

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL
DIREITO TRIBUTÁRIO – TURMA 4 (2016)

**A INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA INSTITUÍDA PELO ART. 373 DO CÓDIGO DE
PROCESSO CIVIL E SEUS REFLEXOS NO PROCESSO TRIBUTÁRIO**

Henrique Celso de Castro Sant'Anna

Projeto de dissertação de mestrado apresentado
ao Mestrado Profissional da FGV Direito SP
Orientadora: **Juliana Furtado Costa Araujo**

SÃO PAULO
2016

1. Delimitação do tema e tratamento pretendido

A proposta de pesquisa é a demonstração dos reflexos da inversão do ônus da prova no processo tributário, posta no art. 373 do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015). Acredita-se que o maior impacto será a eliminação da prova de fato negativo (comumente denominada de prova diabólica), o qual produzirá efeitos em redirecionamento de execução fiscal, constituição de crédito tributário, compensação de tributos, configuração de responsabilidade tributária em grupos econômicos e constituição de lançamento tributário – como ocorre com o lançamento do Imposto Territorial Urbano (IPTU) em que a comprovação de não recebimento do carnê fica a cargo do contribuinte, nos termos da súmula nº 397 do Superior Tribunal de Justiça (STJ). A pesquisa será realizada a partir de análises de julgados, de súmulas, de doutrinas, da legislação brasileira pertinente ao tema.

Considerou-se o tema para pesquisa porque a prova tem por objeto algo que se utiliza para servir de convencimento de outrem¹ e, para que se alcance tal objetivo, deve-se estabelecer uma relação entre o conteúdo da prova e o fato alegado. Nem todo fato, contudo, pode ser objeto de prova, tais como os fatos notórios, os estranhos à causa (também chamados de impertinentes), os irrelevantes (aqueles que não importam para a tomada de decisão, ainda que guardem pertinência com o caso), os confessados, os objetos de presunção legal e, por fim, os impossíveis.

Assim, no Código de Processo Civil de 1973 (CPC/73), em seu art. 333, estabeleceu o legislador que o ônus da prova incumbia ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Em suma, segundo o CPC/73, a distribuição do ônus da prova recai sobre aquele que alega o fato, pois, produzida a prova, esta passa a ser do processo (princípio da comunhão da prova) e a preocupação com quem a prestou resta inócua, sendo certo que o importante passar a ser se os fatos foram provados ou não.

Essa sistemática estabelecida pelo CPC/73, todavia, além de ineficaz em determinadas situações por impedir que as alegações se aproximem da verdade, como, por exemplo, nos casos dos fatos objetos de presunção legal (como as CDAs nas

¹ SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da (Org.). Novo CPC e o Processo Tributário. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 77.

execuções fiscais) e dos impossíveis para que a parte produza prova (como no caso do IPTU em que o não recebimento do carnê é impossível de ser comprovado pelo contribuinte), traz prejuízos às partes e compromete o modelo constitucional do processo, uma vez que afronta direitos constitucionais fundamentais, como o completo exercício do contraditório e da ampla defesa postos no art. 5º, LV, da Constituição da República de 1988 (CR/88).

A ineficiência da dinâmica da prova estabelecida no CPC/73 já era notada pelos julgadores, os quais viram a necessidade de inversão do ônus da prova em alguns casos. A partir disso, o legislador positivou a possibilidade de inversão do ônus da prova em situação específica – art. 6º, VIII, da Lei nº 8.078, de 11/09/1990 (Código de Defesa do Consumidor). Essa possibilidade dentro das relações processuais consumeristas se deu pela dificuldade – as vezes, até impossibilidade – do consumidor em produzir prova dos fatos alegados por ele.

Observou-se que a dificuldade, ou impossibilidade, de provar o fato alegado em determinadas situações não é exclusiva das relações de consumo. Pelo contrário, é uma dificuldade que abarca o direito processual civil em si – dentro do qual se enquadra o processo tributário, que é o que interessa para o trabalho –, dada a sistemática da dinâmica da prova estabelecida pelo CPC/73.

Assim, o legislador ordinário positivou no art. 373, § 1º, do CPC/15, a inversão do ônus da prova para eliminar essa falha na dinâmica da prova que maculava o modelo constitucional do processo, impedia a proximidade das alegações com a verdade dos fatos e, conseqüentemente, causava problemas às partes. Atrelada a isso, determinou-se nos arts. 5º ao 10 do CPC/15, a obrigação de cooperação das partes entre si, o que é visto por uns como Princípio da Cooperação e por outros como ordem mandamental.

A positivação da possibilidade de inversão do ônus da prova fará com que o processo tributário tome outro caminho, haja vista que a aplicação desse instituto nos casos de prova de fato negativo, ou impossível, e de presunção legal, por exemplo, era subjetiva e nem sempre era deferida pelo julgador, como ocorreu nos julgamentos do REsp 168.035/SP e do AgRg no REsp 784771/RS, que são precedentes originários da súmula nº 397 do STJ.

Diante dessa subjetividade de aplicação da inversão do ônus da prova no processo tributário realizada ao longo dos anos, conclui-se que a análise da extensão

desse instituto, posto no art. 373, §1º do CPC/15, e, conseqüentemente, de sua aplicação tornam-se pertinentes ao ordenamento jurídico tributário, uma vez que eliminará falhas no processo tributário oriundas da antiga dinâmica da prova posta no CPC/73.

2. Formato do trabalho de conclusão

O trabalho de conclusão será no formato de dissertação aplicada. Antes do advento do CPC/15, a inversão do ônus da prova não contava com norma positivada e sua aplicação no Direito Tributário era restrita, ainda que haja alguns casos de aplicação desse instituto na vigência do CPC/73. O CPC/15 trouxe alterações na sistemática das provas e dispôs parâmetros para que os julgadores apliquem a inversão do ônus da prova no processo tributário, nos termos do §1º do art. 373 do CPC/2015.

Como dito acima, a positivação da possibilidade de inversão do ônus da prova fará com que o processo tributário tome outro caminho, haja vista que a aplicação desse instituto nos casos de prova de fato negativo, ou impossível, e de presunção legal, por exemplo, nem sempre era deferida pelo julgador (REsp 168.035/SP; AgRg no REsp 784771/RS – precedentes originários da súmula nº 397 do STJ).

Pode-se ver a aplicação da inversão do ônus da prova nos seguintes casos, por exemplo:

- i) em casos de redirecionamentos de execuções fiscais para sócios, cujo nome consta da CDA, que não tem condições de ter acesso aos autos do processo administrativo tributário por não fazerem parte do quadro societário da empresa executada;
- ii) em casos de compensação tributária de IRPJ retido na fonte quando a Receita Federal do Brasil (RFB) indefere o pedido de compensação mediante despacho decisório, mas não demonstra todas as provas em que fundamentou o indeferimento. Como o contribuinte possui difícil, ou impossível, acesso às provas não apresentadas pela RFB, deve-se inverter o ônus da prova para que contribuinte fundamente seu pedido de inconformidade;
- iii) em casos de lançamentos tributários como ocorre com o do IPTU, por exemplo, em que cabe ao contribuinte comprovar o não envio, ou não

recebimento, do carnê, configurando prova impossível de ser produzida por ele.

Como o instituto, recentemente inserido no ordenamento jurídico, objeto de estudo é uma norma de aplicação objetiva no processo tributário quando presentes os pressupostos no caso concreto, não há que se falar em solução de problema e em reflexão sobre a prática. Por isso, optou-se pela dissertação aplicada!

3. Principais questões ou problemas

As principais questões e os problemas são:

- a) Qual a finalidade da prova no processo tributário? É (im)prescindível?
- b) Existe distinção na dinâmica do ônus da prova mantida pelo legislador ao editar o CPC/15 em que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor? Isso não quer dizer o ônus da prova recai sobre aquele que alega o fato?
- c) Poderia se falar em inversão do ônus da prova no processo tributário sem o Princípio da Cooperação?
- d) Quais meios de prova admitidas no processo tributário podem ser objetos de inversão do ônus da prova?
- e) O magistrado não inverte o ônus da prova para si quando converte o julgamento em diligência praticada por ele?
- f) Com a inversão do ônus da prova, como ficam as presunções no processo tributário?
- g) Como fica a inversão do ônus da prova diante da presunção da CDA?
- h) Aplica-se a inversão do ônus da prova no processo administrativo tributário?
- i) A inversão do ônus da prova poderá ocorrer a qualquer tempo?
- j) A inversão do ônus da prova já não está positivada no processo tributário judicial, com aplicação na execução fiscal, mediante o art. 41 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (LEF)²?

² Art. 41 - O processo administrativo correspondente à inscrição de Dívida Ativa, à execução fiscal ou à ação proposta contra a Fazenda Pública será mantido na repartição competente, dele se extraindo as

- k) Durante o processo de fiscalização, quando intimado a apresentar documentos de difícil, ou impossível, obtenção, mas de fácil obtenção pelo autuante, pode-se inverter ônus da prova?

4. Objetivos pretendidos, perspectivas de análise e resultados esperados

Antes do advento do CPC/15, a possibilidade de aplicação da inversão do ônus da prova no processo tributário não era clara e possuía uma aplicação bastante restrita e conforme o caso concreto. Essa instabilidade de entendimento, fazia com que o instituto não fosse aplicado em casos semelhantes!

Assim, pretende-se demonstrar para os operadores do direito a aplicação da inversão do ônus da prova no processo tributário, posta no art. 373, §1º, CPC/15. É demonstrar o cabimento desse instituto nas mais diversas situações e, talvez, quebrar paradigmas e dogmas dentro do processo tributário.

Pretende-se ainda abordar estratégias processuais para as partes lidarem com a questão probatória em cenários específicos, como nos exemplificados acima (item 2).

Disso, se espera como resultado das análises, a serem realizadas ao longo do estudo, que esse instituto seja aplicado, sem restrições, nas mais diversas situações desde que estejam presentes no caso concreto os requisitos para a aplicação da inversão do ônus da prova.

5. Justificação da relevância prática e do potencial inovador

A sistemática da dinâmica da prova existente no CPC/73 aliada às presunções existentes em Direito Tributário, além de ineficaz em determinadas situações por impedir que as alegações se aproximassem da verdade, como, por exemplo, nos casos dos fatos objetos de presunção legal (como as CDAs nas execuções fiscais) e dos impossíveis para que a parte produza prova (como no caso do IPTU em que o não

cópias autenticadas ou certidões, que forem requeridas pelas partes ou requisitadas pelo Juiz ou pelo Ministério Público.

Parágrafo Único - Mediante requisição do Juiz à repartição competente, com dia e hora previamente marcados, poderá o processo administrativo ser exibido na sede do Juízo, pelo funcionário para esse fim designado, lavrando o serventuário termo da ocorrência, com indicação, se for o caso, das peças a serem trasladadas.

recebimento do carnê é impossível de ser comprovado pelo contribuinte), trazia prejuízos às partes e comprometia o modelo constitucional do processo, uma vez que afrontava direitos constitucionais fundamentais, como o completo exercício do contraditório e da ampla defesa postos no art. 5º, LV, da Constituição da República de 1988 (CR/88).

Instituída a inversão do ônus da prova no art. 373, §1º, CPC/15, viu-se a necessidade de fazer um estudo sobre o tema para que demonstre sua aplicação nas mais diversas situações, como, por exemplo, a demonstração da extinção da prova diabólica no processo tributário; o dever da Fazenda de provar o fato alegado pelo contribuinte quando ele não puder fazê-lo, ainda que o título atacado goze de presunção legal, etc.

A inovação do trabalho é caracterizada pela própria positivação da inversão do ônus no CPC/15, haja vista que, até então, sua aplicação era restrita. Ademais, por se tratar de um tema novo introduzido pelo CPC/15, acredita-se que o assunto careça de estudos e de pesquisa empírica, como o presente trabalho propõe.

Entende-se que a inversão do ônus da prova no processo tributário trará benefícios não só para o contribuinte, mas para todo o ordenamento jurídico tributário, porquanto os fatos se aproximarão mais da verdade e isso evitaria que demandas desnecessárias e prolonguem no tempo.

6. Fontes de pesquisa e métodos de investigação

As fontes de pesquisas serão:

- a) Julgados administrativos e judiciais;
- b) Súmulas administrativas e judiciais;
- c) Doutrinas;
- d) Legislação esparsa;
- e) Sites especializados;
- f) Artigos científicos;
- g) Monografias;
- h) Teses de mestrados;
- i) Teses de doutorado.

7. Familiaridade com o objeto, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal

A familiaridade com o objeto do trabalho, acessibilidade de informações e envolvimento pessoal advém da prática profissional do autor, que se dedica diariamente aos processos tributários, uma vez que atua no contencioso tributário administrativo e judicial.

Some-se a isso à sua prática como servidor público pelo tempo de serviço prestado como oficial de justiça *ad hoc* do município de Goiânia-GO, lotado na 3ª Fazenda Pública Municipal dessa Comarca.

Demais disso, como não poderia deixar de ser em relação aos profissionais que atuam tanto no contencioso administrativo quanto no judicial, o tema Dinâmica da Prova em toda sua extensão é o mais perseguido e manejado por esse profissional, o que naturalmente desperta um interesse de estudo e o faz refletir o quão importante é o tema.

8. Literatura especializada e obras de referência

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. Semiótica do Direito. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed., 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, (1973) 2006.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, 11ª ed. revista. São Paulo: Malheiros (2003) 2010.

BUENO, Cássio Scarpinella. Curso Sistematizado de Direito Processual Civil, Tomo I, 2ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2009.

CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário/Cleide Previtalli Cais, 5ª ed. rev., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Revisa dos Tribunais, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 24ª ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, (1986) 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Curso de Direito Tributário, 19ª ed., revista. São Paulo: Saraiva, 2007.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo, 26ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, (1992) 2010.

CONRADO, Paulo Cesar. Execução Fiscal, 2ª ed. de acordo com o Novo CPC. São Paulo: Noeses, 2015.

_____; FURTADO COSTA ARAUJO, Juliana. O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário, 2ª edição revisada e ampliada. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

DIDIER JR., Fredie. Curso de Processo Civil, Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento, Volume 1, 12ª ed., Salvador-BA: JusPodivm, 2010.

_____; BRAGA, Paulo Sarno; OIVEIRA, Rafael Alexandria de. Curso de Processo Civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória, Vol. 2, 10ª ed., revista, ampliada e atualizada. Salvador-BA: JusPodivm, 2015.

FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário, 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARINONI, Luiz Guilherme. Curso de Processo Civil, Teoria Geral do Processo, Volume 1, 4ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2010.

MOUSSALEM, Tarek Moysés. Fontes do Direito Tributário, 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 13ª ed., Porto Alegre-RS: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2011.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, (2005) 2007.

SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da (Org.). Novo CPC e o Processo Tributário. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil: Teoria Geral do Direito Processual Civil e Processo de Conhecimento. Volume I, 45ª ed. Rio de Janeiro: Forense, (1985) 2006.

_____. Curso de Direito Processual Civil: Processo de Execução e Cumprimento da Sentença, Processo Cautelar e Tutela de Urgência. Volume II, 41ª ed. Rio de Janeiro: Forense, (1985) 2007.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário, 3ª ed. revisada. São Paulo: Noeses, 2011.

VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo, 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

9. Sumário preliminar

Introdução

1. Os meios de prova e sua classificação
2. Princípios
 - a. Princípio da cooperação
 - b. Princípio do contraditório
 - c. Princípio da ampla defesa
 - d. Princípio da prova cumulativa
 - e. Princípio da paridade das armas
3. Modelo constitucional do processo
4. Dinâmica da prova
 - a. Dinâmica da prova no processo administrativo
 - b. Dinâmica da prova no processo judicial
5. Inversão do ônus da prova no CPC/2015
6. Presunções no processo tributário
7. Aplicação da inversão do ônus da prova
 - a. Cabimento no processo administrativo tributário
 - b. Inversão do ônus da prova no processo administrativo tributário

c. Inversão do ônus da prova no processo judicial

8. Conclusão

10. Principais etapas e cronograma de execução

	2016				2017						
Fases	Set.	Out.	Nov.	Dez.	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Mai.	Jun.	Jul.
Pesquisa	✓	✓									
Leitura	✓	✓									
Revisão Bibliográfica			✓	✓							
Síntese dos capítulos à orientadora				✓	✓						
Entrega de capítulos					✓	✓					
Versão Provisória							✓				
Seminário de pesquisa e qualificação							✓	✓			
Revisão do trabalho e redação final								✓	✓	✓	
Entrega da versão final do trabalho											✓

11. Estimativa das horas de dedicação necessárias à realização do trabalho

Estima-se que serão dedicadas 2 horas diárias, totalizando 60 horas mês, para a realização do trabalho de conclusão de curso. Considera-se que não será necessário, à primeira vista, aumentar a quantidade de horas diárias dedicadas ao projeto, uma vez

que o autor do projeto já concluiu todos os créditos necessários para as matérias eletivas. Assim, o primeiro semestre de 2017 ficará livre para que possa dedicar-se à conclusão do projeto proposto para que realize o depósito da versão final do trabalho no prazo mínimo possível, 18 (dezoito) meses, que será em 22/07/2017.