

X CONGRESSO DA FEPODI

DIREITOS FUNDAMENTAIS E JUSTIÇA

A532

Anais do X Congresso da Fepodi [Recurso eletrônico on-line] organização X Congresso da Fepodi: Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – Campo Grande;

Coordenadores: Abner da Silva Jaques, João Fernando Pieri de Oliveira e Lívia Gaigher Bósio Campello – Campo Grande: Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-798-4

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Desenvolvimento, responsabilidade e justiça: a função da ciência jurídica no aperfeiçoamento da sociedade.

1. Desenvolvimento. 2. Responsabilidade. 3. Justiça. I. X Congresso da Fepodi (1:2023 : Campo Grande, MS).

CDU: 34



X CONGRESSO DA FEPODI

DIREITOS FUNDAMENTAIS E JUSTIÇA

Apresentação

A Federação Nacional de Pós-Graduandos em Direito (FEPODI) realizou, nos dias 07, 08 e 09 de agosto de 2023, o X Congresso Nacional da FEPODI, em formato híbrido, adotando o seguinte eixo temático: “Desenvolvimento, Responsabilidade e Justiça: A função da Ciência Jurídica no aperfeiçoamento da Sociedade”, justamente para corroborar o compromisso institucional em promover a integração ensino-pesquisa-extensão entre os corpos discente e docente da Graduação e Pós-Graduação.

Para a realização do evento, contamos com o essencial apoio do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI), do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), do Observatório de Direitos Humanos, Acesso à Justiça e Desenvolvimento Sustentável da UFMS e do Centro Universitário UNIGRAN Capital.

Mais uma vez a abrangência de nosso trabalho alcançou as cinco regiões brasileiras, recebendo participantes vinculados a Instituições de Ensino Superior de 13 estados, dentre eles graduandos, graduados, especializandos, especialistas, mestrandos, mestres, doutorandos e doutores, todos empenhados na missão de contribuir com o rumo da pesquisa no direito. O interesse de nossos alunos mostra à comunidade acadêmica que a pesquisa é capaz de criar espaços comuns para o diálogo, para a reflexão e para o intercâmbio de experiências.

Fruto de um trabalho coletivo, na décima edição do evento, após o processo de submissão dos trabalhos e suas respectivas duplas avaliações às cegas, foram aprovados 273 resumos expandidos para apresentação, distribuídos em 11 Grupos de Trabalhos, sendo 9 deles presenciais e 2 on-lines, que buscaram contemplar as mais variadas áreas do direito, além de mais de 700 acadêmicos inscritos como ouvintes para o evento.

Sempre acreditamos que o formato utilizado para a apresentação dos trabalhos (resumos expandidos) auxilia consideravelmente o desenvolvimento acadêmico, ao passo que permite ao pesquisador apresentar as ideias iniciais sobre um determinado tema e melhor desenvolvê-las a partir das contribuições que são concedidas, nos Grupos de Trabalho, por docentes ligados a renomadas Instituições de Ensino Superior do país, os quais indicam sempre bons caminhos para o aperfeiçoamento da pesquisa.

Os Anais que ora apresentamos já podem ser considerados essenciais no rol de publicações dos eventos científicos, pois além de registrar conhecimentos que passarão a nortear novos estudos em âmbito nacional e internacional, revelam avanços significativos em muitos dos temas centrais que são objeto de estudos na área jurídica e afins.

Assim, com esse grande propósito, apresentamos uma parcela do que representa a grandiosidade do evento científico, como se fosse um retrato de um momento histórico, com a capacidade de transmitir uma parcela de conhecimento, com objetivo de propiciar a consulta e auxiliar no desenvolvimento de novos trabalhos, tudo com vistas a ampliar o acesso ao conhecimento e a democratizar a pesquisa no Brasil.

Esperamos que todos possam aproveitar a leitura.

Abner da Silva Jaques

Presidente da Federação Nacional dos Pós-Graduandos em Direito - FEPODI

João Fernando Pieri de Oliveira

Vice-presidente da Comissão de Acadêmicos e Estagiários da OAB/MS

Lívia Gaigher Bósio Campello

Coordenadora do Observatório de Direitos Humanos, Acesso à Justiça e Desenvolvimento Sustentável

PRESUNÇÃO E SUAS CONSEQUÊNCIAS NO DEVIDO PROCESSO LEGAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

PRESUMPTION AND ITS CONSEQUENCES ON DUE LEGAL ADMINISTRATIVE TAX PROCESS

Ursula Spisso Monteiro Britto ¹
Walter Carvalho Monteiro Britto ²

Resumo

O Direito deve ser visto como um conjunto de normas jurídicas válidas com a finalidade de estabelecer normas princípios e normas regras de condutas sua aplicabilidade depende da criação de uma relação jurídica entre sujeitos em torno de um bem jurídico tutelado. O elo dessa relação é a norma individual e concreta, construída a partir da interpretação do ordenamento jurídico, frente a fatos sociais e jurídicos, possibilitando a exigência de um dever e de um direito. Ao buscar a reconstrução de um fato é possível que se valha de indícios os quais, podem ser encontrados de forma ficcional ou presuntiva. O processo administrativo tributário garante o controle do lançamento do crédito tributário, como direito fundamental que o é, o julgador, responsável pela revisão deve ater-se à apreciação das provas, especialmente, a prova presuntiva para que se confirme que o cidadão-contribuinte experimentou riqueza tributável, a fim de alcançar a estabilidade jurídica.

Palavras-chave: Processo administrativo tributário, Indícios e provas, Direito fundamental

Abstract/Resumen/Résumé

Law must be seen as a set of valid legal norms with the purpose of establishing norms, principles, norms and rules of conduct. Its applicability depends on creation of a legal relationship between subjects Around a protected legal good. The link in this relationship is the individual and concrete norm, built from the interpretation of the legal system, in the face of social and legal facts, enabling the requirement of a duty and a right. When seeking the reconstruction of a fact, it is possible to use evidence which can be found in a fictional or presumptive way. Tax administrative process guarantees the control of the assessment of the tax credit, as a fundamental right that it is, the judge, responsible for the review, must stick to assessment of the evidence, especially the presumptive evidence to confirm that the citizen-taxpayer has experienced taxable wealth in order to achieve legal stability.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax administrative process, Index and proof, Fundamental right

¹ Doutoranda em Direito pela FADISP. Mestre em Direito pela UNIFIEO. Pós-graduada em Direito Administrativo e Direito Constitucional pela UNIDOMBOSCO. Especialista em Processo Civil e Direito Civil pela UNIFIEO.

² Pós Doutor pelo Mackenzie. Doutor pela FADISP. Mestre em Direito pelo UNIFIEO.

INTRODUÇÃO

A beleza do Direito como norma de comportamento social cogente está na relação jurídica de natureza obrigacional, esse elo se estabelece entre dois sujeitos jurídicos, um na posição de credor e, outro, na contingência de devedor, em torno de um bem jurídico tutelado pelo Estado-soberano, este que deve ser compreendido como o povo de um país independente, no qual os pactos são assentidos pelos seus nacionais. Porém, este elo, como norma individual e concreta, para que seja válido, deve ser criado por meio da construção de uma norma geral e abstrata, oriunda de um processo de positivação do direito, e da reprodução de um evento que já ocorreu no mundo dos fenômenos naturais ou no mundo dos fenômenos jurídicos (BARROS, 2007).

O fato social, como conduta praticada por pessoas, não é o único a deflagrar a incidência de um direito ou um dever. Um fato jurídico também tem a mesma função, aliás, podemos até dizer que um fato (social ou jurídico) é gerador de diversas outras relações jurídicas e dos mais variados ramos do direito, a exemplo disso, a venda de um imóvel, constitui no fato gerador do imposto de renda sobre ganho de capital, do imposto sobre a transmissão de bens “inter vivos” e dos emolumentos cartoriais de escritura e registro na matrícula, pois partes desses emolumentos são taxas, e, por fim, estabelece uma nova relação jurídica de propriedade de direito privado.

Ocorre que esses exemplos são de fatos mediados por meio de indícios diretos, que constituem uma prova segura da existência do fato jurídico constituído pela norma individual e concreta. Todavia, existem fenômenos factuais que não se alcançam o evento diretamente, e mesmo assim, serão considerados verdadeiros por meio indireto da sua comprovação mediada por indícios de um fato existente, revelando outro fato presumível por dedução lógica.

O temor desse fato presumido como válido para comprovar a existência de um evento está sobre a possibilidade de não se alcançar a verdade jurídica tão importante para a estabilidade do Direito e capaz de promover a paz social entre os indivíduos. Por essa razão, o presente arrazoado tem por objetivo geral a demonstração de como o processo administrativo tributário deve se comportar procedimentalmente para alcançar tal verdade jurídica, sem, contudo, cair na vala da invalidade jurídica ou da expropriação da propriedade sem o devido processo legal substancial.

O referencial teórico está pautado na pesquisa bibliográfica realizada em obras de juristas e nas normas jurídicas vigentes sobre o processo administrativo tributário. Traçaremos um breve perfil histórico sobre o instituto devido processo legal até chegar à sua aplicação no Direito Tributário, que trata das relações jurídicas entre cidadãos-contribuintes e o Estado-

soberano, este composto pelo seu povo. Além disso, faremos a distinção perfunctória entre indício e prova, veremos que o primeiro são os fragmentos deixados sobre a ocorrência de um evento, já, o segundo, mostra-se como a confirmação segura de que tais indícios se prestam a comprovar a ocorrência de um evento que se esvaiu com o tempo.

Observaremos que o amadurecimento acerca das provas, construídas por meio de indícios, embora não trate do fato jurídico descrito numa norma geral e abstrata, revela a sua existência de forma indireta, na qual é tratada pela doutrina e pelas normas jurídicas como fatos ficcionais ou presumidos. O perfil do julgador responsável pela revisão do lançamento do crédito tributário, é dotado de livre apreciação de indícios probatórios apresentados pelas partes para fins de construção da prova, a qual, se confirmará ou não o direito creditório criado de ofício. Ao final, sem pretender esgotar o tema, merecendo aprofundamento numa oportunidade vindoura poderemos concluir singelas pinceladas sobre uma questão discutida há séculos e que, fatalmente, acompanhará os contribuintes pelos próximos.

DESENVOLVIMENTO

Alguns alegam épocas mais longínquas, mas é inegável que a essência da “Magna Charta Libertatum”, de 1215, conforme Comparato (2011, p. 94), prevê na cláusula 39, regra segundo a qual, retira do rei absoluto a autoridade de julgamento do seu povo e, o passa para seus pares, instituindo-se, nesse momento histórico, o devido processo legal.

Moraes, comentando a referida cláusula, esclarece que o devido processo legal foi concebido não só para tratar do direito material, mas foi além, em questões processuais, ao estabelecer importantes corolários desse instituto que são a ampla defesa, e o contraditório (2011, p. 297). A cláusula 39 trata de um dos bens mais importantes, qual seja, a propriedade privada conquistada pelo labor do cidadão ou por outro meio, e. g., herança, doação, recompensa entre outras modalidades de aquisição.

Comparato ainda lembra que a 14ª Emenda à Constituição norte-americana trouxe esse marco histórico, inclusive na nossa Carta da República Federativa do Brasil, expressamente, em seu art. 5º, inciso LIV, cujo dispositivo máximo é categórico ao afirmar que: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Estabelece também, no inciso LV, do art. 5º, dois tipos de jurisdição contenciosa: uma judicial propriamente dita e, outra, administrativa: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Não temos uma lei nacional sobre o processo administrativo, o que faz com que, cada ente político institua a sua própria, mas, isso não lhe dá autoridade para criações de presunções ou ficções, mesmo que legais, ou para o estabelecimento de regras de procedimentos para formalização e julgamento no âmbito administrativo sem a presença de critérios de justiça na aplicação da lei.

Sendo o tributo a parcela da propriedade privada destinada aos cofres públicos, por óbvio, o processo administrativo se torna essencial à vida dos cidadãos-contribuintes, já que não se trata de um ato de vontade pagar tributo, mas uma imposição do poder de tributar que o Estado-soberano possui, este considerado em sua formação política: União, Estados, Distrito Federal e seus milhares de Municípios, todos com as suas competências tributárias bem definidas pela Constituição vigente.

Devido à impossibilidade de se traçar as regras comuns aplicáveis ao processo administrativo, adotaremos neste trabalho a Lei federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, bem como o Decreto federal nº 70.235, de 6 de março de 1972, recepcionado como lei ordinária pela Constituição de 1988. Além disso, analisaremos também uma situação peculiar no Regulamento do ICMS, do Estado de São Paulo, Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, que trata de uma presunção para fins de constituição de crédito tributário com base em divergências apuradas na escrituração fiscal do cidadão-contribuinte paulista.

Para que ocorra um direito ou um dever, antes, há necessidade de um enquadramento lógico entre um fato social ou jurídico e uma norma geral e abstrata, que, após entre entrelaçamento lógico, surge então a norma individual e concreta, ou seja, com identificação dos seus sujeitos (credor e devedor) em torno em uma obrigação ou um direito.

Ocorre que o fato (social ou jurídico) é constitutivo do fato jurídico, na construção da norma individual e concreta, a partir da comprovação da existência do fato por meio da prova construída a partir dos indícios identificados. O dogma jurídico deixou de ser uma verdade absoluta com a evolução do método hermenêutico clássico, sendo adotado, agora, as contribuições da semiótica, em seus planos semânticos, pragmáticos e sintáticos, como meios seguros à construção da realidade jurídica.

Para a identificação, interpretação e construção da norma geral e abstrata, cabe ao intérprete, por meio do método semiótico, a compreensão do ordenamento jurídico vigente e válido. Já o fato jurídico é uma expressão que revela um acontecimento comprovado no mundo fenomênico e com repercussão para o mundo do Direito.

Essa comprovação é mediada pelo mundo das provas, que, na verdade, são indícios probatórios, que podem levar a uma conclusão de que estamos diante de uma prova, por isso, indício não se confunde com a etimologia do termo prova. Nesse sentido, Carnelutti (2006, p. 485) esclarece que “as provas são assim um equivalente sensível do fato para avaliação”, ou seja, somente pelos sentidos é que o julgador poderá ter conhecimento sobre o fato, fora dos sentidos, há apenas divagações sobre um fenômeno.

O mundo fenomênico é conhecido (fisicamente) pelos sentidos e estes são mediados pelas provas que encontramos pelo caminho para se posicionar sobre a existência de certo evento, agora, pretérito. É comum, na fase da academia, o professor de direito penal esclarecer ao neófito das ciências jurídicas que a existência de um corpo não significa homicídio. Diante de indícios, tais como: cacos de vidros, marcas de um pneu na pista e partes do para-choque de um veículo, é possível que tenha havido um atropelamento, o que levaria a crer que, em verdade, seria uma forma culposa agravada pela omissão de socorro.

Assim, também pode ocorrer em outros ramos do Direito, como é o caso do Direito Tributário, tão rico em provas sobre a existência de um fato social ou jurídico passível de revelar riqueza nova tributável. Vale esclarecer que o princípio da capacidade econômica ou tributária do cidadão-contribuinte, previsto no § 1º, do art. 145, da CF/88, demonstra muito bem a questão de ser tributada a riqueza nova, e não a pré-existente, como ocorre no caso de indenização por perdas patrimoniais. A riqueza que ingressa no patrimônio do indivíduo não aumenta o seu patrimônio, pois a sua finalidade é a de recompor o que foi reduzido por perdas.

Agora, a questão não está na compreensão do fato descrito acima, mas no tipo de prova que se prestará a dar robustez à formação da relação jurídico-tributária sobre a não incidência tributária sobre uma riqueza que não é nova. Nesse caso, os indícios que se prestam à confirmação ou não de uma possível relação jurídico-tributária passível de exigir tributo estão em documentos, que também são fatos jurídicos, por exemplo: um contrato firmado entre as partes, que é norma individual e concreta originária; um distrato antecipado, configurando outra norma individual e concreta de sobreposição; e, por fim, as perdas econômicas e financeiras em virtude do rompimento prematuro do pacto jurídico, que formam o conjunto de indícios futuros, mas não incertos, pois é medido pelo rompimento de ingressos de riquezas, prejudicando resultados ainda a serem alcançados.

Assim, sem prova da existência de um fato social ou jurídico, não há como se constituir o fato jurídico descrito na norma geral e abstrata para que dele seja deflagrado, automática e infalivelmente, como afirma Pontes de Miranda.

Outra forma de se obter uma prova é por meio de indícios indiretos, fruto de uma lógica jurídica, ou seja, não se baseia em indícios diretos sobre a ocorrência de eventos, que também serão considerados fatos jurídicos para o Direito. Essa outra forma de constituição do fato jurídico será realizada por meio de ficções ou presunções legais, isto é, criadas pelo Direito.

A doutrina define a ficção jurídica como aquela sem correspondência no mundo físico, como é o caso da pessoa jurídica, que, de fato, não se trata de uma existência física e humana. Já a presunção é esclarecida como a comprovação de um fato suposto por meio de um outro fato comprovado, como é o caso acima apresentado do atropelamento de alguém. Neste caso, admitindo prova em contrário, estamos diante de uma presunção relativa (*presumption iuris tantum*), que pode ser atacada por meio de uma contraprova.

Falam os doutrinadores também sobre um tipo especial de presunção sem admissão de prova em contrário, qual seja, a “*presumption juris et de jure*”, não sendo muito diferente da ficção jurídica, já que não se admite prova em contrário.

Tomé (2008) nos apresenta um farto arcabouço de tipos de provas, que possa trazer luz à verdade e comprovar os eventos (agora como fatos), mas nos chama a atenção a protoprova como proposta que se apresenta qualquer prova, pois tudo dependerá de ser aceita ou não pelo julgador do caso. Alerta o autor, para o fato de que toda prova, direta ou indireta, é, em suma, uma presunção de veracidade de outro fato, calcada nas lições de Bentham.

No Estado de São Paulo, o Decreto nº 45.490/2000, no seu art. 509, estabelece um caso de presunção relativa da existência de sonegação fiscal bastante peculiar, apurado com em divergências encontradas nos estoques (entradas ou saídas), levando à presunção de que o cidadão-contribuinte teria deixado de emitir notas fiscais de vendas de mercadorias e, por isso, sem o recolhimento do imposto sobre a circulação de mercadorias.

Note-se que a questão, embora a hipótese seja posta como a busca do movimento real tributável, em verdade, busca-se é a apuração de diferenças para enquadramento na figura jurídica da sonegação fiscal.

Por ser um indício indireto para se chegar a uma conclusão de riqueza tributável, obviamente, estamos diante de uma presunção relativa, que é passível de ser confrontado pelo cidadão-contribuinte posto na condição de sujeito passivo da obrigação tributária relativa do imposto estadual sobre circulação de mercadorias, mediante a apresentação de outro indício de que a realidade não é a do fisco, mas, agora, a sua realidade sobre o fato, o que Tomé denomina como contraprova.

A dificuldade fica, agora, com o julgador que poderá acatar ou não a contraprova produzida pelo cidadão-contribuinte, já que este saí na desvantagem, pois o fisco alegará que a

escrituração é um dever instrumental ou administrativo do sujeito passivo por homologação, nos moldes do art. 150, do CTN, que é aquele que fica na contingência de apurar e antecipar o tributo sem prévio exame e para ulterior homologação.

Sob esse prisma, ao nos indagar acerca da liberdade de apreciação de prova pelo julgador, podemos observar que a solução de conflitos não é atribuição tão somente ao Estado-juiz. Bem da verdade, o Estado-juiz é provocado como solução final à contenda, caso a matéria não tenha sido estabilizada por outro meio de solução de conflitos, entre eles o processo administrativo de competência do Estado-executivo e do Estado-legislativo. Esclareça-se, que, o próprio Estado-juiz se utiliza do expediente do processo administrativo para solução de conflitos, por exemplo, no caso disciplinar de seus serventuários, mesmo que estes ainda possuam o Estado-juiz como última instância para pacificação do conflito originado no âmbito administrativo.

Considerando, que o processo administrativo tributário tem por objetivo a solução de litígios entre o fisco e o cidadão-contribuinte, ele deve ser pautado por princípios comuns ao processo judicial, tais como: publicidade, economia, motivação, celeridade, contraditório, ampla defesa entre outros postulados para a efetividade da prestação jurisdicional administrativa (Lei nº 9.784/99), a fim de orientar para consecução de direitos fundamentais.

No geral, os órgãos colegiados de julgamento, cuja hierarquia se apresenta como segunda e terceira instâncias administrativas, são compostos, além de servidores da administração pública, também pelos pares dos cidadãos-contribuintes, empossados na função de julgadores por meio de indicação de entidade de classe, o que faz com que esses órgãos possuam um alto grau de especialidade sobre a matéria tributária, visto que entre eles estão profissionais das ciências jurídicas, contábeis e outras especialidades importantes para a revisão dos critérios adotados para constituição do crédito tributário.

A publicidade dos atos é uma outra garantia do cidadão-contribuinte de que o ato não é secreto, sendo assim, assegurado, o direito à ampla defesa e contraditório, contando também com a decisão motivada, possibilitando a interposição de recursos às instâncias superiores. A celeridade e, a economia são pressupostos inerentes ao processo administrativo tributário devido à formalidade moderada que se adota, com base no princípio da verdade material, bastante questionado pelos tributaristas, afirma-se que toda verdade é formal, pois, é construída nos autos, ou uma verdade lógica, ensejando numa espécie de relações entre linguagens, obtida por meio das regras do jogo processual.

Por esses motivos, a verdade jurídica é construída pelo julgador, que, livremente, analisa o conjunto probatório apresentado pelos sujeitos da relação jurídico-tributária e realiza o cotejo

com a infração e multa imputadas, donde se conclui, ao final, se o lançamento tributário de ofício é válido ou não juridicamente.

Essa liberdade sobre a produção de provas num processo administrativo tributário, que prima pela formalidade moderada, não autoriza o defendente a apresentá-la a qualquer tempo, tanto que, o processo tributário federal e do Estado de São Paulo exigem que as provas sejam apresentadas logo na protocolização da impugnação ou da defesa, surgindo novas provas estas serão admitidas somente em casos especiais, tais como: retorno de diligências com juntada de documentos pelo credor da relação jurídico-tributário formalizada pelo lançamento de ofício, ou no caso de comprovação da impossibilidade da sua apresentação anteriormente.

Também se adota a não obrigatoriedade da análise de todos os argumentos e suas provas, mas com o compromisso de que o julgador motivará a sua escolha por um deles e desde que esteja convencido sobre a solução justa do caso posto para julgamento. Todavia, quando o julgador estiver diante de um indício indireto de que ocorreu certo evento (agora fato), assim como ocorre com a presunção do art. 509, do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, a sua atenção deve ser redobrada, vez que só se alcançará a verdade jurídica por meio da subsunção do fato (evento reproduzido pela prova constituída nos autos do processo administrativo) e, com a reconstrução da norma geral abstrata aplicável.

Sem esse esforço procedimental, o cidadão-contribuinte sofrerá as consequências de estar na contingência de pagar um tributo que não é devido, ferindo de morte o princípio da legalidade tributária, que impõe à pessoa política, pertencente ao Estado-soberano, o direito de exigir o que a Constituição lhe outorgou, nada a menos, nada a mais.

Embora a presunção relativa (*presumptio iuris tantum*) possa parecer ilegal ou inconstitucional, a sua adoção no sistema tributário se faz relevante para o combate à sonegação fiscal, tanto é verdade, que o art. 148, do Código Tributário Nacional, prevê um tipo de lançamento pouco comentado pela comunidade jurídica tributária, que é o lançamento por arbitramento, ou de aferição indireta (PAULSEN, 2015, p. 223), nos casos em que houver omissão ou não mereçam fé as informações prestadas pelos cidadãos-contribuintes, tema esse, que merece ser tratado em estudo específico.

Mas nem tudo está perdido, pois, sopesando o fato de que o lançamento parte de um fato presumido relativamente, o mesmo Código Tributário Nacional, agora em seu art. 149, inciso VIII, permite a administração pública que revise o seu lançamento “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”.

CONCLUSÃO

O fato jurídico é constituído por meio de provas da existência de fatos sociais e jurídicos, cujos indícios foram deixados para que pudessem reconstruir um evento relevante para o Direito, que, no ramo tributário, implica na exigência de tributo, isto é, parcela da riqueza do cidadão-contribuinte destinado aos cofres públicos para os fins sociais traçados pela Carta da República Federativa do Brasil de 1988. Contudo, essa riqueza não pode ser transferida sem que seja efetuado o lançamento do crédito tributário de ofício e, sem que seja possibilitado ao administrado a sua reclamação sobre o gravame tributário.

Ocorre que o fenômeno jurídico não é construído somente por indícios relacionados diretamente à existência de eventos que se esvaíram pelo tempo, é reconstruído por marcas deixadas pelo sujeito credor da relação jurídica. Os indícios são diretos e indiretos, sendo que estes podem ser ficcionais ou presuntivos, mas sempre nos termos de lei para que não se mitigue ou anule o princípio da legalidade tributária.

No Estado de São Paulo adotou-se o fato jurídico presumido “*iuris tantum*” para fins de identificação de sonegação fiscal, mas com garantia de que o cidadão-contribuinte possa combatê-lo por meio de ampla defesa e contraditório, atingindo, assim, a finalidade do devido processo legal administrativo tributário. Cabe ao julgador, monocrático ou colegiado, buscar a verdade material por meio de uma formalidade processual moderada para que se alcance a justiça tributária, que é a validade jurídica ou não do lançamento, sob pena de se expropriar os bens do devedor sem que seja autorizado por lei.

A presunção de fato jurídico tributário nada mais do que uma derivação do lançamento por arbitramento, no qual adota os mesmos mecanismos de constituição do crédito tributário, inclusive, a possibilidade de ser apresentada indício probatório em sentido contrário ao lançamento, revelando a natureza relativa da presunção do art. 509, do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. Por isso, acredita-se que o julgador deva ficar atento às consequências jurídicas dos seus atos de revisor do lançamento do crédito tributário pautado em proposta de prova relativa, devendo adotar todos os meios de provas (indícios probatórios) permitidos em lei, mesmo que sejam determinadas diligências necessárias para que se busque a verdade material, ou melhor dizendo, da existência dos fatos sociais ou jurídicos necessários para constituição do fato jurídico tributário previsto na normal geral e abstrata.

REFERÊNCIAS

CARNELUTTI, Francesco. **Teoria Geral do Direito**. Rio de Janeiro: Âmbito, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COMPARATO, Fábio Konder Comparato. **A Afirmação Histórica dos Direitos Fundamentais**. 7. ed. 3. tir. São Paulo: Saraiva, 2011.

MORAES, Alexandre. **Direitos Humanos Fundamentais**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

Legislação Consultada

BRASIL. [Constituição Federal (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 16. mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas e princípios gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Município. Diário Oficial da União: 27 out. 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 16. mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Dispõe sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Diário Oficial da União: 01. fev. 1999. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em: 16. mai. 2023.

BRASIL. Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação. Diário Oficial: 01. dez. 2000. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em: 16. mai. 2023.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Diário Oficial da União: 07. mar. 1972. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm> Acesso em: 16. mai. 2023.