



**SINDICATO NACIONAL DE COMISSÁRIAS DE DESPACHOS, AGENTES TRANSITÁRIOS E INTERMEDIÁRIOS DE CARGA, LOGÍSTICA E FRETES EM COMÉRCIO INTERNACIONAL – SINDICOMIS**

**ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS EMPRESAS TRANSITÁRIAS, AGENTES DE CARGA AÉREA, COMISSÁRIAS DE DESPACHOS E OPERADORES INTERMODAIS (ACTC).**

**COMITEC – COMITÊ TÉCNICO DE COMÉRCIO EXTERIOR E FISCAL**

**GRUPO TÉCNICO JURÍDICO DE  
COMÉRCIO EXTERIOR E ASSUNTOS ADUANEIROS**

**PARECER JURÍDICO**

## **PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE PELO FISCO: DIREITO EXISTENTE OU A CONSTRUIR?**

Relator: **Prof. Dr. Giovanni Galvão<sup>1</sup>**

Professor de Direito Penal, Processo Penal e Direito Penal Ambiental  
Mestre e Doutor pela PUC – Pontifícia Universidade Católica de Campinas  
Especialista em Terceiro Setor e Direito Urbanístico

Revisora: **Doutora Bruna Antonini**

Pós-graduada em Comércio Exterior  
Pós-graduada em Administração de Empresas e Negócios Internacionais  
Pós-graduada em Direito Tributário

Revisor: **Doutor Cláudio Eidelchtein**

Advogado empresarial  
Professor universitário em Direito  
Coordenador de Curso em Comércio Exterior

---

<sup>1</sup> Designação profissional e literária de João Luiz P. G. Minnicelli

## RESUMO:

Presumir é utilizar fatos como elementos para construir conclusões; é deduzir uma possível verdade a partir de determinadas circunstâncias fáticas. E isto tanto pode favorecer quanto prejudicar a pessoa (física ou jurídica) a quem a presunção se aplique. Presumir é, portanto, potencialmente proveitoso ou perigoso. Se alguém presume, em razão das circunstâncias, estar na iminência de ser roubado e consegue reagir de forma a evitar a ocorrência, a presunção atua como salvação. Mas se presume, em razão das circunstâncias, haver um invasor na casa, à noite – quando na verdade se trata do filho que volta da universidade mais cedo do que o costume – e reage ferindo ou matando o próprio filho, a infeliz presunção assume proporções de tragédia que marcará permanentemente aquela família. No mundo do Direito, as presunções são por vezes autorizadas, em certos casos obrigatórias e em outros proibidas. Para a análise do tema aqui proposto o que nos importa não é aquela presunção sempre presente, em diversas situações, em nosso cotidiano ou no terreno jurídico. Averiguamos até que ponto é lícito a um agente da autoridade fiscal (aduaneira ou não) **presumir a má-fé do contribuinte** e tomar, apenas a partir dessa mera presunção, medidas persecutivas, coercitivas ou sancionadoras. Há alguma “graduação de legalidade” em presumir algo no campo do relacionamento com o contribuinte, de modo que até determinado ponto a presunção seja juridicamente possível e a partir desse ponto constitua ilegalidade, ou a presunção é, nesta área, sempre proscribita? É direito do contribuinte (já existente) ter presumida sua boa-fé, ou esse direito ainda precisa ser construído no Brasil? Se ainda inexistente, pode ser reflexamente extraído, como extensão ou por semelhança ou paralelismo, do direito constitucional à presunção de inocência já existente no campo criminal? É o que nos cabe aqui analisar.

## PRESUNÇÕES NÃO JURÍDICAS NO RELACIONAMENTO HUMANO

O tempo todo presumimos determinadas coisas no dia-a-dia de nossas vidas sejam elas individuais ou relacionais, que jamais encontrarão enquadramento jurídico. Podemos presumir situações de perigo ou, pela conduta de determinada pessoa, a não conveniência de sua amizade ou exatamente o oposto.

E não é por conta de outra coisa senão dos pequenos sinais emitidos por determinadas pessoas de nosso relacionamento mais próximo que as elegemos – novamente por mera presunção – como a possível grande paixão de nossas vidas.

O Direito não se importa com nada disto. Se essas presunções estão certas ou não, nunca vem ao caso, **salvo** quando produzem efeitos jurídicos (casamento, superveniência de filhos, divórcio, partilha de bens, etc).

## PRESUNÇÕES NO MUNDO JURÍDICO

Presunções são úteis para a operacionalização do direito.

Estão em todos os campos do direito: no cível, no criminal, no comercial, no administrativo, no tributário, no aduaneiro, no registrário, etc.

Ora são presunções obrigatórias (impositivas), ora apenas autorizadas, ora proibidas.

Sem elas, encontraríamos substanciais dificuldades para a efetiva e concreta realização do direito na prática, que consiste em retirar o direito do campo das ideias ou das normas e trazê-lo para a arena da realidade em que os conflitos acontecem e demandam soluções.

Não fosse, por exemplo, a presunção de que as pessoas leem o Diário Oficial e que – presumidamente – tiveram acesso à informação de que foram citadas por edital em determinado processo cível ou criminal, não teríamos como dar andamento a determinados processos até final decisão. Eles empacariam ainda na fase inicial (citação) e nunca terminariam ou só terminariam com a prescrição.

Valemo-nos das presunções como atalhos; como instrumentos de facilitação ou de redução de complexidades.

Presunções são tão importantes no direito, que estão em toda a legislação codificada como leis e normas de hierarquia inferior.

Ademais, presumem-se constitucionais (princípio da presunção da constitucionalidade) as leis e demais atos normativos do poder público até prova em contrário, assim como se presume a não culpabilidade de alguém (no campo penal) enquanto não sobrevier trânsito em julgado de sentença criminal condenatória.

No mundo do Direito Penal, há presunção de estupro (ou estupro presumido) quando o autor do fato pratica ato libidinoso (conjunção carnal ou outras práticas) com pessoa menor de 14 anos de idade, mesmo que este/a menor consinta ou já tenha mantido relações sexuais com outra pessoa.<sup>2</sup>

No terreno do processo penal, quando se sopesam as provas, há ensejo à análise de indícios, que a lei manda utilizar para, a partir deles, presumir alguns fatos ou circunstâncias. Indício constitui, assim, no processo penal uma circunstância conhecida

---

<sup>2</sup> Cód. Penal – Art. 217-A: Ter conjunção carnal ou praticar outro ato libidinoso com menor de 14 (catorze) anos: Pena - reclusão, de 8 (oito) a 15 (quinze) anos. (...) § 5º – As penas previstas no caput e nos §§ 1º, 3º e 4º deste artigo aplicam-se **independentemente do consentimento da vítima ou do fato de ela ter mantido relações sexuais anteriormente ao crime.**

cuja existência é certa, a partir do qual se permite inferir (presumir) fato desconhecido cuja existência passa, então, a ser provável.<sup>3</sup>

No processo civil, as regras sobre impedimento (art. 144) não são ditadas senão por presunção da potencialidade de comprometimento da imparcialidade e conseqüente cometimento de injustiça por parte do magistrado cuja situação se enquadre em alguma das hipóteses ali elencadas.

Como se vê, presunções existem às mancheias no mundo jurídico e nos utilizamos delas com uma frequência da qual quase não nos damos conta.

Não é delas, todavia, que tratamos neste estudo: aqui analisados – mergulhando agora diretamente na discussão que aqui nos interessa – **um tipo de presunção que se faz presente no dia a dia das relações do poder público com os cidadãos, que deveria ser ou desincentivada, ou expressamente proibida ou mesmo proscrita.**

A previsão deste tipo de presunção não está em lei nenhuma, mas frequentemente se deixa entrever em quase imperceptíveis motivações de ações ou reações de agentes da autoridade fiscal.

Nos referimos às **indevidas presunções** presentes no relacionamento administrativo (poder público/cidadão) ou no campo específico das relações tributárias (fisco/contribuinte) e aduaneiras (receita/importador ou receita/exportador) no sentido de que estão quase permanentemente a tratar com alguém disposto a enganar, a desviar, a omitir, a mentir ou a falsificar.

**Presunções desta estirpe constituem uma fonte de violação de direitos quando compõem uma cultura implantada na comunidade de operadores fiscais** e se refletem no comportamento destes no relacionamento com os contribuintes, embora quase nunca se mostrem com a necessária clareza ou se deem efetivamente a perceber.

Em resumo: embora presunções sejam, como já se afirmou, úteis para o emprego prático do direito no campo fático e, por isto, seu **uso** seja e deva mesmo ser incentivado, dificuldades e violações de toda ordem surgem a partir do **abuso** de sua utilização.

## **PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA E PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ – CAMPOS DE APLICAÇÃO**

Os elementos principais desta discussão são a “presunção” e a “boa-fé”.

---

<sup>3</sup> CPP, Art. 239. *Considera-se indício a circunstância conhecida e provada, que, tendo relação com o fato, autorize, por indução, concluir-se a existência de outra ou outras circunstâncias.*

No que toca à presunção, não nos referiremos às previstas em lei (que são muitas) e sim àquelas do quotidiano das relações humanas, não reguladas por qualquer previsão legal. Nosso escopo é verificar, especificamente no relacionamento fazenda/contribuinte, a partir de qual ponto as presunções começam a tornar o ambiente irrespirável e incursionar pelo terreno da ilegalidade.

Já a boa-fé é aqui tomada como um dos elementos resultantes do princípio da confiança, aplicável em procedimentos jurisdicionais assim como administrativos, formais ou informais. Tem ela tradicional aplicação às relações de direito privado.

A soma destes dois elementos (presunção e boa-fé) produz, nos ambientes cíveis (relações pessoais e documentais), comerciais (relações negociais e contratuais) e administrativos (relações de cidadania, expressadas ou não em um procedimento formal) efeitos que se assemelham àqueles gerados – no processo penal – pelo princípio da presunção de inocência (ou presunção de não culpabilidade).

Oportuno lembrar que, se enquanto não sobrevém sentença criminal condenatória com trânsito em julgado, o autor da conduta criminal há de ser, por determinação constitucional, considerado inocente (ou não culpado), a partir do trânsito em julgado, **a presunção se inverte**: presume-se a culpabilidade e não a inocência.

Dentre as semelhanças entre o dever de presunção de boa-fé e o dever de presunção de inocência se destaca a **proibição de que o agente público ou a sociedade tratem aprioristicamente como culpado quem ainda não tenha sido sancionado em caráter definitivo**. Até porque a experiência mostra que, ao longo do desenvolvimento das diversas fases de um procedimento (criminal, cível ou administrativo) tudo pode acontecer. Logo, toda presunção no desenrolar dessas fases é sempre prematura e sujeita a erros de consequências algumas vezes bem graves.

Para os campos cível, comercial e administrativo faz mais sentido a aplicabilidade do específico princípio da presunção de boa-fé, enquanto o princípio da “presunção de inocência” se conforma mais adequadamente ao ambiente criminal.

Há impropriedade em falar-se em “presunção de inocência” quando esse princípio está sendo aplicado no terreno das relações administrativas, tributárias ou aduaneiras, bem como há inadequação em falar-se, no campo criminal ou processual penal, em “presunção de boa-fé” do suspeito, do denunciado, do réu ou daquele que ainda não tenha sido definitivamente condenado.

Esta discussão não apareceria se a CF/88 tivesse estendido a presunção de inocência para todos os ramos do direito aplicado. Mas ela afirma: “Art. 5º (...) LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença **penal** condenatória”. E disto

resulta a conclusão de que o legislador constituinte circunscreveu aquela presunção de inocência ao campo penal.

Alguém poderia concluir que o comando constitucional se aplica não apenas ao terreno penal mas também a todos os demais ramos do direito em que haja possibilidade de imposição de uma sanção (cível e administrativa, por exemplo), de modo que eventual aplicação de **sanção penal** demandaria consolidação (trânsito em julgado) de uma **sentença penal, assim como também dependeria dessa mesma consolidação** a aplicação de sanção administrativa ou aplicação de sanção cível.

Trata-se de uma interpretação possível, pois a redação constitucional não afirma que *“ninguém será **considerado penalmente culpado** até que sobrevenha trânsito em julgado de sentença **penal** condenatória”*.

Se o tivesse feito, **apenas o sancionamento penal** dependeria do trânsito em julgado de sentença penal condenatória. Mas o que a CF/88 afirma, como visto, é que ninguém será **considerado culpado** sem que sobrevenha aquele trânsito em julgado. A regra **silencia quanto ao território em que essa consideração de culpa acontece**, admitindo então abrangência de outros campos que não o penal. Esta a interpretação possível.

Estaria então, segundo esta interpretação, possivelmente **abrangido o campo administrativo na regra da presunção constitucional de inocência**, tornando desnecessário discutir-se a presunção de boa-fé do contribuinte em suas relações com o fisco. Legem Habemus!

Mas não! Como sabemos, as instâncias de responsabilidade são **independentes** umas das outras; então aquela interpretação seria exagerada ou mesmo despropositada. É que, salvo exceções<sup>4</sup>, **o sancionamento no âmbito administrativo não depende de sentença penal condenatória**, o mesmo se podendo afirmar em relação à sanção civil.

Assim, embora possível aquela interpretação, ela não tem futuro algum se utilizada para defender perante algum tribunal a tese da já existência do direito do contribuinte à presunção de inocência.

A desvinculação entre estes dois campos (penal e administrativo) é que produz a necessidade de discutir a existência ou não de um direito do contribuinte em ter presumida sua boa-fé no relacionamento com o detentor do poder de tributar.

Utilizaremos, portanto, para as finalidades deste estudo, no campo das relações fisco/contribuinte a “presunção de boa-fé”, fugindo da discussão – aparentemente inócua – sobre a possível aplicação, no campo administrativo, do princípio da presunção de inocência.

---

<sup>4</sup> Código Civil, Art. 935.

## DIREITO DE PRESUNÇÃO DE MÁ-FÉ E DEVER DE PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ

**Direito** de presumir má-fé e **dever** de presumir a boa-fé são, evidentemente, posturas diversas com resultados práticos bem distintos.

Quem presume má-fé de outrem, assume em relação a essa pessoa uma postura hermética de intransigência e de predeterminada má vontade, transferindo a essa pessoa o encargo de provar sua lisura ou atuação conforme.

Quem presume boa-fé de outrem, age inicialmente em relação a esta pessoa com o espírito aberto típico da boa vontade, assumindo o encargo de, em caso de surgimento de desconfiança, cercar-se dos cuidados, elementos, indícios e provas que serão necessários à futura comprovação de malícia, falsidade, emprego de meio fraudulento ou qualquer outra desconformidade.

Assim como a legislação brasileira **não prevê**, atualmente, em favor do contribuinte, um **direito** à presunção de sua boa-fé quando no relacionamento com o Estado (atuando este como protetor da arrecadação e da ordem tributária) **também não prevê**, em favor do Estado, nesta mesma relação, um **direito** de seus agentes presumirem a má-fé do contribuinte.

Não há, instituído, em favor da administração tributária, um direito à presunção de má-fé. Nem haveria como criá-lo. Mas na prática essa presunção de má-fé é perceptível, pois cria um clima nublado e pesado no relacionamento, um já inicial distanciamento entre fiscal e fiscalizado, como se este fosse sempre um malfeitor e aquele o núncio do bem. Fiscais têm, talvez, um discutível direito/dever de desconfiar, mas não o de presumir má-fé, o que é substancialmente diferente.

A dificuldade está, portanto, no fato praticamente incontroverso de que os agentes fiscais, a despeito da inexistência desse direito de presunção de má-fé, o exercerem na prática como se ele constituísse uma prerrogativa funcional.

## ELEMENTOS DA PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ

No momento em que exerce as funções inerentes a seu cargo, o agente fiscal precisa ter permanentemente presente que **ainda que estivesse tratando com um autor de fraude**, ali se estabelece um acordo implícito com o particular e não uma relação qualquer. Ali se constrói uma **importantíssima (e essencialmente desproporcional) relação jurídica entre Estado/contribuinte** na qual se pressupõe – ao menos no que toca ao representante estatal – a participação da boa-fé.

E esta é composta, dentre outros, dos seguintes elementos:

- presunção de honestidade e integridade das partes envolvidas, presunção esta que deve manter-se inabalável ao longo de toda a tramitação do procedimento administrativo e que só cessa – no âmbito administrativo – com o trânsito em julgado de uma decisão administrativa sancionadora
- respeito pessoal ao destinatário da atuação fiscal, que não deve por nenhuma forma ser ofendido, ainda que esteja errado ou que se trate de um evidente malfeitor
- convicção sincera do agente fiscal de que o contribuinte – ainda que tenha agido com dolo no cometimento de crime – não está despido de qualquer dos direitos inerentes à pessoa humana
- sobriedade (discrição) colocando o contribuinte sempre a salvo de desnecessárias exposições ou ridicularizações
- honestidade intelectual, consistente no apego permanente à verdade como substrato de qualquer argumento, conclusão ou comportamento
- dever de agir com razoabilidade e proporcionalidade
- permanente e consistente busca de um resultado justo.

Somente a presunção de boa-fé promove a confiança que deve nortear as relações pessoais e institucionais nas mais diferentes situações, assim como configura o parâmetro base para corrigir a relação entre o fisco e o contribuinte, sabidamente desequilibrada em favor do fisco.

### **PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO/ADUANEIRO**

Como visto, presunções são úteis para a operacionalização do direito. Sem elas encontraríamos dificuldades para a efetiva e concreta realização do direito na prática, que consiste em retirar o direito do campo das ideias e trazê-lo para a arena da realidade em que os conflitos acontecem e demandam soluções.

Como visto, presunções são úteis para a operacionalização do direito. Sem elas encontraríamos dificuldades para a efetiva e concreta realização do direito na prática, que consiste em retirar o direito do campo das ideias e trazê-lo para a arena da realidade em que os conflitos acontecem e demandam soluções<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> A presunção decorre da necessidade de equilíbrio na relação fisco-contribuinte em razão do distanciamento da administração no controle da vida econômica do contribuinte na constatação da eventual ocorrência de um fato gerador. O instituto é usado para facilitar a prova da ocorrência de fatos relevantes nas searas aduaneira e tributária pela Administração e dá efetividade à norma de Direito Tributário ou Aduaneiro material. Assim, as normas reconhecem um fato conhecido e admitem a existência de um fato desconhecido que guarda uma relação lógica com aquele fato, a fim de proteger um interesse específico. Essa prerrogativa em favor da Fazenda Pública de se valer de uma presunção relativa para instrução de um lançamento tributário ou aplicação de uma penalidade aduaneira decorrentes de fatos indiciários conhecidos necessita de um nexo causal suficientemente consistente para fundamentar a imputação desfavorável ao administrado. Ou seja, é preciso que os indícios verificados

Valemo-nos das presunções como atalhos; como instrumentos de facilitação ou de redução de complexidades<sup>6</sup>.

Mas tanto quanto qualquer outra atividade pública, esse poder não se exerce desbragada ou ilimitadamente. Há peias limitadoras dessa atividade, destinadas a evitar ou impedir o abuso de prerrogativas. Entre ser possível “exercer fiscalização e controle” e “presumir ilegalidades ou condutas criminosas” a distância envolve dimensões quase cosmológicas.

### **PRESUNÇÃO DE MÁ FÉ COMO CULTURA IMPLANTADA**

Desconfiar de todos é postura normal e previsível de todos os agentes fiscais. Talvez seja até mesmo uma conduta desejável para que o combate à sonegação se dê com maior eficácia.

Mas por mais que autoridades se neguem a reconhecer este fato, parece indiscutível ter-se implantado em alguns setores da administração fazendária (muito especialmente naqueles em que suas funções fiscais se assemelhem às desempenhadas pelos agentes da autoridade policial, como agentes atuantes em aeroportos, portos e aduanas em geral) uma indevida “cultura da presunção de culpa” que veio substituir aquela legítima “cultura da desconfiança”.

Agentes de autoridades fazendárias aprendem, desde seus primeiros dias de atividade, que o “desconfiar de tudo e de todos” seja dever do bom fiscal.

Acontece que esse mesmo dever, quando se trate de um agente da autoridade policial a exercê-lo, quase se converte em “**direito de presumir**”.

Não é incomum que um **policia**l **desconfie** e, em seguida, **presuma** que determinada pessoa postada inerte em uma esquina analisando atentamente a vizinhança e a

---

sejam veementes e homogêneos, permitindo a construção de nexos causais entre estes e o fato presumido, com grau máximo de probabilidade (certeza).

<sup>6</sup> É o exemplo do artigo 42 da Lei no 9.430/1996 que prevê a possibilidade de aplicação de uma presunção legal de inversão do ônus probatório em face de contribuintes, a quem a administração pública notificou a prestar esclarecimentos sobre informações bancárias, que não comprovaram, mediante documentação idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Assim, o fiscalizado será intimado a prestar justificativa sobre a ausência de informações em suas declarações de renda de valores de ativos financeiros localizados pela fiscalização, possibilitando que justifique a ausência de informação por meio de prova hábil e idônea sobre a origem dos recursos e seu correto oferecimento à tributação ou a justificativa para que não tenham incidido tributos sobre os valores indicados nas informações financeiras. Com a inversão do ônus da prova, caso o contribuinte não consiga refutar a omissão em referência, o valor indicado será presumido como receita omitida e será aplicado o valor correspondente aos tributos incidentes sobre a renda.

aproximação de pessoas, seja um potencial traficante de entorpecentes ou facilitador desta atividade criminosa. Também não é incomum que essa presunção seja infundada.

Seja como for, o passivo “desconfiar” do agente policial começa a caminhar no sentido da abordagem do potencial traficante a partir do momento em que se converte em ativa “presunção”.

Mas mesmo neste ponto da abordagem a linha divisória entre a legalidade da abordagem e sua ilegalidade (com perda de todas as provas obtidas a partir da constatação dessa ilegalidade) é tênue e perigosa também para o agente da autoridade policial, como se nota no **Habeas Corpus 208240** de São Paulo, atualmente (fevereiro/24) ainda pendente de julgamento perante o STF.

Ali se discute se a **abordagem de alguém por mera desconfiança ou presunção originada da cor da pele** pode ensejar nulidade por não se enquadrar na “fundada suspeita” tratada no art. 244 do Código de Processo Penal.<sup>7</sup>

Este mesmo caso, originado no STJ (Sexta Turma, a partir do voto do Ministro Rogério Schietti) demonstra a **ilegalidade da mera presunção de um agente de autoridade** quando decorrente de uma desconfiança genérica, desprovida de elementos consistentes que evidenciem a probabilidade (e não a mera possibilidade) da ocorrência de um crime.

Eis um resumo do que ali se discute:<sup>8</sup>

*É ilegal a busca pessoal ou veicular, sem mandado judicial, motivada apenas pela impressão subjetiva da polícia sobre a aparência ou atitude suspeita do indivíduo. No julgamento, o colegiado concedeu habeas corpus para trancar a ação penal contra um réu acusado de tráfico de drogas. Os policiais que o abordaram, e que disseram ter encontrado drogas na revista pessoal, afirmaram que ele estava em "atitude suspeita", sem apresentar nenhuma outra justificativa para o procedimento. Por unanimidade, os ministros consideraram que, para a realização de busca pessoal – conhecida popularmente como "baculejo", "enquadro" ou "geral" – é necessário que a fundada suspeita a que*

---

<sup>7</sup> **Resultado em 02mar23:** Decisão: Após o voto do Ministro Edson Fachin (Relator), que não conhecia do habeas corpus, mas concedia a ordem de ofício para o fim de **declarar a nulidade da revista pessoal e dos demais atos processuais que dela advieram**, e determinar, por conseguinte, o trancamento da ação penal originária; e dos votos dos Ministros André Mendonça, Alexandre de Moraes e Dias Toffoli, que denegavam a ordem, o julgamento foi suspenso. **Resultado em 08mar23:** Após o voto do Ministro Nunes Marques, que acompanhava a divergência para denegar a ordem, pediu vista dos autos o Ministro Luiz Fux.

<sup>8</sup> Cf. <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/20042022-Revista-pessoal-baseada-em-%E2%80%9Catitude-suspeita%E2%80%9D-e-ilegal--decide-Sexta-Turma.aspx> (acessado em 25mar23).

*se refere o artigo 244 do Código de Processo Penal **seja descrita de modo objetivo e justificada por indícios de que o indivíduo esteja na posse de drogas, armas ou outros objetos ilícitos, evidenciando-se a urgência para a diligência.** De acordo com o ministro Rogerio Schietti Cruz, relator do caso, **a suspeita assim justificada deve se relacionar, necessariamente, à probabilidade de posse de objetos ilícitos, pois a busca pessoal tem uma finalidade legal de produção de provas. De outro modo, seria dado aos agentes de segurança um "salvo-conduto para abordagens e revistas exploratórias baseadas em suspeição genérica", sem relação específica com a posse de itens ilícitos. A violação das regras legais para a busca pessoal, concluiu o relator, "resulta na **ilicitude das provas obtidas em decorrência da medida**", dando margem ainda à possível **responsabilização penal dos policiais envolvidos**. Uma das razões para se exigir que a busca pessoal seja justificada em elementos sólidos – disse o ministro – é "**evitar a repetição de práticas que reproduzem preconceitos estruturais arraigados na sociedade, como é o caso do perfilamento racial, reflexo direto do racismo estrutural**". "Em um país marcado por alta desigualdade social e racial, o policiamento ostensivo tende a se concentrar em grupos marginalizados e considerados **potenciais criminosos ou usuais suspeitos**, assim definidos por **fatores subjetivos como idade, cor da pele, gênero, classe social, local da residência, vestimentas etc.**" – declarou em seu voto.***

Resultado: até mesmo os **agentes de autoridade policial** – que tradicionalmente sempre detiveram o **poder** de não apenas **suspeitar** mas de **presumir** (genericamente) condutas ilegais ou potencialmente criminosas e a partir dessa presunção enquadrar suspeitos – **estão tendo, atualmente, esse poder questionado** pelas autoridades judiciárias pelo uso incorreto ou abusivo desse apriorístico "**direito de presunção**".

**Que dizer então de uma autoridade fiscal/tributária cujo poder de polícia é, para dizer pouco, questionável?**

Parece indesmentível – até porque os fatos o mostram claramente – que a autoridade fazendária frequentemente parte da presunção de desonestidade do contribuinte. Ora: que um Delegado de Polícia (estadual ou federal) parta desse tipo de presunção em relação ao indiciado no inquérito, vá lá. Mas **o agente da fazenda não tem direito a essa presunção de má-fé.**

Embora sabidamente as autoridades de fiscalização tributária e aduaneira não tenham direito de presumir nada em relação ao contribuinte (embora possam ter – o que é também discutível – o dever de desconfiar) é fato que a convivência desses agentes fiscais (da aduana) com agentes policiais (de imigração e de outras atividades policiais de prevenção ou de repressão a crimes) em portos e aeroportos, **tenha talvez produzido uma indevida e inadvertida contaminação de funções e condutas de agentes fiscais** que, confundidos, passam a acreditar que se devem imbuir, tanto quanto os agentes

policiais, de um **dever de presunção de que todos são suspeitos até que provem sua inocência**.

A partir daí, indevidas posturas desrespeitosas – ou até mesmo de humilhação de pessoas em ambientes de passagem ou alfandegados – são corriqueiramente testemunhados.

Programas de expressiva audiência televisiva têm exibido a forma desprovida de urbanidade e de respeito com que agentes policiais e fiscais – até mesmo agentes fiscais do Ministério da Agricultura – tratam pessoas abordadas: falando alto (desrespeitando o óbvio dever de comedimento e discricção), zombando das respostas a determinados questionamentos (violando o óbvio dever de respeito) ou mesmo humilhando pessoas publicamente (em desrespeito à dignidade das pessoas e evidente abuso de autoridade).

#### **CRITÉRIOS DE PARAMETRIZAÇÃO CRIANDO INADVERTIDAMENTE INDEVIDA PRESUNÇÃO DE MÁ-FÉ PROGRAMADA**

Imagine-se o que faria a justiça criminal caso viesse a público que em determinado Município ou Estado brasileiro o Delegado de Polícia ou o Secretário de Estado de Segurança Pública haviam estabelecido que na ficha de determinadas pessoas se anotasse serem elas “perigosas”, de modo que sempre que essa ficha fosse consultada por qualquer agente público, viesse a informação “pessoa perigosa” ou alguma anotação semelhante.

Não nos referimos, evidentemente, à divulgação de que determinadas pessoas são “procuradas”, informação que precisa mesmo aparecer sempre que consultada a listagem de procurados ou a ficha individual de uma pessoa procurada, sempre que pendente de cumprimento algum mandado de prisão.

Falamos de uma anotação genérica que indique a todos os agentes públicos que consultarem a ficha ou registro individual de alguém, saltasse na tela a informação de que essa pessoa é supostamente perigosa.

Evidentemente que essa anotação seria de imediato cancelada, sem prejuízo da responsabilização cível, criminal e administrativa do agente autor da indevida anotação.

Se essa anotação, por parte de um agente público, na alçada criminal, é praticamente impossível de ser feita sem que esse agente sofra severas consequências, podemos e devemos questionar por qual motivo essa mesma conduta é tolerada, aceita e até elogiada na administração tributária.

Há diferença – por vezes nítida e por vezes penumbrosa – entre “critérios de parametrização” e as situações de “presunção de má-fé programada”. É a mesma diferença existente entre o “ideal” e o “real”.

Idealmente, os tais critérios de parametrização são comumente utilizados pela inteligência artificial para direcionar as operações de importação para um dos canais verde, amarelo, vermelho ou cinza, com critérios que são ou deveriam ser baseados em documentos e informações/fatos inseridos no Sistema Siscomex.

Mas, na vida real se percebe a existência de uma “presunção de má-fé programada” indevidamente provocada por anotação inserida no sistema, que pode eventualmente camuflar a ilegal busca da satisfação de algum interesse ou sentimento pessoal do autor da anotação.

Nesses sistemas não é ilegal que o sistema seja alimentado com informação de retificações ocorridas durante o despacho aduaneiro, ou sobre auto de infração lavrado, ou existência de representação fiscal para fins penais e outras situações verdadeiras. Esse procedimento é lastreado em ações fiscais e não envolve subjetividade. E importante: elas alimentam parâmetros para direcionar futuramente uma Declaração de Importação (D.I.) para canal diferente do verde.

Então, caso tenha sido detectada uma suspeita de infração durante um procedimento de fiscalização, é comum que se insira no sistema um alerta sobre aquele determinado interveniente do comércio internacional (importador, exportador, despachante, agente de carga, comissária de despacho, etc), o que se faz para fins de parametrização. Desta forma, em importações futuras que envolvam aquele interveniente, o canal resultante provavelmente não será o verde.

Resulta, assim, que praticamente todas as importações feitas por determinada empresa sejam encaminhadas para canal vermelho (fiscalização obrigatória) ou cinza (fiscalização recomendada, a critério do agente fiscal) ou que um número anormal de operações de comércio internacional sob responsabilidade daquela empresa sofra diversas restrições e entraves procedimentais que dificultam ou impedem sua realização.

Este procedimento poderia receber a designação de “presunção de má-fé programada”, porque sempre que aparecer, para qualquer servidor da Receita ou da Aduana o nome dessa determinada empresa estará associado a uma anotação baseada em indício/s, sem a apuração da veracidade, bem antes da conclusão da investigação correspondente.

A ilegalidade desta conduta de criar “alerta” para parametrização reside no fato de que a tal suspeita de infração nem sempre está comprovada no momento em que o alerta é inserido no sistema. Não é incomum que, instaurado um procedimento administrativo apurador da efetiva existência daquela suposta ilegalidade e para imposição das sanções

cabíveis, ao final se constate não ter ocorrido qualquer infração da qual inicialmente se desconfiou.

Então, se é possível que o procedimento fiscal instaurado resulte em constatação de que a suposta fraude não existiu, como é possível que a partir de uma mera suposição de fraude se possa inserir no sistema, em detrimento do interveniente, informação com potencial para causar-lhe, a partir daí, diversas conturbações, dificuldades e novas suposições negativas?

Os que defendem este procedimento afirmam ser ele “apenas interno” e que “não é permanente” (pois após um certo período em que eventuais despachos selecionados para canal diferente do verde não resultem em ocorrências o próprio sistema reduzirá a seleção negativada das futuras operações) e que “apenas se está alimentando uma parametrização” cujo resultado não é necessariamente negativo para o contribuinte, pois servem apenas para direcionar os esforços em eventuais problemas que possam ser detectados nas futuras operações fiscais.

É indesmentível, todavia, que essas anotações (i) incrementam um automatizado e virtual percentual de risco maior para a aduana, (ii) orientam futuras condutas automatizadas do sistema em detrimento do contribuinte e (iii) são prematuras, pois ocorrem bem antes que aquele entendimento do fiscal de que efetivamente tenha ocorrido uma infração seja submetido, em processo administrativo, ao crivo da ampla defesa, do contraditório e do devido processo administrativo.

É fora de dúvida que enquanto tramita processo administrativo destinado a apurar efetiva ocorrência de ilegalidade, todos os procedimentos deste processo deveriam estar envolvidos em ambiente de presunção de que o contribuinte tenha agido de boa-fé.

Não temos hoje esta previsão em lei, mas ela deveria existir, para afirmar que este tipo de anotação só deveria ser possível a partir do momento em que, após o devido processo legal, uma decisão se converta em coisa julgada.

Parece claro que este tipo de procedimento da Receita em relação a determinados contribuintes pode realmente almejar resguardar o interesse público (quando se trate de contribuinte recalcitrante a medidas prévias de acompanhamento ou advertência) assim como pode esconder um objetivo escuso que vise unicamente satisfazer o próprio desejo de perseguição ou a própria torpeza ou algum outro – e indevido – “interesse ou sentimento pessoal”, tangenciando assim, perigosamente, pelo terreno da prevaricação.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Código Penal – Art. 319 - Retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício, ou praticá-lo contra disposição expressa de lei, **para satisfazer interesse ou sentimento pessoal.**

## PREVISÃO DE BOA-FÉ EM NORMA PRESUNTIVA EXPRESSA

As condutas ou práticas (conjunto de condutas) presuntivas de má-fé lastimavelmente arraigadas nos procedimentos internos da administração tributária – naquilo que concerne ao relacionamento com o contribuinte – não condizem com os reais deveres do agente da autoridade fiscal ou com uma esperável e desejável postura respeitosa.

A simples previsão legal de que o contribuinte tem a prerrogativa de ter sua boa-fé presumida já teria a capacidade de produzir algum nível de alteração dessa realidade fática, impondo àqueles agentes o dever de agir com comedimento, com discrição e com respeito, **desprovidos de indevidas presunções negativas ou desfavoráveis** àquelas pessoas que não passam de meras suspeitas do cometimento de uma infração.

Há situações ainda piores, pois a indevida presunção pessoal se tem espreado para a normativa em diversos casos.

Analisemos, por exemplo, uma situação de suspensão de CNPJ. Tem a Receita Federal a prerrogativa normativa de realizar aquela suspensão **preventivamente “enquanto o respectivo procedimento fiscal estiver em análise”** (inc. IV do art. 37 da IN/RFB 2119 de 06/12/2022).<sup>10</sup>

Suspensa o CNPJ, a empresa é impedida de realizar atividades comerciais (até mesmo as mais básicas) ou financeiras, o que na prática não apenas **dificulta**, mas **impossibilita/inviabiliza** o funcionamento da empresa.

Os impedimentos envolvem:

- contratação de funcionários;
- participação em licitações em qualquer de suas modalidades;
- abertura de contas bancárias ou movimentação das já existentes;
- solicitação de empréstimos e/ou financiamentos de qualquer natureza;
- emissão de notas fiscais.

Ou seja: as consequências para a empresa são catastróficas! Constituem em sancionar com ostracismo ou, na prática, aplicar a morte da empresa, pois sua vida passa a ser apenas aparente. A empresa se torna um pária no ambiente de negócios.

---

<sup>10</sup> Art. 37. A **inscrição no CNPJ** é enquadrada na situação cadastral **suspensa** quando, conforme o caso, a entidade ou o estabelecimento filial: (...) IV - apresentar **indício** de interposição fraudulenta de sócio ou titular, nas situações previstas no § 2º do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e no § 1º do art. 40 do Decreto nº 1.800, de 30 de janeiro de 1996, **enquanto o respectivo procedimento fiscal estiver em análise**.

A despeito da indiscutível gravidade dessas consequências, a regra permite que **meros indícios** de interposição fraudulenta<sup>11</sup> confirmam base para suspensão do CNPJ **ainda que não encerrado o procedimento administrativo fiscal** para adequada e final apuração dos fatos.

Ou seja: meros indícios - que como tais podem não se confirmar ao longo da apuração – já servem de subsídio para imposição de sanção de inegável gravidade.

Nenhum cuidado ou proteção de bens jurídicos tributários justifica essa violência.

Guardadas as proporções, seria o mesmo que, a despeito da garantia constitucional da presunção de inocência, se pudesse com base em meros indícios e durante a tramitação do inquérito ou do processo penal ou dos recursos aos tribunais, se pudesse aplicar a prisão preventiva privando de liberdade quem não passa de suspeito, ou indiciado ou réu.

E não é assim no campo processual penal.

Exatamente porque a supressão da liberdade de alguém enquanto vigente a presunção de inocência configura inequívoca violência estatal, a lei processual penal cerca aquela decisão de diversos cuidados e impõe observância de múltiplas regras.

Note-se como o caminho para restrição da liberdade de alguém – no território penal – é complexo e tortuoso para a autoridade: (i) apenas a autoridade judicial (e não a policial) pode decretar a prisão preventiva; (ii) deve ser ouvido o Ministério Público; (iii) é preciso estar comprovada a materialidade e (iv) haver consistentes indícios de autoria; é preciso que a autoridade judiciária (v) justifique minudentemente a imperiosa e insubstituível necessidade de supressão daquela liberdade individual; (vi) não bastam alegações de abstrata gravidade; o juiz deve (vii) demonstrar concretamente a periculosidade do agente, assim como (viii) o risco de que o suspeito, investigado ou réu pode efetivamente causar à ordem pública ou à ordem econômica, ou à instrução criminal ou ainda à aplicação da lei penal.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> É importante consignar, neste ponto, a existência de duas formas de constatação da interposição fraudulenta, sendo possível a decretação, pela autoridade aduaneira, pela forma **presumida** e pela **comprovada**. Na interposição comprovada, a autoridade aduaneira demonstra, por meio de provas coligidas no curso do processo fiscalizatório, a **efetiva ocultação** do real interessado na operação, mediante fraude ou simulação, nos termos do art. 23, V, do Decreto-Lei no 1.455/1976. No caso da interposição presumida, a empresa supostamente interponente não comprova a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas transações internacionais, nos termos do art. 23, V, § 2o, do Decreto-Lei no 1.455/1976. No caso da interposição presumida, é importante lembrar que será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa interponente e potencial cancelamento de seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, nos termos do inc. II do art. 81, da Lei no 9.430/1996. Em relação ao procedimento de inaptidão da inscrição da empresa supostamente interposta, caso seja constatada sua inexistência de fato, estará aniquilada do mundo jurídico e social.

<sup>12</sup> Artigos 312 e seguintes do CPP.

Já no campo administrativo, em que são extremas de qualquer dúvida as consequências de uma decisão de suspensão de CNPJ que ensejam total supressão da liberdade de uma empresa de realizar as atividades de negócio que justificaram sua criação e que justificam sua existência, a autoridade administrativa tem praticamente liberdade completa para, a seu talante ainda que abusivo, aplicar aquela suspensão.

Vale dizer: a autoridade administrativa pode **decretar a suspensão da vida de uma empresa** (i) com base em simples **presunção** de conduta de má-fé e aplicá-la (ii) mesmo **na pendência de um procedimento** de análise e investigação em que ainda não se operou por completo o devido processo normativo e nem se exerceram por inteiro os direitos ao contraditório e à defesa tão ampla quanto possível.

**Nada disto seria possível se contássemos com uma regra impondo a presunção de boa-fé. É evidente a carência de uma norma desse tipo no direito brasileiro protegendo o contribuinte de condutas abusivas ditadas por suposta proteção da ordem tributária.**

## INICIATIVAS PARLAMENTARES

Não há, no regulamento aduaneiro brasileiro<sup>13</sup> nenhum dispositivo afirmando a prerrogativa do contribuinte à presunção de boa-fé no relacionar-se com a autoridade tributária/aduaneira.

No que toca às multas, as coisas tenderão a alterar-se um pouco em favor do contribuinte, na medida em que a autoridade aduaneira implantar efetivamente um sistema que não pode ser chamado de “presunção de boa-fé” e sim, mais apropriadamente, de “proibição de presunção de má-fé” que parecem ser a mesma coisa, mas apresentam nuances de distinção, cada qual com seu efeito prático.

Trata-se do comando contido na Convenção de Quioto, internalizada pelo Brasil em março de 2020.<sup>14</sup>

Eis o texto:

***Norma 3.39 (do anexo geral) - As Administrações Aduaneiras não aplicarão penalidades excessivas em caso de erros, se ficar comprovado que tais erros foram cometidos de boa-fé, sem intenção fraudulenta nem negligência grosseira. Quando as Administrações Aduaneiras considerarem necessário desencorajar a repetição desses***

---

<sup>13</sup> Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

<sup>14</sup> DECRETO Nº 10.276 (13/03/2020) - Promulga o texto revisado do Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros - **Convenção de Quioto**, concluído em Bruxelas, em 26 de junho de 1999.

*erros, poderão impor uma penalidade que não deverá, contudo, ser excessiva relativamente ao efeito pretendido.*

Como se nota de uma interpretação literal do texto, a Convenção **não obriga a presunção de boa-fé**, mas **proíbe que a autoridade aduaneira presuma a má-fé do contribuinte**. Tanto é verdade que o texto não manda presumir a boa-fé; apenas manda beneficiar o contribuinte quando **“fique comprovado”** ter ele agido de boa-fé.

Segundo esse texto normativo, **a boa-fé precisa ser provada. Logo, não é presumida**. Mas já é um algum avanço que não se possa presumir desde logo a má-fé como o procedimento prático da autoridade aduaneira evidencia até com alguma clareza.

Ao estabelecer, no ano de 2010, as chamadas “Diretivas” para a implementação da Convenção<sup>15</sup>, a OMA redigiu um texto complementar, a título de comentários, esclarecimentos e exemplificações, em que afirma claramente que a Administração Aduaneira **deve presumir a boa-fé do contribuinte antes da aplicação de penalidades**.

Eis o texto:

*“Sempre que esses erros são cometidos fortuitamente e com pouca regularidade, as Alfândegas poderão autorizar a retificação sem tomar qualquer medida suplementar como seja a aplicação duma penalidade. Não obstante, **as Alfândegas deverão considerar que o declarante ou o operador comercial tenha tomado todas as medidas necessárias e tenha agido de boa fé no momento da comunicação das informações.**”*

Cumpra esclarecer que estas diretrizes evidentemente **não são vinculantes** para as Partes Contratantes da Convenção, já que não compõem o texto normativo da Convenção, sendo apenas um texto complementar, elucidativo. Tratam-se de meros comentários esclarecedores destinados à facilitação da aplicação das normas da Convenção. Sendo assim, aquela afirmação de que as alfândegas “devem considerar que o declarante tenha agido de boa-fé” não passa de uma **recomendação** e não de uma regra de cogente observância.

Fato é, em suma, que o **direito do contribuinte à presunção de boa-fé não está previsto na legislação brasileira**, embora haja algumas iniciativas parlamentares buscando implantá-lo.

Normalmente esses textos de projetos de lei não vingam porque o poder de influência da Receita Federal junto ao corpo de parlamentares congressuais tem sistematicamente torpedeado qualquer iniciativa de criar o direito à presunção de boa-fé do contribuinte no relacionamento com o Fisco, tal o temor das possíveis (ou prováveis) consequências

---

<sup>15</sup> Anexo Geral, Capítulo 3 da Convenção de Quioto inicial (de 2010): Diretivas relativas ao desalfandegamento (Liberação) e outras formalidades aduaneiras, ver “parte 9 – Erros” dessa publicação.

práticas (supostamente deletérias para a autoridade tributária) decorrentes da aplicação da presunção de boa-fé do contribuinte no dia-a-dia do relacionamento fisco/contribuinte.

Para preencher este nítido vazio normativo, houve e há várias iniciativas legislativas relativamente recentes. São elas:

- a. O Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 646/1999 de autoria do então Senador Jorge Bornhausen (por Santa Catarina) que teve sua tramitação encerrada em 2011 ao final da legislatura<sup>16</sup>, prevendo a **presunção de boa-fé do contribuinte**:

*Art. 14: **Presume-se a boa-fé do contribuinte até que a Administração Fazendária prove o contrário.***

- b. Esse mesmo projeto foi **reiterado** integralmente em 2011 pela então Senadora Katia Abreu, por Tocantins (Projeto de Lei do Senado 298/2011 que teve sua tramitação encerrada ao final da legislatura em 2022<sup>17</sup>) contendo o mesmo dispositivo presuntivo;
- c. reiterado também – e no mesmo ano – pelo então Senador Vital do Rêgo Filho, pela Paraíba (Projeto de Lei do Senado 319/2011<sup>18</sup> que teve sua tramitação encerrada ao final da legislatura em 2022) também determinando que a boa-fé do contribuinte seja presumida pela administração fiscal;
- d. Em 2020 o Senador Jader Barbalho, pelo Pará, apresentou Projeto de Lei Complementar (PLP) 207/2020, ainda em tramitação no Senado<sup>19</sup> instituindo o “**Estatuto do Contribuinte**” que **surpreendentemente não traz nenhum dispositivo semelhante determinando a presunção de boa-fé do contribuinte**;
- e. Em 2021 foi a vez do agora ex-Deputado Felipe Rigoni (pelo Espírito Santo, mas não reeleito em 2022) propor na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 17/2022, estabelecendo “*normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres do contribuinte, principalmente quanto a sua interação perante a Fazenda Pública e dispõe sobre critérios para a responsabilidade tributária*” e afirmando em seu artigo 7º o mesmo princípio:

*Art. 7º **Presume-se a boa-fé do contribuinte na sua interação com a Fazenda Pública, judicial e extrajudicialmente.***

---

<sup>16</sup> <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/42572>

<sup>17</sup> <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/100458>

<sup>18</sup> <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pls-319-2011>

<sup>19</sup> <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/143915>

- f. Já aprovado na Câmara dos Deputados, mas com redação desta regra já alterada<sup>20</sup> o projeto aguarda tramitação pelo Senado da República.<sup>21</sup>
- g. Por fim, tramita ainda pelo Senado o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 125 de 2022,<sup>22</sup> de autoria do Senador (Minas Gerais) Rodrigo Pacheco estabelecendo “normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes” contendo em seu artigo 4º a presunção de boa-fé do contribuinte, bastante semelhante ao projeto do ex-deputado Rigoni:

*Art. 4º As administrações tributárias submetem-se, além dos princípios gerais que regem a administração pública, aos critérios de: (...) VII - **presunção de boa-fé do contribuinte** no âmbito judicial e extrajudicial, sem prejuízo da realização das diligências e auditorias que entender necessárias;*

Alguns **Estados** brasileiros **já editaram leis** (códigos) de defesa do contribuinte:

- a. O Rio Grande do Sul editou o que chamou de “**Código de Boas Práticas Tributárias**”<sup>23</sup> que, todavia, **não traz dispositivo nenhum que determine à administração fazendária o dever de presumir a boa-fé do contribuinte;**
- b. Santa Catarina igualmente já tem seu código semelhante<sup>24</sup> (aparentemente inspirado no código paranaense, que o precedeu no tempo) que **igualmente não traz qualquer regra minimamente assemelhada a esta**, a despeito do inc. IV do art. 40 determinar a observância do princípio de boa-fé (dentre outros) nos processos administrativos tributários; mas isto é bem diverso da objetiva **presunção de boa-fé do contribuinte de um modo geral no relacionamento com o fisco;**
- c. No Paraná, igualmente, já existe regramento a respeito do relacionamento entre contribuinte e administração fazendária;<sup>25</sup> trazendo apenas dispositivo idêntico ao de Santa Catarina;

---

<sup>20</sup> **Nova redação:** Art. 3º Além dos princípios gerais que regem a administração pública, a Fazenda Pública deve submeter-se aos seguintes princípios: (...) VIII - **presunção de boa-fé do contribuinte** no âmbito judicial e extrajudicial, sem prejuízo da realização das diligências e das auditorias que entender necessárias;

<sup>21</sup> <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/155150>

<sup>22</sup> <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154737> em março de 2023 aguardando indicação de relator em uma das Comissões às quais será submetido.

<sup>23</sup> LEI Nº 15.576, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2020.

<sup>24</sup> LEI COMPLEMENTAR Nº 313, de 22.12.05 que “Institui o **Código de Direitos e Deveres do Contribuinte** do Estado de Santa Catarina”.

<sup>25</sup> Lei Complementar Nº 107 DE 11/01/2005, que estabelece “normas gerais sobre **direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária** do Estado do Paraná”

- d. São Paulo conta, também, com seu Código de direitos do contribuinte<sup>26</sup> que, todavia, **omite qualquer regra determinadora da presunção de boa-fé** na conduta do contribuinte.
- e. Minas Gerais possui código semelhante,<sup>27</sup> igualmente **omisso em relação ao direito do contribuinte de ter presumida sua boa-fé** no relacionamento com o fisco;
- f. Rio de Janeiro não tem seu código, embora tramite perante a Assembleia Legislativa um projeto tratando deste assunto.

Não há, aqui, espaço – nem é escopo – para trazer as regras de **todos** os Estados brasileiros.

Mas só a pequena amostra da legislação vigente em alguns dos principais Estados Federados já demonstra a **resistência das Fazendas Estaduais em autolimitar suas atividades** e, mais ainda, aceitar a criação legal da figura da presunção de boa-fé do contribuinte em seu relacionamento com o fisco.

De lastimar a **inexistência, em todos eles, da regra segundo a qual o contribuinte tem direito à presunção de boa-fé** no relacionamento contribuinte/fisco.

No Estado de São Paulo o já aludido Código de Direitos do Contribuinte afirma ser um de seus objetivos *“proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar”*.

Mas uma norma com este conteúdo não é suficiente. Primeiro, por ser genérica e imprecisa demais, sem necessariamente proscrever – como seria indispensável – a presunção de má-fé e sem avançar claramente – como seria importante – para a proclamação da presunção de boa-fé.

O quê significa, afinal, essa “proteção ao contribuinte” contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar? É o tipo de afirmação em que cabe tudo e ao mesmo tempo não cabe nada, porque exposta ao subjetivismo de cada intérprete.

Para proteger direitos com a precisão necessária é preciso que a norma seja clara, terminologicamente precisa e provida de cirúrgica delimitação das situações abrangidas.

---

<sup>26</sup> LEI COMPLEMENTAR Nº 939, DE 03 DE ABRIL DE 2003, Instituinto o “**código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte** no Estado de São Paulo”.

<sup>27</sup> LEI Nº 13.515, DE 07 DE ABRIL DE 2000, prevendo o **Código de Defesa do Contribuinte** do Estado de Minas Gerais.

## **NÃO HÁ MOTIVO PARA TEMER A POSITIVAÇÃO NORMATIVA DA PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ**

Ainda que constitucionalizado ou que previsto apenas em lei complementar ou lei ordinária nacional especial reguladora da relação entre o Estado (no exercício de seu poder de tributar) e o contribuinte, **o direito do contribuinte à presunção de boa-fé não traria para o Estado e seus agentes percalços intransponíveis ou entraves à atividade estatal de proteger a ordem tributária e fiscal.**

É que – seja previsto na Constituição ou em Lei – **esse direito jamais seria absoluto.**

É de Eduardo dos Santos o ensinamento de que a relatividade de direitos, ainda que constitucionalizados:

*"deriva do princípio da unidade da Constituição, pelo qual se reconhece que não há hierarquia entre direitos constitucionais, de modo que não é possível falar em direitos fundamentais absolutos, vez que um direito fundamental sempre pode sofrer limitações/restrições por outros direitos tão fundamentais quanto ele, assim os direitos fundamentais são relativos e não absolutos."*

A partir da previsão legal da regra de presunção de boa-fé dos contribuintes pelo fisco, aos agentes de autoridade fiscal bastaria incorporar a seus protocolos de ação alguns cuidados básicos e relativamente simples que podem eventualmente inserir na realidade do combate à sonegação e outras fraudes um nível de dificuldade que as autoridades penais de há muito já incorporaram ao conjunto de suas ações. E segue a vida!

Ademais, basta analisar comparativamente a realidade do combate ao crime antes e posteriormente à constitucionalização da presunção de inocência (ou proclamação da não culpabilidade) para constatar que antes de sua previsão as pessoas eram processadas, como ainda o são; os autores de crimes eram condenados, como ainda o são sob o primado da presunção de inocência.

A previsão constitucional da presunção de inocência jamais proibiu quem quer que fosse de ser suspeito, investigado, denunciado, processado, julgado, condenado, de ter seu eventual recurso não provido ou mesmo de ter sua liberdade suprimida.

O que a constitucionalização daquela presunção fez foi apenas sistematizar e organizar os **requisitos que precisam ser necessariamente observados** pelas autoridades policiais e judiciárias para que as sanções passassem a ser – como continuam até hoje a ser – aplicadas.

A constitucionalização daquela presunção mais não fez que limitar o que até então eram prerrogativas indiscutíveis e inquestionáveis de autoridades, em detrimento do cidadão possivelmente ou provavelmente ou certamente autor de crime. E isto mais não foi que a expressão de uma notável conquista civilizatória.

Basta ver que o princípio acusatório realmente se estruturou no país apenas a partir da constitucionalização de diversos dispositivos (i) retirando da esfera de poder da autoridade policial diversas atividades de supressão liminar de direitos, (ii) separando as funções de acusador e de julgador, (iii) proibindo iniciativas do juiz sem requerimento da acusação, (iv) proibindo supressão de liberdade sem culpa formada e (v) criando diversos outros mecanismos impeditores do arbítrio da autoridade policial ou judicial.

De lembrar, igualmente, o inominável: que antes da CF/88 era comum juízes de direito atuando na área criminal baixarem portaria acusando alguém do cometimento de um crime e posteriormente julgando, ele mesmo, a procedência ou improcedência de sua própria portaria de acusação. Era o que então se chamava “procedimento judicialiforme”. Em outros tempos, era assim. Impensável, hoje, uma aberração deste nível e isto não deixa de ser outra conquista civilizatória.

É tempo de pensarmos, como sociedade, em **transferir** – porque não? – **esse regramento do sistema acusatório do processo penal (guardadas as evidentes e necessárias proporções) para o sistema administrativo-tributário-aduaneiro que vive, hoje, o mesmo nível desnormalizado que existia, no direito processual penal, antes do advento da CF/88** que se permitia a barbaridades como aquele “procedimento judicialiforme”.

## CONCLUSÕES

O Brasil **carece de uma norma nacional que preveja expressamente o DIREITO DO CONTRIBUINTE À PRESUNÇÃO DE SUA BOA-FÉ POR PARTE DOS AGENTES DO FISCO.**

Esta regra ainda não existe e está por ser construída.

É imperativo que o país, na permanente busca de novas expressões civilizatórias, crie o **DEVER DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA DE PRESUMIR A BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE** em todo e qualquer campo em que esse relacionamento Fazenda/contribuente se apresente.

Ideal seria, alternativamente:

- a. impor expressamente (pela via constitucionalizada ou via lei nacional) aos agentes públicos encarregados da fiscalização tributária, no trato com o contribuinte, a observância da presunção de boa-fé deste último **ou**

- b. proscrever expressamente a presunção de má-fé.

Como consectários do direito à presunção de boa-fé do contribuinte, inscrito na Constituição ou em Lei, a norma regulamentadora poderá prever:

I. **proibições** para a administração fazendária:

- a. recusar, em razão da existência de débitos tributários, atendimento ou autorização para o contribuinte realizar as atividades necessárias ao exercício de seus direitos e defesa de seus interesses;
- b. induzir a autodenúncia ou a confissão do contribuinte, com ou sem oferecimento de vantagens;
- c. suspender, bloquear, cancelar ou por qualquer meio inviabilizar, ainda que temporariamente, na pendência de procedimento administrativo, o cadastro do contribuinte (atualmente denominado CNPJ), sem a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa, ou deixar de respeitar o trânsito em julgado administrativo para executar qualquer destes atos sancionadores;
- d. reter, além do tempo estritamente necessário à prática dos atos assecuratórios de interesses fazendários, documentos, livros, bens ou mercadorias apreendidos dos contribuintes, extraviá-los, sonegá-los ou inutilizá-los total ou parcialmente;
- e. fazer-se acompanhar de força policial nas diligências ao estabelecimento do contribuinte, salvo com autorização judicial na hipótese de justo e motivado receio de resistência ao ato fiscalizatório;
- f. inserir nos sistemas informatizados informações que façam presumir a má-fé do contribuinte ou criem em relação a ele, enquanto não definitivamente julgado, presunções ou parametrizações negativas ou incrementos de risco.

II. como **deveres** da administração:

- a. presunção de boa-fé, honestidade e integridade das partes envolvidas, até o trânsito em julgado de decisão administrativa sancionadora;

- b. reconhecer que o contribuinte, no relacionamento com a administração fazendária, não está despojado de qualquer dos direitos inerentes à pessoa humana
- c. sobriedade (discrição) no exercício das funções inerentes ao cargo ocupado;
- d. honestidade intelectual, mediante apego à verdade como substrato de qualquer argumento, conclusão ou comportamento
- e. agir com observância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade

III. Como **direitos** do contribuinte:

- a. ser tratado com urbanidade e respeito pessoal, em ambiente infenso a ofensas ou assédio;
- b. ter respeitados seus direitos constitucionais e legais;
- c. não ser exposto à execração, a vexame ou a constrangimento não autorizado em lei.

Será desnecessário, evidentemente, impor aos agentes públicos, por meio desta *lege ferenda*, aqueles deveres ou proibições cuja inobservância já esteja tipificada com crime de abuso de autoridade ou contra a administração pública (código penal e respectivas leis complementares). Configuraria *bis in idem*.

Já é tempo que os comandos presuntivos sejam presunção de inocência; presunção de honestidade; presunção de boa-fé. A sociedade brasileira onerada por tributos precisa contar com uma proteção normativa que traga pra empresas e pessoas físicas um instrumento capaz de desincentivar a presunção de má-fé, infelizmente comum nas condutas da fiscalização.

Tais práticas se prestam apenas a desencadear uma sequência nefasta de consequências: por atemorizar pessoas de bem que desejam realizar operações de comércio internacional, desincentivar a realização de operações, aumentar a quantidade de pessoas injustamente acusadas perante a Justiça Criminal (e, conseqüentemente, o índice de absolvições) e incrementar muito o risco de condenações injustas, os resultados são o envenenamento das relações humanas, a conturbação do ambiente de negócios e a produção de prejuízos para o comércio internacional, para a arrecadação tributária e para o crescimento e desenvolvimento econômico e social do país.



Somente com normas que proíbam presunção negativa ou determinem presunção positiva se consegue impedir atitudes irrazoáveis e desproporcionais, na medida em que se considere que o pressuposto da prática de uma conduta vedada é a realização **consciente** de uma conduta reprovável.

Sem instrumento normativo com este conteúdo os contribuintes brasileiros continuarão a ser expostos ao arbítrio e ao abuso de uns quantos agentes desprovidos de boa formação jurídica ou de bom senso.

Sugere-se, por fim, encaminhamento de cópia deste Parecer ao Senado Federal, **ao Srs. Relatores dos Projetos de Lei Complementar (PLP) 17 e 125** (ambos do ano de 2022) para conhecimento, como apoio e sugestões de aprimoramento a tais projetos.

São Paulo, março de 2024