

O EMPREGO DA PRESUNÇÃO HOMINIS PELAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS: ANÁLISE DA ADMISSIBILIDADE COMO MEIO DE PROVA FRENTE ÀS FRAUDES FISCAIS ESTRUTURADAS

THE USE OF HOMINIS PRESUMPTION BY TAX ADMINISTRATIONS: ANALYSIS OF ITS ADMISSIBILITY AS EVIDENCE IN THE FACE OF STRUCTURED TAX FRAUD

EL EMPLEO DE LA PRESUNCIÓN HOMINIS POR LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS: ANÁLISIS DE SU ADMISIBILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA FRENTE AL FRAUDE FISCAL ESTRUCTURADO

Érika Jamile Demoner¹
Acary de Moraes Neto²
Flavio Viganor Silva³

RESUMO: O presente artigo tem por finalidade analisar a validade e os limites do emprego da presunção *hominis* como meio de prova para a caracterização de infrações tributárias decorrentes de fraudes fiscais estruturadas, diante da complexidade e da sofisticação dos mecanismos empregados na dissimulação da ocorrência dos fatos geradores. Trata-se de prática que envolve mais de um beneficiário e estruturas capazes de ocultar os eventos reais a partir da simulação de negócios jurídicos, por meio de empresas de fachada ou fictícias, imprimindo aparência de legalidade às operações simuladas e dificultando a comprovação das práticas infracionais mediante provas diretas ou presunção legal. Quanto aos aspectos metodológicos, a pesquisa adota abordagem qualitativa e método dedutivo, mediante pesquisa bibliográfica, documental e jurisprudencial, com análise da doutrina especializada, da legislação aplicável e de precedentes administrativos e judiciais. O estudo demonstra a relevância da presunção *hominis* como ferramenta dotada de força probatória juridicamente válida, sem violar princípios e garantias constitucionais. Conclui-se que sua utilização é admissível e necessária no enfrentamento das fraudes fiscais estruturadas, contudo baseada em indícios graves, precisos e concordantes e assegurada ao contribuinte ampla possibilidade de contraprova.

Palavras-chave: Presunção *hominis*. Fraude fiscal estruturada. Prova tributária.

¹Mestranda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), pós-graduada em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), Auditora Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo e Conselheira Titular do Conselho Estadual de Recursos Fiscais (CERF/ES) do mesmo Estado.

²Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo.

³Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), pós-graduado em Direito Tributário e MBA em Auditoria e Finanças pela UNIBF. Bacharel em Direito pela Faculdade Doctum e Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo.

ABSTRACT: This article aims to analyze the validity and limits of the use of hominis presumption as evidence for characterizing tax violations arising from structured tax fraud, considering the complexity and sophistication of the mechanisms used to conceal taxable events. This practice involves more than one beneficiary and structures capable of hiding actual events through sham legal transactions and the use of shell or fictitious companies, thereby giving simulated operations an appearance of legality and hindering proof of the violations through direct evidence or legal presumptions. Methodologically, the study adopts a qualitative approach and the deductive method, based on bibliographic, documentary, and case-law research, with analysis of specialized scholarship, applicable legislation, and administrative and judicial precedents. The study demonstrates the relevance of hominis presumption as a legally valid evidentiary tool that does not violate constitutional principles and safeguards. It concludes that its use is admissible and necessary to confront structured tax fraud, provided that it is based on serious, precise, and concordant indicia and that taxpayers are afforded a full opportunity to present counterevidence.

Keywords: Hominis presumption. Structured tax fraud. Tax evidence.

RESUMEN: El presente artículo tiene por finalidad analizar la validez y los límites del empleo de la presunción hominis como medio de prueba para caracterizar infracciones tributarias derivadas del fraude fiscal estructurado, ante la complejidad y sofisticación de los mecanismos empleados para disimular la realización de los hechos imponible. Esta práctica implica más de un beneficiario y estructuras capaces de ocultar los hechos reales mediante la simulación de negocios jurídicos y el uso de empresas de fachada o ficticias, atribuyendo apariencia de legalidad a las operaciones simuladas y dificultando la comprobación de las infracciones mediante pruebas directas o presunciones legales. En cuanto a los aspectos metodológicos, la investigación adopta un enfoque cualitativo y el método deductivo, mediante investigación bibliográfica, documental y jurisprudencial, con análisis de doctrina especializada, legislación aplicable y precedentes administrativos y judiciales. El estudio demuestra la relevancia de la presunción hominis como herramienta con fuerza probatoria jurídicamente válida, sin vulnerar principios ni garantías constitucionales. Se concluye que su uso es admisible y necesario para enfrentar el fraude fiscal estructurado, siempre que se base en indicios graves, precisos y concordantes y se garantice al contribuyente amplia posibilidad de aportar prueba en contrario.

Palabras clave: Presunción hominis. Fraude fiscal estructurado. Prueba tributaria.

INTRODUÇÃO

A fraude fiscal não é uma prática recente, tratando-se de um fenômeno que surge junto a própria tributação. Todavia, à medida que as Administrações Tributárias promovem um maior desenvolvimento em tecnologias e procedimentos de auditoria fiscal, cruzando dados de novas bases de dados, a detecção de indícios de divergências e inconsistências aumenta, especialmente, a identificação de padrões de operações suspeitas. Junto ao aperfeiçoamento da fiscalização, verifica-se um aperfeiçoamento dos fraudadores, surgindo estruturas cada vez mais complexas, utilizadas especialmente para dificultar a detecção e a comprovação das condutas delitivas perpetradas com o intuito de sonegar tributos.

Visando o aprimoramento da atividade de inteligência fiscal, as administrações tributárias celebraram o Protocolo ICMS nº 66/09, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). O Anexo único do referido ato apresenta a Doutrina de Inteligência Fiscal – DIF, trazendo justificativas e conceitos, dentre os quais, a definição e as principais características da fraude fiscal estruturada.

Nesse contexto, a presunção *hominis*, instituto trazido do direito romano, também denominada de presunção simples ou judicial, surge como um instrumento indispensável de valoração racional da prova, possibilitando constituir o fato jurídico em sentido estrito tanto da norma de lançamento tributário quanto da decisão administrativa a partir de indícios contingentes e convergentes.

A natureza do instituto consiste do exame de indícios de um fato supostamente oculto ou simulado pelo aplicador da norma, utilizando suas experiências para reconhecer a existência jurídica do fato indiciado. Dada a característica de subjetividade que envolve esse instituto, o emprego dessa presunção não está isento de controvérsia. Assim, exige-se um maior rigor na sua aplicação em comparação às demais espécies de presunções relativas – às quais há determinação legal expressa – sob pena de violação de garantias fundamentais do contribuinte.

O presente artigo não adentra em questões como elisão e evasão fiscal ou de implicações penais das fraudes fiscais. De igual modo, não se presta a apresentar discussões concernentes às espécies e classificações de presunções no direito tributário ou aprofundamentos acerca do mecanismo da desconsideração jurídica de atos ou negócios dissimulados. O artigo se propõe a analisar o instituto da presunção *hominis* dentro do contexto das fraudes fiscais estruturadas, ponderando a sua eficácia como princípio de prova e os limites a ela impostos pelo ordenamento jurídico brasileiro.

A FRAUDE FISCAL ESTRUTURADA E OS DESAFIOS ENFRENTADOS PELAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS NA RECONSTRUÇÃO DA VERDADE LÓGICA

Em 1990, com a edição da Lei n.º 8.137⁴, de 27 de dezembro de 1990, o ordenamento jurídico brasileiro passou a capitular como crime contra a ordem tributária, dentre outras, a

⁴ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
[...]

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

conduta de suprimir ou a reduzir tributo mediante fraude à fiscalização tributária. Depreende-se da leitura do artigo 1.º, inciso II, do citado Diploma Legal, que a fraude fiscal consiste basicamente na supressão ou redução de tributos mediante inserção de elementos inexatos, ou omissão de operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

A fraude fiscal estruturada, por seu turno, começou a ganhar contornos nessa mesma época, cujo período foi marcado por um grande processo de abertura econômica do Brasil, trazendo consigo impactos sociais e uma profunda transformação no tecido empresarial do país.

A abertura comercial fomentou a entrada de empresas estrangeiras, contribuindo para o dinamismo econômico, o que demandou das organizações nacionais grandes investimentos em tecnologia, capacitação e mudanças estratégicas com vistas a garantir a sua adaptação aos novos rumos e à garantia da sua competitividade.

Em consequência da inserção do Brasil na economia global houve crescimento relevante dos investimentos estrangeiros e da participação do País em organizações internacionais. Em um contexto de complexidade da legislação tributária, abertura de mercado e aumento da concorrência, as empresas brasileiras viram-se obrigadas a buscar maior competitividade. Uma das frentes viu oportunidades em planejamentos tributários, inclusive ilícitos, e passaram a operacionalizar fraudes fiscais por meio de arranjos jurídicos cada vez mais complexos.

4

Naturalmente, não foram somente as organizações empresariais que sentiram a necessidade de se adaptar a essa nova realidade, as Administrações Tributárias também sofreram um reflexo imediato desse novo cenário, adaptando legislações, sistemas fiscalizatórios e promovendo mudanças estruturais profundas. Tais medidas foram fundamentais para garantir o efetivo cumprimento das obrigações tributárias e, de igual modo, mitigar a concorrência desleal, protegendo o princípio constitucional da livre concorrência, elemento estruturante da ordem econômica.

Acompanhando o rápido desenvolvimento do mundo digital, foram instituídos, dentre outras declarações fiscais e econômicas, os documentos fiscais eletrônicos e a Escrituração Fiscal Digital (EFD), permitindo o cruzamento de dados pelos órgãos de fiscalização, inclusive, em tempo real. Esses avanços implicaram o desincentivo às fraudes fiscais praticadas na forma prevista da Lei n.º 8.137/1990, de sorte que os contribuintes passaram a adotar um novo padrão de comportamento nas fraudes.

Antes, eram frequentes fraudes de circulação de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, com a implementação do digital e maior controle sobre a emissão dos documentos, o problema migrou para circulação de documentos fiscais desacompanhados de mercadoria. As estruturas não são mais pensadas para evitar postos de fiscalização e identificação de mercadoria sem nota fiscal, agora são montadas estruturadas complexas que criam empresas de fachada e circulam documentos fiscais simulando operações. Os débitos fiscais ficam concentrados em nome de pessoas ou empresas interpostas, sem patrimônio, sendo abandonadas e substituídas quando perdem sua utilidade. Os créditos tributários se tornam incobráveis.

Essas estruturas operam emitindo documentos fiscais e promovendo as respectivas escriturações com o fim de dar aparência de legitimidade às simulações, todavia, não há operações de fato ou quando há, essas divergem do declarado nos documentos fiscais.

Tal mudança de comportamento culminou medidas de combate ao novo *modus operandi*. O reconhecimento da fraude fiscal estruturada, a instituição de um Sistema Nacional de Inteligência Fiscal (SIF) e o intercâmbio de informações entre as unidades da Federação por meio do Protocolo ICMS 66/09, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), ilustram algumas dessas medidas.

De acordo com o aludido Protocolo, a atividade de inteligência fiscal, deve promover o exercício sistemático de ações especializadas, tendo por finalidade, dentre outras, “*detectar e combater a fraude fiscal estruturada*”, definindo-a da seguinte forma:

Entende-se por fraude fiscal estruturada a de natureza penal tributária, cujas principais características são as seguintes:

- a) estruturadas através de mecanismos complexos;
- b) perpetradas por grupos especialmente organizados para tais fins (organizações criminosas);
- c) operacionalizada com o emprego de diversos artifícios como dissimulação de atos e negócios, utilização de interpostas pessoas, falsificação de documentos, simulação de operações, blindagem patrimonial, operações artificiosas sem fundamentação econômica, utilização de paraísos fiscais, utilização abusiva de benefícios fiscais, utilização de empresas sem atividade econômica de fato para absorver eventuais responsabilizações, etc.;
- d) evidenciada pelo elevado potencial de lesividade ao erário, em benefício de um ou mais contribuintes ou de pessoas a eles vinculadas.

Antes da edição do citado ato normativo, o Estado de São Paulo já havia reconhecido e definido a fraude fiscal estruturada por meio da PORTARIA CAT - 95, de 24 de novembro de 2006, nos termos do artigo 25, §§ 2º e 3º:

2º - Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

1 - fraude fiscal estruturada aquela decorrente da implementação de sistema ou esquema de evasão fiscal mediante artifícios envolvendo a dissimulação de atos, negócios ou pessoas, e com potencial de lesividade ao erário;

2 - sistema ou esquema de evasão fiscal aquele formado pela associação de duas ou mais empresas, de existência real ou simulada, para o fim de planejar e executar práticas de caráter dissimulatório objetivando indevida redução ou supressão de tributo;

3 - prática de caráter dissimulatório, no âmbito jurídico-tributário, aquela infringente de norma de direito material, objetivando indevida redução ou supressão de tributo, mas encoberta por ato simulado de modo a aparentar conformidade à legislação.

§ 3º - Igualmente se compreende no conceito de prática de caráter dissimulatório, no contexto deste artigo, ato revestido de forma jurídica diversa da que deveria ser adotada em função da vontade efetiva das partes, objetivando encobrir fato gerador do tributo ou seus elementos constitutivos e, por consequência, indevida redução ou supressão de tributo.

Tal estrutura tem natureza penal tributária, entretanto, dadas as principais características que a envolve, suplanta sobremaneira os crimes contra a ordem tributária, definidos na Lei n.º 8.137/1990. As condutas penais tipificadas envolvem, nesses casos, esquemas muito bem elaborados, abrangendo mais de um contribuinte, empresas fictícias, noteiras ou “laranjas”, blindagem e ocultação patrimonial, além de documentos fiscais formalmente regulares para acobertar operações que nunca ocorreram ou cuja realização não se deu na forma declarada.

6

A esse respeito, Fernanda Regina Vilares e Matheus Carneiro Assunção (2021), ao discorrerem sobre o tema “*Cooperação interinstitucional e combate à fraude fiscal estruturada*”, trazem as seguintes lições:

Vem sendo observada uma mudança de comportamento dos contribuintes que não pretendem honrar seus compromissos com a Fazenda Pública. Se antes a estratégia comum era omitir informações aos órgãos de administração tributária e efetuar operações comerciais por vias informais, a tecnologia, informatização e a possibilidade de cruzamento de dados em tempo real serve como desincentivo ao comportamento tipificado no artigo 1º da Lei n.º 8.137/90, qual seja, omitir ou fraudar informação relevante para a constituição do crédito tributário.

Assim, tem sido habitual a estratégia de declarar todos os dados relativos aos fatos geradores, mas utilizar estruturas de blindagem patrimonial com o escopo de inviabilizar a cobrança da dívida tributária que surge da natural incidência da norma.

Todo o estratagema envolvido no planejamento com o objetivo de se furtar ao cumprimento das obrigações tributárias tem sido denominado de fraude fiscal estruturada, expressão que preferimos adotar nesse breve ensaio (...).

[...]

Fica claro que o fenômeno transcende o espectro dos tipos penais trazidos pela Lei de Crimes contra a Ordem Tributária pois engloba, sobretudo, estratégias de blindagem patrimonial e artifícios para evitar o pagamento de tributo mesmo após sua constituição e de maneira reiterada. Não raramente, envolvem, também, atos de lavagem de dinheiro, quando há ocultação, dissimulação e distanciamento da cota defraudada resultante do crime tributário com a finalidade de reinserir os valores na economia sob aparência lícita.⁵

Na dinâmica da fraude anterior era trivial comprovar o ilícito diante de mercadorias flagradas sem documento fiscal. Todavia, diante dessa nova realidade, surge a questão de como comprovar operações que não ocorreram. Enquanto provar o que de fato aconteceu é elementar, bastando flagrar a situação, é impossível um flagrante sobre uma operação que não acontece no mundo real, estando disposta apenas em documentos fiscais.

Surge então a questão: qual seria o meio de prova válido e capaz de comprovar o fato principal, proveniente de operações supostamente ocultadas ou simuladas, e cujas documentações e livros fiscais e contábeis aparentam total conformidade com a legislação?

Grande parte das Administrações Tributárias, ao apurar esse tipo de conduta fraudulenta, detém previsão legal para promoverem a cassação da inscrição no cadastro de contribuintes, porém deve restar comprovada falsidade dos elementos indicados para sua obtenção, ou na hipótese em que demonstrada a sua utilização com dolo, fraude, simulação ou dissimulação, inclusive, com previsão de efeitos retroativos à data da prática do ato que a motivou. Nessa circunstância, normalmente, os documentos fiscais são declarados inidôneos.

Dado a nova natureza da fraude, é extremamente complexo comprovar, a partir dos documentos fiscais, que uma operação não ocorreu de fato. A fiscalização dispõe de bases de dados que cruzam informações declaradas nos documentos fiscais e escriturações, e, nesse aspecto formal, as operações existem.

Tais comprovações não são elementares e demandam custosos esforços dos Fiscos. Assim, há necessidade de buscar no direito, instrumentos capazes de garantir o conhecimento, ainda que indiretamente, dos fatos jurídicos em questão.

Nessa esteira, as presunções se apresentam como instrumento jurídico necessário, permitindo provar juridicamente um fato a partir de outro fato, este sendo considerado suficiente para comprovar aquele.

⁵ VILARES, Fernanda Regina; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Cooperação interinstitucional e combate à fraude fiscal estruturada. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revistada-pgfn>. Acesso em 25 de junho de 2025.

Todavia, por ampliar o campo de provas aceitas para comprovação de um fato, é preciso cautela extra na adoção das presunções, faz-se necessário analisar a admissão e a constitucionalidade na sua utilização, além de atenção ao contraditório e a ampla defesa, oportunizando ao contribuinte fazer prova que desconstitua qualquer presunção.

Feita a contextualização em torno da fraude fiscal estruturada, e demonstrados os principais artifícios utilizados, no próximo tópico, analisar-se-á a presunção *hominis* sob a perspectiva do fundamento de validade, com suporte na melhor doutrina.

A VALIDADE DA PRESUNÇÃO HOMINIS COMO FORMA DE CONFIRMAR OU INFIRMAR A OCORRÊNCIA DE UM FATO DESCONHECIDO

Ao contrário das presunções legais expressamente determinadas em lei, a presunção *hominis* – também denominada presunção judicial ou simples, não é assumida de forma exteriorizada pela lei. Ela é construída pelo aplicador do direito a partir de raciocínio lógico, consistente no conhecimento de indícios diretamente provados, para concluir, de modo presumido, acerca da ocorrência ou não do fato probando.

A respeito da distinção entre essas duas espécies de presunção, colhe-se a lição de Fabiana Del Padre Tomé (2016):

A distinção entre presunção legal e presunção simples não está, propriamente, na existência ou ausência de previsão em norma geral e abstrata, mas no modal deontico que atinge o vínculo implicacional entre fato provado e fato presumido.⁶

E com apoio em Antonio Dellepiane (2004)⁷, assim arremata:

A chamada presunção legal, esclarece (...), “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”. Provado o fato indiciário, a conclusão acerca do fato presumido é *imposta*. Está o aplicador da norma obrigado a certificar a ocorrência do fato presumido sempre que o fato presuntivo ficar caracterizado. Já na presunção *hominis* 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].⁸

Acerca da sua admissibilidade no Direito tributário, a autora em questão sustenta ser “inerente a todos os domínios do sistema jurídico”. Com efeito, e coadunando mais uma vez com o raciocínio por ela desenvolvido, é conveniente trazer à baila os fundamentos sobre os quais apoiou-se para sustentar tal conclusão:

⁶TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 173.

⁷DELLEPIANE, Antonio. *Nova Teoria da prova*. Tradução de Erico Maciel. Campinas: Minelli, 2004. P. 132.

⁸TOMÉ, Fabiana Del Padre., op. cit., p. 182.

Apresentada uma prova, necessário se faz que o intérprete realize operação de inferência lógica para, a partir dela, deduzir o fato principal. Feita essa certificação, aliada ao fato de existir previsão normativa que autoriza o julgador a apreciar livremente as provas, verifica-se ser a presunção *hominis* inerente a todos os domínios do sistema jurídico, incluindo o direito tributário.

Maria Rita Ferragut (2005), de igual modo, defende sua admissão pelo sistema, assim caracterizando-a:

[...] como uma proposição individual e concreta reveladora de um raciocínio lógico presuntivo realizado pelo aplicador da norma, que, a partir do conhecimento de indícios, da inexistência de provas em sentido contrário a eles, e da relação de implicação estabelecida segundo o que ordinariamente acontece, forma sua convicção, declarando normativamente a existência de fato jurídico indiretamente conhecido.⁹

Conquanto a melhor doutrina defenda com muita robustez a constitucionalidade da presunção em relevo, incumbe destacar que, noutro vértice, alguns conceituados doutrinadores se opõem a essa corrente, dentre eles, Luiz Eduardo Schoueri (1997), segundo o qual:

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

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

A razão porque não cabe o emprego de presunções simples em lugar das provas é imediata: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade - ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal - de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador.¹⁰

Nesse contexto, interessa-nos demonstrar que, para essa corrente doutrinária, tal presunção não encontra amparo no sistema tributário em face da rigidez do princípio da legalidade.

A despeito desse entendimento, valhamos-nos mais uma vez das lições de Maria Rita Ferragut (2005), a qual discorreu sobre a imprescindibilidade do cumprimento de determinados requisitos para a criação de regras jurídicas veiculadoras de presunção *hominis*, sendo eles:

⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 136.

¹⁰ SCHOUERI, Luiz Eduardo. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal. *Processo administrativo fiscal*, v. 2, p. 85-86.

“ausência de proposição prescritiva geral e abstrata para solução do caso concreto, inexistência de prova em sentido contrário e que os indícios sejam graves, precisos e concordantes”.

Nesse sentido, assim aduz a autora:

Para que seja constitucional a utilização das presunções *hominis* na criação de obrigações, além do fato indiciado dever ser típico, e de todas as condições para admissibilidade das presunções terem sido cumpridas (observância dos princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva, razoabilidade, proporcionalidade e ampla defesa, conforme desenvolvido no Capítulo VI, bem como a subsidiariedade na aplicação da regra), três são os demais requisitos:¹¹

Dessume-se, portanto, que o emprego dessa presunção requer uma série de condicionantes como condição de sua admissibilidade, especialmente que os indícios sejam graves, precisos e concordantes, de sorte que é equivocado o entendimento de contrariedade a legalidade por tratar-se de um mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei em substituição à prova.

Para além disso, conquanto o Código Processual Civil de 2015, não tenha expressamente previsto a presunção *hominis* nesse exato termo, pode-se afirmar que seu fundamento está presente no artigo 375, que assim dispõe:

O juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e, ainda, as regras de experiência técnica, ressalvado, quanto a estas, o exame pericial.

Nesse sentido, Fabiana Del Padre Tomé (2016) leciona:

O Código Processual Civil de 2015, ao autorizar ao julgador a livre apreciação da prova, com base nela formando seu convencimento, e independentemente de quem a tiver produzido (art. 369 c/c art. 371), está, de certa forma, a prescrever a adoção da presunção *hominis*. O art. 375 do mesmo diploma legislativo vai além, expressamente permitindo que o juiz aplique as regras da experiência comum.¹²

Diante de todo o exposto, ao mesmo tempo em que a fraude fiscal estruturada torna a comprovação das condutas uma missão extremamente difícil, a presunção objeto do presente estudo emerge como uma ferramenta de grande relevância frente a gravidade dos ilícitos, todavia, envolta em intensas controvérsias e debates jurídicos, exigindo do aplicador do Direito a estrita observância aos princípios processuais, do contraditório e a escolha de indícios criteriosa.

¹¹ FERRAGUT, Maria Rita., op. cit., p. 139.

¹² TOMÉ, Fabiana Del Padre., op. cit., pp. 172-173

O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DA PRESUNÇÃO HOMINIS

Para além da construção doutrinária examinada, cumpre verificar, sob a ótica jurisprudencial, como os tribunais administrativos e judiciais tem recepcionado a presunção *hominis*, notadamente nos casos de fraude fiscal estruturada. O exame da jurisprudência não apenas confirma a validade do instituto, como também permite identificar os parâmetros exigidos para a sua legítima aplicação, corroborando o entendimento doutrinário anteriormente exposto.

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio da 1ª Turma de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais, teve a oportunidade de enfrentar a distinção entre presunção legal e presunção *hominis*, ao apreciar a presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96. Na ocasião, o colegiado assentou tratar-se de presunção legal relativa, fundada exclusivamente na ausência de comprovação da origem de valores creditados em conta de depósito (ou de investimento) mantida junto a instituição financeira, concluindo que, nessa hipótese, “não se trata de presunção *hominis*”.¹³

Da leitura do precedente, depreende-se que o próprio órgão julgador administrativo reconhece a existência autônoma da presunção *hominis* como categoria distinta da presunção legal, corroborando a distinção doutrinária analisada no tópico anterior.

11

Ainda no âmbito do CARF, a 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento, ao apreciar autuação fundada, dentre outros elementos, em indícios de interposição fraudulenta de pessoas em operações bancárias, teve o cuidado de esclarecer que os indícios eventualmente colhidos no âmbito de inquérito policial não substituem os elementos probatórios, estes devendo ser constituídos diretamente pela fiscalização, no exercício de sua atividade investigativa e à luz do princípio da verdade material.¹⁴ O entendimento reforça a exigência doutrinária de que o raciocínio indiciário seja edificado a partir de elementos efetivamente coligidos no próprio processo administrativo fiscal, e não por mera importação de indícios estranhos ao feito, sob pena de comprometimento da segurança jurídica do contribuinte.

¹³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-001.353. Processo nº 13819.005008/2002-60. Relatora: Susy Gomes Hoffmann. Julgado em 15 maio 2012.

¹⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº 2201-009.226. Processo nº 10410.724936/2016-27. Relator: Sávio Salomão de Almeida Nóbrega. Julgado em 8 set. 2021.

Também relevante, nesse contexto, a manifestação do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT-SP) em julgamento no qual restou reconhecida a configuração de fraude fiscal estruturada na denominada “Operação Yellow”¹⁵. A operação identificou esquema envolvendo empresa de fachada usada para simulações. A empresa declarava operações de retorno de industrialização como forma de acobertar a saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal. A partir da convergência desses elementos, o órgão julgador administrativo concluiu pela existência de fraude fiscal estruturada, mantendo a exigência do crédito tributário e reconhecendo a responsabilidade solidária dos envolvidos. O interesse comum restou caracterizado pela participação coordenada na implementação do esquema fraudulento.

O precedente ilustra a hipótese versada no presente estudo: a declaração de inidoneidade sobre documentação fiscal formalmente regular, cuja aparência de legalidade é rompida pela análise conjunta e sistemática de indícios convergentes – a ausência de estrutura operacional efetiva da empresa interposta, a artificialidade da rota interestadual simulada e a manipulação da alíquota interestadual aplicável – aptos, em conjunto, a autorizar a presunção da ocorrência do fato jurídico dissimulado.

A jurisprudência, todavia, também adverte, de forma reiterada, quanto aos limites da utilização de indícios como fundamento de responsabilização tributária, de modo a evitar que a presunção *hominis* seja empregada como sucedâneo de prova, especialmente quando em jogo a responsabilização de terceiros. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, ao examinar hipótese de redirecionamento de execução fiscal em face de sucessora integrante de grupo econômico de fato, assentou que a caracterização da confusão patrimonial apta a autorizar a responsabilização solidária pressupõe a demonstração de elementos concretos constantes dos autos, não decorrendo de mera suposição ou de coincidências genéricas entre os envolvidos.¹⁶ Tal orientação, ainda que estabelecida em contexto ligeiramente distinto do aqui investigado, reforça a lógica de que os indícios hábeis a fundamentar a presunção *hominis* reclamam densidade probatória suficiente, não bastando a mera invocação de suspeitas ou de coincidências genéricas entre os envolvidos.

¹⁵ SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Impostos e Taxas. 10ª Câmara Julgadora. AIIM nº 4.052.416-4 (“Operação Yellow”). Relator: Raphael Zulli Neto. Julgado em 24 abr. 2019.

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1.786.311-PR, Segunda Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão. Julgado em 9 maio 2019. DJe 14 maio 2019.

Do cotejo dos julgados analisados, extrai-se conclusão relevante para os fins deste estudo: a jurisprudência administrativa e judicial pátria, de modo convergente com a doutrina majoritária examinada, reconhece a legitimidade da presunção *hominis* como meio de prova apto a autorizar a constituição do fato jurídico tributário, notadamente diante de esquemas de fraude fiscal estruturada em que a prova direta se revela inatingível. Tal reconhecimento, contudo, vem sempre acompanhado da exigência de rigor na escolha e na valoração dos indícios, os quais devem ser: (i) diretamente constituídos no âmbito do próprio processo fiscalizatório; (ii) dotados de gravidade, precisão e concordância suficientes para autorizar a ilação presuntiva; e (iii) confrontados com a ampla possibilidade de contraprova por parte do contribuinte, sob pena de a presunção *hominis* converter-se em instrumento de arbítrio, incompatível com as garantias constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e da legalidade tributária.

CONCLUSÃO

O presente estudo teve por objetivo investigar a validade, os fundamentos e os limites do instituto da presunção *hominis* como meio de prova apto a fundamentar infrações tributárias decorrentes de fraudes fiscais estruturadas. Conforme demonstrado, as fraudes fiscais têm se tornado cada vez mais sofisticadas, desafiando e exigindo avanços das Administrações Tributárias. O desafio engloba alcançar ilícitos que ferem a concorrência leal, sem arbitrariedades ou prejuízo da ampla defesa e do contraditório.

13

Verificou-se, inicialmente, que, a fraude fiscal estruturada não constitui fenômeno recente, tendo sua origem associada ao processo de abertura econômica brasileira, na década de 1990, e ao consequente aperfeiçoamento dos mecanismos de dissimulação empregados pelos contribuintes infratores.

A instituição da Doutrina de Inteligência Fiscal por meio do Protocolo ICMS nº 66/09 do CONFAZ e a definição jurídica para a fraude fiscal estruturada, tanto no âmbito federal quanto estadual – a exemplo da Portaria CAT nº 95/2006 do Estado de São Paulo –, evidenciam o reconhecimento, pelas próprias Administrações Tributárias, da complexidade desses esquemas. As fraudes se estruturam com a atuação organizada de grupos de empresas, muitas delas fictícias ou de fachada, utilização de empresas interpostas, produção de documentação fiscal formalmente regular, mas materialmente inidônea, simulações e ocultação de patrimônio.

Diante desse cenário, restou demonstrado que a exigência de prova direta para a caracterização do fato jurídico tributário dissimulado revela-se, na maior parte das vezes, impraticável, impondo a necessidade de aperfeiçoamento dos instrumentos jurídicos disponíveis. Dentre estes, a presunção *hominis* se apresenta como ferramenta de inegável relevância. A valoração racional da prova, capaz de reconstruir, ainda que indiretamente, a verdade material dos fatos ocultos é imprescindível para alcançar esse tipo de infração.

A análise doutrinária empreendida permitiu identificar que a presunção *hominis*, ao contrário da presunção legal, não decorre de expressa previsão normativa, mas é construída pelo aplicador do direito a partir do raciocínio lógico-inferencial sobre indícios diretamente conhecidos, autorizando-o a concluir pela ocorrência do fato presumido.

Demonstrou-se, ademais, que tal instituto é inerente a todos os domínios do sistema jurídico, incluído o direito tributário, com amparo implícito no artigo 375 do Código de Processo Civil de 2015.

Não obstante, demonstrou-se a existência de corrente doutrinária, que sustenta a incompatibilidade desse tipo de presunção com a rigidez do princípio da legalidade tributária, entendendo que o raciocínio de mera probabilidade não poderia substituir a prova do fato gerador.

A investigação jurisprudencial realizada corroborou o entendimento da corrente doutrinária majoritária. Verificou-se que os órgãos julgadores administrativos e judiciais reconhecem a legitimidade da presunção *hominis* como meio hábil a autorizar a constituição do fato jurídico tributário oculto, notadamente diante de esquemas de fraude fiscal estruturada.

Diante de todo o exposto, conclui-se que a presunção *hominis* constitui instrumento juridicamente válido e materialmente necessário para o enfrentamento das fraudes fiscais estruturadas, na medida em que viabiliza o conhecimento, ainda que indireto, de fatos jurídicos tributários deliberadamente ocultos sob aparência de legalidade.

Sua utilização, contudo, não é isenta de limites: exige-se do aplicador do direito rigor redobrado na seleção e na valoração dos indícios, de modo a assegurar que a convicção presuntiva se apoie em elementos graves, precisos e concordantes, e não em mera suspeita ou probabilidade genérica, sob pena de comprometimento das garantias constitucionais do contribuinte. É nesse delicado equilíbrio entre a efetividade da fiscalização tributária e a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte que reside o desafio contemporâneo da

presunção *hominis*, cuja adequada compreensão e aplicação seguem sendo indispensáveis para a higidez do sistema tributário nacional.

REFERÊNCIAS

1. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-001.353. Processo nº 13819.005008/2002-60. Relatora: Susy Gomes Hoffmann. Julgado em 15 maio 2012.
2. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária. Acórdão nº 2201-009.226. Processo nº 10410.724936/2016-27. Relator: Sávio Salomão de Almeida Nóbrega. Julgado em 8 set. 2021.
3. BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 dez. 1990.
4. BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 mar. 2015.
5. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.786.311-PR. Segunda Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão. Julgado em 9 maio 2019. Diário da Justiça Eletrônico, 14 maio 2019.
6. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). Protocolo ICMS nº 66, de 3 de julho de 2009. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 jul. 2009.
7. DELLEPIANE A. Nova teoria da prova. Tradução de Erico Maciel. Campinas: Minelli, 2004.
8. FERRAGUT MR. Presunções no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
9. SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda. Portaria CAT nº 95, de 24 de novembro de 2006. Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, 25 nov. 2006.
10. SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Impostos e Taxas. 10ª Câmara Julgadora. AIIM nº 4.052.416-4 (Operação Yellow). Relator: Raphael Zulli Neto. Julgado em 24 abr. 2019.
11. SCHOUERI LE. Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal. In: ROCHA VO (coord.). Processo administrativo fiscal. São Paulo: Dialética, 1997; v. 2, p. 81-88.
12. TOMÉ FDP. A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2016.
13. VILARES FR, ASSUNÇÃO MC. Cooperação interinstitucional e combate à fraude fiscal estruturada. Revista da PGFN, 2021; 11(1): 10-25.