provas acostadas até agora aos autos, não se satisfaz, a exigência já pacificada no âmbito da jurisprudência do Superior Tribunal de justiça, segundo a qual "existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação, f. 380-381. Ou seja, todo o arcabouço acatando a pretensão foi colocado no r. decisório, ao qual nada se tem a acrescentar. Provimento do agravo de instrumento¹³⁸ (grifo nosso).

EXECUÇÃO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124 DO CTN. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. IDENTIDADE DE ADMINISTRADORES. INSUFICIÊNCIA. NÃO CONFIGURAÇÃO DOS REQUISITOS DO ART. 50 DO CC. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO. 1. Trata-se de AGTR interposto pela CEARA RADIO CLUBE S/A contra decisão da doutra Juíza Federal da 33ª. Vara da SJ/SE que, nos autos da execução fiscal de origem, reconheceu a existência de grupo econômico entre a empresa executada, DIARIO DE PERNAMBUCO S/A, e as empresas SISTEMA ASSOCIADO DE COMUNICAÇÃO S/A, RÁDIO CLUBE DE PERNAMBUCO S/A, DP-PAR PARTICIPAÇÃO S/A, D.A. INVESTIMENTOS S/A, RÁDIO E TELEVISÃO O NORTE S/A, SOCIEDADE RÁDIO DA PARAÍBA LTDA., RÁDIO BORBOREMA S/A, DIÁRIO DA BORBOREMA, TELEVISÃO BORBOREMA LTDA., EDITORA O DIÁRIO S/A, RÁDIO POTI S/A, VELEIROS INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S/A, ORIENTE INVESTIMENTOS S/A E CEARÁ RÁDIO CLUBE S/A, como também constatou a existência de solidariedade entre tais empresas e os titulares dos seus principais cargos diretivos, JOEZIL DOS ANJOS BARROS, GLADSTONE JOSE VIEIRA BELO, ROBSON JOSÉ DIAS E EVARISTO DE OLIVEIRA, determinando a citação de todas as empresas e pessoas físicas para integrarem o polo passivo da execução fiscal de origem, e determinando, ainda, o arresto cautelar dos precatórios PRC 66.208/CE e 62.312/CE, expedidos em favor da CEARÁ RÁDIO CLUBE S/A e dos precatórios PRC 50.346/PE e 58.596/PE, expedidos em favor da RÁDIO CLUBE DE PERNAMBUCO S/A (fls. 107/126). 2. O cerne da presente demanda consiste na atribuição de responsabilidade tributária à parte agravante, nos termos do art. 124, I

¹³⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5). Agravo de Instrumento n. 139184/CE. Rel. Vladimir Carvalho. Julg. 12/05/2015. DJe 15/05/2015. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 10 jul. 2016.

do CTN. 3. Observa-se, da análise das alegações das partes e da documentação juntada aos autos, que contra a empresa agravante pesam os seguintes fatos: (a) é comandada pelo mesmo grupo de diretores; (b) a VELEIROS INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÃO S/A, empresa coligada à agravante, teria arrematado em hasta pública imóvel onde funciona a sede da DP PAR PARTICIPAÇÃO, INVESTIMENTOS E SERVIÇOS S/A, controlada pelo DIÁRIO DE PERNAMBUCO S/A. A partir de tais premissas, a Fazenda Nacional entende configurado o grupo econômico, bem como fraude, confusão patrimonial e desvio de finalidade. 4. Para a configuração de grupo econômico deve haver uma relação de coordenação entre os entes coligados, de forma que resulte numa orientação empresarial comum. É necessário que as atividades desempenhadas pelas empresas integrantes do grupo tenham algum grau de complementaridade, a fim de possibilitar o maior uso dos recursos. Contudo, é ponto pacífico que inexistente solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do 'interesse comum' previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional. 5. Para restar demonstrada a responsabilidade solidária das outras empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, além das regras de responsabilidade do Código Tributário (art. 124), deve incidir também o artigo 50 do Código Civil. Sendo assim, tem que restar comprovado o abuso da personificação jurídica em virtude de excesso de mandato, a demonstração do desvio de finalidade ou a demonstração de confusão patrimonial. Precedentes: AGA 201101492858, NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:21/09/2012; AGRESP 200802744398, CASTRO MEIRA, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:05/11/2010. 6. Nesse diapasão, a alegação da Fazenda de que a existência de unidade na direção das empresas pertencentes ao aludido grupo econômico representaria indício de confusão patrimonial, não deve prevalecer. Isso porque, o fato de o comando gerencial ser exercido pelos mesmos sócios, em se tratando de grupo econômico, representa situação natural e, muitas vezes, necessária para a obtenção dos melhores resultados e objetivos. Com efeito, a direção única viabiliza a harmonia da gestão empresarial, o que não evidencia, de per si, a unidade patrimonial de tais empresas, como afirma a Fazenda Pública. 7. Registre-se que em recente julgado esta d. Primeira Turma, ao analisar a responsabilidade tributária dos diretores da empresa agravante, em situação análoga a que ora se examina, asseverou que 'o fato dos ora agravantes se manterem na direção das empresas que formam o grupo econômico em tela não se constituiu em razão suficiente para lhes atribuir a responsabilidade tributária pelos débitos da empresa executada, máxime se considerarmos que o art. 135 do CTN requer, para responsabilização tributária dos sócios da empresa executada, que reste comprovado pelo Fisco que os administradores da empresa agiram com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto, o que não se vislumbrou no presente caso' (AG 00066977020144050000, Desembargador Federal Manuel Maia, TRF5 - Primeira Turma, DJE - Data: 22/12/2014 - Página: 20). 8. Dessa maneira, o simples fato de a direção do grupo ser exercida pelos mesmos diretores não pode ensejar a responsabilidade destes, quando não restarem configurados os requisitos do art. 135 do CTN. Não devendo, portanto, prevalecer a tese adotada pela Fazenda Pública de que a unidade gerencial das empresas integrantes do grupo evidencia confusão patrimonial. 9. É pacífico, no Superior Tribunal de Justiça e nesta Corte Regional, o entendimento de que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico apenas quando ambas realizam conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Precedentes: AGARESP 201303715762, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA: 16/12/2013; RESP 201100750970, RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA - TERCEIRA TURMA, DJE DATA:05/10/2012. 10. Em que pesem as afirmações da parte agravada, não há que se falar em notoriedade de fraude, pois inexistente nos autos comprovação da utilização da empresa agravante como instrumento de esvaziamento do patrimônio do Diário de Pernambuco S/A e, conseqüentemente, do valor do faturamento desta empresa, o que ensejaria prejuízo à Fazenda Nacional. 11. As alegações da Fazenda Nacional não possuem, da forma como estão sendo apresentadas, o condão de desfazer tal conclusão acerca da legitimidade das relações envolvendo a empresa agravante e o Diário de Pernambuco. Destarte, o fato de a VELEIROS INVESTIMENTOS E

PARTICIPAÇÃO S/A, empresa coligada à agravante, ter arrematado em hasta pública imóvel onde funciona a sede da DP PAR PARTICIPAÇÃO, INVESTIMENTOS E SERVIÇOS S/A, controlada pelo Diário de Pernambuco S/A, não pode embasar a responsabilidade daquela em relação aos débitos fiscais deste. 12. Isto porque, conforme assevera a agravante mostra-se totalmente descabido vislumbrar na referida arrematação a prática de ato fraudulento, no intuito de frustrar os recolhimentos tributários a cargo do Diário de Pernambuco S/A, sobretudo porque, o produto do lance se prestou, única e exclusivamente, à liquidação de débitos fiscais. Ademais, o valor da arrematação consistiu em R\$ 185.000,00 (cento e oitenta e cinco mil reais), em nada influenciando, dessa forma, a referida arrematação na situação de dificuldade financeira em que se encontra o Diário de Pernambuco S/A. 13. A doutra Quarta Turma desta Corte Regional, ao julgar o AGRT 139.111-PE, sob a Relatoria do Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira, em que foram apreciadas as mesmas alegações e fatos analisados no presente recurso, afastou a responsabilidade solidária das ora agravantes. 14. Agravo de instrumento provido¹³⁹ (grifo nosso).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA DE INDÍCIO. REDIRECIONAMENTO PARA OS SÓCIOS. INCABIMENTO. I. Trata-se de agravo de instrumento interposto contra decisão que, em sede de execução fiscal movida pela FAZENDA NACIONAL contra PANIFICADORA CARNAUBA LTDA, indeferiu os pedidos de: a) inclusão no polo passivo do feito das empresas ALIMASSA ALIMENTOS DE MASSA LTDA e SANTOS & NOIA LTDA ME, bem como dos seus sócios gerentes; b) realização de bloqueio cautelar, mediante o sistema BACENJUD, de ativos financeiros existentes em nome dos requeridos; e c) penhora de empenhos efetuados pelo Município de Campina Grande/PB, no ano de 2013, em favor da empresa SANTOS & NOIA LTDA ME, além do bloqueio de veículos de propriedade dos requeridos, mediante RENAJUD. II. Segundo o entendimento jurisprudencial dominante sobre a matéria, nos termos do art. 124 do CTN, existe responsabilidade tributária solidária quando os envolvidos realizam conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação. (STJ. Segunda Turma. AgRg no AREsp 429923/SP. Rel. Min. HUMBERTO MARTINS. Julg. 10/12/2013. Publ. DJe 16/12/2013). III. Inexiste no ato constitutivo das empresas SANTOS & NOIA LTDA e ALIMASSA ALIMENTOS DE MASSA LTDA identidade entre seu quadro societário e o da executada, não sendo possível querer que se reconheça a existência de grupo econômico pelo fato de uma das sócias minoritárias, da primeira empresa citada, ter parentesco com sócia da executada ou pelo fato de a segunda empresa explorar a mesma atividade econômica. O conjunto probatório trazido aos autos não é suficiente para demonstrar que as empresas supracitadas são solidariamente responsáveis pelas dívidas da executada, uma vez que não restou comprovado o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal. IV. Não restou demonstrado, na hipótese, a existência de grupo econômico a ensejar a incidência do art. 124 do CTN e do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, como requerido pela agravante. V. Uma vez reconhecido que as empresas ALIMASSA ALIMENTOS DE MASSA LTDA e SANTOS & NOIA LTDA, não respondem pela dívida tributária da executada, não há, conseqüentemente, de se falar em responsabilidade de seus sócios sobre o débito. VI. Já em relação à sócia-gerente da empresa executada, há de se ressaltar que a jurisprudência do STJ, tem firmado entendimento no sentido de que em caso de redirecionamento, para que haja a responsabilização do sócio-gerente, devem estar presentes os requisitos do art. 135 do CTN, ou seja, deve o exequente provar ter o sócio agido com excesso de poderes, dolosamente ou por meio de fraude.

¹³⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5). Agravo de Instrumento n. 139000/PE. Relator: Desembargador Federal Manoel Erhardt. Julgamento em 26/05/2015. DJe 30/05/2015. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 10 jul. 2016.

ou ainda, evidenciar a dissolução irregular da empresa, o que no caso não ocorreu.
VII. Agravo de instrumento improvido¹⁴⁰. (sem grifos no original)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REALIZAÇÃO CONJUNTA DA SITUAÇÃO CONFIGURADORA DO FATO GERADOR. FALTA DE COMPROVAÇÃO. 1. Agravo de instrumento interposto pela UNIÃO contra decisão que, nos autos da Execução Fiscal n.º 0005260-89.2010.4.05.8000, indeferiu o requerimento da exequente de citação da empresa Oliveira Copiadoras Multimarcas LTDA - ME para que responda pelo débito exequendo, por considerar que o fato de duas empresas indicarem como sede de funcionamento o mesmo endereço não é minimamente suficiente para que seja caracterizada a formação de grupo empresarial. 2. Segundo o entendimento jurisprudencial dominante sobre a matéria, nos termos do art. 124 do CTN, existe responsabilidade tributária solidária quando os envolvidos realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação. (STJ. Segunda Turma. AgRg no AREsp 429923/SP. Rel. Min. HUMBERTO MARTINS. Julg. 10/12/2013. Publ. DJe 16/12/2013). 3. A solidariedade tributária, no caso de grupo econômico, não decorre, simplesmente, da caracterização deste, cujo ônus da prova é do Fisco. É preciso também demonstrar que as empresas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. 4. In casu, o conjunto probatório trazido aos autos não é suficiente para demonstrar que as empresas Oliveira Copiadora Multimarcas LTDA - ME e ACV Lopes Copiadores EPP são solidariamente responsáveis pela dívida executada, uma vez que não restou comprovado que ambas realizaram conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Tal discussão demanda maior dilação probatória, o que se mostra inviável em juízo de cognição sumária, ínsito do agravo de instrumento. 5. Agravo de instrumento improvido¹⁴¹ (sem grifos no original).

É importante frisar, também, que o TRF5 também tem se posicionado a favor da constituição de grupo econômico de fato, quando a produção probatória dos autos é suficiente para tanto e quando estão, inequivocamente, atendidos todos os requisitos exigidos:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. CONFIGURAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 30, IX, DA LEI Nº 8.212/91 C/C ART. 124, II, DO CTN. 1. A dívida tributária impugnada é relativa a créditos devidos à Seguridade Social. Especificamente quanto a esse tipo de crédito, o art. 30, IX, da Lei nº 8.212 dispõe que ‘as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes dessa lei’. Portanto, a responsabilidade solidária pelas obrigações previdenciárias decorre de expressa disposição legal, tendo como pressuposto apenas a exigência de que as empresas envolvidas estejam inseridas dentro de um mesmo conglomerado econômico, sendo irrelevante, para tal desiderato, a comprovação de fraude ou a participação de cada um delas no fato gerador. 2. No caso sub examine, a agravante trouxe aos autos documentos capazes de comprovar, prima facie, indícios de existência de grupo econômico entre a agravada (Central Açucareira usina Santa Maria S/A) e a empresa Agro Industrial São Gonçalo. De acordo com a referida documentação, restou evidenciado que ambas as sociedades estão umbilicalmente ligadas, já que atuam no mesmo ramo de atividade econômica, desenvolvem suas atividades mediante cessão de capital e patrimônio entre si, e são administradas pelas mesmas pessoas (Srs.

¹⁴⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5). Agravo de Instrumento n. 140115/PB. Relator: Desembargador Federal Ivan Lira de Carvalho. Julgamento em 20/01/2015. DJe 29/01/2015. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 10 jul. 2016.

¹⁴¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5). Agravo de Instrumento n. 137259/AL. Relator: Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira. Julgamento em 27/05/2014. DJe 05/06/2014. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 10 jul. 2016.

Márcio de Vasconcelos Silva, Marceal Vasconcelos Silva e Glênio Vasconcelos Cedrin), o que denotam a unicidade no controle das referidas empresas. Tais evidências fáticas autorizam a incidência do disposto no artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 124, II, do CTN. Logo, sendo solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, imputa-se a responsabilidade tributária à empresa Agro Industrial São Gonçalo pelo pagamento dos débitos em questão. 3. Agravo de instrumento provido¹⁴² (grifo nosso).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO. DECRETAÇÃO DE INDISPONIBILIDADE DE VALORES (BACENJUD) E BENS. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL. ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL. I. Trata-se de agravo de instrumento interposto contra decisão que, em sede de execução fiscal movida pela FAZENDA NACIONAL contra a empresa CIEMARSAL - COMÉRCIO INDÚSTRIA E EXPORTAÇÃO DE SAL, reconheceu a existência de grupo econômico denominado 'GRUPO LIDER', cuja organização e coordenação cabe a EDVALDO FAGUNDES DE ALBUQUERQUE, e, por conseguinte, incluiu no polo passivo da execução fiscal, as pessoas jurídicas que, juntamente com a executada, integrariam o grupo econômico e os sócios das aludidas empresas, além de determinar a indisponibilidade de ativos financeiros das empresas e pessoas ali nominadas, antes da citação, até a satisfação dos valores cobrados no executivo fiscal, que totalizam R\$ 714.792,12 (setecentos e quatorze mil, setecentos e noventa e dois reais e doze centavos), via sistema BACENJUD e, caso infrutífero ou insuficiente à satisfação da dívida, a indisponibilidade de outros bens, até a satisfação do débito. II. No rol das empresas inclusas no polo passivo da execução pela decisão agravada, encontra-se a REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS PORTALEGRE LTDA, ora agravante. III. A agravante possui como sócios e responsáveis financeiros, familiares do Sr. EDVALDO FAGUNDES, existindo indícios de confusão de patrimônio e do quadro societário que se sucede e se confunde no desenvolvimento da atividade mercantil. IV. Impede ressaltar, que a jurisprudência pátria não admite, em regra, a penhora antes da citação, exceto quando presentes os requisitos das cautelares. Porém, existindo fortes indícios no sentido de existência de confusão patrimonial ou do abuso de personalidade jurídica, admite-se a desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento da execução para os sócios. Precedente: STJ, AgRg no REsp 1459831/MS, rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, DJe 28.10.2014. V. A desconsideração da personalidade jurídica, à luz da Teoria Maior acolhida em nosso ordenamento jurídico e prevista no art. 50 do Código Civil de 2002, reclama a ocorrência de abuso da personificação jurídica em virtude de excesso de mandato, a demonstração do desvio de finalidade (ato intencional dos sócios em fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica) ou a demonstração de confusão patrimonial (caracterizada pela inexistência, no campo dos fatos, de separação patrimonial entre o patrimônio da pessoa jurídica e dos sócios ou, ainda, dos haveres de diversas pessoas jurídicas). Precedente: STJ, AgRg no AREsp 159889/SP, Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, DJe 18.10.2013. VI. A simples existência de grupo econômico não enseja responsabilidade tributária prevista no art. 124 do CTN, pois a solidariedade entre as empresas depende de prova que demonstre que elas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. No entanto, havendo fortes indícios de agrupamento fraudulento, como na hipótese, cabível a manutenção da decisão agravada que reconheceu, de início, a responsabilidade solidária das agravantes. VII. A ampliação do polo passivo da execução fiscal não levou em conta tão somente os laços familiares que unem alguns dos executados, mas a existência de um grupo econômico de fato, com abuso das personalidades jurídicas das empresas e confusão patrimonial entre as mesmas e as

¹⁴² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5). Agravo de Instrumento n. 138804/AL. Relator: Desembargador Federal Roberto Machado. Julgamento em 13/11/2014. DJe 20/11/2014. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 29 jun. 2016.

peças físicas envolvidas. VIII. O Juízo a quo, ao fundamentar o deferimento da constrição de ativos financeiros da agravante pelo sistema BACENJUD, fez uso do poder geral de cautela, para assegurar a eficácia do processo executivo fiscal de origem, já que a Fazenda Nacional vem enfrentando dificuldades para ver satisfeito o crédito tributário a tempo e modo devidos, de forma que não restam violados os princípios do contraditório e da ampla defesa. IX. Ressalte-se que a decisão recorrida determinou indisponibilidade de todo e qualquer veículo cadastrado em nome das empresas e dos sócios incluídos na execução ou de qualquer outro bem, com a expedição de ofícios aos respectivos órgãos e entidades responsáveis, apenas na hipótese de se mostrar insuficiente e infrutífero o bloqueio dos ativos financeiros para a satisfação da dívida. X. Agravo de instrumento improvido¹⁴³ (grifo nosso).

Como se observa, o Tribunal tem sido mais cauteloso, sendo tal postura, inclusive, oportunamente adotada, considerando que o CPC/2015 dentro dos seus objetivos fundamentais, reclama paridade de tratamento entre as partes quanto aos ônus e aos meios de defesa, buscando, assim, a diminuição do arbítrio, tão comum em casos dessa natureza.

5.5 O incidente de desconsideração da personalidade jurídica e o CPC/2015

O Código de Processo Civil, em seus arts. 133 a 137 formalizou, de maneira bastante oportuna, o procedimento necessário para que o órgão julgador possa, legitimamente, desconsiderar a personalidade jurídica, após o devido contraditório da parte interessada com a devida instrução probatória, evitando-se, com isso, as comuns arbitrariedades cometidas pelo Judiciário. Sobre o tema, Teresa Arruda Alvim Wambier assim afirma:

A decisão que desconsidera a personalidade jurídica não poderia, à luz da Constituição Federal, ser proferida sem ser antecedida de contraditório amplo, englobando produção de provas, como infelizmente, muito frequentemente se faz hoje em dia. Isso porque, de rigor, se trata de decisão que equivale àquela que coloca alguém na posição de réu, já que sujeita seu patrimônio a responder por uma dívida, a ser objeto de atos de desapropriação. Em face disso, não há como se permitir que o juiz profira uma decisão com este alcance sem ouvir, antes, este terceiro¹⁴⁴.

A previsão normativa está incluída como hipótese de intervenção de terceiros e o pedido deverá ser, necessariamente, formulado pela parte ou pelo Ministério Público, quando estiver atuando como fiscal da lei. Assim, o juiz, de ofício, sem a devida provocação, não poderá fazê-lo.

O novel procedimento também trouxe, de maneira inovadora, a possibilidade, até então prevista exclusivamente pela doutrina e admitida por parte da jurisprudência, de ocorrer a

¹⁴³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5). Agravo de Instrumento n. 139554/RN. Rel. Ivan Lira de Carvalho. Julg. 13/01/2015. DJe 22/01/2015. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 29 jun. 2016.

¹⁴⁴ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* **Primeiros comentários ao novo código de processo civil artigo por artigo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 252.

desconsideração inversa, comum em casos de divórcio, quando um dos cônjuges descobre que o patrimônio que deveria pertencer ao casal, está em nome de pessoa jurídica da qual o outro cônjuge é sócio majoritário.

Os efeitos da decisão que desconsidera a personalidade jurídica da sociedade para atingir o patrimônio dos sócios ou, na hipótese de desconsideração inversa, quando há a desconsideração da personalidade da pessoa física para alcançar a sociedade, são os mesmos vistos na jurisprudência atual e, basicamente, é a possibilidade de os atos de execução atingirem o patrimônio de um terceiro, que passa a ser réu, tratando como ineficaz a alienação ou oneração de bens havida em fraude à execução.

No âmbito do Direito Tributário, o procedimento representa um instrumento essencial para imputação da responsabilidade dos sócios da pessoa jurídica em virtude de atos praticados após a constituição do crédito tributário, quando ele não fez parte do processo administrativo.

Obviamente, a imputação de responsabilidade tributária não constitui, em essência, uma desconsideração da personalidade jurídica, porém, na prática, ela produz os mesmos efeitos e, portanto, é possível concluir que a previsão dos arts. 133 a 136 do CPC/2015, por ser um instrumento processual, é plenamente aplicável para os casos de imputação de responsabilidade tributária em face da ocorrência de fatos (hipótese da regra de responsabilidade) após a constituição do crédito tributário.

Quanto à aplicação em execução fiscal, entendemos que o incidente é absolutamente aplicável, considerando a aplicação subsidiária do CPC às ações executivas. Ressalve-se, contudo, que a aplicação do art. 137 fica prejudicada, pois a matéria é tratada pelos arts. 185 e 185-A do Código Tributário.

O CPC e essa novel previsão será um instrumento de contenção que, espera-se, seja utilizado para evitar os abusos cometidos em reiteradas decisões, que, sem obedecer às garantias do contraditório e da ampla defesa, constitucionalmente asseguradas, resolvem, sem qualquer prova ou sequer indícios, atribuir responsabilidade a terceiros estranhos à relação tributária.

CONCLUSÕES

Na medida em que os ordálios foram sendo substituídos, novos meios de prova foram surgindo e essa evolução trouxe ao termo **prova** o seu significado atual, qual seja, demonstrar, confirmar, justificar e atestar que um fato ou uma afirmação são verdadeiros.

Dentre os vários significados possíveis aplicáveis ao termo, ao mundo jurídico, o que interessa é a sua condição de instrumento que descreve, enuncia um fato, levando-o, constituindo-o para a realidade jurídica. São as provas jurídicas.

As provas jurídicas são sempre indiretas, pessoais e documentais e buscam o fato relevante que se pretende provar, cuja defesa é efetuada pela parte no processo. São os fatos capazes de influir no convencimento do juiz e, portanto, no julgamento da lide. Ressalte-se, contudo, que se um fato relevante não é impugnado, em regra, faz com que a produção de prova a seu respeito se mostre desnecessária, porque não se levanta dúvidas sobre sua ocorrência, tornando-o incontroverso.

A produção probatória no processo demanda submissão a formalidades procedimentais específicas, destacando-se que não pode ser prolongada de maneira indefinida no tempo, exigindo que as provas sejam apresentadas em momentos legalmente previstos. Essa produção probatória, contudo, não é de iniciativa exclusiva das partes, sendo facultado ao juiz, também, determinar que uma prova específica seja produzida, se achar necessário para a formação da sua convicção.

Considerando que essa produção probatória objetiva, ao fim e ao cabo, a busca do fato relevante desejado pela parte, tem-se que a proposição por ela defendida busca a alcunha de verdadeira, pois, como proposição que é, a ela só poderá ser atribuída os valores verdade e falsidade. Nesse contexto, como essa verdade não decorre da relação entre a palavra e a coisa, mas entre as próprias palavras, entre linguagens, esse fato só será verdadeiro se constituído pela linguagem do sistema social, aceita conforme as regras da respectiva comunidade.

Assim, inexistente uma verdade objetiva, isto é, uma verdade que possa reclamar verdade universal. Ela é sempre relativa, pois depende das circunstâncias de tempo e de espaço em que se encontra inserida. Assim, a verdade de hoje pode ser outra amanhã. Por essa razão, tanto o conhecimento quanto a verdade são construções linguísticas passíveis de questionamento por outras linhas argumentativas.

Nessa linha de pensamento, inexistente uma verdade tida como material e outra tida como formal. A verdade que se objetiva no processo de positivação do direito é a verdade tida como lógica, denominada de verdade jurídica, que é aquela defendida pela parte, mediante a

constituição de fatos jurídicos, na forma prescrita pelo ordenamento, não importando se o acontecimento efetivamente ocorreu ou não.

Diante disso, a prova é, sem dúvida, um meio retórico, pois, antes de destinar-se à reconstrução dos fatos, ela objetiva firmar o diálogo entre as partes e o Estado-juiz. Nas palavras de Chaïm Perelman as provas sempre se referem a alguma proposição ou, como prefere ele denominar, uma tese; ademais, é certo que esta proposição não pode ser fundamentada exclusivamente em um critério metafísico ou intuitivo, sendo necessário que se expresse por via de uma linguagem. Partindo-se desta premissa, a escolha de uma linguagem ligada a uma teoria, e elemento indispensável para a descrição do real, é uma obra humana, na qual as estruturas formais se combinam com motivações culturais, tanto emotivas quanto práticas. Como uma linguagem não é nem necessária, nem arbitrária, seu emprego é consecutivo a uma argumentação, às vezes explícita, o mais das vezes implícita, quando seu uso parece tradicional¹⁴⁵.

Nesse contexto, se a linguagem é indispensável para a expressão de uma ideia e para a formação do conhecimento, a retórica é a engrenagem para firmar esta linguagem entre os sujeitos do diálogo judicial, de modo a garantir que o objetivo central seja alcançado: o convencimento.

Não se pode questionar que essa nova visão acerca da produção probatória é muito mais interessante e de acordo com o que se tem na vida real, fora das prateleiras da literatura jurídica, pois, na medida em que são abandonados os velhos paradigmas do objeto e do sujeito, é possível observar a formação do conhecimento em outra perspectiva e, com isso, talvez seja possível alcançar novos caminhos para o direito processual e para a proteção do Estado de Direito.

Trazendo essas premissas para a produção probatória no processo tributário, seja administrativo, seja judicial, a exigência da cautela se faz absolutamente necessária, em homenagem ao dever de obediência ao princípio da legalidade e da tipicidade. Isso, porque não se pode admitir, em matéria tributária, a utilização de presunções absolutas, bem como das presunções tidas como mistas, eis que só podem ser questionadas por alguns meios de prova, legalmente especificados e, portanto, também violam os princípios constitucionais mencionados, além da ampla defesa.

As presunções relativas, contudo, podem ser utilizadas em direito tributário, pois autorizam a ampla defesa em toda a sua amplitude, permitindo uma ampla produção probatória

¹⁴⁵ PERELMAN, Chaïm. **Retóricas**. Trad. Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

para desconstituir o fato presumido. O mesmo se pode dizer para as presunções *hominis*, consistentes no raciocínio dedutivo efetuado pelo julgador, com base na sua experiência de vida.

O fato é que, qualquer que seja a hipótese presuntiva, a administração precisa produzir as provas suficientes e necessárias para impor a obrigação tributária, de modo a evitar que aqueles que não praticaram o fato gerador sejam colocados na posição de sujeito passivo.

As mesmas razões são utilizadas para afirmar que não é possível se utilizar de ficções para criação de obrigações tributárias, sendo tal conduta inconstitucional, já que se tem como fato jurídico tributário um fato inexistente, o que viola os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade.

Na esteira desse pensamento, a administração pública não pode, por meio de presunções sem o respaldo probatório necessário, ou pior, até ficções, coibir o planejamento tributário elisivo efetuado pelas empresas. Sabe-se que o planejamento tributário se mostra um instrumento de suma importância para a manutenção, em muitos casos, da sobrevivência de variadas empresas, pois não é fato novo que o nível da arrecadação brasileira tem alcançado patamares inconcebíveis com a realidade econômica nacional. Contudo, esse planejamento tributário não pode ocorrer a toda sorte, devendo caracterizar-se como um instrumento legítimo de elisão, de acordo com o regramento constitucional, desconsiderando aqueles que se utilizam de fraudes e simulações.

Nesse ponto, vê-se que muitas empresas terminam sendo consideradas autoras de atos evasivos, pois são vitimadas pela sede arrecadatória do Fisco que, muitas vezes, se coloca acima das diretrizes legais e dos princípios constitucionais protetores da autonomia e independência das personalidades jurídicas. Isso, porque o redirecionamento de débitos de uma pessoa jurídica determinada para outras sociedades e pessoas físicas, sem o conteúdo probatório necessário, sob a escusa de serem integrantes de suposto grupo econômico “de fato” tem sido pedido frequente da administração fazendária, seja em processo administrativo tributário, seja nos processos já em curso no judiciário.

Quando, realmente, se está diante de um ato evasivo, a decisão de redirecionamento medida merece aplausos, mas, a falta de cuidado em apurar os fatos, tem causado sérios estragos na vida empresarial de muitas pessoas jurídicas. Afinal, o simples fato de pertencer a um grupo de sociedades não é suficiente para a total e irrestrita atribuição de responsabilidade solidária a uma pessoa jurídica que não participou, direta ou indiretamente, do fato gerador da obrigação tributária.

Apenas quando uma pessoa jurídica possua poder decisório concreto sobre os atos de outra sociedade será possível a declaração da solidariedade, em razão da imposição constitucional do encargo tributário decorrente das materialidades descritas nas regras de competência, somado ao fato de que os integrantes do grupo de sociedade mantêm sua autonomia jurídica (personalidade própria). Nesse caso, contudo, será encargo da Fazenda Pública a prova dessa participação da consecução dos fatos geradores, sob pena de afronta ao disposto no art. 142 do CTN¹⁴⁶.

Esse comportamento mais livre de cautela tem sido observado com mais frequência na esfera judicial, notadamente no 1º grau, que tem acatado, às cegas, pedidos irrestritos da Fazenda Nacional de declaração de grupo econômico de fato com base em presunções sem qualquer vinculação com o fato gerador da obrigação tributária.

O que se verifica é que esse comportamento tem sido motivo de reproche pelas instâncias superiores que, conservadoras como devem ser, e em obediência aos ditames constitucionais, não têm chancelado tal medida se os requisitos exigidos por lei e a produção probatória, ainda que decorrente de presunções, não sejam suficientes para demonstrar a existência de grupo fraudulento, cujo intento é, exclusivamente, o não cumprimento das suas obrigações tributárias.

A chegada do novel CPC/2015 e, com ele, do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, trouxe alguma esperança para ser possível evitar arbítrios dessa natureza, garantindo, de uma vez por todas, o cumprimento dos princípios constantes na Constituição Federal, permitindo à parte, antes de sofrer os prejuízos impostos pelas medidas de constrição, trazer seus argumentos e provas de que a ela não se pode atribuir essa responsabilidade.

¹⁴⁶ 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 (BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016).

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. **Ética e retórica**: para uma teoria da dogmática jurídica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica. São Paulo: Landy, 2008.

ALVES, Adler Anaximandro de Cruz e. A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de planejamento tributário. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 8, n. 61, 1 jan. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3583/a-legalidade-da-fusao-cisao-e-incorporacao-de-empresas-como-instrumentos-de-planejamento-tributario/2>>. Acesso em: 29 maio 2016.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003.

AYALA, José Perez de. **Las ficciones em el derecho tributário**. Madrid: De Derecho Financiero, 1970.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Poderes instrutórios do juiz**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1995.

BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no processo administrativo tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito societário**. 10. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

BORGES, Humberto B. **Gerência de impostos**: IPI, ICMS e ISS. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRANDÃO, Cláudio. CAVALCANTI, Francisco; ADEODATO, João Maurício (Coordenadores). **Princípio da legalidade**: da dogmática jurídica à teoria do direito. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 jun. 2016.

_____. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

_____. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Disponível em: 26 jun. 2016.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 29 jun. 2016.

_____. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 16 jun. 2016.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 19 jun. 2016.

_____. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 30 jun. 2016.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937&>>. Acesso em: 26 jun. 2016.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Processo n. 10830.011545/2008-98, Relator, João Otávio Oppermann Thomé, j. 24/03/2015.

_____. _____. 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Processo n. 16004.001168/2008-06, Relator Arlindo da Costa e Silva, j. 18/10/2012.

_____. _____. 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Processo n. 13971.720800/2012-57, Relatora Daniele Souto Rodrigues Amadio, j. 03/03/2016.

_____. _____. 3ª Turma Especial, Processo nº 13502.720320/2011-31, Relator Amílcar Barca Teixeira Júnior, j. 13/05/2014.

_____. _____. 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Processo n. 10630.720851/2009-56, Relator Fernando Luiz Gomes de Mattos, j. 09/04/2014.

_____. _____. 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Processo n. 16004.001137/2008-47, Relator Kleber Ferreira de Araújo, j. 28/01/2016.

_____. _____. 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Processo n. 16004.001448/2008-14, Relator Natanael Vieira dos Santos, j. 10/12/2015.

_____. Justiça Federal da Seção Judiciária de Pernambuco. Ação Cautelar Fiscal n. 0015238-92.2012.4.05.8300. 33ª Vara Federal da Seção Judiciária de Pernambuco.

_____. Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei n. 5.173, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>.

_____. Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis nºs 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm.

_____. Lei n. 8.620, de 5 de janeiro de 1993. Altera as Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8620.htm>.

_____. Medida Provisória n. 685, de 21 de julho de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios – PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem a supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo Federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm>.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 21073/RS. Segunda Turma. Rel. Humberto Martins. Julg. 18/10/2011. DJe 26/10/2011. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21054822/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-21073-rs-2011-0077935-0-stj>>. Acesso em: 27 jul. 2016.

_____. _____. AgRg no REsp 1459843/MS. Terceira Turma. Rel. Marco Aurélio Bellizze, julg. 23.10.2014, DJe 04.11.2014. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/153482699/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1459843-ms-2014-0143126-3>>. Acesso em: 30 jun. 2016.

_____. _____. Primeira Turma. RESP 834044/RS, Rel. Denise Arruda, julg. 11/11/2008. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2358004/recurso-especial-resp-834044-rs-2006-0065449-1>>. Acesso em: 26 jun. 2016.

_____. _____. REsp 1199080/SC. Segunda Turma. Rel. Herman Benjamin, julg. 26/08/2010, DJe 16/09/2010. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16093945/recurso-especial-resp-1199080-sc-2010-0114473-0>>. Acesso em: 02 jul. 2016.

_____. _____. REsp nº 717.717/SP. Primeira Seção. Rel. José Delgado, julg. 28.09.2005. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7161847/recurso-especial-resp-717717-sp-2005-0008283-8>>. Acesso em: 2 jul. 2016.

_____. _____. Segunda Turma. AgRg no Ag 1.392.703/RS. Rel. Mauro Campbell Marques, julg. 7.6.2011, DJe 14.6.2011. <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21112028/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrg-no-ag-1392703-rs-2011-0040251-7-stj>>. Acesso em: 29 jun. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5). Agravo de Instrumento n. 1436731/PE. Desembargador Federal Ivan Lira de Carvalho.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5). Agravo de Instrumento n. 139184/CE. Rel. Vladimir Carvalho. Julg. 12/05/2015. DJe 15/05/2015. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 10 jul. 2016.

_____. _____. Agravo de Instrumento n. 139000/PE. Relator: Desembargador Federal Manoel Erhardt. Julgamento em 26/05/2015. DJe 30/05/2015. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 10 jul. 2016.

_____. _____. Agravo de Instrumento n. 140115/PB. Relator: Desembargador Federal Ivan Lira de Carvalho. Julgamento em 20/01/2015. DJe 29/01/2015. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 10 jul. 2016.

_____. _____. Agravo de Instrumento n. 137259/AL. Relator: Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira. Julgamento em 27/05/2014. DJe 05/06/2014. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 10 jul. 2016.

_____. _____. Agravo de Instrumento n. 138804/AL. Relator: Desembargador Federal Roberto Machado. Julgamento em 13/11/2014. DJe 20/11/2014. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 29 jun. 2016.

_____. _____. Agravo de Instrumento n. 139554/RN. Rel. Ivan Lira de Carvalho. Julg. 13/01/2015. DJe 22/01/2015. Disponível em: <<https://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 29 jun. 2016.

BUECHELE, Paulo Arminio Tavares. **O princípio da proporcionalidade e a interpretação da constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

CABRAL, Antonio da Silva. **Processo administrativo fiscal: decreto nº 70.235/72**. São Paulo: Saraiva, 1993.

CAMBI, Eduardo. **Direito constitucional à prova no processo civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **A causa da obrigação tributária: temas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. 1.

CARNELUTTI, Francesco. **A prova civil**. Trad. Lisa Pary Scarpa. 2. ed. Campinas: Bookseller, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Iuris, 2005.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 34, 1998.

_____. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASALTA NABAIS, José. **Direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

CASSONE, Vittorio. **Interpretação no direito tributário: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

CASTARDO, Hamilton Fernando. **Processo tributário administrativo**. 5. ed. São Paulo: IOB, 2011.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004.

CAVALCANTI, Francisco. Reflexões sobre a atividade do Estado frente à atividade econômica. **Revista Trimestral de Direito Público**. São Paulo, Malheiros, n. 20, 1997.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. Trad. J. Guimarães Menegale. São Paulo: 1969. v. III.

COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual do direito comercial: direito da empresa**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A fazenda pública em juízo**. São Paulo: Dialética, 2013.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

DELLEPIANE, Antonio. **Nova teoria da prova**. Trad. Erico Maciel. Campinas: Minelli, 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito tributário aplicado: estudos e pareceres**. São Paulo: Del Rey, 1997.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord). **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes no Direito Administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.

DIDIER JÚNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. Salvador: Jus Podivm, 2016. v. 2.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. v. 3.

DOURADO, Ana Paula. **O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Lisboa: Almedina, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ENDICOTT, Timothy A. O. **Vagueness in law**. New York: Oxford Press, 2000.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GALLO, Franco. La discrezionalità nel Diritto Tributario. *Trattato di Diritto Tributario*. Annuario, Padova, 2001.

GILISSEN, John. **Introdução histórica ao direito**. 2. ed. Trad. de A. M. Hespanha e L. M. Macaísta Malheiros. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1995.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HARADA, Kyioshi, **Sistema tributário na constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. **Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HEGENBERG, Leonidas. **Saber de e saber que: alicerces da racionalidade**. Petrópolis: Vozes, 2002.

- HOFFMANN, Susy Gomes. **Teoria da prova no direito tributário**. Campinas: Copola, 1998.
- HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e autolançamento**. São Paulo: Dialética, 1997.
- HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão fiscal**: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997.
- JIMÉNEZ, Leonarda García. **Aproximación epistemológica al concepto de ciência**: uma proposta básica a partir de Kuhn, Popper, Lakatos y Feyerabend, Andamios, Ciudad de México, v. 4, n. 8, p. 185-212, jun. 2008.
- KAUFMANN, Artur; HASSEMER, Winfried. **Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito**. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Trad. José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LATORRACA, Nilton. **Direito tributário**: impostos de renda das empresas. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LINARES, Juan Francisco. **Razonabilidad de las Leyes**. 2. ed. Buenos Aires: Astrea, 1989.
- LOPES, João Batista. **A prova no direito processual civil**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. **O devido processo legal administrativo tributário e o mandado de segurança em processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1995.
- MALATESTA, Nicola Framarino dei. **A lógica das provas em matéria criminal**. Campinas: Brookseller, 2001.
- MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. **Tributação & antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.
- MARTINEZ, Andres Garcia. **El procedimiento de revision por nulidad de pleno derecho en matéria tributaria**. Barcelona: Bosch, 2008.
- MARTINEZ, Pedro Soares. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.
- MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Discrecionariedade administrativa e controle judicial**. RDP 32:1930, São Paulo.

_____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Teoria do fato jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. Presunções no direito tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de pesquisas tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1991. v. 9.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. **Estado social e tributação**: uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração. Recife: Universitária UFPE, 2008.

MITTERMAIER, Carl Joseph Anton. **Tratado da prova em matéria criminal**. 3. ed. Campinas: Bookseller, 1996.

MORAES, Alexandre de. **Jurisdição constitucional, tribunais constitucionais**. São Paulo: Atlas, 2000.

MORAES, Germana de Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito administrativo**. São Paulo: Renovar, 2000.

NEVES, Marcelo. **Entre Hídras e Hércules**: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

NOGUEIRA, João Félix Pinto. **Direito fiscal europeu**: o paradigma da proporcionalidade. Coimbra: Coimbra, 2010.

NOVOA, Cesar Garcia. **Clausula Antielusiva en la nueva LGT**. Madrid: Marcial Pons, 2004.

_____. **El principio de seguridad juridica en materia tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

_____. **El silencio administrativo en Derecho Tributario**. CIZUR MENOR: Aranzadi, 2001.

OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. A garantia do contraditório. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**. v. 15, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PEREIRA, André Gonçalves Pereira. **Erro e ilegalidade no acto administrativo**. Lisboa: Ática, 1962.

PERELMAN, Chaim. **Retóricas**. Trad. Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

- RODRIGUES, Marcelo Abelha. **Elementos de direito processual civil**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. v. 1.
- RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**: parte geral. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1.
- ROLIM, João Décio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.
- ROSENBLATT, Paulo. **Competência regulamentar no direito tributário brasileiro**: legalidade, delegações legislativas e controle judicial. São Paulo: MP, 2009.
- SALDANHA, Nelson. **Ordem e hermenêutica**. São Paulo: Renovar, 2003.
- SANCHES, J. L. Saldanha. **Manual de direito fiscal**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 2002.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- SANTOS, Gustavo Ferreira. **O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do supremo tribunal federal**: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Presunções e ficções no direito tributário e no direito penal tributário**. São Paulo: Renovar, 2002.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1998. v. 3.
- _____. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 1997. v. 2.
- SILVA, Clóvis Veríssimo Couto e. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2006.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- SILVA, Ovídio A. Baptista da. **Processo e ideologia**: o paradigma racionalista. 2. ed. São Paulo: Forense, 2006.
- SILVA, Virgílio Afonso da. **A constitucionalização do direito**: os direitos fundamentais nas relações entre particulares. São Paulo: Malheiros, 2008.
- SOARES, Rogério Erhardt. **Interesse público, legalidade e mérito**. Coimbra: Atlântida, 1955.
- SOBRINHO, Manoel de Oliveira Franco. **A prova administrativa**. São Paulo: Saraiva, 1973.
- SOUZA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do fisco quanto à revisão dos lançamentos. **Revista de Direito Administrativo**, n. 14, p. 23-38, 1948.
- STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

TARUFFO, Michele. *Consideraciones sobre prueba y verdad. Derechos y Libertades - Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*. Universidad Carlos III de Madrid. ano VII, jan.-dez. 2002.

_____. **Uma simples verdade: o juiz e a construção dos fatos**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. O ônus/dever da prova no processo administrativo tributário. **II Congresso Nacional de Estudos Tributários: Segurança Jurídica na Tributação e estado de Direito**. BARRETO, Aires Fernandino *et al.* São Paulo: Noeses, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

_____. Da ponderação de interesses ao princípio da ponderação. *In*: ZILLES, Urbano (Coord.). **Miguel Reale: estudos em homenagem a seus 90 anos**. Porto Alegre: Edipucrs, 2000.

_____. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. **Normas de interpretação e integração no direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 1.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.* **Primeiros comentários ao novo código de processo civil: artigo por artigo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

XAVIER, Alberto. **Conceito e natureza do acto tributário**. Coimbra: Almedina, 1972.

_____. **Os princípios da legalidade e tipicidade na tributação**. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

ANEXO A. Processo nº 0015238-92.2012.4.05.8300



PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 PROCURADORIA REGIONAL DA FAZENDA NACIONAL DA 5ª REGIÃO
 DIVISÃO DE GRANDES DEVEDORES

EXMA. SRA. JUÍZA FEDERAL DA 33ª VARA DA SEÇÃO JUDICIÁRIA EM PERNAMBUCO:

Processo nº 0015238-92.2012.4.05.8300

Demandante: União (Fazenda Nacional)

Demandados: [REDACTED]

GRANDE DEVEDOR
 (TRATAMENTO PRIORITÁRIO)

A União, por intermédio dos procuradores da Fazenda Nacional abaixo-assinados, vem, respeitosamente, se manifestar nos seguintes termos.

1 O levantamento da indisponibilidade sobre imóveis de possuidores de boa-fé

Conforme relatado na petição anterior, adquirentes de 25 unidades autônomas do Condomínio Residencial Jandaia do Cambuí, localizado na Rua Major Solon, 850, Campinas, SP, de propriedade da ré [REDACTED] apresentaram petição à Procuradoria Regional da Fazenda Nacional da 5ª Região requerendo o levantamento da indisponibilidade sobre os apartamentos dos quais afirmam ser possuidores.

Por sua vez, [REDACTED] apresentou à PRFN da 5ª Região pedido análogo, para que seja levantada a indisponibilidade do apartamento 1401 do Edifício Praia de Jurubalva, localizado na Rua Teles Júnior, 155-B, Rosarinho, Recife, PE, CEP 52.050-040

Pedem que a demandante requeira, na Justiça, que a indisponibilidade não recaia sobre as unidades autônomas dos respectivos condomínio; mas, sim, sobre eventuais receitas que a incorporadora tenha a receber em decorrência da venda dos apartamentos. O intuito adquirentes é evitar, por meio de embargos de terceiro, discussões judiciais infrutíferas que causariam prejuízo tanto a eles, como à Fazenda Nacional.

Juntaram documentos que permitiram à União avaliar a boa-fé dos

Av. Governador Agamenon Magalhães, nº 2864, 1º andar – Espinheiro
 Recife-PE, CEP 52020-000

1

possuidores, averiguar eventual intuito de fraude e constatar a existência de créditos que a incorporadora tenha a receber.

Após analisar minuciosamente a robusta documentação apresentada, a Fazenda Nacional, nos fundamentos dos anexos despachos, considerou que a indisponibilidade deve ser levantada sobre as unidades autônomas 113, matrícula 123.434; 94, matrícula 123.427, ambas do 1º Registro de Imóveis de Campinas, SP; e apartamento 1401 do Edifício Praia de Jurubalva, matrícula 44.084, registrada no 2º Ofício de Registro de Imóveis do Recife, PE.

2 O bloqueio de cotas de empresa de demandada

A demandada [REDACTED] empresária do setor de construção civil e sucessora natural de [REDACTED] ingressou, em agosto de 2013, no ramo de comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios.

Constituiu, em parceria com [REDACTED] a empresa [REDACTED] e passou a comercializar, [REDACTED], itens da franquia [REDACTED] marca paulista da [REDACTED], administrada por [REDACTED].

Uma vez que todos os bens de [REDACTED] encontram-se bloqueados e penhorados desde 2012, participar ativamente do quadro societário da [REDACTED] implicaria a automática constrição das cotas que lhe coubessem. Preferiu, pois, lançar mão de expedientes burocráticos muito comuns ao grupo econômico fraudulento do qual faz parte e resolveu constituir a empresa em nome de laranja.

Dessa vez, o escolhido como laranja foi seu próprio marido, [REDACTED] com quem é casada no regime de separação total de bens, apesar de possuírem conta conjunta na Caixa Econômica Federal.

Se forem consideradas todas as notícias veiculadas pela imprensa local acerca do lançamento da franquia [REDACTED] no Recife, não há uma sequer que associe o nome da marca a [REDACTED]. Todas elas, sem exceção, afirmam peremptoriamente que [REDACTED] e [REDACTED]

10/11/13
PUC

assumiram parceria para viabilizar o funcionamento da grife na capital.

Segundo o Jornal de Pernambuco, no dia [redacted] desse ano, [redacted] voltaram de São Paulo, onde foram participar do treinamento para abrir, em novembro, a [redacted] no [redacted]. Estão afiadas sobre o sistema da fast fashion, além de saberem de cor e salteado a nova coleção”.

Em [redacted] de 2013, o blogue NE10 afirma categoricamente que “[redacted] já estão nos ajustes finais para a inauguração da [redacted] no [redacted]”.

O mesmo blogue, em [redacted] de 2013, noticiou que “as caixas com as mercadorias da [redacted] começaram a ser abertas nesta quinta, mas [redacted] não param de receber telefonemas das amigas...”

Mais recentemente, em [redacted], a imprensa especializada publicou que “as recifenses [redacted] franqueadas da [redacted] na cidade, receberam [redacted] e [redacted] donas da marca, para oficializar o abre da loja...”

O jornalista João Alberto, em seu sítio eletrônico, estampando as fotografias de [redacted] e [redacted], publicou que elas “vão abrir as portas da [redacted]...”

Como se observam nos anexos documentos, notícias análogas se espalham em vários sítios eletrônicos e blogues ou mesmo em jornais impressos, sempre ressaltando que as proprietárias da nova loja de roupas são [redacted] e [redacted].

Com efeito, já se tornou público e notório que [redacted] apresenta-se como mero laranja, pois é [redacted] quem de fato exerce poderes de sócia e faz as vezes de coproprietária da empresa:

- a) todas as notícias veiculadas pela imprensa associam a nova marca diretamente a [redacted];
- b) a proprietária da marca [redacted], se reporta apenas a ela e a [redacted];
- c) [redacted] é membro de grupo econômico fraudulento, reconhecido pelas justiças federal, estadual e trabalhista, que se vale de expedientes do mesmo estilo – constituir empresas em nome de laranjas – para fraudar o fisco e credores trabalhistas;

- d) embora casada sob regime de separação total de bens, [REDACTED] possui conta conjunta com o sócio de fachada da [REDACTED], em nítida demonstração de confusão patrimonial. Trata-se da conta corrente [REDACTED], aberta na agência [REDACTED] da Caixa Econômica Federal;
- e) abrir a empresa em seu próprio nome implicaria o automático bloqueio de suas cotas, possibilidade que exigiria de [REDACTED] um mínimo de blindagem.

Segundo o item 4.4 do contrato social da [REDACTED], intermediando [REDACTED] possui 50% das cotas da empresa e, por esse motivo, respaldado nos itens 5.1 e 6.1, pode retirar mensalmente, a título de *pro labore*, uma quantia a ser apertada por todos os sócios. Na cláusula 10.2, prevê-se que os lucros serão distribuídos aos sócios na proporção de suas cotas.

Considerando, portanto, que a proprietária da [REDACTED] é [REDACTED], cujos bens encontram-se bloqueados em cumprimento à liminar deferida nesta medida cautelar fiscal, a demandante entende que é possível estender a indisponibilidade para as cotas dessa nova empresa e para 50% do *pro labore* e dos lucros que cabem aos seus administradores e sócios mês a mês.

Caso [REDACTED] exercesse, na prática, a administração da sociedade ou [REDACTED] houvesse assumido formalmente a gerência da empresa, seria viável conceder o atributo da impenhorabilidade ao *pro labore*. No entanto, comprovado que a participação do cônjuge na sociedade é meramente formal e que o propósito consiste nitidamente em fraudar a demandante, conclui-se que essa parcela remuneratória perde a proteção e se torna penhorável.

Com efeito, a proibição do *venire contra factum proprium* e a opção dos agentes pelo *consilium fraudis* fatalmente retiram do *pro labore* a característica que lhe evitaria a constrição. [REDACTED] não pode reivindicar a parcela porque, mero laranja, não exerce efetivamente a administração da empresa. Por seu turno, [REDACTED] que resolveu ilegalmente se omitir do quadro societário, também não pode, porque a empresa não lhe pertence formalmente. A ambos é defeso invocar contra sua

4042
PUL

vítima - a Fazenda Nacional - poderes de gerência para possibilitar o recebimento da remuneração.

O encargo de fiel depositário, pelas cotas, *pro labore* e parcela dos lucros, recairia para a outra administradora, [REDACTED] que, sob as penas da lei, ficaria responsável por recolher em juízo os valores que [REDACTED] receberia se não estivesse com seu patrimônio indisponível.

3 A conclusão

Diante do exposto, a Fazenda Nacional requer:

- i) nos termos do item 1, o levantamento da indisponibilidade deferida sobre os imóveis relacionados, por meio da intimação do 2º Ofício de Registro de Imóveis do Recife, PE, e do 1º Registro de Imóveis de Campinas, SP;
- ii) conforme os argumentos expostos no item 2, a extensão da liminar de indisponibilidade para as cotas da empresa [REDACTED], CNPJ [REDACTED], com endereço da [REDACTED], [REDACTED], Recife, PE [REDACTED], que pertencem à [REDACTED] e para o *pro labore* e lucros que seriam destinados a esta, nomeando-se [REDACTED] depositária das cotas e do *pro labore*, a qual, a partir da decisão judicial, se responsabilizará por depositar os valores mensais em juízo, ficando ciente de todas as consequências civis e criminais que recairão sobre ela em caso de descumprimento.

Termos em que pede deferimento.

Recife, 5 de dezembro de 2013.

ARILO PINHEIRO CAVALCANTE
Procurador da Fazenda Nacional

BERNARDO ALVES DA SILVA JÚNIOR
Procurador da Fazenda Nacional

PERICLES LEITE PATRIOTA
Procurador da Fazenda Nacional

FERNANDO AGUIAR C. OLIVEIRA
Procurador da Fazenda Nacional

ANEXO B. Medida cautelar fiscal: 0015238-92.2012.4.05.8300


 PODER JUDICIÁRIO
JUSTIÇA FEDERAL DE PRIMEIRA INSTÂNCIA
 Seção Judiciária de Pernambuco - 33ª Vara

MEDIDA CAUTELAR FISCAL: 0015238-92.2012.4.05.8300
 REQUERENTE: FAZENDA NACIONAL e outros
 REQUERIDO: [REDACTED] e outros

CONCLUSÃO

Aos 19/12/2013, faço conclusão para **Decisão** dos presentes autos a(o) Dr(a). **ROBERTA WALMSLEY S. C. PORTO DE BARROS** do que, para constar, lavrei o presente termo.

Roberta Walmsley S. C. Porto de Barros
 JUÍZA FEDERAL

Decisão

Vistos etc

[REDACTED]
 comparecem aos autos e requerem a liberação dos imóveis listados às fls. 6650/6651, bem como pedem que as publicações sejam realizadas, conjuntamente, em nome de LUIZ RODRIGUES WAMBIER, TERESA ARRUADA ALVIM WAMBIER e MARIA LÚCIA LINS DA CONCEIÇÃO.

À fl. 6696, a FAZENDA NACIONAL requer o levantamento da indisponibilidade do bem situado na Rua da Aurora, 1407, Boa Vista, Recife/PE (matrícula nº 8010/ 2º CRI Recife), conforme manifestação favorável ao pleito de [REDACTED] e [REDACTED], proferida no PA nº 10080.001482/0913-16.

[REDACTED] pleiteia, às fls. 6700/6701, seja levantada a indisponibilidade do imóvel de matrícula nº 73.6383, registrado no 2º Ofício do Registro Geral de Imóveis de Recife/PE (terreno nº 26-A, na Rua Dr. Enéas Lucena, Encruzilhada, Recife/PE).

[REDACTED] requerem autorização para promover a alteração do estatuto social do empreendimento Jardim Boulevard (fl. 6720).

[REDACTED] apresentam pedido de reconsideração da decisão liminar e postulam a liberação do ativo circulante composto pelo empreendimento Jardim Monet (fls. 6778/6785).

Ofício do 4º Ofício de Registro de Imóveis de Recife informando que, mesmo após a ordem de indisponibilidade proferida por este Juízo, 5 imóveis cujo gravame foi determinado foram alienados (fls. 6801/6802).

Certidão informando a frustração da diligência de citação de [REDACTED] (fl. 6818).

A FAZENDA NACIONAL requer, às fls. 7040/7042, (a) o levantamento da indisponibilidade das unidades autônomas 113 (matrícula 123.434) e 94 (matrícula 123.427), do 1º Registro de Imóveis de Campinas/SP, e o apto 1401 do Edifício Praia de

Jurubaíba, matrícula 44.084, registrado no 2º Ofício de Registro de Imóveis de Recife/PE, e (b) a extensão da indisponibilidade deferida na inicial a 50% das cotas da empresa [REDACTED], pertencentes a [REDACTED], ao argumento de serem de propriedade de [REDACTED], executada neste feito, e (c) a indisponibilidade do *pro labore* e do lucro referentes às mencionadas cotas, com nomeação da [REDACTED] como depositária das cotas e dos valores, que deverão ser depositados em Juízo.

Às fls. 7101/7107, [REDACTED] e [REDACTED] juntam aos autos petição denominada "embargos de terceiro".

Vieram-me os autos conclusos. Fundamento e decido.

1. Inclusão de advogados:

De início, defiro o pedido de fl. 661 para que as publicações sejam realizadas, conjuntamente, em nome de LUIZ RODRIGUES WAMBIER, TERESA ARRUADA ALVIM WAMBIER e MARIA LÚCIA LINS DA CONCEIÇÃO.

Proceda a Secretaria à inclusão dos retromencionados advogados no sistema TEBAS.

2. Dos embargos de terceiro de fls. 7101/7107:

Observo haver sido juntada nos autos petição interposta por [REDACTED] e [REDACTED] denominada "embargos de terceiro".

Como cediço, os embargos de terceiro se consubstanciam em ação autônoma, cujo rito é previsto nos arts. 1046 e seguintes do CPC.

Dessê modo, entendo que a petição não pode ser conhecida como embargos de terceiro, que exigem ação autônoma, e determino o desentranhamento do petítório de fls. 7101/7107, junto com os documentos que a acompanham, bem como a intimação do patrono dos embargantes para que compareça a Juízo para recolher a petição e promover os embargos de terceiro como ação autônoma, atendendo para seus requisitos.

3. Levantamento da indisponibilidade do bem situado na Rua da Aurora, 1407, Boa Vista, Recife/PE:

Verifica-se que se trata de bem indisponível por força de decisão proferida nesta medida cautelar fiscal. Considerando que o requerente se manifestou favoravelmente ao levantamento da indisponibilidade e levando em conta que vários outros prejudicados compareceram a este Juízo e conseguiram, em embargos de terceiro, tal medida, não vejo motivo para obstar o deferimento do pleito e manter o gravame.

Desse modo, defiro o pedido de levantamento da indisponibilidade do bem situado na Rua da Aurora, 1407, Boa Vista, Recife/PE (matrícula nº 8010/ 2º CRI Recife). Expeça-se ofício ao cartório para liberação.

Intime-se. Cumpra-se.

4. Pedido da FAZENDA NACIONAL de fls. 7040/7042:

A FAZENDA requer seja levantada a indisponibilidade das unidades autônomas 113 (matrícula 123.434) e 94 (matrícula 123.427), do 1º Registro de Imóveis de Campinas/SP, e o apto 1401 do Edifício Praia de Jurubaíba, matrícula 44.084, registrado no 2º Ofício de Registro de Imóveis de Recife/PE.

Considerando que a requerente, que postulou a medida de indisponibilidade, reconheceu que o gravame não deveria recair sobre esses imóveis, entendo ser o caso de

2/12
1137
PW

liberá-los. Assim, expeçam-se ofícios para os cartórios de imóveis acima mencionados para levantamento da indisponibilidade dos três sobredito bens, conforme requerido pela FAZENDA.

A requerente deseja, ainda, a ampliação da indisponibilidade deferida na inicial para alcançar 50% das cotas, o *pro labore* e o lucro da empresa [REDACTED], que, como, alega a FAZENDA, pertence apenas formalmente ao marido da executada [REDACTED] mas, na prática, é de sua propriedade.

Com efeito, analisando a documentação juntada aos autos, verifica-se que a empresa [REDACTED] pertence, de acordo com seu contrato social, a [REDACTED] (fls. 7081/7087).

No entanto, as notícias veiculadas em vários meios de comunicação indicam que, na verdade, a coproprietária e administradora da referida empresa é [REDACTED]

Ora, a divulgação pelos meios de comunicação de que a loja [REDACTED], nome comercial da empresa [REDACTED], vai ser inaugurada "sob a batuta de [REDACTED] (fl. 7049)", "sob o comando" dela (fl. 7050), "chega ao ... pelas mãos das sócias [REDACTED] e ..." (fls. 7052 e 7058), "comandada pelas empresárias [REDACTED] e ..." (fl. 7064); que [REDACTED] é proprietária (fl. 7073) e franqueada da loja (fls. 7054, 7068 e 70765), e que vai "comandar" a unidade recifense (fl. 7078).

Ademais, não há qualquer menção à atuação do sócio [REDACTED], como há em relação à outra sócia, [REDACTED], fazendo crer que, na realidade, a sócia e administradora da empresa é [REDACTED] e não seu marido.

Verifica-se, assim, que a requerida [REDACTED] se valeu de interposta pessoa - seu cônjuge - para constituir empresa e atuar no ramo de confecções, na tentativa de excluir seu patrimônio da ordem geral de indisponibilidade decretada nestes autos.

Tal conduta não pode ser chancelada por este Juízo, razão pela qual defiro o pedido da Fazenda Nacional e determino a indisponibilidade das cotas de [REDACTED] da empresa [REDACTED] (50%). Nomeio a outra sócia, [REDACTED], como depositária das cotas, devendo ser intimada para cumprir o encargo, sob as penas da lei.

Friso que entendo ser possível a penhora de cotas de sociedade limitada pois a constrição não acarreta, necessariamente, a inclusão de novo sócio na sociedade e porque o devedor deve responder pelas obrigações assumidas com todos os seus bens presentes e futuros, nos termos do art. 591 do CPC.

De outro lado, penso que a penhora do *pro labore* guarda similitude com a penhora do faturamento e, portanto, deve ser requerida no bojo de executivo fiscal específico, no qual poderão ser comprovados seus requisitos, inclusive os de excepcionalidade e subsidiariedade, e não nesta medida cautelar fiscal, que determina apenas a indisponibilidade geral de bens do devedor.

Corroborando o posicionamento ora acolhido, transcrevo o seguinte julgado:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO. DÍVIDA DE PESSOA FÍSICA. PENHORA DE COTAS DE SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. POSSIBILIDADE. ART. 655, VI, DO CPC. PENHORA SOBRE O PRO LABORE - LEGALIDADE - INEXISTÊNCIA DE OUTRO MEIO LEGAL DE GARANTIR A EXECUÇÃO TOTAL DO CRÉDITO. (...) - A jurisprudência do col. STJ já se posicionou no sentido

R

de que as cotas de sociedade de responsabilidade limitada podem ser penhoradas, não obstante a existência de vedação de ordem contratual. Precedente: STJ, AgRg no Ag 894161 / SC, rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJe 8.10.2007. 3 - Na hipótese, busca-se a efetivação da penhora observando-se o disposto no art. 655 do CPC, não tendo sido encontrados valores suficientes na conta bancária do executado, tão pouco veículos em seu nome ou outros bens. Ademais, os bens anteriormente localizados encontravam-se penhorados em outras demandas judiciais, inclusive de credores preferenciais, além de ter resultado sem êxito as tentativas de penhora on line, não havendo outro meio eficaz de promover a execução, senão a pretendida no presente pleito. 4 - A constrição judicial não encontra óbice legal, nem necessariamente traduz-se em violação ao princípio da affectio societatis, haja vista que a alienação judicial das cotas não implicará forçosamente no ingresso do arrematante como sócio na sociedade que o devedor integra, medida em que as limitadas dispõem de mecanismos para impedi-lo. Na verdade, a submissão das cotas sociais à ação do Estado, acaso inexista outros bens que, com menor grau de onerosidade, respondam pelas dívidas do sócio, traduz-se em medida garantidora da efetividade processual. 5 - Há de ser reformada a decisão agravada, a fim de que seja admitida a possibilidade de penhora da fração patrimonial em referência, dando-se preferência na arrematação, porém, aos outros sócios. 6 - A jurisprudência pátria tem admitido, em caráter excepcional, a penhora sobre o faturamento da empresa, - quando esta é a devedora -, desde que fixada proporcionalmente, razão porque entendo que se pode utilizar dessa possibilidade, por analogia, para o caso destes autos, e determinar-se penhora sobre percentual do pro labore devido ao executado, ante a inexistência de outros bens em nome do devedor passíveis de penhora (STJ - 4ª Turma - AgRg no Ag 577330 PR; J. 15.03.2007; DJU 02.04.2007; Rel. Min. Massami Uyeda). 7 - Entende-se também que não se trata de afronta ao art. 620 do CPC, pois, diante das circunstâncias fáticas trazidas nestes autos, restaram apenas estes dois meios para promover-se a execução contra o ora agravado. 8 - Agravo provido em parte, para autorizar a penhora das cotas sociais pertencentes ao agravado e, apurado o seu valor através do oficial de justiça avaliador, verificando-se que não são suficientes para satisfazer o total da dívida, autoriza-se, desde já, que seja complementada a penhora a incidir sobre 20% (vinte por cento) do total da remuneração/rendimentos/pro labore recebidos pelo executado, relativos às cotas sociais da empresa LOPES E FERREIRA SERVIÇOS MÉDICOS LTDA. 9 - Agravo de Instrumento provido. (PROCESSO: 00152126520124050000, AG129686/RN, RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL FRANCISCO WILDO, Segunda Turma, JULGAMENTO: 12/03/2013, PUBLICAÇÃO: DJE 21/03/2013 - Página 291). - realcei -

Desse modo, entendo ser o caso de deferir, por ora, apenas a penhora das cotas de [REDACTED] da sociedade [REDACTED]

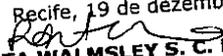
Expeça-se ofício para a JUCEPE, comunicando a indisponibilidade das cotas de [REDACTED] da empresa [REDACTED]

Intime-se [REDACTED] da sua nomeação como depositária das cotas, sob as penas da lei.

Quanto aos demais pedidos (liberação de imóveis - fls. 6650/6651 -, alteração de estatuto social, liberação de bens do empreendimento Jardim Monet, ofício do 4ª CRI de Recife/PE noticiando a venda de bens que iriam ser indisponibilizados), entendo ser o caso de intimar a FAZENDA NACIONAL para se manifestar sobre eles, no prazo de 30 (trinta) dias, antes de este Juízo proferir decisão a seu respeito.

Expeçam-se os ofícios e, em seguida, intime-se a FAZENDA NACIONAL.

Recife, 19 de dezembro de 2013.


ROBERTA WALMSLEY S. C. PORTO DE BARROS
JUÍZA FEDERAL DA 33ª VARA/PE

Cliente em 16/01/14 da decisão (T) [REDACTED] 18686

ANEXO C. Agravo de instrumento nº 136731-PE



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5.ª REGIÃO

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 136731-PE (0000087-86.2014.4.05.0000)

AGRTE : ██████████
 ADV/PROC : LUCIANO BUSHATSKY ANDRADE DE ALENCAR e outros
 AGRDO : FAZENDA NACIONAL
 EXCDO : ██████████

ORIGEM : 33ª Vara Federal de Pernambuco - PE
 RELATOR : **DES. FEDERAL IVAN LIRA DE CARVALHO (CONVOCADO)**

RELATÓRIO

O EXMO. DESEMBARGADOR FEDERAL IVAN LIRA DE CARVALHO (Relator Convocado): Cuida-se de agravo de instrumento interposto por ██████████ contra decisão que, em sede de Cautelar Fiscal movida pela FAZENDA NACIONAL contra as pessoas físicas e jurídicas que comporiam o grupo econômico de fato chamado ██████████, determinou a penhora das cotas societárias que possui na empresa ██████████.

Na inicial, o agravante relata que "a decisão agravada teve nascedouro em alegações trazidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, que, por meio de publicações de blogs e colunas sociais, indicariam, sob a ótica fazendária, que o agravante seria interposta pessoa da sua esposa, Sra. ██████████ que supostamente seria a verdadeira sócia do empreendimento" farta argumentação vazia, e provida de exagerado conteúdo de imaginação, a esposa do agravante, a Sra. ██████████ que supostamente seria a verdadeira sócia do empreendimento. No entanto, segundo alega, ele é o verdadeiro proprietário da empresa, sendo certo que a sua esposa é empregada contratada, possuindo poderes limitados de gerência. Sustenta que aportou, por conta própria, todos os recursos necessários à formação do capital inicial da empresa, não se mostrando legítima a penhora das suas cotas societárias sem que tenha havido sequer a sua intimação prévia, o que também configura contrariedade ao devido processo legal.

Subiram os autos, sendo-me conclusos por força de distribuição.

É o relatório.

Inclua-se o feito em pauta para julgamento.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 136731-PE (0000087-86.2014.4.05.0000)

AGRTE : [REDACTED]
ADV/PROC : LUCIANO BUSHATSKY ANDRADE DE ALENCAR e outros
AGRDO : FAZENDA NACIONAL
EXCDO : [REDACTED]

ORIGEM : 33ª Vara Federal de Pernambuco - PE
RELATOR : DES. FEDERAL IVAN LIRA DE CARVALHO (CONVOCADO)

VOTO

O EXMO. DESEMBARGADOR FEDERAL IVAN LIRA DE CARVALHO
(Relator Convocado): Cuida-se de agravo de instrumento interposto por [REDACTED]
[REDACTED], contra decisão que, em sede de Cautelar Fiscal movida pela
FAZENDA NACIONAL contra as pessoas físicas e jurídicas que compoariam o grupo,
econômico de fato chamado [REDACTED], determinou a penhora das cotas societárias que
possui na empresa [REDACTED].

Compulsando os autos, observa-se documentação comprobatória do alegado pelo
agravante. É ele, de fato, o proprietário da empresa [REDACTED]
[REDACTED], juntamente com a sócia [REDACTED]
consoante o contrato social acostado (fls. 41/51), devidamente registrado na Junta Comercial
do Estado de Pernambuco.

Ademais, juntou o agravante extratos bancários e demonstrativos do contador da
empresa, onde se verifica a ocorrência de aporte para futuro aumento de capital da sociedade.

Demonstrado, ainda, que a esposa do agravante, Sra. [REDACTED]
[REDACTED] é empregada contratada da empresa, conforme
documentos de fls. 75/77, e não a verdadeira sócia do empreendimento.

Nesse sentido, tem-se que:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE TERCEIRO. IMÓVEL NOMEADO À
PENHORA PERTENCENTE AO EMBARGANTE E NÃO AO EXECUTADO.*

*I. Não pertencendo o bem nomeado à penhora ao executado mas sim ao ora
embargante, deve ser aquela desconstituída.*

*II. O sócio de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, somente pode ser
responsabilizado, na hipótese de prática de atos contrários à lei ou ao contrato*



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5.ª REGIÃO

social e que culmine com a dissolução irregular da sociedade. 2. Apelação provida, à unanimidade. (TRF2. AC 39613. DEs. Franca Neto. DJ de 18.02.03)

III. Apelação improvida. (TRF5. AC 512130/RN. Rel. Desembargadora Federal Margarida Cantarelli. DJe de 20.01.2011)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. PENHORA DE COTAS DE SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. NOMEAÇÃO DE CONTADOR PARA AVALIAÇÃO. POSSIBILIDADE. CONHECIMENTO QUE NÃO SE RESTRINGE APENAS À ÁREA DA ENGENHARIA CIVIL. PELO IMPROVIMENTO DO AGRAVO.

1. Trata-se de agravo de instrumento interposto contra decisão que indeferiu o pedido de nomeação de um engenheiro civil para a avaliação das quotas sociais da empresa.

2. A jurisprudência do STJ já se posicionou no sentido de que as cotas de sociedade de responsabilidade limitada podem ser penhoradas, não obstante a existência de vedação de ordem contratual. Precedente: STJ, AgrRg no Ag 894161 / SC, rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJe 8.10.2007.

3. Na esteira do entendimento do douto magistrado a quo, "não há nos autos penhora dos bens que compõem as empresas Posto Pioneiro Ltda e Pioneiro Transportes, Turismo, Indústria e Comércio Ltda, mas sim PENHORA DAS COTAS pertencentes ao executado José Nelson de Araújo Santos nestas empresas. Deste modo, necessária a realização de perícia contábil para a apuração do valor das quotas sociais."

4. O conhecimento imobiliário não se restringe apenas à área de engenharia civil. Precedente.

5. Agravo de instrumento improvido.

Diante do exposto, dou provimento ao agravo de instrumento.

É como voto.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 136731-PE (0000087-86.2014.4.05.0000)

AGRTE : ██████████
ADV/PROC : LUCIANO BUSHATSKY ANDRADE DE ALENCAR e outros
AGRDO : FAZENDA NACIONAL
EXCDO : ██████████

ORIGEM : 33ª Vara Federal de Pernambuco - PE
RELATOR : DES. FEDERAL IVAN LIRA DE CARVALHO (CONVOCADO)

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. PENHORA DE COTAS SOCIETÁRIAS.

I. Agravo de instrumento manejado contra decisão que, em cautelar fiscal movida pela FAZENDA NACIONAL contra as pessoas físicas e jurídicas que comporiam o grupo econômico de fato chamado ██████████, determinou a penhora das cotas societárias que possui na empresa ██████████

II. Documentação comprobatória do alegado pelo agravante. É ele, de fato, o proprietário da empresa ██████████, juntamente com a sócia ██████████, consoante o contrato social acostado (fls. 41/51), devidamente registrado na Junta Comercial do Estado de Pernambuco. Ademais, juntou o agravante extratos bancários e demonstrativos do contador da empresa, onde se verifica a ocorrência de aporte para futuro aumento de capital da sociedade.

III. Não pertencendo o bem nomeado à penhora ao executado, mas sim ao ora agravante, deve ser aquela desconstituída.

IV. Agravo de Instrumento provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de AGRAVO DE INSTRUMENTO, em que são partes as acima mencionadas.

ACORDAM os Desembargadores Federais da Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, à unanimidade, em dar provimento ao agravo, nos termos do voto do Relator e das notas taquigráficas que estão nos autos e que fazem parte deste julgado.

Recife, de ██████████ de 2014.

Desembargador Federal IVAN LIRA DE CARVALHO
Relator (convocado)