

OS LIMITES DA PRESUNÇÃO PARA CONFIGURAÇÃO DA MULTA FISCAL QUALIFICADA

RICARDO NÜSKE

Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Público, atuando principalmente na área do Direito Tributário. Exerceu a função de Assessor da Presidência no Tribunal Administrativo de Recurso Fiscais - TARF - da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, até 1994. Exerce a função de Juiz Federal vinculado ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região - TRF4, desde 1994, com atuação nas Varas Federais de Rio Grande, Novo Hamburgo e Porto Alegre, Turma Recursal dos Juizados Especiais Federais do Rio Grande do Sul e na Turma Regional de Uniformização do Tribunal Regional Federal da 4ª Região - TRF4, nas áreas de Direito Penal, Direito Previdenciário e Direito Tributário. Atualmente é Juiz Federal na titularidade da 13ª Vara Federal da Subseção de Porto Alegre, especializada em Direito Tributário. Com especialização em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul / Instituto de Estudos Tributários. Especialização em Direito Constitucional pela Universidade de Pisa na Itália e Mestrando em Filosofia no Programa de Pós-graduação em Filosofia da Pontifícia Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Infrações à Legislação Tributária e Sanções Tributárias. Sua aplicação com a obrigatória observância dos Princípios da Administração Pública e Constitucionais. 2.1. As espécies de sanções tributárias. 2.2. A aplicação das sanções tributárias; a interpretação do Art. 136 do Código Tributário Nacional. Teoria da Responsabilidade Subjetiva e Teoria da Responsabilidade Objetiva Imprópria ou por Culpa Presumida. 2.3. A Responsabilidade Objetiva Imprópria (Impura) ou por Culpa Presumida. 3. Do conceito e dos elementos necessários para aplicação da presunção como meio de prova nas sanções não qualificadas. 3.1. Dolo e Culpa para fins de aplicação de sanção fiscal agravada deverá ser comprovada sempre. 3.2. A inversão do ônus da prova em caso de lançamento por presunção frente a exigência da motivação dos atos administrativos. A exigência de que o fisco sempre comprove os fatos alegados para efetivação do lançamento fiscal. 4. Considerações finais.

1 Introdução

O presente trabalho busca apresentar elementos que facilitem a compreensão do regramento que trata da aplicação das sanções tributárias frente a ocorrência de infrações a legislação tributária, com especial

observância dos ditames contidos no artigo 136 do Código Tributário Nacional e aplicação da presunção como meio de prova no Direito Tributário.

O trabalho tem, num primeiro momento, seu centro de análise na interpretação, do artigo 136 do CTN estatuinte que “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe da intenção do agente ou do responsável** e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Após adentrar a Teoria da Responsabilidade Subjetiva e da Teoria da Responsabilidade Objetiva Imprópria ou Impura ou Teoria da Culpa Presumida como melhor interpretação aos ditames contidos no artigo 136 do Código Tributário Nacional apresentaremos os **requisitos necessários para que seja aplicada a presunção como meio de prova** bem como **os elementos necessários para que seja afastada o convencimento produzido pela presunção como meio de prova.**

Na aplicação das sanções fiscais por infrações à legislação tributária sempre se impõe a prova direta para a produção de provas de dolo e culpa do agente que permitam a motivação do auto de lançamento.

Dolo de culpa para fins de aplicação de multa agravada sempre deverão ser comprovadas por meio direto sendo afastada a hipótese de presunção. Tal critério é essencial para que não seja violado o princípio Constitucional da Ampla Defesa com Contraditório e garantida aplicação do Princípio da Responsabilidade Subjetiva na comprovação do dolo e culpa do agente.

Por fim, dentro deste contexto, ganham especial relevo os limites e os elementos necessários para aplicação da presunção por parte dos agentes fiscais bem como da impropriedade da utilização da inversão do ônus da prova como consequência obrigatória ao contribuinte para afastar as conclusões produzida por presunção na aplicação das multas qualificadas.

2 Infrações à Legislação Tributária e Sanções Tributárias. Sua aplicação com a obrigatória observância dos Princípios da Administração Pública e Constitucionais.

No direito tributário o descumprimento do dever estipulado na regra matriz de incidência caracteriza a hipótese de Infração à Legislação Tributária que impõe ao infrator sanções fiscais a serem aplicadas ao descumpridor da regra.

Neste contexto Regina Helena Costa nos enfatiza que “...o Código Tributário Nacional, por cuidar de normas gerais, não aponta os tipos inflacionais, agindo do mesmo modo em relação as sanções, ficando este regramento a cargo do legislador de cada pessoa política.”

(Regina Helena Costa em Curso de Direito Tributário; Editora SARAIVA; 5 Edição p. 309.)

Tais preceitos de natureza sancionatória estão subordinados aos princípios constitucionais da legalidade; da irretroatividade; da presunção de inocência; da verdade material; da razoabilidade; da vedação de confisco e outros. Subordinados ao princípios constitucionais nos seus atos abstratos e principalmente nos seus atos concretos.

O regramento das Infrações à Legislação Tributária e suas sanções estão diretamente subordinadas aos ditames contidos nos Princípios Constitucionais especialmente aqueles que mandam observar o Contraditório com ampla defesa em esfera administrativa. A aplicação de sanções fiscais sem a observância dos limites constitucionais torna o ato administrativo passível de anulação e a responsabilização do agente publico pelos danos daí advindos.

Aqui ainda registra Regina Helena Costa que “a Lei 9784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, **abriga diretrizes a serem observadas em toda atuação administrativa.** Em seu art. 2º caput, preceitua que ‘**a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência**’.”

(Regina Helena Costa em Curso de Direito Tributário; Editora SARAIVA; 5ª Edição; p. 313).

Devemos registrar que a observância de tais diretrizes atinge todos os atos praticados em esfera administrativa federal. Assim as Instruções Normativas da Secretarias da Receita, assim como todos os atos de lançamento fiscal e aplicação de sanções tributária estarão subordinados aos princípios e diretrizes legalmente estabelecidos. A inobservância das diretrizes estabelecidas pelo legislador para observância da Administração Pública Federal levava a nulidade dos atos praticados e responsabilização dos agentes pelos danos daí decorrentes.

2.1 As espécies de sanções tributárias

O legislador brasileiro estabeleceu associou uma diversidade de sanções as infrações à legislação tributária que podem ser assim arroladas, de forma não taxativa: a) penalidades pecuniárias; b) multas de ofício; **c) multas punitivas ou por infração; d) multas isoladas; e) multas agravadas (qualificadas);** f) multas de mora; g) juros de mora; h) acréscimos legais; i) correção monetária; j) apreensão de mercadorias e documentos; k) apreensão de veículos; l) suspensão de regime fiscal especial, ou outros.

Este tópico tem caráter meramente indicativo das muitas sanções aplicadas por infração à legislação fiscal. O presente trabalho tem por objeto todas as sanções fiscais que decorrem das normas que configuram infração à Legislação Tributária especialmente no que tange ao conteúdo probatório das infrações que tenham conteúdo subjetivo.

2.2 A aplicação das sanções tributárias; a interpretação do Art. 136 do Código Tributário Nacional. Teoria da Responsabilidade Subjetiva e Teoria da Responsabilidade Objetiva Imprópria ou por Culpa Presumida.

O Código Tributário Nacional dispôs nos artigos 136, 137 e 138 os ditames gerais sobre a Responsabilidade por Infrações à Legislação Tributária.

Na aplicação das regras punitivas, descrevendo a ocorrência de infrações à Legislação Tributária, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 136, definiu a modalidade de Responsabilidade a ser adotada na aplicação das sanções tributárias dispondo que **“Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”**

Dentro do contexto do presente trabalho fica a questão de qual teoria da responsabilidade foi adotada pelo legislador com a disposição contida no artigo 136 do Código Tributário Nacional.

O elemento central do dispositivo esta na expressão **“independe da intenção do agente ou do responsável** “afastando a comprovação do DOLO como elementos da responsabilidade do agente para sua validade. **Registre-se que a intenção do agente somente é considerada na composição do dolo. Na culpa a intenção do agente não é considerada.** Sob este contexto não se pode interpretar o dispositivo para aplicação da responsabilidade objetiva pura em matéria tributária. **O dispositivo indica, assim, com clareza que a responsabilidade por infração à legislação tributária tem natureza subjetiva (subjetiva propriamente dita ou subjetiva por presunção).**

Registre-se que o artigo 136 do Código Tributário Nacional ao afastar a intenção do agente infrator para apuração da responsabilidade esta a indicar a natureza subjetiva da responsabilidade. Isto significa que o legislador adotou a Teoria Subjetiva ou, num campo mais restrito a Teoria Objetiva Imprópria ou Impura que admite a comprovação da culpa por presunção

Na linha de entendimento da Teoria Subjetiva propriamente dita Regina Helena da Costa enfatiza que “A polêmica concernente à interpretação desse dispositivo gira em torno da expressão segundo a qual a responsabilidade por infração à legislação tributária **‘independe da intenção do agente.’** Dessa cláusula muitos extraem a conclusão de que se cuida de responsabilidade objetiva. Entretanto, parece-me equivocada tal interpretação. Isto porque responsabilidade objetiva é aquela que prescinde da ideia de culpa, em seu sentido amplo, vale dizer, a abranger tanto o dolo

quanto a culpa em sentido estrito (negligência, imprudência e imperícia). Ora quando a lei declara que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, **há que se entender estar afastado tão somente o dolo, e não a culpa em sentido estrito.** Logo tal responsabilidade não exige dolo para sua configuração. Mas por evidente, exige a culpa do infrator, como é a regra em matéria de direito sancionatório, o que demonstra tratar-se de autêntica **responsabilidade subjetiva.**”

(Regina Helena Costa em Curso de Direito Tributário; Editora SARAIVA; 5ª edição; pp. 314 e 315.)

Enquadrando a responsabilidade por infração à legislação tributária como subjetiva no seu caráter puro resta necessária a comprovação direta da presença do elemento culpa (em sentido lato – dolo ou culpa) como requisito para aplicação das sanções tributárias qualificadas.

Adotada a Teoria Subjetiva para enquadrar a Responsabilidade por Infração a Legislação Tributária resta evidenciado que o elemento volitivo do agente deverá ser devidamente comprovado para caracterização do ilícito que permita a aplicação de sanção qualificada por dolo ou culpa. Na hipótese caberá ao fisco demonstrar a presença dos elementos subjetivos que configurem o ilícito e o nexo causal entre o comportamento volitivo e os resultados atingidos pelo contribuinte. **Como dolo e culpa devem ser provados sempre na Teoria da Responsabilidade Subjetiva resta prejudicada a aplicação da presunção em tal tipo de comprovação já que culpa e dolo devem necessariamente ser comprovados por quem aplica a sanção agravada. (Aqui não de fala em responsabilização por presunção).**

A Teoria da Responsabilidade Objetiva Imprópria ou Impura (nos casos em que não tivermos hipóteses de dolo e culpa) que admite a presunção como meio de prova para aplicação de sanções tributárias será abordada no próximo tópico.

2.3 A Responsabilidade Objetiva Imprópria (Impura) ou por Culpa Presumida

Adotando uma interpretação mais restritiva, classificando Responsabilidade por Infração à Legislação Tributária como Objetiva Imprópria

ou Impura estaríamos também acolhendo a responsabilidade que acolhe a culpa presumida (TEORIA OBJETIVA IMPRÓPRIA OU IMPURA OU TEORIA DA CULPA PRESUMIDA) em que o agente fiscal fica desincumbido de comprovar (PROVA DIRETA) o dano causado para aplicação da sanção fiscal.

Tanto na hipótese da exigência da comprovação do elemento culpa em sentido lato na classificação da responsabilidade por infração a legislação tributária como subjetiva ou na hipótese da responsabilidade por infração tributária ser classificada como objetiva imprópria, em que se admite a utilização da presunção, **a produção da prova também se impõe ao fisco. Na primeira hipótese a prova direta e na segunda hipótese a prova indireta, por presunção).**

Seguindo a teoria da culpa presumida (Objetiva Imprópria ou Impura) o agente fiscal deverá comprovar a ação do agente infrator; o dano sofrido pelo Estado bem como os elementos que justifiquem a adoção do mecanismo da presunção como elemento de prova. Este é o caminho para a comprovação dos fatos que justifiquem a aplicação de sanções não qualificadas.

Relativamente à adoção da Teoria Objetiva Imprópria ou da Culpa Presumida pelo legislador no artigo 136 do Código Tributário Nacional Otavio Alves Forte enfatiza que “considerando a culpabilidade requisito essencial à incidência de toda norma repressiva, conclui-se pelos argumentos expostos, que o artigo 136 não adotou, nem poderia adotar, a responsabilidade objetiva, mas sim a presunção relativa de culpa do infrator, invertendo-se o ônus da prova.” Na sequência do trabalho o autor conclui afirmando que “o artigo 136 é verdadeira adoção da teoria da culpa presumida, que tem como consequência a inversão do ônus da prova....”

(Otavio Alves Forte no trabalho - Responsabilidade Tributária Objetiva.)

Na hipótese o autor admite a inclusão da comprovação da culpa do agente por presunção excluindo apenas o dolo. Penso que a Teoria da Responsabilidade Subjetiva deveria ser estendida também a comprovação direta da culpa para aplicação de sanções qualificadas. Possibilitar a comprovação da culpa por meios indiretos de prova traria serio com-

prometimento aos limites constitucionais da Presunção de Inocência e comprometeria a segurança jurídica.

Assim o agente fiscal teria dois caminhos para aplicação das sanções fiscais em razão de infração à legislação tributária. Uma, seguindo a Teoria da Responsabilidade Subjetiva, com a comprovação direta da culpa do agente (dolo ou culpa) pela infração praticada pelo contribuinte e outra, seguindo a Teoria Objetiva Impura ou por Culpa presumida, adotar a hipótese da culpa presumida em que o agente fiscal deve cumprir obrigatoriamente os elementos exigidos para utilização da presunção como meio de prova. Nesta última hipótese o caminho para aplicação de sanções não qualificadas.

Em ambos os casos se impõe a apresentação de motivação com a respectiva comprovação que justifique a aplicação da sanção tributária por infração à legislação tributária.

Registre-se que seguindo a Teoria Subjetiva propriamente dita **o dolo e a culpa sempre deverão ser comprovado de forma direta para que sejam aplicadas sanções qualificadas**. A comprovação do DOLO e CULPA, para fins de aplicação de sanções qualificadas não pode se dar de forma indireta, ou seja por presunção. A aplicação de sanções qualificadas deverão ser sempre motivadas e devidamente comprovadas (prova direta) quanto a presença do dolo ou culpa do contribuinte. Na impossibilidade da comprovação de dolo ou culpa do contribuinte não poderá o Fisco aplicar qualquer sanção qualificada.

3 Do conceito e dos elementos necessários para aplicação da presunção como meio de prova nas sanções não qualificadas.

Para adentrar a compreensão do conceito de presunção trazemos a manifestação de Iso Chaitz Scherkerkewitz enfatizando que “presunção é a suposição da existência de um fato desconhecido que é tido como verdadeiro e conseqüente de outro fato conhecido. O fato desconhecido carece de produção probatória, apoiando-se no fato conhecido já provado. Para que seja tido como verdadeiro o fato desconhecido utiliza-se do conceito **de verdade provável** da consequência tirada do fato conheci-

do. ... **Deve haver uma causalidade entre o fato conhecido e o fato desconhecido**". Portanto, na base da presunção deve haver sempre um fato, provado e certo, uma vez que o direito não tolera que se presuma o fato e dele se induza a presunção, nem admite que se deduza a presunção da presunção.

Nesta linha o autor nos traz os ensinamentos de Aguilera de Paz colacionado por Moacir Amaral Santos no sentido de que "... é indispensável que o fato base da presunção (o fato auxiliar, o indício) esteja plenamente provado e isso é da essência e fundamento das presunções, porque estas, qualquer que seja a sua classe, necessitam partir de um fato conhecido, vale dizer de um fato provado, do qual possa se inferir o fato desconhecido havido como certo pela presunção. Ora, – continua o mesmo autor – se o fato base tem que ser provado, não pode haver duvida alguma de que sua prova compete ao favorecido pela presunção, o qual terá de produzi-la para poder beneficiar-se dela. "(Prova judiciária no Cível e no Comercial Volume V. Exames periciais, presunções e indícios. São Paulo. Ed. Max Limonad, 1949. p. 383.).

(Iso Chaitz Scherkerkewitz em Presunções e Ficções no Direito Tributário NE no Direito Penal Tributário; Editora RENOVAR; 2002; pp 25 e 26)

Do conceito de presunção podemos constatar que o Fisco deverá estar sempre atento de que sua aplicação não constitui a prova propriamente dita mas deverá estar alicerçada em prova, de fato antecedente, produzida no processo administrativo que permita a dedução do fato consequente que pretende ser comprovado. Sempre importante lembrar que o fato a ser comprovado pela presunção deverá ter um nexo de causalidade com o fato antecedente de onde partiu a aplicação da presunção para comprovar a partir do mecanismo da presunção. O fato antecedente deverá ser devidamente comprovado nos autos do processo administrativo fiscal sob pena de nulidade do lançamento fiscal produzido em que a culpa do agente é comprovada por presunção.

A mera aplicação da presunção como forma de comprovação de fato que pretenda relacionar o fato praticado ao contribuinte está eivado de vício que leva necessariamente à nulidade do lançamento fiscal. A apli-

cação da presunção como prova desborda da configuração da presunção como meio de prova e não como prova propriamente dita.

Na hipótese da aplicação da presunção como meio de prova, sem a observância dos elementos que permitam tal procedimento de presunção, e a produção da prova do fato antecedente em esfera administrativa, estará o ato de lançamento viciado podendo ser anulado em esfera judicial. Em juízo poderá ser reconhecida a impropriedade da presunção adotada pelo Fisco com a consequente anulação do Lançamento Fiscal.

3.1 Dolo e Culpa para fins de aplicação de sanção fiscal agravada deverá ser comprovada sempre.

As infrações à Legislação Tributária decorrentes de elementos subjetivos do agente que deram causa ao descumprimento da norma de incidência sempre deverão ser comprovadas diretamente. O dolo e a culpa do agente não poderão ser comprovados em decorrência de presunção para fins de aplicação de sanções fiscais em decorrência de infrações a Legislação Tributária de natureza subjetiva

Dolo e Culpa deverão ser provadas de forma direta sempre. A prova indireta por presunção não deve ser admitida para comprovação de dolo ou culpa para embasar sanção qualificada.

Além da comprovação do dolo e da culpa também deverá ser comprovada a ligação entre a conduta do sujeito passivo e o dano causado ao Estado. Sem a comprovação direta deste “liame consequencial” não poderá ser aplicada sanção de natureza qualificada.

Nenhuma sanção qualificada poderá ser aplicada em decorrência de presunção de dolo ou culpa. Nas infrações que levam em conta a conduta do agente a aplicação de sanções exigirá a comprovação direta do dolo ou da culpa do agente. A produção probatória direta deverá ser produzida pelo Fisco.

Nesta linha de entendimento Paulo de Barros Carvalho nos enfatiza que “nos autos de infração o agente não pode limitar-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo

da conduta do administrado. Isto não basta, há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência que demonstra integração material da ocorrência fática. É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange as infrações subjetivas. ...O dolo e a culpa não se presumem, provam-se.”

(Paulo de Barros Carvalho em Curso de Direito Tributário; Editora SARAIVA; 26 edição 2014; fl. 475 e 476).

Enfatizando a impossibilidade da aplicação da presunção como meio de prova para comprovar a existência de dolo ou culpa do agente nas sanções qualificadas, nos termos até aqui expostos Florence Haret nos apresenta que “é inconstitucional toda forma presuntiva produzida pelo aplicador do direito com o intuito de constituir a ilicitude. É por esta razão que presunções ...são proibidas no campo das ilicitudes tributárias. Ademais, também como decorrência do inciso supracitado, cumpre dizer, no mesmo sentido que é proibido ao aplicador interpretar analógica ou extensivamente o fato ilícito alegado para fins de imposição de multas e outras penalidades tributárias. Os conceitos postos na lei que caracterizam os ilícitos devem ser interpretados de forma restritiva, além do que o fisco deve seguir sempre exegese mais benéfica ao contribuinte. Esta é uma consequência direta do postulado “in dubio pró réu” também caracterizado pelo texto no inciso XL do artigo 5 da CF/88.

(Florence Haret em Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário. Editora NOESES; São Paulo; 2010; p. 533.)

3.2 A inversão do ônus da prova em caso de lançamento por presunção frente a exigência da motivação dos atos administrativos. A exigência de que o fisco sempre comprove os fatos alegados para efetivação do lançamento fiscal.

A exigência de que todos os atos administrativos sejam motivados com suas conclusões devidamente comprovadas trazem ao lançamento fiscal o observância de tais ditames legais e constitucionais.

No lançamento fiscal as alegações que levam a configuração de infrações a legislação tributária deverão ser sempre comprovadas para atender a exigência da motivação dos atos administrativos.

A ausência de comprovação das alegações pelo fisco viola o dever de motivação do ato de lançamento fiscal e acarreta a violação do princípio constitucional do contraditório com ampla defesa que deve ser sempre observado em esfera administrativa e judicial. A ausência de fundamentação do ato fiscal impede o direito de defesa do contribuinte e viola de forma absoluta o Texto Constitucional.

A ausência de demonstração da observância dos permissivos legais para aplicação de sanções tributárias, qualificadas ou não, também configura hipótese de falta de comprovação de alegações pelo Fisco bem como trará prejuízos grave a configuração da motivação do ato administrativo praticado.

A presunção indevidamente aplicada para comprovação do ato fiscal traz prejuízos graves a necessária comprovação dos fatos que levaram ao lançamento fiscal, A presunção adotada sem amparo na boa técnica processual trará prejuízos a motivação do ato administrativo praticado e efetiva possibilidade de observância do contraditório com ampla defesa que deve sempre ser permitida ao contribuinte em seu conceito material.

Nas hipóteses em que se busca a comprovação do dolo e da culpa para aplicação de sanções qualificadas mediante o uso da presunção como meio de prova se estará frente a violação do princípio do contraditório com a ampla defesa. Na hipótese a limitação do ampla defesa ficará nítida pois não será possível ao contribuinte a ampla defesa uma vez que tal hipótese fica prejudicada em caso adoção de prova indireta.

Relativamente a inversão do ônus da prova como consequência da adoção da Teoria da Responsabilidade Objetiva Impura ou Culpa Presumida tenho que a adoção de tal mecanismo de prova indireta pode vir acompanhada de cerceamento de defesa ao contribuinte. A prova indireta somente deverá ser adotada em casos excepcionais em que a prova indireta se mostrar impossível em casos onde não se busque na comprovação de dolo ou culpa do agente para aplicação de sanções qua-

lificadas. Sempre que houver indícios de cerceamento de defesa e houver sido aplicada a presunção como meio de prova o ato restará viciado por violação ao princípio constitucional da ampla defesa com contraditório.

4 Considerações finais

Em conclusão podemos afirmar que o Código Tributário Nacional no seu artigo 136 adotou a teoria objetiva impura ou da culpa presumida e da Teoria Subjetiva para aplicação de sanções tributárias por Infração à Legislação Tributária.

A adoção da **Teoria Objetiva Impura ou Teoria da Culpa Presumida** para a generalidade dos casos em que não seja possível a adoção de prova direta dos fatos para efetivação do lançamento fiscal e da **Teoria Subjetiva Propriamente Dita** para as situações em se fizerem necessárias a comprovação do dolo ou culpa do agente em caso de sanções qualificadas.

A adoção do diferencial apontado é essencial para a preservação da segurança jurídica e observância dos princípios Constitucionais. Este diferencial é de excepcional importância para a atividade fiscal bem como para a atividade jurisdicional na preservação da atividade estatal e da segurança jurídica do co

ntribuente. Com tal diferencial restaram preservados o princípio do contraditório com ampla defesa e motivação que permitirá a segurança jurídica com princípio básico a nortear a aplicação das regras tributárias.

No campo das presunções igualmente o amplo conhecimento dos requisitos para sua aplicação se impõem. Tanto no âmbito administrativo como no âmbito judicial a aferição dos requisitos utilizados para adoção das presunções como meio de prova se mostram da essência para o funcionamento do bom direito.

A adoção regular dos elementos para utilização da presunção como meio de prova que justifique o lançamento fiscal nos casos em que não se busque a comprovação de dolo ou culpa do agente, constitui elemento basilar de preservação do princípio constitucional do contraditório com ampla defesa em esfera administrativa e judicial.

5 Referências bibliográficas

COSTA, Regina Helena; Curso de Direito Tributário; 5ª edição; São Paulo; Editora SARAIVA; 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros; Curso de Direito Tributário; 26ª edição; São Paulo; Editora SARAIVA; 2014.

FERRAGUR, Maria Rita; Presunções no Direito Tributário; 2ª edição; São Paulo; Editora Quartier Latin do Brasil; 2005.

FORTE, Otavio Alves; Responsabilidade Tributária Objetiva; Artigo.

HARET, Florence; Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário; São Paulo; Editora NOESES; 2010.

PAULSEN, Leandro; Responsabilidade e Substituição Tributárias; Porto Alegre; Livraria do Advogado; 2012.

SHERKERKEWITZ, Iso Chaitz; Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário; São Paulo; Editora RENOVAR; 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre; A Prova no Direito Tributário; Editora NOESES; 2005.