KAFKA, ALIENAÇÃO

E DEFORMIDADES DA LEGALIDADE

EXERCÍCIO DO CONTROLE SOCIAL
RUMO À CIDADANIA FISCAL

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

Coordenador do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getulio Vargas (NEF/Direito SP FGV) e de cursos de MBA em Direito Tributário da GVlaw. Professor da Graduação, Pós-GVlaw Tributário e Mestrado da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – FGV Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP. Ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TITSP. Foi membro do Comitê de Seleção dos Conselheiros do CARF – CSCC. Recebeu o Prêmio "Livro do Ano" pela ABDT, em 1997 e o Prêmio Jabuti "Melhor Livro de Direito" em 2008.

Este livro é utilizado como material didático das Oficinas de Leitura & Análise de Casos no Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas para os alunos do 3.º ano da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

Diretor de Negócios FISCOSoft
Paschoal Naddeo de Souza Filho

Diretor de Negócios Legal Brasil
Marcelo Madalozzo

Diretora Editorial
Marisa Harms

Editores: Cristiane Gonzalez Basile de Faria, Danielle Oliveira, Iviê A. M. Loureiro Gomes e Luciana Felix

Assistente Editorial: Karla Capelas

Diretora de Operações de Conteúdo
Juliana Mayumi Ono

Gerente de Conteúdo FISCOSoft
Vanessa Miranda de Mello Pereira

Coordenadora Editorial RT
Juliana De Cicco Bianco

Analistas Editoriais: Amanda Queiroz de Oliveira, Andréia Regina Schneider Nunes, Danielle Rondon Castro de Morais, Flávia Campos Marcelino Martines, George Silva Melo, Luara Coentro dos Santos e Rodrigo Domiciano de Oliveira

Analistas de Qualidade Editorial: Maria Angélica Leite e Samanta Fernandes Silva

Assistentes Documentais: Beatriz Biella Martins, Karen de Almeida Carneiro e Victor Bonifácio

Coordenador de Produção Gráfica e Administrativo
Caio Henrique Andrade

Analista Administrativo: Antonia Pereira

Assistente Administrativo: Francisca Lucélia Carvalho de Sena

Analista de Produção Gráfica: Rafael da Costa Brito

Capa: Ancar Barcalla, Enrique Muller e Eurico Marcos Diniz de Santi

FISCOSoft Editora Ltda.
Av. Doutor Cardoso de Melo, 1855
Vila Olímpia – CEP: 04548-005
São Paulo – SP
Fone/Fax: (11) 2159-0500
CNPJ: 02.927.636/0001-09

© Todos os direitos reservados, nos termos da Lei 9.610, de 1998.

Fechamento desta edição: 05.08.2014

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Santi, Eurico Marcos Diniz de Kafka : alienação da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal / Eurico Marcos Diniz de Santi. – 1. ed. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais : Fiscosoft, 2014.

Bibliografia.
ISBN 978-85-203-5363-9

1. Administração tributária – Brasil 2. Contribuições especiais – Brasil 3. Direito tributário – Brasil 4. Fiscalização I. Título.

14-07414 CDU-34:336.2(81)

Índices para catálogo sistemático: 1. Brasil : Direito tributário 34:336.2(81)



Eurico Marcos Diniz de Santi

KAFKA, ALIENAÇÃO

E DEFORMIDADES DA LEGALIDADE

EXERCÍCIO DO CONTROLE SOCIAL
RUMO À CIDADANIA FISCAL

FISCOSOFT

THOMSON REUTERS
REVISTA DOS TRIBUNAIS™

Aos meus pais
Érico de Santi (*in memorian*) e
Olímpia Diniz de Santi
Ao meu irmão Elio Eduardo Diniz de Santi

Por "Afinidades Eletivas" (Goethe):
à Sonia Macedo de Mendonça Sampaio Ferraz e
ao Prof. Tércio Sampaio Ferraz Júnior
A todos meus outros queridos irmãos e irmãs
que caminham comigo nessa vida, tornando o deserto desse mundo
uma linda e pequena praia, tal qual a da Feiticeira...

Minha homenagem aos 70 anos da FGV,
a querida DireitoGV e aos 5 anos do NEF/FGV,
a meus alunos e meus amigos professores.
À amiga Lucilene Prado, visionária do NEF e deste livro.
E a todas as INSTITUIÇÕES que fazem parte desta obra:
RFB, PGFN, CARF, TIT, MPs, Cortes de Justiça, STJ,
STF e aos Fiscos Estaduais e Municipais.
E em nome de Isaias Coelho minha especial homenagem
e reconhecimento à "TROPA DE ELITE" dos servidores públicos
que tal como KAFKA dedicaram sua vida, sua inteligência e sua arte
para FORTALECER NOSSAS INSTITUIÇÕES.
MELHORAR O BRASIL?
SIM, NÓS PODEMOS...

a Taisa

Sumário

APRESENTAÇÃO DO LIVRO – Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: Exercício do Controle Social Rumo à Cidadania Fiscal 29

PREFÁCIOS – Percepções interdisciplinares e multilaterais sobre os desafios da tributação no Brasil 47

No símbolo da transparência, alvo necessário à democracia, aponta-se para uma ética que se constrói junto à identidade da cidadania fiscal: a ética da alteridade – Celia Brandão 49

Kafka e o sistema tributário brasileiro: uma visão pela perspectiva do direito e da economia – Cristiano Carvalho 55

Lei, cada um tem a sua, ou, como diria Guimarães Rosa, "pão ou pães, é questão de opiniães..." – Gabriel Ivo 69

Percepções iconoclastas sobre um contexto e sobre um autor – Gustavo Sampaio Valverde 81

No alvorecer de uma relação tributária humanista – Isaias Coelho 87

O teatro e o coração do rei: distopia kafkiana e sistema tributário brasileiro – José Garcez Ghirardi 93

Uma "legalidade mandrake"? – José Rodrigo Rodriguez 97

Ruptura da alienação e cidadania fiscal – Lucilene Silva Prado 101

Transparência e ambiente de negócios – Luiz Roberto Peroba 105

Tributação, direito e desenvolvimento – Mario Schapiro 109

Democracia, transparência fiscal, confiança nas instituições e desenvolvimento – Oscar Vilhena Vieira 115

Transparência fiscal, segurança jurídica e Justiça Tributária: noções indissociáveis – Paulo Ayres Barreto 119

Por uma jurisdição tributária que pratique a legalidade concreta – Paulo Cesar Conrado 123

Teoria da norma, teoria da incidência e teoria do fato jurídico – Robson Maia Lins 129

Desvelando as patologias do Sistema Tributário brasileiro – Simone Dias Musa 135

O enigma "diante da lei" – Torquato Castro Jr. 139

O Projeto da Direito SP e do NEF/FGV: onde tudo (re)começou – Vanessa Rahal Canado 143

Capítulo 1

LEGALIDADE CONCRETA, TRANSPARÊNCIA E CONTROLE SOCIAL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. "O abutre": a insegurança jurídica abalando as bases do ambiente de negócios e o "sigilo fiscal" calando a voz da legalidade concreta, funcionando como obstáculo à pesquisa empírica e ao exercício do controle social da administração tributária no Brasil 148

   1.1. Direito fundamental de acesso à legalidade concreta, transparência fiscal como regra e sigilo como exceção que exige procedimento administrativo específico, limites do "sigilo fiscal" e uso indevido da previsão do art. 198 do CTN, que deve ser recepcionado em interpretação conforme ao art. 5.º, XXXIII, da CF/1988 e em harmonia com a LC 131/2009 154

   1.2. A legalidade concreta, manifestação prática dos atos de aplicação da legislação tributária, não só ao servidor que aplica o direito e ao contribuinte que paga ou discute o tributo, mas também a todos os outros tributos e steakholders da tributação 160

   1.3. Manipulação da "Moldura da Legalidade" no modelo centralizado do controle, o desafio kelseniano: como saber sobre "legalidade" escondida e produzida por múltiplas cabeças federativas? 162

   1.4. Legalidade em rede viabilizando a comunicação e o acesso à legalidade concreta: Era da informação, sociedade em rede, governança pública e direito em rede 164

   1.5. A influência da transparência na livre concorrência: garantir a isonomia e o controle social 166

   1.6. Transparência como instrumento da realização da igualdade (*caput* do art. 5.º modulando seus incs. X, XII e LV) mediante a da prova da concretização da legalidade..... 168

   1.7. Falhas e manipulação da legalidade: desapego ao contexto histórico dos atos de outorga de competência e uso criativo da linguagem das normas..... 169

   1.8. Quem vigia os vigilantes? A importância da transparência para o exercício da cidadania fiscal e para o empoderamento (*empowerment*) de setores sociais historicamente enfraquecidos no Brasil 170

2. Estudo de caso: manipulação da legalidade pelo desapego ao contexto histórico dos próprios atos de aplicação do direito e uso criativo da linguagem das normas..... 174

   2.1. Problema Central do Caso: falta de comunicação clara sobre (i) o uso do vocábulo "comunicação" e (ii) as origens e armadilhas que envolvem a falta de comunicação..... 176

   2.2. É Impossível não se comunicar 177

3. Matriz tridimensional da legalidade e percurso fáctico-narrativo da tributação dos serviços de publicidade. Legalidade 1 (Antes da CF/1988): Poder Militar e a União Fortalecida; Legalidade 2 (após a CF/1988):

Transferência da Competência da União para Tributar Transportes e Comunicação aos Estados; Legalidade 3 (LC 87/1996): Confirmação Legal; Legalidade 4 (EC 3, EC 33 e EC 42): a Confirmação Constitucional; Legalidade 5 (Decisão STJ/Súmula 334) e a "Tentativa: Parte I": Confirmação Jurisdicional; Legalidade 6 (LC 116): a "Tentativa Parte II" e Legalidade 7 (Projetos de LC 208/2001 e 230/2004): Facticidade de Processo Legislativo em Curso para Retornar a Veiculação da Publicidade na Lista de Serviços da LC 116 178

3.1. Contextos Histórico e Econômico Pré-Constituinte de 1988: crescimento exponencial do setor de serviços, descentralização e negociação com os Estados para a transferência do Imposto Federal sobre Comunicações (ISC), incidente sobre serviços de telecomunicações 180

3.2. Legalidade 1 (antes da CF/1988). Poder Militar e a União Fortalecida: competência federal para tributar serviços de telecomunicações (telefonia, televisão e radiodifusão) 181

3.3. Legalidade 2 (após a CF/1988): transferência, para os Estados, da competência da União para tributar serviços de transportes e comunicações 183

3.4. Legalidade 3 (LC 87/1996): confirmação legal de que o ICMS-Comunicação restringe-se aos serviços de telecomunicações, em conformidade com o Código Brasileiro de Telecomunicações e a Lei Geral de Telecomunicações..... 185

3.5. Legalidade 4 (EC 3, EC 33 e EC 42): a confirmação constitucional. Imunidade sobre os serviços gratuitos de radiodifusão .. 186

3.6. Legalidade 5 (Decisão STJ/Súmula 334), a "Tentativa Parte I" e a Confirmação Jurisdicional: o ICMS-Comunicação incide sobre telecomunicações, sendo defeso ao Fisco alargar sua competência impositiva mediante mera interpretação, sem inovação legislativa que coloque em pauta o debate político pertinente 189

3.7. Legalidade 6 (LC 116) e a "Tentativa Parte II": a falácia baseada na distorção das razões de veto do item 17.07 da lista de serviços e a pretensão de exigir, agora, ICMS-Comunicação sobre a propaganda veiculada pelos provedores de acesso..... 193

3.8. Legalidade 7 (Projetos de LC 208/2001 e 230/2004): facticidade de processo legislativo em curso para retornar a veiculação da publicidade na Lista de serviços da LC 116 196

4. Origens de uma falsa "questão jurídica": manipulação do poder de tributar mediante fraude à CF/1988, fraude à LC 87/1996, fraude à LC 116 e o planejamento tributário às avessas pela exploração da vaguidade e imprecisão dos termos da legislação..... 199

5. O "o ovo da serpente": sobre o novo direito alternativo em matéria tributária ("aplicação da norma é sua constante recriação") e ética pública no ato de aplicação do direito 201

6. Aproveitando-se da maldição do lançamento por homologação, desvio de finalidade das obrigações acessórias relativas a obrigações principais

que inexistiam no passado, desídia administrativa e crime de prevaricação com confissão 205

6.1. Desvio de finalidade das obrigações acessórias relativas a obrigações principais que inexistiam no passado..... 206

6.2. Desídia administrativa e crime de prevaricação com confissão.... 207

7. Dez conclusões institucionais sobre o uso indevido e abusivo do lançamento como forma de exercer a "criatividade" na criação de novas hipóteses de incidência tributária não discutidas nem autorizadas pelo Poder Legislativo..... 208

Capítulo 2

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AO CONTRÁRIO (PRATICADO PELO FISCO): FLEXIBILIZAÇÃO DA LEGALIDADE COM O ÚNICO OBJETIVO DE ARRECADAR MAIS

1. "Desista!" Pois minha autoridade e minhas decisões não estão aqui para orientar a sua conduta: sobre o conceito de "planejamento tributário" realizado pelo contribuinte e o "planejamento tributário ao contrário" praticado pelo Fisco 214

1.1. Parâmetros do enfoque funcionalista do direito, moralismo fiscal, nó sistêmico e fundamentos do planejamento tributário ao contrário: a existência de "Estado Social do Direito" pressupõe a existência de "Estado de Direito", ou seja, respeito às regras e sua interpretação institucional..... 216

1.2. Moralismo Fiscal e o Nó Sistêmico: (i) o Fisco alega matéria constitucional como fundamento das autuações; (ii) o contribuinte não pode alegar inconstitucionalidade em defesa administrativa e (iii) os órgãos julgadores administrativos (DRJ e CARF) não possuem competência para julgar matéria constitucional 219

1.3. Ausência de "Estado Democrático de Direito" – Liberal ou Social – em Matéria Tributária: se não sei como me comportar perante a lei, então não sou livre 220

1.4. "Planejamento Tributário ao Contrário" e o teste de oponibilidade da atuação do Fisco no Estado Democrático de Direito.. 223

2. Psicografia ou historiografia jurídica? Origem e pressupostos da doutrina do business purpose test: teoria importada dos Estados Unidos imcompatível com o sistema tributário brasileiro..... 224

2.1. Primeira Relevante Diferença entre o Sistema Tributário Americano e o Brasileiro: nos EUA, litigiosidade não está no centro do sistema tributário, que é pautado pela conciliação..... 227

2.2. Segunda Relevante Diferença entre o Sistema Tributário Americano e o Brasileiro: nos EUA, a legislação tributária é extensamente detalhada, sujeita a amplo debate público e ilustrada por dezenas de exemplos, que diminuem os riscos para o contribuinte 230

2.3. Terceira Relevante Diferença entre o Sistema Tributário Americano e o Brasileiro: nos EUA, a jurisprudência gera precedentes que são vinculantes para Fisco e contribuinte e, por isso, há cuidado muito maior antes de se autuar e litigar no Judiciário, já que a decisão será uniformizada e vinculante para todo o país 233

2.4. Quarta Relevante Diferença entre o Sistema Tributário Americano e o Brasileiro: nos EUA o contribuinte pode realizar consultas ao Fisco, que são respondidas rapidamente, para verificar se a operação que pretende realizar é eficaz (a interpretação do Fisco é consolidada antes de se realizar a operação) 235

2.5. Porque as nações fracassam: direito & desenvolvimento, instituições e a importância da administração tributária na construção da segurança jurídica..... 237

3. Estudo de caso: falta de fundamento legal dos autos de infração e uso "abusivo" de adjetivos (na lógica de um legítimo Estado de Direito, os únicos adjetivos aplicáveis à conduta do contribuinte são o "lícito" ou o "ilícito") 239

3.1. Tentativa Frustrada (Parte I) – "PRAÇA COMERCIAL É TODO O ESTADO DE SÃO PAULO": Autos de Infração lavrados anteriormente em face da EMPRESA K foram cancelados, por unanimidade, pelo CARF, que estabeleceu que "PRAÇA COMERCIAL É O MUNICÍPIO X" 244

3.2. Tentativa "Balão de Ensaio" (Parte II) – agora, "PRAÇA É A REGIÃO METROPOLITANA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO": Autos de Infração lavrados em 2012, para fatos geradores de 2008, contradizem a comunicação normativa realizada pelo CARF em 2007 246

3.3. Necessidade de Ambiente Institucional Estável e Previsível: a importância da vinculação das decisões proferidas em processos administrativos fiscais e de uma linguagem institucional para o direito tributário..... 248

4. Quem viola a livre concorrência é o Fisco ao negar acesso à informação pública e extrapolar sua competência..... 251

4.1. Falta de Competência do Fisco para Promoção de Medidas de Proteção à Livre Concorrência: a RFB e o CARF não possuem poder nem mecanismos adequados para zelar pela livre concorrência 252

4.2. Reiterada Prática do Mesmo "Planejamento Tributário": se diversos contribuintes concorrentes da EMPRESA K utilizam a mesma estrutura jurídica para a prática de suas operações, é sinal de que o Fisco sinalizou sua conformidade ao Direito.... 254

4.3. Falta de Informação sobre a Legalidade Concreta Implica Ausência de Igualdade perante a Lei Tributária: como a Administração não é transparente nos seus critérios interpretativos, geram-se situações fiscais diferentes para cada empresa 255

5. Dez conclusões institucionais 257

Capítulo 3
INDÚSTRIA DO CONTENCIOSO PERNICIOSO:
TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS QUE NÃO RESPEITAM
SUA PRÓPRIA JURISPRUDÊNCIA

1. A "metarmorfose" da jurisprudência administrativa. Litigiosidade perniciosa versus litigiosidade virtuosa, segurança jurídica e estabilidade interpretativa: negação da legalidade concreta comunicada pela administração tributária em face de nova e criativa interpretação sobre matéria já pacificada 264

1.2. Sete premissas... e o risco da autodestruição..... 265

2. Estudo de caso: no Plano Constitucional, Norma Implícita ou Norma Derivada e Inexistência de Lacuna Normativa no Caso Concreto: sobre a constante presença da norma derivada da "compensação integral de prejuízos fiscais" para os casos de extinção da pessoa jurídica..... 268

3. No Plano Legal dos Textos do Direito Positivo (Sistema S1), Análise Histórica do Processo Narrativo da Legislação: sobre a constante presença da norma derivada da "compensação integral de prejuízos fiscais" para os casos de extinção da pessoa jurídica 270

3.1. Ano de 1947: Lei 154, cujo art. 10 tratou pela primeira vez da dedução dos prejuízos fiscais acumulados para efeitos de apuração do IRPJ 271

3.2. Ano de 1977: Dec.-lei 1.598 que ampliou de 3 (três) para 4 (quatro) anos o prazo para o exercício do direito à compensação dos prejuízos fiscais acumulados 272

3.3. Anos de 1991 a 1995 (quatorze anos depois): a Constituição de 1988, plena compensação prevista pela Lei 8.383, reintrodução da limitação de 4 anos na Lei 8.541 e revogação da limitação temporal e imposição da trava de 30% pela Lei 9.065 274

3.4. Ano de 2005: contexto normativo e fáctico do contribuinte perante a extinção da EMPRESA K' em plena consagração da jurisprudência do Conselho de Contribuintes 278

4. No Plano Legal das Significações do Direito Positivo (Sistema S2), Direito à Compensação dos Prejuízos Fiscais sem Limites Temporais. Princípio da Idempotência do Direito à Compensação de Prejuízos Fiscais (PIDCPF): a continuidade como pressuposto para aplicação da limitação quantitativa e diversas outras regras que integram a Regra-Matriz do IRPJ e da CSLL 279

4.1. A continuidade da pessoa jurídica como pressuposto para aplicação das regras que conformam a Regra-Matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL..... 279

4.2. Evolução legislativa e o Princípio IDEMpotente do direito à compensação dos prejuízos fiscais sem limites temporais 281

5. No Plano da Norma Jurídica (Sistema S3) e no Plano da Sistematização do Direito (Sistema S4), Regra-Matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL como Sistema de Regras: sobre as "fotografias" que, sistematizadas, formam o "filme" do fato gerador do IRPJ e da CSLL..... 282

5.1. "Fotografia" normativa INTERPERÍODO: regra de compensação de prejuízos fiscais vs. regra de apuração do IRPJ e da CSLL 283
5.2. "Filme" normativo e resultado das "fotografias" INTRA e INTERPERÍODO: a REGRA-MATRIZ DE INDICÊNCIA do IRPJ e da CSLL como a sistematização entre a regra do ajuste, as regras de apuração e a regra da compensação de prejuízos fiscais 285
6. No Plano da Aplicação do Direito, a REGRA-MATRIZ DE INDICÊNCIA do IRPJ e da CSLL Construída e Aplicada pelo CARF com o Status de "Matéria Sumulada": reiteradas decisões que deram ganho de causa ao Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação da PJ 286
6.1. Julgamento do CARF de 20.09.2001. Relator: Mário Junqueira. Decisão: por unanimidade, seguindo o voto do Relator, deram provimento ao Recurso do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação 287
6.2. Julgamento da CSRF de 02.12.2002. Relator: Celso Feitosa. Decisão: por maioria de votos, seguindo o voto do Relator, negaram provimento ao Recurso Especial da Fazenda para manter o afastamento da limitação de 30% no caso de extinção por incorporação 288
6.3. Julgamento do CARF de 02.07.2003. Relator: José Henrique Longo. Decisão: por unanimidade de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento parcial ao Recurso do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação 289
6.4. Julgamento da CSRF de 19.10.2004. Relator: José Henrique Longo. Decisão: por unanimidade de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento parcial ao Recurso do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação 290
6.5. Julgamento do CARF de 09.11.2006. Relator: João Carlos de Lima Júnior. Decisão: por unanimidade de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento ao Recurso Especial do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação 291
6.6. Julgamento do CARF de 05.12.2007. Relator: Luiz Martins Valero. Decisão: por unanimidade de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação 292
6.7. Julgamento do CARF de 13.08.2008. Relator: Hugo Correia Sotero. Decisão: por maioria de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por cisão 293

7. No Plano da Argumentação do CARF, seis Argumentos na Aplicação da Regra de Compensação dos Prejuízos Fiscais nos Casos de Extinção da Pessoa Jurídica: premissa inicial tácita da ideia da trava de 30% como "benefício fiscal" e como reconhecimento da legalidade da Lei 9.065 294
8. No Plano do STF, a Conclusão da Decisão do Supremo é a Premissa Inicial do CARF: a Lei 9.065 é válida e a restrição da trava de 30% é constitucional 296
8.1. Uso da expressão "benefício fiscal" na presente decisão do STF: faculdade normativa de o Fisco tributar ou não, mediante lei, dentro de sua esfera de competência tributária 296
8.2. Efeitos da presente decisão sobre o entendimento do CARF nos casos específicos de extinção da pessoa jurídica: três desafios entre os limites do conceito de "benefício fiscal" e a invasão ou o abuso da competência constitucional 298
9. Caso "BUNGE", Julgamento do STF, Ausência de Novos Critérios Normativos do CARF na Aplicação da Regra de Compensação dos Prejuízos Fiscais e o art. 146 do CTN: como o CARF pretende reduzir o contencioso tributário se desrespeita a autoridade de suas próprias decisões? 301
9.1. Análise dos cinco argumentos do voto do caso BUNGE 303
9.2. Cotejo dos Cinco Argumentos do Voto do Caso BUNGE com os Seis Argumentos da Jurisprudência do Conselho: ausência de linearidade e omissão no enfrentamento das posições defendidas pela jurisprudência do CARF 306
9.3. Segurança jurídica, competências privativas da Administração Tributária, e o art. 146 do CTN: como o CARF pretende reduzir o contencioso tributário se desrespeita a autoridade de suas próprias decisões? 309
9.4. Uma experiência internacional inspiradora para o CARF, a Suprema Corte Americana garantindo segurança jurídica e previsibilidade ao contribuinte: QUILL CORP *vs.* NORTH DAKOTA 311
10. Dez conclusões institucionais: para consagrar os Tribunais Administrativos e garantir a segurança jurídica 312

Capítulo 4
A MALDIÇÃO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

1. Fraticídio ou maldição do lançamento por homologação: sobre a omissão da autoridade em informar sua interpretação sobre a legalidade que obriga o contribuinte a informar e interpretar antecipadamente 322
2. Descompasso institucional entre a motivação que orientou os debates legislativos e a aprovação da alteração do art. 43 do CTN e o regime legal da MP 2.158-3/2001, sobre tributação de lucros no exterior: incremento da arrecadação para viabilizar o aumento do salário mínimo para 180 reais e a intenção de inibir planejamentos tributários abusivos (não há

registro de qualquer preocupação com o incentivo ao desenvolvimento e a internacionalização da indústria nacional) 325

2.1. Art. 74 da MP 2.158-35/2001: desvio de finalidade do contencioso fiscal, abuso da presunção de validade das leis e dos atos administrativos e o novo princípio da insegurança jurídica: "na dúvida, autuar para ver o que vai dar" 327

2.2. O malsinado e impreciso conceito da "concomitância" alegado e constituído pelo próprio Fisco: revelando o paradoxo entre a indução dos contribuintes à via do mandado de segurança preventivo (como efêmero remédio para ilegalidades) e a possibilidade de o Fisco lançar para prevenir a decadência, dando início ao processo administrativo 329

3. "Brazil takes off" e desafios concretos do CARF e da administração tributária para o século XXI: o Brasil continua tentando decolar 332

4. Perspectiva dinâmica e percurso fáctico-narrativo da legislação sobre lucros auferidos no exterior: legalidade 1, o problema; legalidade 2, a tentativa parte i (Lei 9.249); legalidade 3, o arrependimento (IN 38); legalidade 4, a frustração (Lei 9.532); legalidade 5, o fundamento (LC 104); legalidade 6, a tentativa parte II (MP 2.158) e legalidade 7, a regra final infralegal (IN 213) 332

4.1. Legalidade 1 (antes da Lei 9.249), o problema: globalização e a perda da base imponível nacional 333

4.2. Legalidade 2 (Lei 9.249/1995), a Tentativa Parte I: a ostensiva dissociação entre a motivação e o enunciado dessa nova regulamentação 334

4.3. Legalidade 3 (IN 38), o arrependimento: eliminação da genérica e indesejável regra de presunção de disponibilidade da renda trazida pela Lei 9.249 335

4.4. Legalidade 4 (Lei 9.532), a frustração: a legalização do conteúdo da IN 38 e a confirmação do critério da efetiva disponibilização (eliminação da presunção) 336

4.5. Legalidade 5 (LC 104/2001), o fundamento: norma de competência orientada para outorgar fundamento de validade à norma antielisiva internacional 337

4.6. Legalidade 6 (MP 2.158), a Tentativa Parte II: (i) inaplicabilidade do art. 74 nos casos em que não há disponibilidade sobre o lucro e (ii) veículo equívoco e sem "relevância e urgência" exigidas para validade de medidas provisórias 340

4.6.1. Natureza do art. 74 da MP 2.158-35 – coibir o represamento de lucros no exterior – e inaplicabilidade dessa regra nos casos em que não há disponibilidade sobre esse lucro (hipóteses de reinvestimento) 340

4.6.2. Características e problemas inerentes à MP 2.158-35: veículo equívoco e sem motivação "relevância e urgência" exigido para validade de medidas provisórias 341

4.7. Legalidade 7 (IN 213), a regra final infralegal: exercício da delegação do art. 74, *caput*, da MP 2.158-35 342
5. Instabilidade interpretativa do art. 74 da MP 2.158-35 no STF e no STJ e importância da expertise do CARF na estabilização do sentido das leis tributárias: missão institucional, equívoco do temor e relevância da definitividade das decisões na esfera do PAF 342
6. Dez conclusões institucionais 347

Capítulo 5
PRINCÍPIO DA COMODIDADE FISCAL:
"NA DÚVIDA, LANÇAR PARA VER NO QUE VAI DAR"

1. Burocracia e o "princípio da comodidade tributária": a facilidade de arrecadar não pode se sobrepor à vinculação da autoridade administrativa em apurar e provar a ocorrência do fato jurídico tributário 354
1.2. Extrativismo fiscal: razões históricas que explicam – mas não justificam – a pretensa transferência do ônus de fiscalização do Estado para o contribuinte 356
2. Descrição do caso concreto e delimitação do objeto de estudo: uso indevido e abusivo do lançamento por arbitramento 357
3. Arbitrariedade da interpretação isolada e distorcida do inc. III do art. 530 do RIR/1999, ignorando-se o contexto normativo do dispositivo, que exige o esgotamento dos meios de prova sobre a materialidade do fato gerador da renda 360
4. Extrapolação da competência para arbitrar: desconformidade entre a interpretação do inc. III do art. 530 do RIR/1999 e a norma geral de arbitramento, disposta no art. 148 do CTN 362
5. "Metonímia fiscal" e uso indevido e retórico do fato da "não resposta à notificação solicitando documentos" como equivalente ao fato de "negar-se a apresentar documentos fiscais" ex vi do art. 530, III, do RIR/1999: "comer um saco de pipoca" não é "comer papel"! 364
6. Falácia lógica da "afirmação do consequente" e o erro lógico na interpretação do inciso III do art. 530 do RIR/1999: a notificação do contribuinte solicitando os documentos é apenas uma das condições necessárias para configurar o fato de o contribuinte "deixar de apresentar documentos fiscais", mas não é condição suficiente dessa omissão 365
7. Nulidade do ato administrativo de arbitramento por falta de motivo do ato que justifique aplicação da hipótese legal (motivo legal) do arbitramento 367
7.1. Há vício no motivo legal para a prática do ato administrativo de arbitramento: não há, portanto, arbitramento válido nem pode subsistir o crédito arbitrado 368
7.2. Há vício no motivo do ato: ausência de esgotamento das vias do procedimento administrativo tendente a configurar "efetivo fato da não apresentação dos documentos fiscais" 369
7.3. Há vício no procedimento do ato de arbitramento (notificação preparatória do contribuinte para apresentação de documen-

tação fiscal) por incoerência do procedimento fiscal: duas notificações por correspondência bastam para evitar a aplicação da lei e afastar a apuração material do lucro real, mas para a notificação do auto de arbitramento a autoridade cuida de fazer visita pessoal ao estabelecimento no interior de São Paulo 371

8. Desvio de finalidade do ato de arbitramento por meio da utilização do "princípio da comodidade tributária": estratégia da inversão do ônus probatório pela qual o Fisco, em vez de empreender esforços para apurar o lucro real, qualifica a omissão do contribuinte através de meras notificações enviadas pelos correios, ensejando a aplicação do arbitramento e transferindo ao contribuinte o ônus de produzir prova negativa de que não foi notificado 372

   8.1. Desvio de finalidade I: utilização do ato de arbitramento sem esgotar os procedimentos de fiscalização para apuração do lucro real, com inversão do ônus da prova, exigindo do contribuinte produção de prova negativa de que a notificação não foi suficiente para estabelecer comunicação efetiva..... 373

   8.2. Desvio de Finalidade II: comodidade tributária ensejando aplicação do arbitramento de lucros como sanção em vez de método de cálculo subsidiário 374

9. Os acórdãos que fundamentam a Súmula 59 do CARF confirmam, em sua maioria, que o arbitramento só é imponível em casos em que a autoridade fiscal esgota os meios de fiscalização..... 377

   9.1. Acórdão 108-09.668: antes de realizar a autuação o Fisco solicitou informações ao contribuinte, concedeu prazo, possibilitou a ampla defesa e ainda buscou obter elementos probatórios junto a terceiros 378

   9.2. Acórdão 105-16.815: a escrituração contábil apresentada pelo contribuinte era "imprestável" e viciada por atividade fraudulenta. Ainda assim, o Fisco concedeu prazo para saneamento dos dados e o contribuinte não retificou suas informações por falta de documentação, impossibilitando a aferição do lucro real 380

   9.3. Acórdão 101-96.319: o arbitramento de lucros só foi aplicado em razão de comprovada indisponibilidade e inexistência de escrituração contábil do contribuinte, e após verificação de sua movimentação financeira, análise de transações com terceiros e realização de diligências..... 381

   9.4. Acórdão 101-96.093: o arbitramento é decorrência da inexistência de documentação fiscal e contábil, de ativa ação fiscalizatória que produziu robusto corpo probatório e do não exercício do direito ao contraditório por parte do contribuinte..... 383

   9.5. Acórdão 101-96.039: o arbitramento sobreveio após intimação pessoal ao contribuinte que, junto de seu contabilista, demonstrou total incapacidade de apresentar a documentação solicitada, incorrendo, inclusive, em fraude e sonegação fiscal..... 384

9.6. Acórdão 103-22.032: a aplicação do arbitramento é sujeita à retificação dos cálculos e exige que a Administração Fiscal opere esforços na elaboração de robusto corpo probatório..... 386
9.7. Acórdão 108-08.919: intimado a apresentar sua documentação fiscal e contábil o contribuinte o fez em parte, declarando que os documentos não apresentados haviam se extraviado e solicitando prazo para apresentação do restante da documentação. 388
9.8. Acórdão 101-96.212: confirmada a efetividade da notificação, o arbitramento se justificou pela completa ausência de apresentação de documentos e livros obrigatórios, ainda que a escassa fundamentação da decisão não permita aferir se houve esforço investigativo do Fisco..... 388
9.9. Acórdão 198-00.028: DECISÃO INDISPONÍVEL para consulta, impossibilitando ao contribuinte aferir os critérios de interpretação e concretização do direito aplicados pelo CARF..... 389
9.10. Inaplicabilidade da Súmula 59 ao caso da EMPRESA: o arbitramento de lucros segundo TODOS os acórdãos paradigmas que outorgam fundamento de validade à Súmula pressupõe, além da simples notificação, o estabelecimento de efetiva comunicação com o contribuinte, configurando omissão do contribuinte combinada com ação positiva da fiscalização para esgotar os meios de prova sobre a realização do fato gerador 390
10. Superior Tribunal de Justiça ("STJ") entende que arbitramento é método de cálculo subsidiário, passível de utilização apenas quando inviabilizado o cálculo pelo lucro real, e não podendo ser empregado como punição ao contribuinte por descumprimento de obrigação acessória..... 391
11. Supremo Tribunal Federal ("STF") entende que arbitramento é hipótese excepcionalíssima, não se aplicando nem mesmo a caso de empresa que se omitiu do cumprimento de quase todas as suas obrigações acessórias 392
12. Dez conclusões institucionais sobre o uso indevido e abusivo do lançamento por arbitramento no caso concreto..... 394

Capítulo 6
ILUSÃO, OCULTAÇÃO FISCAL E MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO STF

1. "Odradek": ilusão e ofuscação fiscal como estratégias para burlar os procedimentos de legitimação e escolha democrática, mantendo o público mal informado sobre o efetivo ônus tributário e a repercussão das decisões do STF..... 400
1.1. Julgamento do STF em repercussão geral entendendo pela não incidência do Pis/Cofins importação sobre a base de cálculo ampliada pelo ICMS devido sobre o valor aduaneiro..... 402
1.2. Após a derrota da tese defendida, a Procuradoria da Fazenda Nacional pleiteou a "modulação" dos efeitos da decisão, com

base única e exclusivamente nos valores envolvidos na causa que, segundo a PGFN, giram em torno de R$ 34 bilhões 405
2. Justificação e interpretação da regra de modulação dos efeitos prevista no art. 27 da Lei 9.868 407
3. Jurisprudência do STF em matéria de instituição ou majoração de tributos julgados inconstitucionais: em 100% dos casos verifica-se que o STF tem pacificada a não modulação dos efeitos da decisão..... 411
3.1. Inconstitucionalidade do Empréstimo Compulsório sobre Veículos e Combustíveis (1990) 413
3.2. Inconstitucionalidade da Majoração das Alíquotas do Finsocial (1992) 414
3.3. Inconstitucionalidade das Alíquotas Progressivas do IPTU do Município de Belo Horizonte (1996)..... 416
3.4. Inconstitucionalidade da exigência do ICMS- Importação por Pessoas Físicas (1998)..... 418
3.5. Inconstitucionalidade do alargamento do conceito de faturamento, base de cálculo do PIS e da Cofins, pela Lei 9.718 (2005) 419
3.6. Inconstitucionalidade da Contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – Funrural (2010) 420
4. Jurisprudência do STF em matéria de instituição ou majoração de tributos julgados constitucionais: em 100% dos casos verifica-se que o STF tem pacificada a não modulação dos efeitos da decisão 422
4.1. Constitucionalidade do Finsocial para Prestadores de Serviços (1992) 423
4.2. Constitucionalidade da vedação ao direito de crédito de IPI na entrada de insumos e matérias-primas sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados (2007) 424
4.3. Constitucionalidade da Cofins incidente sobre faturamento de sociedades de profissão regulamentada (2008) 426
5. Jurisprudência do STF nos casos de aplicação da modulação de efeitos (*ex nunc*): a repercussão econômica do caso nunca é justificativa suficiente para modular efeitos 428
5.1. Inconstitucionalidade de Lei Municipal de Mira Estrela que previa número de vereadores desproporcional à população do Município (fevereiro de 2004)..... 429
5.2. Inconstitucionalidade de norma estadual que atribuía à Defensoria Pública do Estado do Rio Grande do Sul a defesa judicial de servidores públicos estaduais processados civil ou criminalmente em razão do regular exercício do cargo (agosto de 2004) 430
5.3. Mudança do entendimento jurisprudencial do STF a respeito dos efeitos da Infidelidade Partidária: a perda do direito de continuar a exercer o mandato (2007) 431

5.4. Inconstitucionalidade da investidura dos defensores públicos do Estado de Minas Gerais sem concurso público (2008) 432
5.5. Inconstitucionalidade dos prazos Decadencial e Prescricional para constituição e cobrança das Contribuições Previdenciárias (2008) 433
5.6. Inconstitucionalidade por omissão de Lei Complementar que deveria estabelecer os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados (2010) 436
5.7. Inconstitucionalidade de Resolução de 2002 do Congresso Nacional que violava o processo de conversão de Medidas Provisórias em Lei (2012) 438
5.8. O caso do conflito de competência entre Justiça Comum e Justiça do Trabalho para julgar matéria relativa à complementação de aposentadoria por entidade de previdência privada 439
6. Segurança jurídica, modulação de efeitos, reiterada prática de edição de leis tributárias inconstitucionais e regras de decadência e prescrição 440
6.1. Decadência e Prescrição: regras objetivas que limitam o alcance das decisões judiciais e da repetição de indébito, e, assim, oferecem previsibilidade (segurança jurídica) aos órgãos arrecadadores, além de evitarem enriquecimento ilícito da União 440
6.2. Efeitos da eventual aceitação das razões econômicas alegadas pela PGFN como critério para modulação de efeitos: obrigatória e necessária previsibilidade da perda do RE 559.93775 pela União 444
7. O risco vai além do STF: em nome da suposta insegurança jurídica de um caso cria-se risco sistêmico em todo o Judiciário 448
8. Dez conclusões institucionais a respeito da modulação de efeitos em matéria de repetição de indébito tributário..... 449

Capítulo 7
RESPONSABILIDADE DISPERSIVA
E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

1. O processo de Kafka e o desespero do contribuinte perante omissão da autoridade sobre a voz da legalidade concreta: responsabilidade dispersiva e a prática de delegar ao contribuinte os deveres de Estado de fiscalizar outros contribuintes..... 456
2. Estudo de caso: delegação do ônus da fiscalização em face da ineficiência do Fisco não pode ser transferida ao contribuinte sob a forma de presunções ou obrigações acessórias 457
3. Proporção das operações autuadas em relação ao contexto operacional da empresa K 458
4. O ato jurídico de inscrição no cadastro de contribuintes de SP, o Sintegra e seus efeitos e o ato declaratório de inidoneidade como fato jurídico que atua na conformação do fato gerador do ICMS 459

4.1. Validade do ato jurídico da inscrição no Cadastro de Contribuintes, imposição à Diretoria de Informações da verificação e atualização mensal desses dados e competência para sua cassação, segundo as regras do RICMS/SP 461
4.2. Dever de integração dos Fiscos Estaduais, perfil nacional do ICMS e instauração do Sintegra pelo Confaz, como instrumento de coordenação das informações sobre operações interestaduais 467
4.3. Entre normas e fatos. Efeitos dos atos administrativos de (i) inscrição no Cadastro de Contribuintes e (ii) inidoneidade: ambos são normas concretas e individuais entre o Fisco e o contribuinte cadastrado/inidôneo, mas funcionam como fatos jurídicos para outros contribuintes (terceiros) 468
4.4. Existência (ou inexistência) de ato declaratório de inidoneidade e sua influência na conformação do fato gerador do ICMS nas operações realizadas pelos contribuintes-terceiros: o ato declaratório de inidoneidade funciona como FATO JURÍDICO para o contribuinte-terceiro na relação negocial 469
5. Do absurdo jurídico da presente autuação que pretende punir o contribuinte em razão da desídia da Fazenda de SP e do descaso do próprio Fisco em relação ao seu sistema de informação: responsabilidade dispersiva, extrativismo fiscal, princípio da comodidade e um exemplo a ser seguido (thinking outside the box) 470
5.1. Da responsabilidade dispersiva à irresponsabilidade injustificável: delegando ao contribuinte os deveres do Estado de fiscalizar e arrecadar tributos 471
5.2. "Princípio da comodidade tributária": o contribuinte é acusado sem provas e em decorrência da omissão do Fisco de fiscalizar e produzir provas..... 473
5.3. Pensando fora da caixa ou *thinking outside the box*: um exemplo da Suprema Corte Americana que recoloca os problemas do Fisco sob a responsabilidade do próprio Fisco, não permitindo sua delegação aos contribuintes 475
6. Decisão do STJ em recurso repetitivo, a inversão do ônus da prova, os limites para responsabilização do contribuinte e efeitos sobre o caso concreto 476
6.1. Análise dos fundamentos subjacentes à decisão do STJ em relação ao presente caso: erro de sujeito passivo, princípio da comodidade fiscal e estímulo à indústria dos contribuintes inidôneos 481
6.2. Análise dos fundamentos subjacentes à decisão do STJ em relação ao presente caso: uso equivocado do art. 136 do CTN e da interpretação do termo "responsável" desse dispositivo 483
6.3. Análise dos fundamentos subjacentes à decisão do STJ em relação ao presente caso: impossibilidade de a declaração de inidoneidade produzir efeitos *ex tunc* contra terceiro de boa-fé..... 484

6.4. A perfeita adequação da questão da irretroatividade do ato declaratório de inidoneidade fiscal tratada na decisão do STJ, sob regime de recurso repetitivo, ao presente caso 485
7. Dez conclusões institucionais 486

Capítulo 8
PROFILAXIA DAS DEFORMIDADES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: INSTITUIÇÃO E CONSOLIDAÇÃO DO ÍNDICE DE TRANSPARÊNCIA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO – ICAT

1. Fundamentos da formação do Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário – ICAT 492
2. Gritando fogo em um teatro lotado: desafios para publicação dos autos de infração e das decisões de 1.ª instância administrativa 494
3. Metodologia de formação do Icat e aferição da transparência nos anos de 2013 e 2014: excelente experiência no incremento de transparência e na divulgação de boas práticas 496
4. Relatório documentado sobre a percepção dos pesquisadores do NEF sobre a experiência de diálogo com os Estados, União e Município de São Paulo 501
5. Objetivos do ICAT: fortalecer nossas instituições, incrementar segurança jurídica e induzir o exercício da cidadania fiscal pela aliança entre servidores públicos e contribuintes 503
6. Estratégia do implemento da educação fiscal ativa e da cidadania participativa: no processo de empoderamento da sociedade civil o dever principal do Estado é dar acesso à informação sobre sua prática de aplicação da legalidade 506
7. Percurso das pesquisas do NEF até chegar à concepção do ICAT: diante da falta de informação, a presença ou ausência de informação tornou-se nosso objeto de pesquisa 508
8. Pilares do ICAT: (I) simplicidade, (ii) confiança e previsibilidade, (iii) isonomia e valorização da autonomia dos Estados e (iv) incentivo à inovação e ao experimentalismo 509
9. Para que haja confiança, descentralização cooperativa (autonomia dos estados) e eficiência fiscal é preciso que todos conheçam as regras do jogo da tributação: As normas têm que ser simples e transparentes ... 512
10. Dez conclusões institucionais sobre a experiência de formação do Índice de Transparência do Contencioso Tributário – ICAT 515

Capítulo 9
DIAGNÓSTICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: SIGILO FISCAL, AUTISMO DO MODELO DE *CIVIL LAW* E PATRIMONALISMO DE ESTADO

1. Transparência, processo de concretização da norma tributária e segurança jurídica na sociedade da informação: sobre o percurso teórico das pesquisas do NEF/DireitoGV 522

2. Tributação e desenvolvimento: sobre a importância da realização de pesquisas empíricas relativas à tributação 523
3. Ponto de vista da economia: James Alm e Joseph Stiglitz 524
4. Ponto de vista da Teoria Social: Manuel Castells e John Braithwaite .. 526
5. A transparência no processo da concretização da norma tributária é a melhor estratégia para gerar segurança jurídica na sociedade da informação: como responder, no tempo atual, ao dilema deixado por Kelsen? 528
6. A importância da transparência para a conformação de padrões interpretativos estáveis sobre a interpretação de regras 530
7. Regulação responsiva no caso australiano 531
8. Pesquisa e ação: Lei de Acesso à Informação (LAI) e estratégias para intervenção no debate público 535
9. Aferição da transparência (ativa e passiva) e crítica a inversões do sentido da LAI realizadas pelo fisco brasileiro 536
10. Problemas e limites do sistema de Civil Law e heranças do capitalismo patrimonialista de Estado 538
11. Conclusões 540

Capítulo 10
DEZ DIRETIVAS INSTITUCIONAIS:
NÃO BASTA ARRECADAR, DESAFIOS PARA MELHORAR O BRASIL,
CRIANDO AMBIENTE DE NEGÓCIOS, SEGURANÇA JURÍDICA
E COMPETITIVIDADE

I. Alienação, Kafka e o sigilo fiscal 547
II. Paradoxo da legalidade no modelo *civil law* e o dilema do agente K. . 549
III. Manipulação da moldura da legalidade: cenário de ocultação do sigilo fiscal 551
IV. Valorização do servidor público e controle social no cenário da transparência fiscal 553
V. Enfrentando os limites do direito: rumos da democracia fiscal na era da informação 555
VI. Legalidade concreta, aumento do fluxo de informação, igualdade e segurança jurídica 557
VII. Ruptura da lógica dos três poderes: controle social, cidadania fiscal e governança em rede 559
VIII. Estratégia de combate ao planejamento tributário na sociedade da informação 561
IX. Além da alienação: repensando a redistribuição de rendas e a tributação das pessoas jurídicas 563
X. Reforma tributária pela transparência dos atos de interpretação do direito 565
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 567



"Quando visitava uma exposição de pintura francesa numa galeria de Praga, Franz Kafka ficou diante de várias obras de Picasso, naturezas-mortas cubistas e alguns quadros pós-cubistas. Estava acompanhado na ocasião pelo jovem Gustav Janouch, escritor de quem foi mentor na adolescência e que deixou um dos mais importantes depoimentos sobre o poeta tcheco – Conversas com Kafka. Janouch comentou que o pintor espanhol distorcia deliberadamente os seres e as coisas. Kafka respondeu que Picasso não pensava desse modo: 'Ele apenas registra as deformidades que ainda não penetraram em nossa consciência'. Com uma pontaria de mestre, acrescentou que 'a arte é um espelho que adianta, como um relógio', sugerindo que Picasso refletia algo que um dia se tornaria lugar-comum da percepção – 'não as nossas formas, mas as nossas deformidades'."

(*Conversas com Kafka*, Gustav Janouch)

APRESENTAÇÃO DO LIVRO

Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: Exercício do Controle Social Rumo à Cidadania Fiscal

Kafka não é um revolucionário: ele desperta nas pessoas a consciência de sua alienação, tornando-as conscientes. Ergue o pano de boca do palco sobre o drama, mas não oferece uma solução.
(Roger Garaudy)

1. KAFKA E UM NOVO OBJETO EMPÍRICO PARA A PESQUISA E O ESTUDO DO DIREITO: A LEGALIDADE CONCRETA

Este livro não pretende ser mais um compêndio de Ciência do Direito que descreve e sistematiza a tributação no Brasil. Muito pelo contrário, ele traz o resultado – bem ao estilo de Franz Kafka – de quem desperta do "sonho (ou pesadelo) dogmático", orientado pelo estudo profundo das formas jurídicas para enxergar as deformidades do direito e da tributação no Brasil.

Não "fazer" Ciência do Direito em sentido estrito é um recurso utilizado neste livro. O problema do direito tributário está justamente na dificuldade do saber efetivo sobre sua prática, aplicação, arrecadação, eficácia e externalidades colaterais, pois a maior parte de tais informações são protegidas por "sigilo fiscal". Optou-se, assim, por relativizar a ideia de "Ciência" para não nos submetermos aos caprichos de suas formalidades. Neste livro, o recurso à intuição, à literatura, à fotografia e aos fragmentos de notícias de jornal, tornou-se um modo alternativo de buscar, livremente, aquilo que queremos representar: a deformação do direito tributário que se oculta na falta de dados sobre sua realização, combinada com a limitação de um método científico que exige sistematização dessas informações não disponíveis.

Trata-se, aqui, não de empresas que sonegam propositadamente atuando de modo claro na ilegalidade. Nem de agentes públicos que exercem

seu cargo com abuso de poder em proveito pessoal. Ambos problemas de polícia. Não é disso que tratamos aqui. Meu objetivo é demonstrar, mediante o estudo de 7 casos concretos, as deformidades institucionais que se processam em tais atos de aplicação do direito.

Seguindo o exemplo do narrador kafkiano, explicitado por Roger Garaudy, o objetivo deste livro é erguer o pano de boca do palco sobre o drama para despertar nas pessoas a consciência de sua alienação sobre a aplicação da legalidade tributária no Brasil: seja por parte do contribuinte que maneja a lei para obter desonerações ou que realiza evasão para pagar menos tributos, seja por parte do governo que flexibiliza a legalidade, usando a máquina fiscal com o objetivo obsessivo de arrecadar mais e manipular privilégios.

O exercício da docência e da coordenação do Núcleo de Estudos Fiscais na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas – NEF, sob a inspiração da linha de pesquisa "Direito e Desenvolvimento" combinado à atividade prática de consultoria independente, nos últimos 5 anos, permitiu-me ir além da linha proibitiva do "sigilo fiscal" para obter acesso aos documentos de várias autuações.

A análise dos autos de infração que revelam as respectivas motivações legais, permitiu-me estudar o que chamo "legalidade concreta", ou seja, a legalidade prática realizada nesses casos concretos. Foi esse objeto empírico privilegiado que me permitiu, estudando as formas jurídicas, ir além das estruturas para vislumbrar e mapear estratégias de deformação da legalidade: não fórmulas ilegais, mas estruturas que se encaixam no conceito de "direito", gozam da amplitude dos vários modelos de "validade" e, que, não obstante, geram insegurança jurídica.

2. DO FATO À NORMA, DA REALIDADE AO CONCEITO JURÍDICO, DA TEORIA À PRÁTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A inovação deste livro está em revelar os paradoxos da postura unidirecional de partir da Constituição e das leis gerais e abstratas para entender o direito. Trata-se de uma inversão para ganharmos em termos de fluxo de informação nova fonte do direito (documentos de aplicação do direito). No lugar de seguir o caminho convencional da norma ao fato, partirmos do fato para a norma, da motivação legal dos atos administrativos para sistematização da experiência integral do direito (legalidade concreta).

Tal inversão só foi possível em razão da minha especial experiência de formação na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUCSP, na qual tive a oportunidade de me tornar um dos mais próximos discípulos

de Paulo de Barros Carvalho (Professor Emérito e Titular da PUCSP e da USP), estudioso da obra de Lourival Vilanova e senhor da "Regra Matriz de Incidência", desfrutando, talvez, entre 1992 e 2009, de um dos períodos mais férteis de sua incansável produção acadêmica.

Além disso, minha formação ficou profundamente influenciada pela polarização entre a visão constitucional de Geraldo Ataliba e a precisão de Celso Antonio Bandeira de Mello empreendendo sua teoria sobre ato administrativo na aplicação do direito. Esses três autores, não por acaso, representam em suas teorias o processo de positivação do direito tributário: (i) fundamento Constitucional (Ataliba), (ii) sistematização (Barros Carvalho) e (iii) realização do direito no ato administrativo (Bandeira de Mello).

Minhas primeiras percepções sobre a legalidade concreta surgiram à época em que fui professor assistente no mestrado/doutorado da PUCSP. Lembro-me, claramente, das intervenções de Luiz Alberto Pereira Filho, Robson Maia e Tarek Moussalem sobre a inconformidade de aceitarem a norma jurídica (significação) como objeto empírico do direito, trazendo uma primeira luz sobre a possibilidade de encontrarmos a derradeira norma jurídica na motivação legal do documento físico de cada ato administrativo de aplicação do direito.

Havia dificuldade em se aceitar o objeto do direito como a nuvem proposicional de sentido dos enunciados normativos. Tive longas discussões sobre fontes, texto, norma, validade e eficácia do direito com Gabriel Ivo, Luís Cesar Souza de Queiroz, Paulo Ayres Barreto, José Roberto Vieira, Pedro Lunardelli, Octavio Bulcão, Marcelo Fortes, Paulo Cesar Conrado, Chélio Chiesa, Cristiano Carvalho, Clélio Chiesa, Maria Rita Ferragut, Fabiana Del Padre Tomé, Marcelo Salomão, Márcio Marques, Susy Gomes Hoffmann, Tácio Lacerda, Torquato Castro, Marcelo Neves e tantos outros juristas da minha geração.

Nessa trajetória analítica, do fato à norma, merece registro especial três trabalhos inovadores: Daniel Monteiro Peixoto que escreveu o livro "Responsabilidade Tributária" sintetizando praticamente todo esse percurso de aprendizado, Valter Pedrosa que corajosamente enfrentou as dificuldades da sistematização de normas individuais e concretas na dissertação de mestrado "Planejamento tributário na jurisprudência do CARF: desafios de uma pesquisa empírica" e Vanessa Rahal Canado que trouxe para a regra-matriz, além dos enunciados da legislação tributária, os textos das súmulas vinculantes, recursos repetitivos e decisões com repercussão geral, acusando os limites empíricos estritos do nosso modelo de "Civil Law".

Este livro retrata, em cada um de seus capítulos, a decisiva influência de Isaias Coelho (o Guru do NEF) que contribuiu com perpectivas inova-

doras para os debates do NEF, em razão da sua especial formação, à qual integra: (i) a visão de mundo de economista, (ii) a percepção da engrenagens públicas de quem foi funcionário da Receita Federal e chegou ao posto de subsecretário e (iii) a cosmovisão de suas experiências internacionais de quem trabalhou por 20 anos no Fundo Monetário Internacional, no qual dirigiu a Divisão de Política Fiscal.

Além disso, mudanças institucionais recentes como o advento da Lei de Transparência (LC 131/2009) e da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) permitiu-nos a percepção do advento de nova perspectiva de objeto empírico para o estudo do direito. Novos dados concretos que sistematizados permitem compreender, demarcar e mapear práticas alienadas de nossas administrações tributárias, institucionalmente enfraquecidas por interesses "de Governo" (em oposição aos interesses "de Estado"), mas assimiladas como normais e formalmente legais.

Não mais tão somente hipóteses tributárias abstratas (HIx). Não meramente tão apenas a perspectiva dimensível do fato gerador: a base de cálculo (BCx). Não mais tão só um sujeito passivo anônimo, genérico e impessoal (SPx). Mas fatos concretos e autuações que revelam o distanciamento entre a teoria e a prática jurídica exercida nos limites cinzentos entre o lícito e o ilícito.

Tal giro para valorizar a legalidade concreta decorre especialmente da globalização e do advento da Era da Informação que viabilizou o amplo acesso à informação e a consequente ideia de controle social sobre os atos de aplicação do direito tributário.

Deveras, o paradigma do comando e controle, marcado pela função unilateral de o fisco qualificar e punir os contribuintes, acabou por fomentar esse maniqueísmo do fisco-instituição versus contribuinte que induziu na prática do direito tributário uma espécie de "jogo de gato e rato" em que estratégia e esperteza passam a se tornar valores superiores e que se sobrepõem à legalidade.

Trata-se de fenômeno mundial como demostra John Braithwaite, em que contribuintes, buscando escapar das crescentes cargas tributárias de seus países procuram brechas para driblar a tributação:

> Cada vez mais, o problema para grandes empresas não é a evasão fiscal, mas a adoção de sofisticadas estratégias para contornar leis tributárias. Elisão fiscal, mas não evasão fiscal.
>
> O problema da observância da lei tributária por corporações é exacerbado por uma mudança cultural na elite global da profissão contábil. Nos EUA, as Big Five

> [Cinco Grandes] firmas de contabilidade parecem ter sido capazes de aumentar substancialmente seus lucros através de mudanças para táticas mais agressivas.[1]

Exemplo eloquente dos efeitos nocivos do planejamento tributário pode ser encontrado na tabela abaixo sobre a "Lucratividade de Subsidiárias de Empresas Americanas – EUA" (tais como Apple, Google, Starbucks e outras), dados obtidos graças à prática da transparência do fisco americano (Internal Revenue Service – IRS). Aqui no Brasil, discutimos "no limbo" há quase 15 anos sobre qual seria o tratamento devido às subsidiárias brasileiras sem qualquer informação sobre a atividade dessas empresas que possa orientar a compreensão, a opinião e a deliberação democrática do cidadão brasileiro sobre o tema: todas as informações, aqui, são protegidas por "sigilo fiscal". Assim, por absoluta falta de informações sobre o Brasil, vejamos a situação nos Estados Unidos[2]:

Exemplo

Lucratividade de Subsidiárias de Empresas Americanas

(Valores de 2007)

País	Lucro líquido antes do IR (US$ milhões)	Alíquota Efetiva do IRPJ	Lucro por Empregado US$1000
Bermudas	16.200	2,60%	5.400
Cingapura	14.600	7,40%	115
Irlanda	45.400	7,70%	488
Suíça	18.200	9,10%	219
Ilhas Cayman	7.400	9,40%	1.123
Total dos 5	**101.800**	**7,20%**	**326**
Total global	**430.200**	**2,96%**	**43**

Fonte: M. Sullivan, Tax Analysts, testemunho ao US House Ways & Means Committee julho 2010

1. BRAITHWAITE, 2001, p. 406.

2. Dados apresentados pelo Prof. Isaias Coelho em Curso de Especialização oferecido aos funcionários da Receita Federal do Brasil, na programa de formação do GVlaw, na DireitoGV.

Tal mudança de postura nas grandes corporações influencia outros atores e em especial o fisco-instituição que busca muitas vezes, apesar dessas manobras e de outros cupins tributários,[3] manter o nível de arrecadação com ações, ora repressivas, ora imitando o próprio contribuinte de modo a encontrar brechas e interpretações possíveis na legislação vigente com o objetivo de arrecadar mais, assim, retroalimentando esse maniqueísmo fiscal[4].

Esta prática do fisco-instituição em nome da defesa legítima dos interesses nacionais, acaba combinando endurecimento da fiscalização com a flexibilização da legalidade para preservar o nível de arrecadação (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS):[5] é o que chamamos "planejamento

3. Terminologia empregada por Vito Tanzi para alertar acerca da problemática do esgotamento da tributação sobre a renda, propriedade e consumo em razão da proliferação dos chamados "Fiscal Termites", tais como o elevado número de contribuintes que permanecem em atividades informais, a crescente utilização de comércio eletrônico, o crescimento de negócios situados em paraísos fiscais, dentre outros. Para o autor, tais fatores representam os designados "cupins" que corroem as bases da tributação.

4. Sobre o tema ver o excelente artigo Competitividade global: tributação de multinacionais brasileiras continua insatisfatória de Isaias Coelho, CONJUR, 12.06.2014: http://www.conjur.com.br/2014-jun-12/isaias-coelho-tributacao-multinacionais-continua-insatisfatoria?imprimir=1.

5. Cf. OCDE: In an increasingly interconnected world, national tax laws have not kept pace with global corporations, fluid capital, and the digital economy, leaving gaps that can be exploited by companies who avoid taxation in their home countries by pushing activities abroad to low or no tax jurisdictions. This undermines the fairness and integrity of tax systems. The project, quickly known as BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) is looking at whether the current rules allow for the allocation of taxable profits to locations different from those where the actual business activity takes place and if not, what could be done to change this. At the request of G20 Finance Ministers, in July 2013 the OECD launched an Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), identifying 15 specific actions needed in order to equip governments with the domestic and international instruments to address this challenge. The plan recognises the importance of addressing the borderless digital economy, and will develop a new set of standards to prevent double non-taxation. This will require closer international co-operation, greater transparency, data and reporting requirements. To ensure that the actions can be implemented quickly, a multilateral instrument to amend bilateral tax treaties will be developed. This Action Plan was fully endorsed by the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors at their July 2013 meeting in Moscow as well as the G20 Heads of State at their meeting in Saint-Petersburg in September 2013. The actions outlined in the plan are aimed to be delivered within the coming 18 to 24 months. For the first time ever in tax matters, non-OECD/G20 countries are involved on an equal footing. http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm

tributário ao contrário". Situação que acaba punindo o bom contribuinte ao mesmo tempo que incentiva o contribuinte mal-intencionado a buscar novas técnicas para enganar o governo:

> A sobrecarga de capacidade do sistema resulta em uma pretensão de execução da lei quando a realidade é que a execução é espalhada fina e fracamente. Infelizmente, este problema será pior onde a infração da lei é pior. Infratores endurecidos aprendem que as chances de punições sérias são baixas para alguma infração em particular. Ferramentas como auditorias fiscais que são supostamente para incentivar a dissuasão frequentemente falham ao ensinar aos trapaceiros tributários exatamente como eles podem se safar.[6]

O modelo de comando e controle é falho em dois aspectos. De um lado, é ineficiente na missão de identificar e punir infratores, pois os contribuintes que pretendem burlar o fisco-instituição ao perceberem a ineficácia das auditorias promovidas pelo Estado, sonegam um volume ainda maior de tributos. De outro, diante desse problema, o Estado se esforça para manter ou aumentar o nível arrecadatório dirigindo o poder de presunção de validade dos atos administrativos para fomentar uma atividade fiscal que trabalha, sistematicamente, "contra" o "bom contribuinte", numa lógica perversa em que o governo usa a "máquina fiscal" para arrecadar e com objetivos próprios, dissociados da sua prática da legalidade e sem preocupar-se com ambiente de negócios, livre concorrência, competitividade nacional e internacional das empresas.

É o que procuramos demonstrar nos 7 casos que analisamos neste livro e que envolvem as empresas que o próprio governo denomina "as campeãs nacionais".

3. O REALISMO FABULADOR DE KAFKA REVELANDO A ALIENAÇÃO E AS DEFORMIDADES DO DIREITO: "DIANTE DA LEI"

O recurso à análise e sistematização da legalidade concreta não revela um fisco mau ou um contribuinte ardiloso, mas fisco-instituição, contribuintes (pessoas jurídicas e, especialmente pessoas físicas) e sociedade alienados na névoa do sistema que os encerra. Só o espanto de Kafka pode mostrar essa manipulação de servidores públicos que, no lugar de servir ao contribuinte, guiando-o para orientá-lo na correta interpretação da lei tributária para o pagamento dos tributos, trabalham em sentido contrário induzindo e fomentando a "Indústria do Contencioso Tributário Nacional".

6. BRAITHWAITE, 2011, p. 487.

Recente estudo econômico revela que o contencioso tributário no Brasil representa cerca de 11% do PIB, enquanto a média nos países da OCDE corresponde à 0,2%[7]. Trata-se de ambiente perverso, marcado pela falta de confiança entre governo, fisco-instituição e contribuinte que funciona sob a proteção de lógica maligna que usa o "sigilo fiscal" como instrumento de manutenção da insegurança jurídica, da desigualdade e da perpetuação de privilégios inconfessáveis.

O "sigilo fiscal" presta-se, pois, a ocultar o Panóptico[8] Fiscal brasileiro. Máquina de poder que orquestra estrutura opressora que se vale da com-

7. Artigo "Litigiosidade tributária no Brasil" de Bernard Appy e Lorreine Messias em O Estado de S.Paulo, 17/03/2014: As disputas sobre matérias tributárias se dão tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial. Segundo estudo recente de Lorreine Messias (O elevado grau de litigiosidade tributária no Brasil: diagnóstico e medidas de encaminhamento, trabalho apresentado à Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas), só o contencioso federal na esfera administrativa montava a R$ 528 bilhões em setembro de 2013, o equivalente a 11% do PIB do Brasil. Vale notar que essa é apenas uma parte do contencioso tributário, pois não considera as matérias em discussão no Judiciário nem as disputas sobre tributos estaduais e municipais, que também são muito elevadas. A título de exemplo, apenas quatro grandes questões tributárias em discussão no Supremo Tribunal Federal (STF) em meados de 2013 montavam a R$ 213 bilhões, ou 4,4% do PIB. Segundo dados da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), numa amostra de 18 países o Brasil apresentou o terceiro maior valor de contencioso tributário administrativo como proporção do PIB em 2011. No entanto, ao que tudo indica, nessa amostra se considerou apenas parte do contencioso no País. Considerado o montante de 11% do PIB apurado por Lorreine Messias, o Brasil ocuparia, com folga, o primeiro lugar entre os 18 países. Para ter uma ideia de como a situação do Brasil diverge da dos demais países, o valor mediano da amostra é de 0,2% do PIB, o que significa que o contencioso tributário no Brasil é mais de 50 vezes superior ao padrão mundial". http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,litigiosidade-tributaria-no-brasil,1141652,0.htm. Ver também: "O contencioso tributário no Brasil corresponde a cerca de 15% do PIB brasileiro (...). Nos Estados Unidos, segundo o Internal Revenue Service (IRS), agência responsável pela arrecadação em âmbito federal, o valor do passivo tributário corresponde a 0,2% do PIB". Cf. artigo Contencioso tributário brasileiro é muito superior ao dos EUA, Conjur: 2013. Disponível em: http://www.conjur.com.br/2013-nov-21/lorreine-messias-contencioso-tributario-brasileiro-superior-eua. Acesso em 31.03.2014.

8. "É uma arquitetura de poder, dispositivos de vigilância idealizado no início do século XX por Jeremy Bentham, mecanismo arquitectural, utilizado para o domínio da distribuição de corpos em diversificadas superfícies (prisões, manicómios, escolas, fábricas). O Panóptico era um edifício em forma de anel, no meio do qual havia um pátio com uma torre no centro. O anel dividia-se em pequenas celas que davam

plexidade do sistema tributário e da sistemática ocultação da legalidade concreta. Ou seja, o fisco-instituição, ao mesmo tempo que oculta como interpreta e aplica a lei a casos concretos, impõe ao contribuinte (indiretamente representado pelas empresas) o dever de cegamente interpretar uma legislação tributária incompreensível.

É aqui que o espírito livre do artista Franz Kafka, também bacharel e doutor em direito, entra nessa obra para representar essa lógica de opressão e deformação da autoridade e da realidade jurídica. Sua parábola "Diante da Lei", transcrita não por acaso no Capítulo 9 – A Catedral – do romance "O Processo", é visceral para representar essa realidade invertida.

Segue na íntegra a parábola de Kafka "Diante da Lei", de 1915, que é o centro nervoso de "O Processo", romance lindamente representado na forma de quadrinhos, na abertura do filme homônimo, sob a locução do próprio Orson Welles[9] que dirigiu o filme e adaptou o roteiro, em 1962:

> Diante da Lei está um porteiro. Um homem do campo dirige-se a este porteiro e pede para entrar na lei. Mas o porteiro diz que agora não pode permitir-lhe a entrada. O homem do campo reflete e depois pergunta se então não pode entrar mais tarde. "É possível", diz o porteiro, "mas agora não".
>
> Uma vez que a porta da lei continua como sempre aberta, e o porteiro se põe de lado, o homem se inclina para olhar o interior através da porta. Quando nota isso, o porteiro ri e diz: "Se o atrai tanto, tente entrar apesar da minha proibição. Mas veja bem: eu sou poderoso. E sou apenas o último dos porteiros. De sala para sala, porém, existem porteiros cada um mais poderoso que o outro. Nem mesmo eu posso suportar a visão do terceiro".
>
> O homem do campo não esperava tais dificuldades: a lei deve ser acessível a todos e a qualquer hora, pensa ele; agora, no entanto, ao examinar mais de perto o porteiro, com seu casaco de pele, o grande nariz pontudo e a grande barba tártara, rala e preta, ele decide que é melhor aguardar até receber a permissão de entrada.

---

tanto para o interior quanto para o exterior. Em cada uma dessas pequenas celas, havia, segundo o objectivo da instituição, uma criança aprendendo a escrever, um operário a trabalhar, um prisioneiro a ser corrigido, um louco tentando corrigir a sua loucura, etc. Na torre havia um vigilante. Como cada cela dava ao mesmo tempo para o interior e para o exterior, o olhar do vigilante podia atravessar toda a cela; não havia nenhum ponto de sombra e, por conseguinte, tudo o que o indivíduo fazia estava exposto ao olhar de um vigilante que observava através de persianas, de postigos semicerrados de modo a poder ver tudo sem que ninguém ao contrário pudesse vê-lo". Ilustrações e texto em http://www.educ.fc.ul.pt/docentes/opombo/hfe/momentos/sociedade%20disciplinar/Pan%C3%B3ptico.htm

9. Disponível em: http://www.youtube.com/watch?v=BrqHazwwBpY.

O porteiro lhe dá um banquinho e deixa-o sentar-se ao lado da porta. Ali fica sentado dias e anos. Ele faz muitas tentativas para ser admitido, e cansa o porteiro com os seus pedidos. Muitas vezes o porteiro submete o homem a pequenos interrogatórios, pergunta-lhe a respeito da sua terra e de muitas outras coisas, mas são perguntas indiferentes, como as que costumam fazer os grandes senhores, e no final repete-lhe sempre que ainda não pode deixá-lo entrar. O homem, que havia se equipado para a viagem com muitas coisas, lança mão de tudo, por mais valioso que seja, para subornar o porteiro.

Este aceita tudo, mas sempre dizendo: "Eu só aceito para você não achar que deixou de fazer alguma coisa". Durante todos esses anos, o homem observa o porteiro quase sem interrupção. Esquece os outros porteiros e este primeiro parece-lhe o único obstáculo para a entrada na lei. Nos primeiros anos, amaldiçoa em voz alta o acaso infeliz; mais tarde, quando envelhece, apenas resmunga consigo mesmo.

Torna-se infantil, e uma vez que, por estudar o porteiro anos a fio, ficou conhecendo até as pulgas da sua gola de pele, pede a estas que o ajudem a fazê-lo mudar de opinião. Finalmente, sua vista enfraquece e ele não sabe se de fato está escurecendo em volta ou se apenas os olhos o enganam.

Contudo, agora reconhece no escuro um brilho que irrompe inextinguível da porta da lei. Mas já não tem mais muito tempo de vida. Antes de morrer, todas as experiências daquele tempo convergem na sua cabeça para um pergunta que até então não havia feito ao porteiro. Faz-lhe um aceno para que se aproxime, pois não pode mais endireitar o corpo enrijecido. O porteiro precisa curvar-se profundamente até ele, já que a diferença de altura mudou muito em detrimento do homem. "O que é que você ainda quer saber?", pergunta o porteiro. "Você é insaciável".

"Todos aspiram à lei", diz o homem. "Como se explica que, em tantos anos, ninguém além de mim pediu para entrar?" O porteiro percebe que o homem já está no fim, e para ainda alcançar sua audição em declínio, ele berra: "Aqui ninguém mais podia ser admitido, pois esta entrada estava destinada só a você. Agora eu vou embora e fecho-a".

Nessa parábola, percebe-se a alienação das autoridades e de todos nós outros operadores do direito. O porteiro que guarda a porta da lei pode ser representado pelo agente fiscal, pelo contador, pelo advogado, pelo procurador, pelo juiz, pelo ministro, pelo professor, pela sociedade ou pelo próprio sistema de ensino do direito, que sem se darem conta, são induzidos a dificultar o acesso ao brilho "imortal da lei". Assim, o "homem do campo" não consegue adentrar as "muralhas" que separam o lícito do ilícito por essa série de operadores que alienadamente falam em nome do direito e da justiça, mas sem mesmo saber o porquê, simplesmente, impedem o acesso do cidadão ("contribuinte") à legalidade concreta. Ou como diz o próprio guarda ao homem do campo: "Se o atrai tanto, tente entrar (na legalidade) apesar da minha proibição! Mas veja bem: eu sou

poderoso. E sou apenas o último dos porteiros. De sala para sala, porém, existem porteiros cada um mais poderoso que o outro. Nem mesmo eu posso suportar a visão do terceiro".

Assim, através do que os analistas de Kafka chamam de realismo fabulador, o Artista de Praga exibe a opressão e a insegurança jurídica encobertas pelo manto das estruturas e formalidades do direito, para revelar suas deformidades. No Brasil, estas deformidades estão gravadas visceralmente na alma invisível da história da formação do "Estado de Direito" que serve de fachada e legitimação ao que Raymundo Faoro[10], Sérgio Buarque de Holanda[11] e Celso Furtado[12] denominaram de "Capitalismo de Estado Patrimonialista"[13].

Segundo esses autores, na mesma linha de recentes pesquisas de Daron Acemoglu e James Robinson[14], o principal desafio do Brasil (e de outros

---

10. FAORO, Raymundo. Os donos do Poder. 3. ed. São Paulo: Ed. Globo, 2001. p. 819.

11. HOLANDA, Sérgio Buarque de. Raízes do Brasil. São Paulo. Companhia das Letras, Ed. Comemorativa 70 anos, 2006, p. 159.

12. FURTADO, Celso. Introdução ao desenvolvimento: enfoque histórico -estrutural. 3ª ed. Paz e Terra, Rio de Janeiro: 2000, p. 31.

13. Ver o excelente artigo de André Lara Resende, "Capitalismo de Estado patrimonialista", publicado em "O Estado de São Paulo", em 22 de dezembro de 2013: "A herança patrimonialista, misturada aos desafios de um país grande e desigual, a meio caminho para o mundo desenvolvido, criou um Estado caro, ineficiente e, sobretudo, disfuncional. Um Estado cujo único objetivo é viabilizar a expansão de seu poder e de suas áreas de influência. Um Estado que cria uma regulamentação kafkiana, com exigências burocráticas cartoriais absurdas, cujo resultado é aumentar custos, reduzir a produtividade e complicar todas as esferas da vida. O patrimonialismo do Estado brasileiro, sua incapacidade de respeitar os limites e os deveres em relação à sociedade, tem longa tradição, mas toma novos contornos com a sofisticação da economia, com a chegada do País à sociedade do espetáculo e à democracia de massas. O uso e o abuso das técnicas publicitárias, a criação de dificuldades de toda ordem para a venda de facilidades, a simbiose com cultura dos direitos especiais adquiridos e a aliança com grupos econômicos selecionados são a nova face do velho patrimonialismo. (...) No Brasil de hoje, o velho patrimonialismo do Estado se esconde por trás do assistencialismo. O patrimonialismo indefensável reveste-se de assistencialismo inatacável. Desde que sob o guarda-chuva de gasto social, toda sorte de abuso patrimonialista não admite questionamento". Disponível em http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,capitalismo-de-estado-patrimonialista,1111446,0.htm. Acesso em 31.03.2014.

14. ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James. *Why Nations Fail:* The Origins of of Power, Prosperity, and Poverty. Crown Business. Nova Iorque, 2012.

países da América Latina) é o combate a uma estrutura administrativa de estado alienada que se submete a interesses transitórios de governo que tratam o estado como se fosse propriedade daqueles que o utilizam para servir à sustentação e manutenção de seus interesses privados de se manter no poder.

Essa lógica orienta o privatístico interesse dos governantes em arrecadar sem parar (e com sucessivos recordes) tão apenas para manterem-se no poder: foi-se o Rei, sucedeu-o nossa "elite" política, gozando de uma estrutura administrativa de estado deformada e viciada que continua a servir ao príncipe e não ao contribuinte-cidadão.

4. OS AGENTES FISCAIS BRASILEIROS APLICAM CADA VEZ MELHOR UM SISTEMA TRIBUTÁRIO CADA VEZ PIOR

Nosso fisco tem sido esta "Incrível Máquina de Arrecadar Impostos"[15] do Estado brasileiro, na qual cada vez se cobra melhor (e mais eficientemente) sobre os fundamentos de um sistema cada vez pior, conforme a análise do economista José Roberto Afonso:

> Mesmo com a economia em marcha lenta e desonerações, a coleta de impostos bate recorde e cria um paradoxo. Mas só aparente, porque há explicações
>
> O Brasil costuma produzir paradoxos em vários campos, a economia um deles. No ano passado, por exemplo, quando o PIB "andou de lado", não tendo alcançado um resultado muito além de um crescimento acima dos 2%, a arrecadação federal bateu recordes, com um volume coletado de R$ 1,13 trilhão, um aumento real, descontada a inflação, de 4%, bem acima da evolução projetada da economia.
>
> Em dezembro, a Receita colocou nos cofres do Tesouro R$ 118,3 bilhões, 8,2% a mais que em dezembro do ano anterior, o maior recolhimento de impostos federais da história, nesse mês. Para um analista cartesiano, um assombro. Para não dizer, incoerência. Adicione-se à aparente esquisitice que mesmo não se considerando algumas das receitas extraordinárias de que o governo se beneficiou para trombetear que atingira a meta do superávit primário de 2013 (R$ 75 bilhões), a arrecadação foi animadora para o Planalto e, pior, até mesmo a carga tributária, já nas alturas, subiu — o que parecia impossível.
>
> O economista José Roberto Afonso, do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas, calcula que ela atingiu os píncaros de 37,5% do PIB. E isso com toda a batelada de desonerações que têm sido concedidas.

15. Jornal *O Globo*, editorial publicado em 26.01.2014. Disponível em: http://oglobo.globo.com/opiniao/a-incrivel-maquina-de-arrecadar-impostos-11399031. Acesso em 31.03.2014.

> Mas, pelo menos em economia, as incongruências têm explicações. E, no caso da avidez pantagruélica com que o Estado brasileiro avança sobre as rendas da sociedade — é uma das maiores cargas de impostos do planeta —, há várias.
>
> Uma delas, segundo José Roberto Afonso, é mesmo o grande e complexo aparato de legislação tributária que faz com que, por exemplo, mesmo quando há desoneração na venda de um produto, a arrecadação sobre ele aumente. Não é mágica. Há tantos impostos incidindo sobre impostos, e cobranças em cascata, que se torna impossível o ressarcimento total do que foi taxado em toda a cadeia produtiva. É o caso da cesta básica, isenta de impostos, mas só no papel. Por esta razão.
>
> Além disso, o aumento de importações tem sido um fator positivo para o Erário. O imposto em portos, aeroportos, fronteiras é mais fácil de cobrar e fiscalizar. E a Receita taxa só uma vez, na entrada do produto, ao contrário de se ele for de origem interna, em que há toda uma cadeia produtiva a fiscalizar e gravar.
>
> Dá-se um daqueles paradoxos conhecidos no Brasil: a economia vai mal, mas a arrecadação tributária vai muito bem. E como carga tributária é a proporção do total arrecadado em relação ao PIB, a carga tributária sobe, mesmo em tempos de economia desaquecida. O próprio crescimento lento do PIB, nas circunstâncias brasileiras, ajuda na elevação do índice da carga de impostos.
>
> Mas o "milagre" não é eterno. Afinal, além do preço pecuniário que a sociedade paga devido ao peso dos impostos, paga-se, também, devido ao desincentivo aos investimentos produtivos e empreendedorismo.

Confirma a percepção desse editorial o recente relatório da Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal do Brasil – SUFIS, comemorando o montante de crédito tributário constituído, no resultado de 2013: 190,1 bilhões, novo recorde histórico da Fiscalização da Receita Federal.

Tal percepção invertida entre o editorial do O Globo e o Relatório "Resultado da Fiscalização no ano de 2013" remetem às inusitadas experiências de um "explorador" – narradas por Kafka[16] – que visita uma colônia penal para saber mais sobre a "máquina de tortura e extermínio" em que o oficial alimentava evidente inveja da "iluminação" das vítimas durante a punição exercida por doze horas pela máquina. Entretanto, no auge da ironia de Kakfa, quando o alto comandante submete-se à máquina em busca da esperada "iluminação" não sente essa "experiência de gozo transcendental". Em vez disso, "é instantaneamente e brutalmente assassinado quando a máquina começa a se desmoronar."[17]

---

16. KAFKA, Franz. *O veredicto e a colônia penal*. São Paulo: Companhia das Letras, 1998. p. 65-104.

17. KAFKA, Franz. *Essencial Kafka*. Trad. Modesto Carone. São Paulo: Companhia das Letras, 1998. p. 24.

Não nos parece que haja nada a comemorar no valor recorde de 190,1 bilhões lançados pela Receita Federal do Brasil, sem saber da consistência dessas autuações que potencialmente só retroalimentam a "indústria do contencioso pernicioso" e do que denominamos "Princípio da Comodidade Fiscal": "na dúvida lavrar o auto de infração para ver no que vai dar". O fato é que o formulário timbrado do auto de infração combinado com a inerente presunção de validade dos atos administrativos de constituição do crédito tributário aceita tudo. Parece-me, aqui, que tal qual no trágico final da novela de Kafka, os dados oficiais estejam distorcidos com esta costumeira "alienação" que conclui pela eficiência da fiscalização em 2013.

O realismo kafkiano ajuda a representar essas deformidades institucionalizadas na tributação do Brasil. A análise de documentos e autos de infração reais e concretos revela problemas institucionais tais como: (i) Capítulo 1 – LEGALIDADE CONCRETA, TRANSPARÊNCIA E CONTROLE SOCIAL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – Caso "ICMS: o Imposto Criativo sobre Mercadorias e Serviços" e a novidade das autuações sobre publicidade na Internet, (ii) Capítulo 2 – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AO CONTRÁRIO E INSEGURANÇA JURÍDICA – Caso "A PRAÇA É NOSSA": Desrespeito à Legalidade Concreta Institucionalmente Comunicada ao Contribuinte; (iii) Capítulo 3 – INDÚSTRIA DO CONTENCIOSO PERNICIOSO: Tribunais Administrativos que Não Respeitam sua Própria Jurisprudência – Caso "Trava de 30%" no IRPJ e limitação à compensação de prejuízos fiscais e extinção da pessoa jurídica; (iv) Capítulo 4 – MALDIÇÃO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Caso "DEScontroladas do Exterior": Instabilidade da MP 2.158-35/2001, reeditada 35 vezes, depois de 12 Anos objeto de empate de 5x5 no STF e substituída por outra Medida Provisória (MP627/2013)[18]; (v) Capítulo 5 – PRINCÍPIO DA COMODIDADE FISCAL: "NA DÚVIDA LANÇAR PARA VER NO QUE VAI DAR" – Caso "Lançamento por arbitramento" em casos abusivos, delegando o ônus da autuação para o contencioso fiscal (artificial); (vi) Capítulo 6 – ILUSÃO E OCULTAÇÃO FISCAL E MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO STF – Caso "ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS na importação" e modulação dos efeitos das decisões do STF) e (vii) Capítulo 7 – RESPONSABILIDADE DISPERSIVA E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – Caso "ICMS e o abuso na mudança de critérios na exigência de obrigações acessórias".

18. Jornal *Valor Econômico*, apenas entre essas 10 empresas, as causas tributárias alcançam a cifra de R$ 134,4 bilhões, conforme divulgado pelo jornal na edição de 11.01.2012, sob a coincidente rubrica "Disputas bilionárias", em matéria assinada pelo repórter Fernando Torres (Capítulo 4).

Neste livro, demostra-se em conformidade com diversas análises seguidas de conclusões que há deformidade na legalidade dessas autuações, realizadas muitas vezes em nome da moralidade fiscal. Contudo, sempre lesivas à segurança jurídica que garante o desejável ambiente de negócios para um país em desenvolvimento: seja pelo desrespeito da jurisprudência dos respectivos tribunais administrativos, seja pela inovação mediante práticas contrárias às sedimentadas pelo histórico da aplicação da administração tributária.

Tais empresas – que não são boas ou más, porque pessoas jurídicas não tem existência própria nem alma – são instituições que assim como os fiscos federal, estadual e municipal são vítimas desse sistema de alienação. É pela análise dos documentos de cada autuação individual que se encontra o espelho da alma da legalidade refletida tal qual no retrato de Dorian Gray para revelarmos a decrepitude estética e ética da legalidade do nosso estado de direito. Não basta propalar a legalidade nos códigos e nos livros de doutrina se essa outra legalidade concreta, real, permanecer alienadamente oculta em nome de razões altruístas sob espesso veludo vermelho. Protegida por vários manuais, regulamentos e trancada a sete chaves nos arquivos mortos das administrações fiscais pelos guardiões que exercem sua função de não informar a prática da legalidade tributária para mantê-la longe do controle social de seus atos.

Contudo, a minha experiência prática como juiz no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TITSP (2000-2003), combinada com a participação do núcleo de formação da FGV Direito SP (desde 2002) permitiu-me, pela pesquisa empírica comprometida com a relação entre direito e desenvolvimento, compreender e identificar, a partir das formas e da estrutura do direito, esse cenário de deformidade que enreda o Sistema Tributário Nacional para pensar novos designs e soluções.

5. ENFIM, KAFKA PARA DESCREVER AS DEFORMIDADES DO PARADOXO ENTRE UMA CIÊNCIA DO DIREITO QUE "EXIGE INFORMAÇÕES" E O OBJETO PRÁTICO DE UM DIREITO POSITIVO QUE "SE NEGA A OFERECER INFORMAÇÕES"

Diz-se que a ausência do amor é o que torna as virtudes necessárias: o amor nos liberta da lei, quando existe. Que falte o amor no mais das vezes, e sempre talvez, é o que justifica a existência das virtudes. Como diria Sponville na última e conclusiva página de seu "Pequeno Tratado das Grandes Virtudes": "para quê falar de moral, se não faltasse o amor?". "A melhor e mais curta definição da virtude", dizia santo Agostinho, "é esta: a ordem do amor." Mas o amor, na maioria das vezes, só brilha por sua ausência: daí o fulgor das virtudes e a obscuridade de nossas vidas. Fulgor secundário, obscuridade essencial, mas não total. As virtudes, quase todas, só se jus-

tificam por esta falta em nós do amor, e portanto se justificam. Elas não poderiam, porém, preencher esse vazio que as ilumina: aquilo mesmo que as torna necessárias impede que as creiamos suficientes. Pelo que o amor nos destina à moral e dela nos liberta. Pelo que a moral nos destina ao amor, ainda que ele esteja ausente, e a ele se submete."[19]

Quando há amor, o amor resolve quase tudo. Quando falta o amor, buscamos resolver os problemas pela moral. Agora, quando falta amor e falta moral, apelamos para o direito. É sobre isso que escrevemos nesse livro. Que falte amor entre fisco e contribuinte, será sempre o mais provável e parece-me inútil afligir-se com isso.

Mas e se faltar moral entre fisco e contribuinte? Não é esse o nosso tema. Apesar dos dois acusarem-se, mutuamente, em casos extremados, reclamando, ora da falta de moral do fisco, ora da falta de moralidade do contribuinte, a moral não me parece a solução, pois foi para falta da moral que criamos o direito: para resolver problemas que a moral não resolve.

A subjetividade moral individual de cada agente do fisco-instituição na aplicação da lei, os problemas do modelo do Civil Law que se perde na ampla geografia da moldura das várias possibilidades de sentido de cada palavra (que é "renda"? que é "insumo"? que é "comunicação"?) e o sigilo fiscal, induzem um direito teórico, de papel, distante da realidade prática. Sem o respeito e o conhecimento do processo histórico-narrativo do sentido concreto do direito, ficamos com um direito vazio. Sem sentido. Sem direito.

As inversões da literatura e da obra de Kafka nos ajudam a entender: é que falta direito à tributação no Brasil. E, equivocadamente, pela falta do direito, se apela para moral. Quando deveria ser ao contrário: quando falta moral, é que apelamos para o direito.

O fato é que – nessa ordem de coisas – não me parece eficaz o fisco-instituição exigir moralidade do contribuinte, especialmente quando o fisco também usa as mesmas artimanhas do contribuinte "dentro da lei" para cobrar mais tributos, por exemplo: (i) reinterpreta a mesma lei com outro sentido, (ii) desrespeita a jurisprudência dos seus próprios tribunais administrativos, (iii) usa a lei para iludir o contribuinte mediante alíquotas internas e (iv) se omite em revelar ao contribuinte o caminho que entende correto para aplicação da lei, em nome do sigilo fiscal.

19. COMTE-SPONVILLE, Andre. *Pequeno tratado das grandes virtudes*. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 153.

Mais especificamente, no direito tributário, disciplina regida pela estrita legalidade, pagar mais ou menos tributo não me parece ser passível de qualificação como conduta mais ou menos moral. Agora, digo eu: é moralmente irrelevante pagar mais ou menos tributo para o contribuinte que se submete à lei. Não vale o mesmo raciocínio para o fisco-intituição. Não se pode cobrar mais tributos em nome da moral, ou da moralidade, ou da solidariedade, ou mesmo do valor fundamental da igualdade. O dever do fisco é cumprir a lei, pois a lei é o instrumento por excelência da isonomia. Por isso, insistimos neste livro tanto na busca institucional de corrigir a conduta do fisco-instituição (e não a do contribuinte).

É dever do Estado dar o exemplo de respeitar a realização integral da legalidade. E não abandonar a lei, para arrecadar mais em nome da moral ou de outro valor superior qualquer, ainda que sejam compreensíveis suas razões (por exemplo, contra a sistemática evasão de certos contribuintes de explorar também a complexidade da legalidade para não pagar tributos).

Portanto, este livro pretende demonstrar que a tributação no Brasil não funciona, justamente, porque falta legalidade, falta estado de direito e falta segurança jurídica. Aceitar esse diagnóstico é o primeiro passo para resolver os desafios da tributação. O segundo passo é fortalecer o fisco-instituição como prestador de serviço que lidera e oferece a voz da legalidade, implodindo a indústria do contencioso. O terceiro, é fisco-instituição e contribuinte aprenderem a trabalhar juntos na elaboração, regulamentação e aplicação da lei. É isso que acreditamos, defendemos e apresentamos nesse trabalho.

NO SÍMBOLO DA TRANSPARÊNCIA, ALVO NECESSÁRIO À DEMOCRACIA, APONTA-SE PARA UMA ÉTICA QUE SE CONSTRÓI JUNTO À IDENTIDADE DA CIDADANIA FISCAL: A ÉTICA DA ALTERIDADE

Celia Brandão*

Psicóloga e Psicanalista

Foi com muita honra e em clima de celebração que aceitei o convite do Dr. Eurico de Santi para escrever um dos prefácios de seu livro, obra síntese de um pensador maduro e que integra diversas facetas, não somente das áreas de interesse e domínio do autor, como também de sua personalidade.

Professor nato, com espírito elevado e criativo, tem grande apreço pelas artes, literatura, filosofia e lógica, agraciando seus alunos com aulas em que passeia por todas essas áreas, sempre dispondo de crítica arguta, humor e maestria ao integrá-las ao Direito. Há cinco anos, Eurico fundou e coordena o NEF – Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas. Foi vencedor do Prêmio Jabuti em 2008, na categoria de Melhor Livro de Direito, com a obra *Curso de direito tributário e finanças públicas*.

Para o presente trabalho, Eurico de Santi dedicou cinco anos, durante os quais concebeu rigorosa análise sobre as principais questões e impasses do Sistema Tributário Brasileiro, sempre com enfoque na transparência fiscal. Dificilmente, na atualidade, outro livro demonstraria, com a mesma virtuosidade crítica e reflexiva, a possível e necessária interface entre o Direito e outras áreas do conhecimento para a compreensão da estrutura tributária vigente no Brasil.

Como psicóloga e analista, perguntei-me de que forma a psicologia poderia contribuir para a apresentação deste livro que aborda as "deformidades" (termo do próprio autor) na aplicação da lei no âmbito do sistema tributário brasileiro. Para esse fim tomei aqui o tema das "autoridades intangíveis e arbitrárias", utilizado por Modesto Carone no posfácio da

* Psicóloga pela Universidade de São Paulo. Membro analista e docente da Sociedade Brasileira de Psicologia Analítica (SBPA/SP) e membro analista da International Association Analytical Psychology (IAAP).

obra *Carta ao pai*, de Franz Kafka (1991), para promover o diálogo entre direito e psicologia. A carta de Kafka nunca foi entregue ao pai, e seja este pai pessoal ou institucional, na ausência de diálogo, muitas palavras ficarão presas na garganta. O tema do pai autoritário arquetípico está também presente na obra de Kafka *O processo* na imagem da acusação misteriosa feita ao Sr. Joseph K. O clima de mistério diante de perguntas não respondidas apresenta um sujeito impedido de consciência e de participação na construção da lei e nas deliberações que envolvem sua vida. A autoridade intangível e arbitrária é aqui representada pelo vazio de papel proposto à instituição jurídica por um Estado omisso.

Do ponto de vista político, a crítica da obra kafkiana, que certamente nunca perdeu o caráter inovador, recai exatamente sobre a falta de transparência no aparato burocrático do Estado. Para essa tarefa faz-se necessário ouvir a voz do "outro", que liberta o sujeito de sua alienação narcísica, colocando-o a par dos conflitos de interesse presentes, tanto na disputa pessoal quanto institucional. Eurico coloca o Estado e a instituição jurídica no divã onde somos todos analistas. Dessa perspectiva, torna-se legítimo questionar a convencional fronteira entre público e privado, político e pessoal, e, dessa forma também, entre psicologia e política.

Trago aqui a visão de Castells de que é a socialização da informação que permite a cada indivíduo a construção dos próprios significados, tornando-o capaz de interferir nas relações de poder. Quando Eurico de Santi afirma que "não basta arrecadar", denuncia que sistemas institucionais baseados exclusivamente na coação, como também aponta Castells, simplesmente não se mantêm. O projeto de transparência fiscal por meio de uma proposta de socialização da informação intenciona de forma revolucionária interferir nos mecanismos que alienam o sujeito dos processos e decisões tomadas por órgãos oficiais e governamentais.

Assistimos no Brasil a uma crise do poder do Estado no seu papel de gerir e defender os direitos do cidadão. Quando a mensagem do Estado é de que nada o moverá de suas intenções, estamos diante de uma forma de tirania. E se as portas estão fechadas para o diálogo, ideia tão bem representada na parábola do porteiro de *O processo*, dissecada aqui por Eurico de Santi, os confrontos deixam de ser entre as pessoas contra poder vigente ou autoridades, e se configuram como conflitos de pessoas contra pessoas, do povo contra o próprio povo, como assistimos na ação dos justiceiros de rua recentemente no Brasil. A nova forma de tirania é a corrupção na aplicação da lei. A corrupção atua como uma autoridade intangível e arbitrária que afasta o cidadão comum do acesso à legalidade e do direito a expressar-se.

Assim como "Cronos", símbolo do pai conservador e tirânico que temia ser destronado e, para tanto, devorava os próprios filhos, a própria criatividade e possibilidade de progresso; também a consciência coletiva contemporânea, com a queda da soberania das instituições patriarcais (o estado, a família, a lei) hoje destituídas da posição de referência ética, padece de uma dissociação misteriosa ou de uma associação ainda não compreendida entre o anseio de um bem ou de um gozo absoluto e uma prática de um mal que subordina a lei a desejos egoístas. Estamos diante de uma orientação patriarcal disfuncional que desrespeita a alteridade. Se na sociedade patriarcal convivíamos com padrões de regras e rigores preestabelecidos, hoje o diálogo das diferenças é nosso desafio: o conflito criativo.

Vivemos uma crise de nossas instituições na contemporaneidade. Manifestações populares clamam em diferentes cantos do mundo por justiça social e verdadeira democracia. Em todas as manifestações populares ocorridas recentemente no Brasil os órgãos oficiais foram rechaçados, tal como a mídia oficial e as lideranças formais, transferindo-se, finalmente, para a rede informal o debate sobre tais acontecimentos. Há hoje uma evidente e profunda descrença nas instituições tradicionais cuja natureza é hierárquica e autocrática.

O sujeito que se perdeu de sua dimensão ética é, na obra *O processo*, o funcionário público capaz de cometer atrocidades e arbitrariedades em nome de um bem supremo representado pelo poder do Estado ou da Instituição Jurídica injustificadamente identificados com o divino. De outro lado, o senhor K, sujeito privado do seu direito de pensamento crítico e de consciência, vive uma dissociação, como o neurótico, identifica-se com um mal absoluto. É capaz de, movido pelo sentimento de culpa inconsciente devido a um crime que o acusam de ter cometido, entregar-se, ao fim, à própria aniquilação.

O homem do campo parado até a sua morte em frente à porta da legalidade, metáfora destacada da obra de Kafka por Eurico de Santi, é o símbolo do homem contemporâneo que se vê privado dos seus "deuses", referências simbólicas de um período em que o poder e a lei eram identificados com o bem supremo. Esse homem destituído dos símbolos e valores de moralidade social e cultural patriarcal, que outrora lhe conferia identidade, deve descer ao inferno da sombra individual e coletiva, tão bem simbolizada na sala de arquivos abandonada, caminho que percorre o senhor K à porta de saída, para longe da burocracia das instituições.

No símbolo da transparência (individual e coletiva) alvo necessário à democracia, aponta-se para uma ética que se constrói junto à identidade do sujeito: a ética da alteridade. Não há separação aqui entre psicologia,

psicanálise e política. A liberdade do sujeito está vinculada à possibilidade de se interrogar sobre e de entender os motivos de sua alienação. Devemos trazer, então, nosso paciente, sociedade global contemporânea e suas novas circunstâncias jurídicas, éticas e políticas, para um „divã coletivo", quer-se dizer, sujeitá-la à fria e implacável análise de uma equipe multidisciplinar.

Nos seus últimos momentos de vida, o senhor K pensa que "deveria agarrar a faca e cravá-la em si mesmo", mas pensa em seguida que "... Não faria o trabalho das autoridades porque elas tinham lhe tirado toda a força".[1] Pergunta-se sobre onde estão os seus defensores, o juiz que nunca viu e o tribunal que nunca achou: as autoridades intangíveis.

No processo de formação da identidade individual e coletiva é importante que ocorra um ato de transformação. Esse ato de transformação implica um sentido de sacrifício (um autossacrifício humano) que, segundo Carl Jung, só ocorre a partir de uma atitude de renúncia à exclusiva e pura concentração do sujeito sobre si mesmo. Todo ideal de crescimento deve incluir a consciência dos limites. O sacrifício da satisfação imediata individual deve ceder lugar às ações que beneficiem também a comunidade. Na linguagem da Psicologia Analítica, *Eros* e *Logos* devem caminhar juntos.

Destituímos nossos "deuses", enfraquecendo nossas instituições. Seria essa nossa culpa ou vergonha coletiva? Instalamos uma nova "*hibrys*" em busca de um poder que desconhece limites? Mas o sentimento de culpa e responsabilidade e a vergonha coletiva devem sobreviver ao senhor K. Estão em nossos sonhos, pesadelos e aparecem nas imagens do inconsciente coletivo, como no símbolo do grito individual e coletivo pela independência e liberdade tratado por Eurico de Santi.

No mito do eterno retorno, Nietzsche descreve o mundo como uma única realidade que apresenta faces e instâncias complementares. Bem e mal se alternam na busca eterna do significado. Não há uma única verdade a ser constatada.

Sobre o tema da verdade cito o autor em entrevista ao Conjur:

Isso é uma coisa sutil que ainda não foi captada. Com o avanço da era da informação, a prova — e isso tem a ver com o próprio conceito de verdade — não é mais a busca de uma verdade por correspondência na relação entre realidade e o mundo do Direito, mas uma verdade por coerência dentro do sistema no qual estamos inseridos. Ou seja, a verdade

1. Kafka, F. *O processo*; adaptação David Zane Mairovitz; ilustrações Chantal Montelier; tradução Letícia de Castro. São Paulo: Veneta, 2013. p. 117.

mais importante é aquela declarada no sistema comunitário, e não a que acontece ou não na realidade.[2]

Aprendi com Carl Jung que o homem completo é o homem que dialoga com seus deuses e demônios e com sua ancestralidade, com o seu passado, com o que considera superior e com o que considera inferior. É aquele que exprime o que atormenta sua alma e admite a existência da dúvida. Não há nele uma separação absoluta entre razão e emoção. É, portanto, capaz de subir a montanha para se encontrar com a sabedoria dos "deuses" e descer para lidar com as angústias de seu cotidiano à luz do seu aprendizado. É também capaz de desapegar-se da suposta segurança da simples manutenção do *status quo*. Assim são as imagens simbólicas presentes nessa obra.

No Capítulo 9, o quadro *O grito* de Munch aparece inserido no quadro de Pedro Américo, *Independência ou morte*. Nessa imagem simbólica proposta por De Santi, há uma síntese entre polaridades, entre a angústia que paralisa e a ação que movimenta em direção à mudança. Através de um trabalho reflexivo que integra a linguagem simbólica de imagens, o autor propõe nessa obra inédita o direito à voz e à palavra, na forma da transparência fiscal, como um caminho de preservação dos direitos individuais e do estabelecimento de um verdadeiro Estado de direito.

2. http://www.conjur.com.br/2014-mar-16/entrevista-isaias-coelho-eurico-santi-nucleo-estudos-fiscais

KAFKA E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA VISÃO PELA PERSPECTIVA DO DIREITO E DA ECONOMIA

Cristiano Carvalho*

Advogado e Livre-Docente em Direito Tributário (USP).

I – Algumas palavras sobre o autor

Ao ser gentilmente convidado para prefaciar o novo livro de meu querido amigo Eurico Marcos Diniz de Santi, fui advertido de que deveria preocupar-me mais em projetar a minha visão de mundo, especificamente em relação ao fenômeno da tributação brasileira, do que propriamente escrever um tradicional prefácio, daqueles repletos de elogios rebuscados ao autor e à obra, bem ao estilo clássico e formal de nossas letras jurídicas.

Quanto aos prefácios da obra, disse-me o autor que a ideia seria buscar percepções distintas dos mais variados "players", ao longo de vários textos reunidos: juristas, economistas, advogados, acadêmicos, psicanalistas e até artistas. Essa variedade tem muito a ver com a proposta do livro de Eurico, considerando que a própria obra de Franz Kafka, indubitavelmente um dos grandes gênios da literatura universal, provocou inspiração nas mais diversas searas da cultura. O estilo denso, surreal, por vezes criando cenários de pesadelo, a ponto de seu nome virar adjetivo – "kafkiano" – para todas aquelas situações de total desamparo, gerou insights riquíssimos e inspira até hoje a Filosofia, a Psicanálise, as Artes plásticas, a Música, o Teatro, o Cinema, e o Direito, sem falar na própria literatura.

Algumas palavras sobre o autor e a obra são irresistíveis, contudo.

A conexão que Eurico faz entre o direito tributário brasileiro e a obra de Kafka é daquelas ideias tão boas, óbvias até, que nos fazem dizer: como não pensei nisso antes? Ocorre que todas as grandes ideias sempre parecem óbvias, mas só depois que alguém as teve. Verdade seja dita, assim tem sido a trajetória de Eurico desde o início de sua vida acadêmica, repleta de

* Doutor em Direito Tributário (PUC-SP), Pós-Doutor em Direito e Economia (U.C. Berkeley) e Livre-Docente em Direito Tributário (USP).

inovações e empreendimentos ousados, por vezes até atrevidos, mas que invariavelmente se mostram bem-sucedidos.

Tive a satisfação de conhecê-lo em meados dos anos 1990, quando ingressei no mestrado em direito tributário da PUC-SP, sendo ele então já professor assistente de Paulo de Barros Carvalho, e o seu principal discípulo. Tendo sido seu aluno, impressionava já naquela época com uma combinação de brilho intelectual, capacidade de liderança e entusiasmo contagiante pela teoria jurídica e pela vida acadêmica. Não apenas foi um dos melhores professores que já tive, como se mostrou líder nato e empreendedor, por sua participação decisiva em transformar o curso de especialização do IBET no que ele é hoje, bem como em criar o congresso do referido instituto, um dos melhores da área.

Na época, em seu torno formou-se um pequeno e seleto grupo de mestrandos, todos orientandos do mestre Paulo de Barros Carvalho, e cuja amizade perdura até hoje: Paulo Ayres Barreto, Pedro Lunardelli, Marcelo Fortes, Octavio Bulcão e este que vos escreve. Posteriormente outros amigos juntaram-se a este grupo, mas este era o núcleo fundamental. Como discípulo de Paulo de Barros Carvalho e de Lourival Vilanova, chamava a atenção o pleno domínio que Eurico demonstrava em relação à chamada "teoria analítica do Direito", tornando-se um verdadeiro mestre dessa vertente. Como fruto disso, vieram os livros *Lançamento tributário* (São Paulo: Max Limonad, 1996) e *Decadência e prescrição no direito tributário* (São Paulo: Max Limonad, 2001), que se tornaram clássicos da referida linha de pensamento.

Ao que tudo indicava, Eurico seguiria seu percurso naquilo que chama de dogmática jurídica tributária, ou ciência do direito em sentido estrito (expressão sobre a qual me permitirei tecer alguns comentários mais adiante), porém, surpreendendo colegas, alunos e o ambiente acadêmico, optou por trilhar caminho mais aberto, interdisciplinar, próprio da Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas. Na sequência, criou o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Fundação Getúlio Vargas, reunindo pesquisadores das áreas do Direito, Economia, Filosofia, Letras, Psicologia etc., em autêntica e profícua interdisciplinaridade.

A guinada ousada em direção à linha mais pragmática e menos abstrata, própria do DireitoGV, frutificou o livro *Curso de direito tributário e finanças públicas – do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico* (São Paulo: Saraiva, 2007), agraciado com o Prêmio Jabuti 2008, e agora, com a presente obra *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal* (São Paulo: Saraiva, 2014).

Novamente, e não é de surpreender, conhecendo o autor há duas décadas, Eurico segue desbravando novos caminhos, estes que costumam por vezes parecer precipitados ou talvez demasiado arrojados para nós do Direito, conservadores por natureza, mas que invariavelmente resultam em acertos incontestáveis.

Como sempre, rendemo-nos: Eurico tinha razão!

II – Da estrutura à função no direito: algumas considerações sobre dogmática, teoria analítica, política do Direito e empirismo

O subtítulo acima faz referência à obra homônima de Norberto Bobbio (Curitiba: Manole, 2008), cujo teor pode ser resumido, grosso modo, à passagem de uma visão estruturalista do fenômeno jurídico (o que o direito "é") para uma visão funcionalista (para que o Direito "serve"). Parece-me indubitável, entretanto, que o paradigma de nossa doutrina tributária dominante é inteiramente estruturalista, o que significa basear-se e bastar-se em uma teoria da norma tributária.

É verdade que desde a época do mestrado eu próprio já havia percebido os prós e os contras da dogmática jurídico-tributária, buscando ferramentas epistemológicas de outras áreas do conhecimento, primeiramente da Cibernética e, posteriormente, da Pragmática da Linguagem (Teoria dos Atos de Fala) e finalmente da Análise Econômica do Direito, cujas lentes utilizarei para comentar alguns temas e tópicos da presente obra.

A teoria analítica mencionada por Eurico, que prefiro denominar "linha estruturalista do Direito" – cuja essência resume-se, em meu sentir, a uma teoria da norma jurídica –, fornece ferramental poderoso para compreender e deslindar as estruturas internas do sistema jurídico: norma, fato e relação. Todavia, trata-se de um bom ponto de partida, mas que penso não ser suficiente, em si mesmo, para chegar a destinos que importam. Em outras palavras, conhecer a arquitetura do arcabouço jurídico não fornece as respostas mais importantes para todos aqueles que são afetados pelos comandos normativos, sejam operadores do direito, sejam os cidadãos, empresas e organizações. É preciso ir além: investigar "para que serve" o sistema jurídico, ou seja, qual é a sua finalidade, o seu propósito.

Ora, como todo artefato humano, o Direito é concebido como instrumento para alcançar determinados objetivos. Nesse sentido, a dogmática não deve tornar-se um fim em si mesma, pois sua função precípua é servir de ferramenta para compreender e aplicar o Direito, bem como avaliar o seu bom funcionamento. Portanto, construções teoréticas que aparentemente

são belas e intrincadas, porém sem utilidade prática, tampouco podem ser tidas como boa doutrina.

Todavia, é necessário pontuar que Eurico soube colocar a linha analítica ou estruturalista em prol de formulações propositivas, passando ao largo do que costumo chamar de "fetichismo normativo", i.e., a teoria como um fim em si mesma. Os pareceres trazidos neste livro, conectados por passagens e citações de Kafka e outras fontes, demonstram esse emprego de forma irrefutável. Assim, a analiticidade a serviço de fins político-propositivos deixa de ser uma construção potencialmente bizantina para tornar-se instrumento poderoso para exame do *status quo* e, consequentemente, para possibilitar desejáveis transformações no estado de coisas. Cumpre lembrar que as pesquisas empíricas promovidas pelo Núcleo em muito sustentam, com boa retórica, as conclusões de seus estudos. É a intersecção entre a ciência e a experiência, tão salientada por Lourival Vilanova, inspiração presente em todos os trabalhos de Eurico.

Como consequência, a teoria analítica encontra-se com a Política do Direito, e juntas caminham lado a lado, dialogando com o Fisco, com empresas, com acadêmicos, sempre a conciliar e fomentar as convergências.

Disso decorre a importância do trabalho desenvolvido a partir do empreendimento "NEF", como diz o seu ilustre coordenador, colocar o ferramental analítico a serviço de propostas "para melhorar o Brasil".

III – Algumas palavras sobre a Obra

III.a. Sobre o conceito de Ciência, ou: O método proposto por Eurico de Santi vs. O método tradicional da Dogmática Jurídica Tributária

Na introdução ao livro, Eurico de Santi adverte que o livro "não pretende ser mais um compêndio de ciência do direito que descreve e sistematiza a tributação no Brasil", mas que, "pelo contrário, ele traz o resultado – bem ao estilo de Franz Kafka – de quem desperta do 'sonho (ou pesadelo) dogmático' – orientado pelo estudo profundo das formas jurídicas para enxergar as deformidades do direito e da tributação no Brasil".

Por ironia, quiçá do destino, a proposta do autor aproxima-se muito mais do conceito autêntico de ciência do que a usual dogmática jurídica pátria jamais sonhou em fazê-lo, senão vejamos.

Quando usualmente se diz estar fazendo ciência do direito o que é produzido são textos que não apresentam teses, não as submetem ao teste empírico nem tampouco confirmam ou refutam qualquer coisa, mas tão somente se fala sobre o direito positivo, tomada a expressão como todo

comando emanado por alguma autoridade com poder institucional. Sendo assim, ao menos no conceito autêntico de ciência – que se pode verificar desde escritos de Aristóteles, até Francis Bacon, mas cuja principal formulação moderna se dá com Galileo, e hodiernamente segue o critério de falseabilidade proposto por Popper –, a nossa dogmática não é ciência, pois não aplica o método científico.

Este, por seu turno, pressupõe o seguinte roteiro básico: 1) observar algum fenômeno da realidade, seja de que porção do mundo ele pertencer (atômico, biológico, social, químico, econômico etc.) e perceber padrões ou regularidades nele, a ponto de ser capaz de formular um problema ou pergunta (por exemplo, se largo um objeto que estava segurando em minha mão, ele cai, sendo diretamente atraído para o solo); 2) propor uma hipótese ou tese que busque explicar o problema (por exemplo, deve existir uma força fundamental pela qual os corpos se atraem na medida das suas massas); 3) submeter a hipótese – ou no dizer de Popper, a conjectura – ao teste empírico, de modo a verificá-la ou infirmá-la. 4) se confirmada a hipótese, erigir um postulado ou lei científica, da qual seja possível extrair conclusões e predições (Lei da Gravitação Universal).

Essa hipótese poderá se integrar a um modelo científico, esquema de postulados que servem para explicar o comportamento do objeto estudado; 5) estabelecer um protocolo para o teste empírico, de forma que ele possa ser reproduzível e capaz de chegar aos mesmos resultados em qualquer laboratório do mundo, sempre que se verificarem fatos que possam ser subsumidos ao modelo. Na proposta popperiana, a hipótese sempre estará sujeita a refutação (para diversas situações, a referida lei newtoniana foi substituída pela mais precisa lei da relatividade geral, de Einstein), por intermédio de novos testes e da proposição de novas conjecturas, sendo a sua validade apenas provisória.

Trata-se do modelo hipotético-dedutivo, que é o paradigma do método científico. Note-se que a indução também teve papel importante no processo, pois o ponto 1 é indutivo, vez que pressupõe observação e formulação de um problema. Por sua vez o ponto 5 também necessita da indução, de modo a que a observação de fatos permita a sua subsunção ao modelo.

É claro que as ciências humanas acarretam dificuldades extras para o modelo científico clássico, pois como de modo geral o seu objeto é o comportamento humano, obviamente há dificuldades de testá-lo em laboratórios. Ainda assim, pela observação de preferências reveladas, i.e., escolhas efetuadas pelos agentes racionais, é possível erigir modelos causais, que busquem explicar e predizer futuros comportamentos. Assim tem trabalhado a Ciência Econômica, há décadas. Mais recentemente, a

linha behaviorista da Economia tem aplicado testes comportamentais em laboratório, de modo a controlar os resultados advindos das escolhas dos indivíduos, saibam eles ou não que estão sendo testados.

Um exemplo de aplicação do método ao direito tributário poderia ser o seguinte: 1) percebe-se que houve retração de investimentos estrangeiros no mercado de capitais brasileiro; 2) a hipótese é que o aumento do IOF na entrada desse capital é responsável pela retração; 3) colhem-se dados estatísticos e examina-se o comportamento dos investidores antes e após o aumento do imposto; 4) comprova-se que há causalidade entre a retração e o aumento do imposto, possibilitando então que se explique o comportamento passado dos investidores e se possa predizer (com razoável probabilidade, sujeito a *ceteris paribus*) o seu futuro comportamento; 5) aplica-se o modelo para outras situações semelhantes.

Pergunta-se: é assim que trabalham os nossos doutrinadores da área tributária?

A resposta é não. O que verificamos em nossa doutrina são textos ou compêndios de interpretação e sistematização da legislação tributária, o que a aproxima de uma arte hermenêutica – uma vez que o consenso em relação ao significado dos textos normativos não é garantido (portanto não se alcança a objetividade pretendida pela Ciência), sendo muitas vezes até raro. Tal não é exclusividade dos tributaristas, mas sim da imensa maioria dos doutrinadores jurídicos pátrios, sendo tais características igualmente dominantes na América Latina e na Europa. Outrossim, a doutrina jurídica continental europeia também clama status de ciência para si própria.

Interessante notar que a cultura europeia sempre foi mais afeita a sistematizações racionalistas, ao oposto do pensamento anglo-saxão. Enquanto suíços construíam relógios ou instrumentos medidores de toda sorte, repletos de complicações mecânicas, mas que funcionavam por uma lógica determinista, os ingleses desenvolviam o motor a vapor, autorregulável. Enquanto os americanos criavam a sua nação baseada em direitos individuais e com uma Constituição simples e principiológica, os franceses instituíam a revolução, repleta de boas intenções, mas seguida de regime de terror jacobino e de imensa burocracia. Os sistemas jurídicos respectivos seguiram a mesma influência: o civil law, com seus extensos códigos e regulamentos, sempre tentando regular *ex ante* a conduta humana; e a *common law*, por meio das Cortes, trazendo remédios jurídicos *ex post*, mas que passam a valer como precedentes. Tampouco é coincidência a dificuldade de adaptação dos sistemas baseados em codificações e a autoadaptação muito mais eficiente dos sistemas fundamentados em precedentes. Dificilmente

se verificam rupturas (o que em termos de filosofia política equivale dizer "revoluções sociais") nos últimos, enquanto os primeiros são repletos delas.

No que se refere à literatura jurídica, a nossa dogmática tributária é imensamente influenciada pelo jurista austríaco Hans Kelsen, principal juspositivista continental europeu do século passado. Tal influência é bastante ilustrativa no que tange à concepção errônea de ciência, visto que a "teoria pura" tampouco cumpre o percurso ditado pelo método científico. Não há, em qualquer parte da grande obra jus-analítica de Kelsen qualquer hipótese científica posta a teste – há a sua definição[1] de Direito, a qual, em suma, é uma ordem composta de normas jurídicas. Não obstante a riqueza conceitual inegável de sua obra, definições não são postas à refutação, descumprindo o critério popperiano demarcador daquilo que é e daquilo que não é ciência.

Por outro lado, o Direito norte-americano, tanto o praticado nos tribunais como o estudado e ensinado na Academia, é tido como altamente pragmático, i.e., voltado à resolução de problemas reais. Assim, seria menos "teórico" que o continental europeu, e, consequentemente, que o nosso. Ironicamente também, o Direito norte-americano atende muito mais aos critérios científicos que o europeu ou o nosso, seja pela metodologia socrática aplicada nas faculdades, pelo estudo de casos e pela pesquisa empírica. Exatamente o que Eurico vem desenvolvendo junto aos seus escritos, aulas no DireitoGV e pesquisas no NEF. Não mais das normas aos fatos, mas dos fatos às normas. Não mais construções abstratas, muitas vezes deslocadas da realidade, mas estudos voltados ao mundo real, com consequências práticas e mesmo testáveis.

III.b. Sobre os eixos temáticos da obra: tributação, legalidade, desenvolvimento, transparência e Kafka, sob a perspectiva do Direito e da Economia

O livro de Eurico de Santi reúne diversos de seus pareceres e estudos sobre questões tributárias diversas, porém sempre conectados por eixos temáticos que ainda são costurados pela literatura de Franz Kafka. Cumpre a mim tecer alguns comentários sob o meu ponto de vista teórico sobre tais temas e como Kafka neles se encaixa.

Ao tratar da legalidade tributária, menciona a sua manipulação tanto pelo contribuinte quanto pelo próprio Fisco – aquele ao aplicar a elisão fiscal e este ao fazer o que denomina "planejamento tributário ao contrá-

1. O mais famoso juspositivista de língua inglesa do século passado, H. L. Hart, acertou ao denominar sua *magnum opus* "O Conceito de Direito".

rio". Tal manipulação, em ambos os casos, dá-se pela procura de brechas e lacunas legais, pela utilização de expedientes agressivos[2] e mesma pela contínua (re)interpretação da legislação, de modo a atender aos respectivos interesses: do primeiro, em pagar menos tributos; do último, em arrecadar cada vez mais.

O axioma fundamental do *homo economicus* – modelo paradigmático da ciência econômica e da análise econômica do Direito – é que os indivíduos são racionais, o que significa dizer que agem por interesse, buscando maximizar o seu bem-estar e, para tanto, reagem a incentivos. E essa ação naturalmente se dá em um mundo onde os recursos são escassos, e uma escolha implica uma renúncia, em outras palavras, incorre em custo de oportunidade.

Sendo assim, é inevitável que indivíduos, sejam pessoas físicas ou jurídicas (ou seja, esfera privada, não pertencente ao Estado), procurem fugir da tributação, pois esta aparentemente lhes minimiza o bem-estar, pois acarreta custos. Essa fuga pode ser tanto lícita (elisão), quanto ilícita (evasão) ou mesmo física (mudança para jurisdições fiscalmente mais benéficas).

Por outro lado, o Fisco, assim como qualquer organização estatal, é também formado por indivíduos, igualmente racionais e maximizadores. A ideia vetusta da ciência política, pela qual o Estado é o benfeitor que busca corrigir falhas de mercado, de modo desinteressado, tal qual uma entidade hipostasiada, cai por terra com os ensinamentos da Public Choice Theory, ramo da Economia aplicada à Política. Os agentes da administração pública são tão autointeressados quanto qualquer contribuinte, e os incentivos que sofrem podem ser cumprir metas para promoções de carreira, ou até mesmo convicções ideológicas ou cívicas. O conteúdo daquilo que compõe o bem-estar de cada um importa menos, mas a maximização é uma constante no modelo da Escolha Racional.

Por outro lado, a tributação é essencial a qualquer civilização, é o preço que se paga por ela, como bem disse Oliver Wendell Holmes Jr. A liberdade supostamente total que cada um de nós teria em um estado da natureza hobbesiano logo descambaria, em inevitável entropia, ao *homo honini lupus*, onde o mais forte suprimiria a liberdade do mais fraco. Destarte, a base do contrato social é uma renúncia parcial da liberdade individual, que é

2. Por exemplo, a constituição de empresas ou negócios jurídicos voláteis e efêmeros pelo contribuinte, apenas para economia tributária. Pelo fisco, a reinterpretação de legislação tributária ou medidas repressivas, como as sanções políticas, de modo a arrecadar mais.

transferida a uma autoridade central (seja denominada "rei", "soberano", ou, mais comumente, "Estado"), que buscará equalizar os direitos e deveres de todos. Ocorre que esta autoridade central não sai de graça, pelo contrário, por mais limitada que seja – por exemplo, o Estado mínimo, que se restringe à proteção de direitos individuais – incorre em custos altos, necessários para manter o exército, a polícia e os tribunais.

Não soa paradoxal sustentar que a racionalidade impõe a fuga da tributação se esta mesma é imprescindível para o contrato social, em outras palavras, para a vida em sociedade?

Nem sempre, é forçoso dizer, o que parece a melhor escolha do ponto de vista individual acaba resultando na melhor opção do ponto de vista coletivo – e tampouco para o próprio indivíduo (que é o único capaz de efetuar escolhas) inserido nesta coletividade. O dilema do prisioneiro, interação clássica da Teoria dos Jogos, demonstra que há situações onde os *pay offs* (recompensas, que nada mais são do que incentivos à ação individual) não estimulam a cooperação, mas sim o oportunismo.

É também necessário dizer que a tributação pode ser vista como uma espécie de dilema do prisioneiro, ainda mais em nosso sistema, cujos retornos ao contribuinte, na forma de serviços públicos, são pífios. Nesse sentido, a maximização individual – qual seja, deserção da obrigação tributária – acaba resultando em oportunismo (*free rider problem*), pois contribuintes que elidem ou evadem a tributação acarretam distribuição injusta da carga tributária àqueles que não têm recursos para contratar profissionais capazes de efetuar planejamento tributário ou àqueles contribuintes cumpridores da lei. Uns acabam pagando pelos outros, quando o melhor resultado seria cooperar entre si, de modo a poder racionalizar e minorar os tributos para todos.

O dilema do prisioneiro também ilustra a razão de a guerra fiscal seguir acontecendo, apesar das inúmeras tentativas de barrá-la, da mesma forma que demonstra o porquê da reforma tributária seguir apenas como proposta e não como realização. Basta substituir os indivíduos pelos Estados da Federação que a situação é a mesma, i.e., o interesse individual acaba prejudicando o interesse do grupo – entendido este como a melhor opção para todos os players envolvidos, inclusive do ponto de vista individual, todavia, só passível de ser percebido pelo ponto de vista coletivo.

A melhor opção coletiva, então, não é o planejamento tributário ou a evasão fiscal, mas sim buscar a tributação "ótima", entendida como aquela que combina eficiência com justiça, e assim não impede o desenvolvimento econômico. Ela atende assim aos propósitos arrecadatórios sem apenar demasiadamente o particular, único gerador de riqueza. A tributação

ótima inclui, como se verá a seguir, não apenas carga tributária razoável e distribuída isonomicamente, como também baixos custos de transação.

Custos de transação, categoria trazida pela escola conhecida como New Institutional Economics, referem-se aos custos incorridos no processo de transação como um todo, tais como custo de procura, custo de negociação e custo de cumprimento dos contratos. Quanto maiores os custos de transação, menor será o desenvolvimento econômico em determinado local. Por outro lado, a tributação brasileira gera altos custos de transação, não só para o seu próprio cumprimento, como serve de entrave para as trocas econômicas, dada a burocracia e encargos financeiros pesados que acarreta ao setor privado.

Todas essas questões envolvem, assim como o eixo temático "transparência", o problema da informação. A informação é uma commodity muitas vezes cara e de difícil acesso, e sua assimetria entre as partes envolvidas nas transações pode aumentar demasiado o custo destas.

A "transparência" parece ser uma obsessão de Eurico e o é por uma boa razão. Provavelmente trata-se do principal problema, a questão de fundo do nosso sistema tributário. Não obstante a carga tributária geral brasileira ser uma das mais altas (é a mais alta entre os países emergentes) do mundo: o Brasil é o país onde é mais difícil cumprir com as obrigações tributárias.

A dificuldade encontra-se numa espécie de custos de transação própria da tributação, que são os custos de conformidade. Consoante o Doing Business Report,[3] publicado anualmente pelo Banco Mundial, o Brasil é o campeão absoluto em médias de horas anuais que as empresas consomem para cumprir com a legislação tributária, com 2.600 horas, e tem mantido tal posição, de forma invicta, há mais de uma década.

Considerando os mais de 5.500 municípios, 27 Estados, e a União Federal, cada qual com os respectivos legislativos e executivos, somando-se a isso tribunais administrativos em todas as esferas, além dos tribunais de justiça e tribunais federais, e por fim, tribunais superiores, todos despejando incessantemente normas tributárias no sistema, não é de surpreender a complexidade irracional de nosso ordenamento, tampouco a imensa dificuldade do particular em conhecer, compreender e finalmente obedecer à legislação. Os custos de transação decorrentes sufocam o ambiente de negócios necessário ao desenvolvimento, e infelizmente as instituições jurídicas mostram-se pouco eficientes para reduzi-los.

3. Que pode ser acessado em http://portugues.doingbusiness.org

Este estado caótico é o oposto da transparência, e não só prejudica o próprio sistema, como também possibilita a exploração de lacunas referidas linhas atrás, e coloca o fisco em posição superior em relação à assimetria informacional – vez que tem poder para interpretar a legislação, emitindo normas cogentes nesse sentido (instruções normativas, atos declaratórios, soluções de consulta) e, por fim, retroalimenta o caos, em um cenário bastante similar aos textos de Kafka.

Quando digo que o caos se retroalimenta, refiro-me a outro tópico ligado à informação e correlato à transparência. Trata-se dos problemas "agente-principal" e do *rent-seeking*, ambos causados pelos operadores do Direito. Não há inocentes aqui.

O problema agente-principal ocorre quando os incentivos não são alinhados para que os objetivos do agente (por exemplo, funcionário público, executivo, profissional liberal etc.) se coadunem com os objetivos do principal (a organização para a qual trabalha).[4] Organizações burocráticas igualmente se autoalimentam, e a complexidade tributária possibilita que mais empregos para agentes administrativos sejam ofertados, o que por sua vez gera incentivos para que a complexidade não diminua, quanto mais seja solucionada. O "principal", nesse caso, pode ser visto como o Estado, que se beneficiaria de uma racionalização de suas atividades, pois se tornaria menos custoso e mais eficiente, melhor alcançando os objetivos sociais a que se propõe. Contudo, isso poderia implicar enxugamento quiçá radical da máquina burocrática, o que certamente não motiva os seus funcionários a colaborar com objetivo tão nobre.[5]

Do ponto de vista do particular, chama atenção a atuação de advogados tributaristas. Sem a intenção de generalizar,[6] tampouco se pode ignorar que grande parte deles se beneficia do sistema como ele é. Ora, um sistema simples e objetivo prescindiria de tantos advogados especializados na área, sendo que a sua complexidade gera bons negócios, cria oportunidades (teses

4. O problema agente-principal é tido como um dos responsáveis pela crise econômica de 2008. Executivos do Mercado financeiro que realizam operações cada vez mais alavancadas visando benefícios pessoais (bônus, participação nos lucros etc.), sem se preocupar com consequências a médio/longo prazo, como ocorria com emissão de derivativos sem lastro, ou concedendo empréstimos e financiamentos a pessoas visivelmente sem rendimentos para honrá-los, ocasionando o *subprime* das hipotecas americanas.

5. Percebe-se, novamente, o dilema do prisioneiro.

6. Pois a atuação de advogados no sentido de criar precedentes judiciais que estabilizem o sistema, gerando externalidades positivas que alcancem a todos os contribuintes, é certamente desejável.

tributárias; mecanismos criativos para elisão fiscal), e portanto incentiva novos profissionais a entrarem nesse nicho de mercado. Uma vez lá, os incentivos obviamente não serão os de tornar o sistema melhor, pois a racionalidade automaximizadora assim proíbe – ainda que o resultado de uma racionalização total seria certamente mais benéfica para a coletividade, na qual se incluem os advogados (que também são cidadãos e contribuintes). Alguém se lembrou do dilema do prisioneiro?

Vê-se aqui também o problema do *rent-seeking* ou "busca de renda", que acontece quando não se cria riqueza nova no sistema econômico, mas disputa-se a riqueza preexistente.[7] Como se percebe, é atividade não produtiva e nota-se cristalinamente quando novos "pacotões" tributários lançados pelo governo ensejam, por seu turno, "produtos" ofertados pelos escritórios de advocacia. Igualmente se verifica a busca de renda nas diversas reformas legislativas (v.g. reformas dos códigos civil, penal, comercial etc.) que em vez de simplificar a vida do cidadão e tornar o sistema mais eficiente, acabam por gerar novas demandas judiciais e, consequentemente, mais atuação de pareceristas e advogados.[8]

A assimetria de informação também se mostra na falta de informação relativa à carga tributária incidente nos bens e serviços (agora possivelmente minorável com a Lei de Transparência Fiscal – Lei 12.741/2012), e de forma ainda mais grave, com a ignorância geral do cidadão em relação à utilização das receitas tributárias, advindas de meses de trabalho prestados integralmente[9] ao Estado, em um regime de servidão que não existia nem na época do feudalismo medieval. A falta de transparência implica *pay offs* péssimos quando pensamos em teoria dos jogos, i.e., os incentivos são fortes para o descumprimento das obrigações tributárias.

Quanto à ciência do Direito, se é que podemos ter uma, a (falta de) transparência é problema que atinge diretamente a sua viabilização. Como bem aponta Eurico, e quem busca realizar pesquisa empírica bem sabe disso, os dados estatísticos sobre tributação são paupérrimos no Brasil. O pesquisador (ao contrário de outros países) sofre custos ainda maiores em sua atividade, pois comumente tem ele mesmo de arcar com a colheita desses dados.

---

7. Exemplo mais corriqueiro de *rent-seeking* é a atividade de *lobby*, que consiste em influenciar a criação de favores e benefícios junto ao Legislativo.

8. Inclusive os próprios que influenciaram ou atuaram nas próprias reformas, o que denota claramente o problema agente-principal e *rent-seeking*.

9. Pois estima-se que em média o contribuinte trabalhe cerca de cinco meses por ano apenas para pagar tributos.

No que tange à legalidade e à transparência, talvez as obras de Kafka que mais se aproximam do assunto sejam *O processo* e *O castelo*. O clima de incerteza, de opressão burocrática, de antevisão do que viria a ser o Estado intrusivo dos séculos XX e XXI encontra-se de forma sufocante nestes livros e funciona como metáfora perfeita do próprio ambiente tributário brasileiro.

Em *O processo*, vê-se o cumprimento de uma legalidade aparente, porém "deformada" (para usar a expressão de Eurico), pois ainda que todos pareçam cumprir com a Lei, incluindo os funcionários públicos, advogados, juiz e o próprio anti-herói Joseph K., aquela é sempre Lei inacessível, obscura, secreta, que transmite insegurança e gera clima de total incerteza. Em *O castelo* mais uma vez o clima de desinformação é abrangente, pois o personagem K. (mesmo sobrenome do personagem de *O processo*) contratado por um misterioso Conde para trabalhar como agrimensor, mas jamais consegue adentrar no castelo para realizar sua missão. K. depara com personagens que se contradizem, desdizem e reinterpretam fatos antes afirmados, em um clima não menos "kafkiano". A semelhança com a legalidade disforme e com a falta de transparência de nosso sistema tributário é gritante e o clima opressivo desperta *deja vu* em qualquer contribuinte.

Mais ilustrativa ainda é a célebre passagem "Diante da Lei", em *O processo*, onde um homem tenta adentrar na "lei" e é obstado por um porteiro. O homem permanece aguardando até o fim da vida sem nunca lhe ser permitido entrar no local, e ao final indaga ao porteiro o porquê de ninguém mais ter tentado o mesmo, ou seja, passar por aquela entrada. O porteiro então responde que aquela entrada era destinada tão somente àquele homem e que sempre esteve a sua disposição.

Considerando-se a presunção absoluta de que "ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece" (art. 3.º da Lei de Introdução às Normas no Direito Brasileiro), e ao mesmo tempo depararmos com a impossibilidade de realmente "conhecer" o direito tributário em sua inteireza, damo-nos conta de que estamos a viver em um pesadelo kafkiano. A burocracia absurda, a complexidade infinita, a insegurança quanto aos significados normativos, tudo leva a uma sensação de impotência digna de um Joseph K., que pode ser trasladada ao contribuinte.

Podem as instituições – enquanto conjunto de regras, formais e informais (Douglas North) – amenizar esse pesadelo? Acredito que sim, levando em conta que as organizações que as aplicam (administração tributária, juízes e tribunais), assim como os próprios contribuintes, necessitam dos corretos incentivos para tanto, sob pena de cairmos em círculo vicioso como os que já referi aqui: *free rider problem*, dilema do prisioneiro, agente-principal, assimetria, *rent-seeking* etc.

No final, tudo começa com ideias. Ideias poderosas que inevitavelmente têm consequências. Dependendo das ideias e de como elas se convertem em escolhas e ações, as consequências são geradoras de incentivos, que podem ser tanto para vivermos em um cenário kafkiano, como para sair dele. Acredito que o presente livro de Eurico Marcos Diniz de Santi contém ideias positivas e poderosas, e que conjuntamente com as ações efetivas que vêm realizando nos últimos anos, como docente, autor e coordenador do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas, serão fortes o suficiente para inspirar acadêmicos e operadores do Direito a atravessar a Porta da Lei e quem sabe até possibilitar, por meio de transformação do sistema, que a tributação e o desenvolvimento passem a caminhar em compasso.

LEI, CADA UM TEM A SUA, OU, COMO DIRIA GUIMARÃES ROSA, "PÃO OU PÃES, É QUESTÃO DE OPINIÃES..."

Gabriel Ivo*

Procurador de Estado de Alagoas e Professor

Quem é fiel no mínimo, também é fiel no muito;
quem é injusto no mínimo, também é injusto no muito.
Pois, se nas riquezas injustas não fostes fiéis,
quem vos confiará as verdadeiras?
E, se no alheio não fostes fiéis, quem vos dará o que é vosso?
Nenhum servo pode servir dois senhores; porque,
ou há de odiar um e amar o outro, ou se há de chegar a um
e desprezar o outro. Não podeis servir a Deus e a Mamom.
(Lucas 16, 10 a 13)

Lei, cada um tem a sua. A legalidade pressupõe as palavras. Mas as palavras, as palavras, não vinculam nada. São inofensivas, não fazem nada.[1] O perigo, ou a sorte, está no sentido. Porém quem põe o sentido somos nós. Assim, sem o homem, a palavra, e consequentemente a lei, é nada. Afinal de contas, o bem ou o mal que fazemos, fazemos por meio das palavras. Melhor: do sentido que damos a elas. Por isso, lei, cada um tem a sua.

Minha amizade com o Prof. Eurico de Santi começa em 1992. Tem mais de vinte anos. Existe tempo na nossa amizade. Como diria Raduan Nassar, existe tempo em tudo. "O tempo é o maior tesouro que um homem pode dispor; embora inconsumível, o tempo é o nosso melhor alimento; sem medida que o conheça, o tempo é, contudo, nosso bem de maior grandeza:

* Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Professor efetivo da Universidade Federal de Alagoas, Procurador de Estado de Alagoas.

1. Como diria o amigo Torquato Castro Jr., *Ativismo judicial e os princípios da segurança jurídica, legalidade e tipicidade cerrada*, Palestra proferida no VIII Congresso do IBET, SP, dez. 2011.

não tem começo, não tem fim; é um pomo exótico que não pode ser repartido, podendo entretanto prover igualmente a todo mundo...” O tempo nos converteu em amigos (o maior acontecimento da vida) confidentes. Mesmo não morando no mesmo Estado, não nos deslembramos um do outro. E assim seguimos nossa vida.

O livro do Eurico ao trazer Kafka une o direito à literatura. Surge em resposta ao Direito e à Economia, que vê as pessoas como agentes racionais que buscam maximizar suas satisfações. Embora o livro do Eurico não passe ao largo da economia, pelo contrário, humaniza a passagem com a literatura. Toma a literatura como modelo para a melhora social. Não analisa os textos jurídicos como literários, até porque não são. Mas descobre como a ficção atua sobre a suposta realidade. Assim, podemos ver que a literatura pode nos fazer melhores, construir homens melhores, porquanto pode influir na vida das pessoas, como influiu na vida do Prof. Eurico de Santi. Ler romances fortalece a argumentação jurídica, pois na literatura encontramos a vida, tecida por grandes observadores da condição humana.[2]

Eurico sabe que toda vez que nos voltamos para analisar qualquer aspecto do Direito, não podemos esquecer que ele, o Direito, é um instrumento a serviço de uma opção política. Na tributação é onde essa questão mais se mostra. Por isso, mais que em qualquer sítio do Direito, a tributação exibe conotações políticas, econômicas e jurídicas. Assim, esse aspecto político da tributação permite situar a transparência, tema caro a Eurico de Santi e ao seu livro, como forma de diminuir a ambiguidade, em dois campos. Mostrar as opções políticas da atividade financeira do Estado e possibilitar o controle das opções. Informação a ser veiculada por meio de uma conduta translúcida como forma de expor a verdade, embora ele saiba que a verdade é uma abstração. A transparência da atividade financeira do Estado não pode estar a serviço de uma suposta atenção ao chamado mercado. Antes, deve ter o pressuposto de tirar o véu de como o Estado

2. Tal situação lembra uma passagem de Luís de Gusmão, no livro *O Fetichismo do Conceito – limites do conhecimento teórico na investigação social*. Rio de Janeiro: Topbooks, 2012, p. 39: “Contudo, isso não se deve ao fato de se valerem de conceitos, distinções e generalizações inacessíveis à imensa maioria das pessoas, ferramentas intelectuais exclusivas do ‘sistema das ciências’, e disponibilizados, como alegam alguns, tão somente após uma dramática ruptura epistemológica com o conhecimento de senso comum. Flaubert, Dostoiésvski e Tchekhov, como de resto o conjunto dos grandes observadores da condição humana que se expressaram apenas na linguagem natural empregada nas rotinas da vida cotidiana, não realizaram, na verdade, tal ruptura. Eles viam mais longe simplesmente porque eram mais lúcidos e mais sábios que a maioria de nós. Apenas isso”.

arrecada suas receitas, como administra e gerencia tais recursos e, como promove o gasto público, em benefício da maioria da sociedade.

Antes da transparência, da informação, tudo está quieto. Tem-se o silêncio. Quando o silêncio é rompido vem o controle. Mas o controle não pode pretender calar a informação no sentido de, no caso da atividade financeira do Estado, redirecionar o gasto público para colocá-lo na direção de opções não eleitas pelo povo. Penso que o silêncio a ser rompido com o livro do Eurico não caminha nesse sentido. O livro enfatiza a cidadania, ainda mais quando sabemos que vivemos num Estado democrático.

Informar para mostrar a verdade. Só. A verdade consiste num confronto de enunciados. Algo que no nível do pensamento possamos confrontar dois enunciados como verdadeiros. É uma abstração necessária. Desse aspecto normativo não se pode fugir. Embora seja impossível conhecer a verdade inteiramente, a transparência é uma forma de se construir a verdade e possibilitar a mudança ou manutenção da ação. Saber para quem e para que se dirige a verdade já tece de certa forma a própria verdade.[3] Mostra o modelo. E a verdade, a tão desejada verdade, só é verdade quando relacionada com um modelo. É por isso que a verdade não se mostra, a verdade se constrói. E as elaborações teóricas dos chamados intelectuais e mercadores de ideias podem influir sobre o sentido de realidade. A transparência em si não pode promover justiça social ou outro qualquer objetivo. Ela tem a função de mostrar a realidade, com toda a relatividade social que ela, a realidade, enseja. Assim, desde logo nos afastamos de determinadas relações e conexões que se afirmam com a transparência. Não há registro das conexões da transparência com investimentos, com a confiabilidade dos "mercados", com a ausência de desvio de recursos etc. Tais explicações dependeriam de uma larga investigação empírica circunstanciada, que não poderia deixar de fora fatores acidentais, contingenciais, inesperados que, não se pode negar, são causalmente relevantes. Não há um determinismo entre transparência e supostas condutas do mercado, associado, assim, ao desenvolvimento. Aqui há uma forte especulação, que muitas vezes não mostra conteúdo algum de experiência, pois sempre está com o olhar voltado para outras preocupações, que sempre desembocam num ambiente ideologizado. As relações entre transparência, mercado e desenvolvimento devem ser mostradas por meio de pesquisas orientadas para tal finalidade. Não por meio de uma hermenêutica engenhosa, muitas vezes assentada em princípios, tão comum hoje no Direito e, de resto, em toda ciência social. Ciência virou ato de vontade, por isso hoje a confusão entre os planos do

3. Ademais, embora não se deseje ir adiante nesse tema, existem várias teorias sobre a verdade.

objeto e da ciência.[4] As relações são construídas desprovidas de qualquer relato ou registro empírico; não há uma descrição da hipótese que conduza à conclusão, pois são situações não testáveis, sem a devida elucidação de como um evento (transparência) desemboca em outro (investimento, desenvolvimento etc.).

O livro do Eurico de Santi, com o sugestivo título *Kafka, alienação e deformidades da legalidade: exercício do controle social rumo à cidadania fiscal*, rompe com isso. Mostra outra mentalidade. A que une o Direito aos correlatos deveres. Tudo isso num ambiente de transparência e de cidadania fiscal. No Brasil de hoje, todos querem todos os direitos, mas esquecem dos deveres. Lembro da frase famosa de John F. Kennedy ao tomar posse como presidente dos Estados Unidos em 1961: "Não pergunte o que seu país pode fazer por você, pergunte o que você pode fazer por seu país!". Afinal de contas, sem receitas o Estado deixa de ser Estado, porquanto fica impedido de realizar a tarefa que justifica a sua existência: atender às necessidades públicas, que muitas e muitas vezes esquecemos quanto elas são atendidas. Por isso, visto como elemento instrumental da existência do Estado, é que o pagamento dos tributos consiste em dever fundamental. Diz-se que a vida não tem preço. Concordo. Mas o cuidado com a vida tem um alto preço. Muitas vezes o coro dos contentes parece ecoar que não existe sistema de saúde no Brasil. Ou, se existe, é o pior do mundo. Mas

4. Levamos em consideração a rigorosa ponderação de Marcelo Neves, para quem "a distinção radical entre metalinguagem descritiva (da ciência do direito) e linguagem objeto (do direito) é insustentável. A dogmática jurídica é uma fonte é uma forma de reflexão do sistema jurídico dentro do próprio sistema, pretendendo refletir-lhe a identidade". *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. São Paulo: Martins Fontes, 2013, p. 119. A propósito, não há como não lembrar o belo excerto da obra de Lourival Vilanova, que já advertia há muito tempo: "Parece ser uma das características do direito positivo o constituir-se ele, também, com a Ciência do Direito. (...) A Ciência do Direito é a autoconsciência, em termos de conceito, do direito vigente: ao mesmo tempo, o direito vigente incorpora a ciência de si mesmo autocompondo-se num processo dialético intérmino, sem repouso, entre os dois polos: a experiência jurídica e a teoria dessa experiência". Fundamentos do Estado de Direito, *Revista de Direito Público*, 43/44, Ed. RT, São Paulo, jul./dez. de 1977, p. 21. Não é desse aspecto que estamos falando. Mas daquela situação em que a ciência toma o lugar do objeto. E, ao fazer isso, destrói o objeto, bem lembra Eurico de Santi, no seu livro *Prescrição e decadência no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 31: "Mas essa intromissão tem um preço, implica automática transfiguração do direito como objeto: doutrina não é fonte do direito e, quando pretende sê-lo, ao constituí-lo, simplesmente, o desconstitui".

esquecem que, embora com falhas, o SUS é o maior sistema público de saúde do mundo, e tem áreas de excelência.

É por isso que a transparência tem apenas um pressuposto e um objetivo: mostrar a verdade![5]

Outro aspecto importante a ser evidenciado é que as relações tecidas, mencionadas acima, não podem ter como objetivo recôndito (re)direcionar o gasto público e mesmo as receitas para outro objetivo, mudar as suas circunstâncias políticas com base num nebuloso argumento científico e causal. A opção do gasto público bem como a obtenção de receitas só podem ser alteradas por meio de ações políticas, posteriormente juridicizadas. O gasto público sempre está em constante confronto onde, muitas vezes, o desígnio político é encoberto por argumentos científicos sem apoio numérico. Mas não é todo gasto público. Geralmente a escolha recai sobre o gasto da previdência social, de programas de transferência de renda, folha de servidores públicos, gasto com saúde e educação. Esse contexto mostra o encobrimento de argumentos políticos por argumentos científicos. Sabe-se que a regressividade da arrecadação tributária brasileira exige que o Estado procure compensar essa deficiência (falha) com a redistribuição de recursos públicos para as camadas da população que mais pagam os tributos. Do contrário, as desigualdades regionais e as desigualdades sociais serão aprofundadas. A ação do Estado na arrecadação e no gasto social tem importante impacto distributivo. É que o sistema tributário brasileiro exerce peso excessivo sobre as camadas pobres e intermediárias de renda, o que se deve, especialmente, aos tributos indiretos (sobre o consumo). Todos sabem disso. Até o mundo mineral. Não é novidade.[6]

A transparência, quando relacionada com as finanças públicas – aqui tomadas como o conjunto de normas que regulam a atividade financeira do Estado –, forma uma instituição. Não é um princípio. Muito menos um princípio ético que estaria informando, por fora do direito, o dever

5. Que poderia ser suprida pela virtude das pessoas. A democracia necessita de pessoas virtuosas e democráticas. A lei, por melhor que seja o seu texto, não supera a virtude. O Sistema Tributário deveria ser o meio para recolhimento de tributos de maneira justa e equilibrada, contribuindo para a redução da desigualdade econômica e social. Assim, quanto mais se deixa de pagar, até mesmo por conta da complexidade do sistema, mais o sistema não cumpre sua função. E, assim, mais precisa de controle. Mais controle implica mais recursos (gasto público), o que propicia um sistema caótico, muito criticado pelos advogados, mas que de certa forma vivem desses caos.

6. Ver dados da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

de transparência.[7] Mas um grupo de regras que disciplinam a maneira de informar as ações relativas a essa atividade financeira, que pode ser simplificada como arrecadação (receitas públicas), administração e promoção de escolhas (orçamento), e dispêndio de recursos (despesas públicas). E aqui um ponto é fundamental. Se a verdade se situa no campo do ser (as coisas como elas são), a opção disciplinadora (regras) do que deve ser informado não pode concernir à verdade. Não se pode aferir a verdade (o que é) por meio de um aparato do que deve-ser (o que deve ser informado). Por isso a verdade é um processo em constante produção e que nunca se mostra totalmente. A transparência, portanto, não informa tudo a ponto de exibir a verdade. Primeiro, a verdade consiste numa construção subjetiva. Segundo, o Direito, ao dispor sobre a transparência para possibilitar a divulgação de uma verdade, já promove uma redução. Por fim, a própria leitura e a interpretação dos elementos postos à transparência possibilitam uma convicção conforme o propósito que se queira atingir.

A transparência consiste em canal para viabilizar o dever de prestar contas que tem todo órgão administrativo, constituindo-se num espaço de participação social organizado dentro da estrutura do Estado, mas que se projeta para fora dela, pois desperta a participação social. Mas não basta. É necessário que em tal processo também ocorra o fortalecimento e a autonomia do papel a ser desempenhado pelas instituições encarregadas da realização do dever de prestar contas. O Estado é encarregado de garantir os direitos inerentes à liberdade privada, devendo sujeitar-se aos mecanismos legais e institucionais que limitem sua ação às regras democraticamente constituídas, para que não se volte contra a própria sociedade. E aqui um ponto é fundamental. As informações que o Estado detém sobre as receitas públicas referem-se aos membros da sociedade. A sua informação, portanto, exige que se escutem os próprios membros da sociedade sobre o limite da informação. A Constituição Federal, ao dispor no inc. XXXIII do art. 5.º que "todos têm direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas

7. Não é possível dizer que existe um ético para o direito. Segundo João Mauricio Adeodato, "todo direito faz opções éticas. Se existe uma regra jurídica em dada sociedade, qualquer que seja o seu teor, é porque o conteúdo valorativo dessa regra é querido pelos poderes constituídos daquela sociedade. Claro que há diversas ideologias antagônicas sobre que conteúdo deve ter o direito e que uma delas vai se tornar vencedora e positivar-se. O segundo equívoco a se evitar é achar que algum desses conteúdos éticos em conflito é o único correto, aquele que vale independentemente dos processos sociais, vale por si mesmo, é o critério de legitimidade do direito positivo". *A retórica constitucional*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2010. p. 234.

no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado", excetua o sigilo apenas para o que for "imprescindível à segurança da sociedade e do Estado". Ou seja, segurança do Estado-poder e do Estado-sociedade.

Ademais, a transparência exige estrutura administrativa para sua efetivação, especialmente no que tange ao que se conhece como transparência passiva. É uma nova administração dentro da estrutura da atual administração. Uma administração voltada, apenas, para a informação, não para a ação de viabilizar a atuação do Estado na prestação de serviços públicos, construção de obras públicas, viabilização de direitos etc. Uma administração da informação e para a informação. Por isso a simplicidade com que se firma a necessidade da superação da cultura do segredo também precisa ser superada. Até porque ela não se situa como peculiaridade, digamos, do Fisco. O segredo é uma conduta social que decorre de um estado de espírito das pessoas. As grandes corporações, que gerenciam tal qual o Estado informações das pessoas, também conservam essa cultura do segredo, que, muitas vezes, é mais difícil de ser quebrada que a do próprio poder público. A cultura jurídica ensinada nos Cursos de Direito, especialmente no âmbito tributário e constitucional, prega e conserva a cultura do segredo. Os advogados, quando atuam na defesa de seus clientes, preservam a cultura do segredo. Assim, pensamos que o segredo é uma conduta social e, como o Direito não se aplica sozinho, requer homens que definam e construam os suportes fácticos, promovendo a subsunção das normas aos fatos. Tal conduta não permeia a atuação do Fisco apenas, mas a de todo o Estado-sociedade.

O que se pode ver é que hoje no Brasil há uma regra geral, construída a partir dos textos do direito positivo, da plena transparência dos governos. Ou seja, os governos (incluindo todos os Poderes e órgãos com autonomia orçamentária) são abertos. Não informar é a exceção, que deve ser criteriosamente justificada. O Direito tem a função de alterar a realidade, e esse regramento que emerge dos textos visa alterar a realidade do segredo, que está intimamente ligada às pessoas e às instituições, públicas e privadas. Nada é mais democrático!

Entretanto, não basta a informação para afirmar-se que ela promove a igualdade. A igualdade no tratamento das informações decorre do acesso de todos aos canais que veiculam as informações. As pessoas devem ter formação para compreender e transmitir a informação obtida, sem manipulações. Sem esses meios o acesso à informação terá como destinatário os mesmos privilegiados, que geralmente usam tais informações para os próprios interesses. Seria o uso da informação com o objetivo de iludir e perpetrar as

desigualdades sociais, muitas vezes com o argumento de excesso de gasto público. Outro ponto que necessariamente decorre da transparência, que pode inibir a manipulação da informação, é a democratização dos meios de comunicação. Estes, no Brasil, agem de forma uníssona com a defesa dos mesmos interesses.

Assim, os critérios utilizados para classificar um determinado país como mais ou menos transparente devem ser examinados com uma lente que mostre os objetivos que se deseja alcançar. É uma leitura que atende a um propósito tecido por uma ideologia, considerada aqui como um conjunto de ideias – sociais, históricas e políticas – que cumpre um propósito de moldar, ou construir uma realidade, em face de determinados objetivos. Oculta uma realidade para construir outra. Não diz tudo. É a própria coerência ideológica.[8] "Se dissesse tudo, se quebraria por dentro."[9]

A transparência no que concerne à receita pública não pode cingir-se ao montante arrecadado. Mas de quem se arrecada. E mais, o modelo de tributação adotado.[10] A forma de tributação adotada não é suprida pela quase sempre retórica informação sobre o tamanho da carga tributária. Ou seja, a quantidade de dinheiro referente aos tributos que se extrai do valor dos produtos e serviços. A determinação, na informação a ser veiculada, da base tributária é de importância fundamental. Só a partir do conhecimento da base tributária, em linguagem simples e acessível aos sujeitos[11] da tributação, é possível saber o que é objeto da tributação.

---

8. "Esse preço é a existência de 'brancos', de 'lacunas' ou de 'silêncios' que nunca poderão ser preenchidos, sob pena de destruir a coerência ideológica". CHAUÍ, Marilena. *O que é ideologia.*, São Paulo: Brasiliense, 1984. p. 114.

9. CHAUÍ, Marilena. *O que é ideologia* cit., p. 115.

10. O Brasil, diversamente de muitos países desenvolvidos, compõe a maior parte de sua receita (parte da atividade financeira do Estado) por meio dos chamados tributos indiretos (classificação não muita aceita pelos tributaristas) e cumulativos, que oneram mais o trabalhador e a chamada classe média, pois têm uma alta carga tributária sobre o consumo. Ver SALVADOR, Evilásio. A distribuição da carga tributária; quem paga a conta? In: *Arrecadação de onde vem? E gastos públicos para onde vão?,* organizador João Sicsú. São Paulo: Boitempo, 2007. p. 81.

11. Não apenas aos sujeitos passivos que se entrelaçam com os sujeitos ativos na relação jurídica tributária. Mas aos participantes da carga tributária e que não figuram na relação jurídica. Num sistema tributário regressivo, os participantes de menor poder aquisitivo recebem com maior vigor o peso da tributação. Assim, informar com clareza e simplicidade como a base de incidência dos tributos tem relação direta com a característica direta ou indireta dos tributos é algo imprescindível na formulação da transparência.

A Constituição Federal no art. 150, § 5.º, diz que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviço. Não só os impostos, mas todos os tributos não vinculados. Entretanto, a informação será parcial, como é, se não for esclarecida e informada a opção do sistema tributário brasileiro por um modelo regressivo e o que este significa para o direcionamento político e econômico. Um tributo é regressivo, como bem esclarece Evilásio Salvador, "na medida em que tem uma relação inversa com o nível de renda do contribuinte. A regressão ocorre porque prejudica mais os contribuintes de menor poder aquisitivo".[12] Os tributos sobre o consumo são suportados pelo trabalhador ou consumidor, esteja ele empregado, ou mesmo desempregado. Não importa!

A regressividade ou a progressividade antes da juridicização, por meio de suas bases de incidência, consiste numa opção política, financeira e econômica.[13] Base de incidência e base de cálculo não são apenas critérios sintáticos para mensurar o valor do tributo ou definir a espécie tributária. Antes da juridicização, são opções políticas. A sua informação é um critério de transparência. O tributo e sua finalidade, que é o gasto público, são o ponto nodal para as conjecturas sobre a justiça econômica e financeira. Como receita não é um fim em si mesmo, mas cumpre uma função instrumental, todas as informações sobre as receitas são imprescindíveis para que se discutam as opções pelo gasto público.

Ainda no campo da arrecadação, ponto importante consiste no processo de positivação do Direito. Melhor dizendo, a aplicação das normas jurídicas ante os casos concretos. Hoje é assente que as normas jurídicas não se confundem com o texto. As normas jurídicas, tema muito caro ao Prof. Eurico de Santi, que já escreveu páginas antológicas sobre o assunto, são construídas pelo intérprete a partir do texto do direito positivo.

Já que o texto possibilita a construção de várias normas, é possível a criação de uma norma correta? Não sei. Penso que não.[14] Conforme dito

---

12. A distribuição da carga tributária; quem paga a conta cit., p. 81.

13. "É preciso saber o que não deve ser objeto de tributação – qual o nível de renda, se houver, que deve ser isento de tributação, e quais os gastos devem ser deduzidos da base de cálculo ou devem gerar um crédito tributário. Existe a eterna questão da tributação proporcional ou 'fixa' contra a tributação progressiva, e de qual seria a taxa adequada de progressividade." MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 8.

14. Mas deve existir. Lembrando o Tárek Moysés Moussallem, "vale lembrar as sábias palavras de Fiodor Dostoievski em seu clássico 'Irmãos Karamazov': 'Se Deus não existe então tudo é permitido'. Metaforicamente, traduzida para a Ciência do

no início, as palavras são apenas palavras: a questão está no sentido que atribuímos a elas. Hans Kelsen, ao cuidar da aplicação do Direito, afirma que "o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, consequentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem". A ciência do Direito apenas pode desenhar a moldura, mas a aplicação, no caso concreto, das interpretações possíveis seria uma opção política do aplicador, no caso o aplicador autêntico, na concepção de Kelsen.

Não basta aplicar a norma que institui o tributo, mas fundamentalmente esclarecer como ela foi aplicada. Qual o raciocínio tomado pelo aplicador para chegar a determinado sentido. E qual o sentido atribuído aos fatos. Só assim os contribuintes podem tomar conhecimento da aplicação das regras e comparar com a aplicação conferida aos demais contribuintes. O ato de aplicação da norma é ato de autoridade que não pode conter-se em segredo. E aqui não se trata da situação prevista no art. 198 do CTN, pois não é divulgação de informação de situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. Trata-se do relato da subsunção. Da maneira como o ato da autoridade foi construído, e por ser público de natureza, não pode estar protegido por sigilo.

A limitação para o campo de discrição do aplicador do Direito não decorre da incidência dos princípios como forma de contenção do sentido a ser atribuído aos textos, mas da transparência do processo de positivação do Direito (processo decisório) e do cotejo que ele propicia com os demais casos, como anota o Prof. Eurico de Santi. Os princípios, especialmente como foram assimilados no Brasil, só aumentam a discricionariedade e a subjetividade do aplicador. A administração deve criar e publicar padrões decisórios em que todos os casos iguais devem ser decididos conforme o padrão. Mas será que isso não seria a prisão do sentido?

Essa situação lembra um texto de Kafka ("A Ponte"). A interpretação, melhor dizendo, o intérprete, seria a ponte entre os pés (o texto) e as mãos (a norma, o sentido). Mas não se pode olhar para quem se aplica o Direito. Uma ponte não verga; quando verga, despenca. O sentido, no ambiente ideologizado do Direito, sempre despenca. E com ele, a legalidade, pois não há legalidade sem sentido. A lei é o encontro do homem consigo mesmo.

Direito ter-se-ia: 'Se a norma não existe, então tudo é permitido'". *Argumentação Consequencialista na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal,* VI Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Noeses, 2009, p. 981.

O livro de Eurico de Santi é uma joia. Não digo uma pequena joia, pois o livro não é pequeno. Mas mostra a personalidade do seu autor. Leve, inteligente e, sempre, preocupado em mudar o Brasil. Um presente que ele nos dá no dia do seu aniversário. Isso mostra a personalidade generosa do Eurico, que no dia do seu aniversário distribui presentes. Raduan Nassar, citado no começo, é lembrado no fim. Ele diz, ao falar do tempo, que "o equilíbrio da vida depende essencialmente deste bem supremo, e quem souber com acerto a quantidade de vagar, ou a espera, de que se deve pôr nas coisas, não corre nunca o risco, ao buscar por elas, de defrontar-se com o que não é". Faz tempo que o Eurico constrói este livro, que é um mosaico da sua vida. Até eu, lendo passagens dele, paro e penso: "Estou aqui". O Eurico tem sabido, ao longo da sua vida, empregar, e bem, a quantidade de vagar e de espera que as coisas da vida devem ter. Embora seja um apaixonado por informática, não se tornou um ansioso chato, aquele que vive na imediaticidade dos desejos. Espera ver o tempo passar. Talvez por viver e gostar tanto do tempo, escreveu um livro sobre prescrição e decadência.

Boa leitura para todos!

PERCEPÇÕES ICONOCLASTAS SOBRE UM CONTEXTO E SOBRE UM AUTOR

Gustavo Sampaio Valverde*

Vice-Presidente Jurídico e Governança Corporativa da Braskem S.A.

Caro Leitor,

Escrevo na perspectiva de um operador do direito, de quem lida com o direito tributário no dia a dia do seu processo de aplicação por particulares e agentes do estado.

Deste ângulo, observo que o direito tributário no Brasil de hoje é produto da confluência de três fenômenos distintos: a ação tecnocrática dos órgãos da administração fiscal nos três níveis de governo (especialmente a SRF), a visão formalista da doutrina e a atuação via de regra inconsistente do Judiciário. Vou procurar desenvolver brevemente este raciocínio antes de prosseguir.

Não é novidade que inexiste no Brasil um consenso mínimo sobre o papel do Estado e sobre as escolhas que a sociedade deve fazer para a construção de um projeto de país. O resultado é um Estado que age no curtíssimo prazo, de forma casuística e desorganizada. Na falta de um projeto político, o direito tributário se abre à abordagem tecnocrática das autoridades fiscais. Precisamos abordar esta questão sem simplificações maniqueístas. Os órgãos fiscais cumprem o seu dever de arrecadar. Raciocinam no prisma limitado da técnica de aplicação das normas tributárias para maximizar a receita dos tributos. Os agentes fiscais são formados, incentivados e remunerados com esse objetivo. E assim, rigorosamente, cumprem a sua função. Até creio que há espaço para aprimoramentos nesse plano, porém sou cético quanto à sua dimensão realmente transformadora. Nesse plano as soluções me parecem paliativas, incrementais, mas não estruturais.

---

* Vice-Presidente Jurídico e Governança Corporativa da Braskem S.A., LLM pela Columbia University, Mestre em Direto pela PUC-SP.

Em outras palavras, quero dizer que o verdadeiro debate é político e deve se deslocar para a definição de papel de Estado e de projeto de país. No vácuo dessas escolhas, a tecnocracia reina sem freios ou contrapesos. Enquanto à administração fiscal for dado o desafio de financiar um Estado cujo custeio cresce desproporcionalmente mais que a nova riqueza criada, a carga tributária só tende a aumentar. E diante da falta de um consenso político mínimo, esse aumento de carga tributária inevitavelmente acabará ocorrendo por meio dos instrumentos limitados postos à disposição das autoridades fiscais, notadamente as instruções normativas, os atos declaratórios, os autos de infração e, vez por outra, as medidas provisórias patrocinadas pela SRF.

Operando em um contexto surpreendentemente desassociado da realidade acima descrita, situa-se a doutrina do direito tributário. Entrincheirada em conceitos, princípios e dogmas formais, tenta dar sistematicidade e coerência à produção frenética de novas normas, interpretações e decisões pelo aparelho fiscal do Estado e pelo Judiciário. Porém, os juristas "não sujam as mãos". Seja por limitação teórica, comodismo, vaidade ou até mesmo por cinismo, a doutrina segue tentando sistematizar o "in-sistematizável", produzindo um discurso com roupagem de coerência, mas que nada explica e para pouco serve.

Para quem convive com os problemas do dia a dia do direito tributário impressiona a desconexão da abordagem contida nos livros de doutrina com os problemas práticos vividos pelas empresas. Igualmente impressiona a insistente utilização exclusiva do método dedutivo para tratar de questões cuja complexidade não cabe num discurso construído do geral para o particular. De pouco adiantam a coerência formal das construções, a abrangência enciclopédica dos princípios e a suposta verdade dos conceitos fundantes. A realidade insiste em existir. Mal comparando, a doutrina parece repetir um vício bem brasileiro de querer alterar a realidade "por decreto".

Sei que estou pisando em terreno minado. Muitos dirão que cometo deslize epistemológico ao exigir da doutrina tarefa além da "científica" descrição de um "dever ser". Respondo: nunca acreditei na natureza científica do discurso dogmático, sempre o enxergando muito mais como um discurso voltado à produção eficaz de decisões (mais afeito, portanto, a uma tecnologia que participa e interfere ativamente na criação do direito novo, pelo que me recordo das lições de Tercio Sampaio Ferraz Jr.). Além disso, a doutrina deveria investigar com mais cuidado a relação dialética existente entre toda teoria e seu objeto.

Seja como for, o resultado dessa escolha epistemológica (e metodológica) é o enfraquecimento do discurso doutrinário, que passa a ser utilizado

somente para justificar decisões "ao gosto do freguês". A doutrina não tem tido a capacidade de liderar a construção das interpretações e dos atos de aplicação. Ao final, a coerência sistemática que ela descreve teoricamente pouco se vê refletida na prática do direito tributário. E aqui se revela a disfunção. Enquanto tecnologia voltada à produção de comunicações que aplicam programas, a doutrina fracassa. Não identifica os reais problemas de que deve tratar, por isso não descreve adequadamente o seu objeto e, consequentemente, é incapaz de influenciar eficazmente os aplicadores do direito.

Essa desconexão entre a realidade do direito tributário (fruto dos atos de aplicação concreta da norma) e realidade descrita pela doutrina é capturada pela metáfora kafkiana construída pelo autor.

Ao lado dos órgãos da administração fiscal (e dos contribuintes nos chamados "autolançamentos") e da doutrina, o Judiciário se posiciona como o terceiro elo importante de produção de comunicação jurídica no direito tributário. No entanto, o papel do Judiciário parece estar se tornado cada vez mais irrelevante. Pelas próprias idiossincrasias de sua função, o juiz lida com uma tarefa quase impossível. Acaba tendo que proferir a decisão final no contexto acima descrito, dele se esperando uma decisão que estabilize expectativas e outorgue segurança jurídica.

Com todas as limitações funcionais inerentes ao seu papel (somadas no Brasil às limitações de ordem prática), o Judiciário recebe um turbilhão de normas e interpretações conflitantes, não raras vezes acompanhadas de intensa pressão política advindas da necessidade de financiar o Estado. O resultado é um judiciário que decide sem coerência e consistência, tribunais que reabrem precedentes ao sabor das mudanças no seu quadro de integrantes, decisões fortemente politizadas, baixíssimo nível de compreensão de questões fiscais de maior complexidade, para citar apenas alguns sintomas. Em suma, a jurisprudência não entrega seu legado primordial: não há segurança jurídica no direito tributário no Brasil de hoje.

Coloco-me por um instante nos sapatos de um doutrinador e me pergunto o que fazer diante desse cenário. Como lidar com tamanha confusão e complexidade e quais os limites funcionais da dogmática jurídica? Naturalmente, não tenho boas respostas para essas questões. O que chama a atenção, entretanto, é a escassez de investigações sobre esses problemas. Seguimos numa espécie de "jogo de faz de conta".

Felizmente, esse não é o caso do autor do presente trabalho. Em circunstâncias como a descrita acima, em que a capacidade de usar velhas fórmulas para tratar de novos problemas chega a seu limite, não se avança

sem arriscar. Nesse momento entram em campo aqueles que na vida têm a coragem de "comprar passagem só de ida".

Eurico Marcos Diniz de Santi domina como poucos a teoria analítica, notadamente as construções desenvolvidas a partir das excelentes obras dos eminentes Professores Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho. Entretanto, aqui destaco a sua coragem de inovar na análise, especialmente ao juntar-se à Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas, para oferecer ao direito tributário uma abordagem nova dos problemas que enfrentamos, desde uma perspectiva instigante e desafiadora.

É difícil avaliar trabalhos como os do Prof. Eurico com base no paradigma hoje predominante na dogmática do direito tributário. Trata-se de obra de vanguarda, e por isso muitas vezes mal compreendida. Para se julgar iniciativas desse quilate é necessário certo distanciamento temporal, coisa que ainda não temos. Portanto, mais do que elogiar o texto em si (em minha opinião, de inquestionável valor teórico), merecem reconhecimento a nova postura metodológica adotada, o objeto de análise escolhido e as ferramentas de exposição utilizadas pelo autor. Vou falar um pouco de como vejo cada um desses aspectos no seu trabalho.

A pesquisa, os dados estatísticos, os trabalhos de campo (entrevistas, análise de atos concretos de lançamento tributário, compilação de dados etc.) são ferramentas amplamente utilizadas pelo autor em sua investigação. Outro traço proeminente é a abordagem interdisciplinar, em que o autor estabelece diálogo enriquecedor com a economia, política, história, sociologia etc. De fato, o fenômeno tributário reside numa zona de confluência particularmente complexa, em que gasto público, arrecadação, atividade econômica, administração pública e de empresas se inter-relacionam com as regras jurídico-constitucionais para dar origem a um objeto multifacetado.

Não acredito que a doutrina possa dar conta desse nível de complexidade usando exclusivamente a análise de conceitos e princípios, numa postura asséptica e isolacionista, ainda fundada em um paradigma normativista de matriz kelseniana. Diversamente, acho que o objeto do direito é mais rico, mais complexo e cada vez mais interdisciplinar. Na presente obra, o autor captura essa perspectiva. Parte da análise de problemas práticos, com toda a sua riqueza ilustrativa, para extrair conclusões que têm forte respaldo na realidade que eu particularmente observo enquanto operador do direito. E o faz por meio de um diálogo (muitas vezes lúdico) com outros ramos do saber, o que torna a leitura ainda mais interessante.

Aqui abro um brevíssimo parênteses para citar um exemplo. O estudo do direito na perspectiva do *Law and Economics* no direito americano constitui uma ferramenta metodológica de inquestionável validade para a cons-

trução de uma dogmática potente. O pragmatismo, o empirismo, o estudo dos incentivos econômicos gerados pela norma e das suas consequências intencionais e não intencionais, enfim, tudo isso produz argumentos de incontestável validade na construção do sentido das normas jurídicas. A sofisticação dessas construções atribui à doutrina grande utilidade e força persuasiva, fazendo dela uma tecnologia de produção de decisões bastante eficaz.

Não estou sugerindo a transposição pura e simples desse tipo de doutrina para o direito brasileiro. No entanto, passou da hora de os nossos doutrinadores abandonarem o tradicional isolamento, abrindo a doutrina para uma relação mais próxima com outros campos do saber e, consequentemente, para outros métodos. O direito tributário tem sim que ser estudado, interpretado e construído a partir dos efeitos que sofre e produz nos outros subsistemas sociais, a partir dos incentivos que gera, a partir do contexto político em que está inserido, a partir das limitações objetivas que temos no Brasil, enfim, a lente tem que ser ampliada significativamente. Isso é o que as empresas esperam da doutrina. Mas não acredito que tal resultado possa ser alcançado sem uma profunda reformulação metodológica.

Como fruto de uma nova metodologia, o próprio objeto do direito tributário acaba também por redefinir-se. Em lugar de normas abstratas, conceitos e princípios oriundos de construções analíticas, priorizam-se questões concretas vivenciadas na relação fisco-contribuinte. Na obra do Prof. Eurico, esses problemas constituem o objeto primordial a ser estudado, o que soa como uma obviedade (traço comum às boas ideias). O percurso do seu argumento se inicia na identificação empírica de um conflito, uma ineficiência, uma disfunção. A partir daí o autor constrói suas generalizações. Como resultado, a teoria ganha força, atualidade e utilidade.

A redefinição do objeto de estudo empresta consequência à sua doutrina, que passa a ser instrumento de transformação social (ou como o autor gosta de provocar, parafraseando Barack Obama, "para melhorar o Brasil"). O autor aborda os problemas que as empresas vivenciam, colocando em evidência os incentivos perversos criados pela aplicação da norma tributária e as disfunções por ela geradas, num contexto em que Estado, contribuinte e Judiciário não conseguem estabelecer uma relação minimamente eficiente. Também oferece soluções práticas, realistas e que possuem impacto imediato na realidade empresarial.

Por fim, algumas palavras acerca das ferramentas de exposição utilizadas. O uso de poesia, fotos, literatura, *design* gráfico, e de uma linguagem coloquial, provocativa e repleta de figuras de linguagem, caracterizam a sua redação. O abuso na utilização das mídias sociais para divulgação, de-

bate e diálogo direto com as novas gerações de alunos que já não pensam, estudam ou se comunicam de forma tradicional, também constitui um de seus traços mais característicos. O Prof. Eurico tem sido muito criticado por esses atos de insubordinação às tradições sagradas do direito. Comete crime de lesa-majestade.

Mas já conhecemos esse filme. Diante da opressão do velho e da incerteza do novo, é preciso mesmo uma boa dose de irresponsabilidade. Da minha parte, como diria o poeta, "eu fico com a pureza da resposta das crianças". Como disse acima, reconheço que é cedo para se julgar o impacto da obra do Prof. Eurico. Por isso, aqui prefiro julgar a sua atitude. E esta, no meu modo de ver e pelos motivos já expostos, é bastante positiva e oportuna diante do triste cenário em que vivemos.

Enfim, é válido divergir-se sobre os métodos usados pelo autor, sobre a maneira como escolhe e posiciona seu objeto de investigação, bem como sobre a utilização de novos recursos expositivos e da linguagem informal. Porém, uma coisa é certa e aposto que com esta todos os seus alunos concordam: com o Prof. Eurico o estudo do direito tributário ficou mais divertido!

Bom divertimento!

NO ALVORECER DE UMA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA HUMANISTA

Isaias Coelho*

Pesquisador Sênior e Coordenador de Pesquisas do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV.

Nesta obra sobre a prática do direito tributário no Brasil, o Prof. Eurico de Santi consegue transcender às fórmulas convencionais e apresentar uma visão inspiradora e criativa voltada ao futuro tributário da Nação – um futuro melhor e possível, ao alcance de nós mesmos, doutrinadores, contribuintes, agentes do Estado – todos que fazemos parte desta grande Nação.

O tributo é uma contribuição extraída compulsoriamente pelo Estado de todos os cidadãos para formar um fundo (orçamento público) de financiamento das necessidades coletivas (bens públicos) e também para financiar gastos sociais justificados pela solidariedade entre os coparticipantes da causa comum (sociedade nacional). Historicamente, tributo significa pagamento por submissão, contribuição extraída de povos ocupados e oprimidos *manu militari* por poderes imperiais. A etimologia não ajuda muito com imposto (imposição) ou com taxa (peso sobre os ombros), expressões de mando e injustiça.

A tributação somente começa a ser justificada quando se transforma em contribuição de cidadãos para a causa comum. Pressupõe liberdade política, tratamento igualitário, cidadania. Num regime de liberdade, o que pagamos de tributo é o que cabe a cada um de nós por ter uma sociedade organizada, um governo que labuta em prol do bem comum, um programa de gasto que reflete a unicidade de interesses e a solidariedade entre os membros da sociedade.

Num governo totalitário, há unicidade de comando e os objetivos sociais são definidos de cima para baixo – pois há o "em cima" e o "embaixo".

---

* Pesquisador Sênior e Coordenador de Pesquisas do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV, consultor do Fundo Monetário Internacional (FMI) e do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e membro do Conselho de Altos Estudos de Finanças e Tributação da Associação Comercial de São Paulo (CAEFT). Mestre em Economia pela Universidade Federal da Bahia, Doutor em Economia (Comércio Internacional e Finanças Públicas) pela University of Rochester (EUA).

Ao contrário, num governo de cidadãos, o governo é apenas reflexo dos interesses individuais e está a serviço das pessoas. As organizações públicas não existem senão para servir às pessoas.

É verdade que, uma vez criadas, por desvio de objetivos, algo que a teoria das organizações identificou como o problema de "principal *versus* agente", as organizações tendem a perseguir objetivos próprios e do interesse dos seus integrantes, que se traduzem em privilégios e vantagens para seus dirigentes e membros, em conflito com os fins estatutários. Todo elemento do sistema de privilégios e vantagens, em quaisquer dos três poderes da República e seus órgãos auxiliares, não concedido em sã consciência pela coletividade é injusto e uma traição ao serviço público.

Isso sabemos, e exigimos, nem sempre com êxito, que os integrantes do poder público atuem com alto grau de moralidade, e não menos importantemente, com alto grau de inteligência, de modo que todos os recursos – materiais, humanos, financeiros – colocados a serviço do governo (União, Estados, Municípios, órgãos conexos) sejam aplicados com o máximo de resultado possível em prol do interesse social.

Arrecadar bem e gastar melhor, eis a máxima do setor público. "Arrecadar bem" inclui arrecadar com justiça, com propriedade, com transparência, com amor.

Quo Vadis?

O belíssimo e de todo relevante estudo do Prof. de Santi nos oferece uma perspectiva de transformação na relação tributária (fisco-contribuinte) no século XXI, prenhe de riscos e oportunidades. A inspiração em Kafka[1] não é gratuita: além dos tons cinzas e sombrios se esconde a esperança, a possibilidade, a perspectiva de um amanhã radiante.

É preciso conhecer as nossas mazelas para conseguirmos superá-las. Busca ele, não em base de concepções puramente teóricas mas lastreado em casos concretos do dia a dia, mostrar limitações, atitudes e conceitos que é preciso superar. Tudo para superar limitações, desencontros, estultícias, disfuncionalidades; por um Brasil melhor.

Não me pergunte de onde viemos

A trajetória do progresso humano é uma luta contínua e sem tréguas contra a entropia, lei da termodinâmica que tende a transformar toda expressão de energia em matéria amorfa. No campo tributário, o que deseja-

1. O tcheco-eslovaco Franz Kafka, não o outro, grande brasileiro, macroeconomista Alexandre Kafka, por sinal primo do primeiro.

mos de progresso (justamente, razoavelmente, realisticamente) não nega o enorme progresso que já fizemos desde que o País se afirmou como ente independente no concerto das Nações.

A história da tributação no Brasil tem raízes no período colonial, em que a potência dominante impunha ônus de seu alvitre que os habitantes consideravam odiosos, tais como o quinto do ouro, mais conhecido, e muitos outros gravames inclusive os descomunais impostos sobre o sal. A relativamente discreta evolução da situação de colônia para Reino Unido, depois Império, e mesmo com a instauração da República nos fins do século XIX, não transformou a natureza odiosa dos tributos nem o caráter autoritário das autoridades a quem competia sua arrecadação (coleta, no jargão da época).

Premidos por necessidades de financiamento, governantes geralmente deram rédea solta ao fisco. No Estado Novo, fiscais do Imposto de Consumo tinham enorme poder de exação, inclusive o de abrir com violência as portas de estabelecimentos de que suspeitassem de evasão e de estourar cofres onde supunham existir documentos sem aposição de selos exigida pela lei do Imposto de Selo.

Fiscais aduaneiros visitavam estabelecimentos para inspecionar mercadorias importadas e seus honorários eram depositados pelo contribuinte diretamente nas contas dos fiscais – tudo de acordo com a lei, ou pelo menos com o entendimento prevalecente do que era a lei. Fiscais aduaneiros, fiscais do imposto de renda e fiscais do imposto de consumo recebiam uma porcentagem das multas que aplicavam, o que gerava enorme incentivo para uma atitude ultrafiscalista e de animosidade contra os contribuintes. É claro que, nessas circunstâncias, não havia clima para cumprimento voluntário, pelos contribuintes, das obrigações fiscais; e as oportunidades para desvio de conduta proliferavam.

Surge a Receita Federal

Inspirada possivelmente nos estudos da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, da Fundação Getúlio Vargas, surge em 1968/69 a Secretaria da Receita Federal como órgão arrecadador dos tributos federais.[2] Comandada sua concepção pelo sociólogo Amílcar de Oliveira Lima, a SRF funde e aglutina, levando de arrasto a reação de interesses classistas bem estabelecidos, os vários órgãos arrecadadores de tributos federais.

2. Ficaram de fora apenas as contribuições para previdência social, somente muito depois incorporadas no que se chamou à época de Super Receita, hoje Receita Federal do Brasil.

O paralelismo de funções desaparece, os sistemas de controle são integrados, os contribuintes passam a encarar um único Fisco Federal. Pela primeira vez a automação passa a ser utilizada em grande escala no fisco brasileiro. O recrutamento de servidores passa a ser feito por critérios impessoais e um sistema de treinamento técnico (Escola de Administração Tributária, ESAF) é instituído com auxílio da cooperação alemã. A reforma exitosa não tarda a ser replicada em estados e municípios.

Muito mais importante que a reforma funcional e administrativa, a SRF institui um sistema de gestão profissional e assume uma nova relação com o contribuinte. Este passa a receber respeito e consideração. Suas dúvidas são respondidas em consultas por escrito e presencialmente nos plantões fiscais e os casos de dúvida na interpretação da legislação fiscal são dirimidos, à medida que surgem, com "pareceres normativos". "Instruções normativas" são também utilizadas para aplainar entendimentos na aplicação da lei. Ambos os instrumentos beneficiam a todos os contribuintes.[3]

A par disso, a Receita Federal adota procedimentos de transparência, fazendo publicar anuários fiscais com dados consolidados em nível nacional e por setor e região, dos dados declarados por contribuintes dos principais tributos federais, mormente imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados. Esses anuários, lamentavelmente descontinuados, forneciam dados valiosos para estudos econômicos, tendo formado a base de muitas dissertações doutorais e de mestrado e de publicações de caráter técnico-econômico.

Também nos anos 1960 extinguiu-se a participação dos fiscais de tributos na arrecadação das multas que impusessem, bem assim da quota-parte que denunciantes tinham na delação de sonegação fiscal. Com tudo isso, condições foram criadas para o desenvolvimento de relação menos conflitiva, mais cooperativa, entre fisco e contribuinte. Temo, no entanto, que esse processo não tenha evoluído em todo seu enorme potencial.

Fiscalidade no século XXI

Nesta quase metade de século que transcorreu desde a criação da Receita Federal – uma revolução cuja história ainda espera ser contada – houve muito progresso. Já nesta quadra do século XXI descortinam-se novas possibilidades, com a universalização dos meios informáticos, a

3. Pareceres Normativos e Instruções Normativas obrigam os agentes do fisco, mas por serem instrumentos sublegais, não são de observância obrigatória para o contribuinte. De todo modo, por expressarem o ponto de vista do fisco, são de grande utilidade para os contribuintes.

organização da sociedade em redes, a era da informação permeando o governo e suas ações, a comunidade exigindo níveis crescentes de eficiência, transparência, *accountability*.

Como povo, como cidadãos, tornamo-nos mais exigentes. O fisco tem que se elevar a essa altura, corresponder a essas exigências. Os contribuintes, também, precisam corresponder, em seu comportamento fiscal, a padrões éticos superiores. Afinal, como estabeleceu definitivamente Klaus Tipke, ética tributária é requerida tanto do fisco como dos contribuintes.

Superar definitivamente esse período de trevas é a esperança da cidadania. E é com essa visão que a obra do Prof. De Santi deve ser acolhida: como luzes para facilitar o difícil parto de ideias novas e transformadoras, sempre com base na realidade, na concretude do aqui e agora. Pois como escreveu o titã das letras luso-brasileiras Luís de Camões (*Os Lusíadas*, Canto X):

Não se aprende, Senhor, na fantasia,
Sonhando, imaginando ou estudando,
Senão vendo, tratando e pelejando.

O TEATRO E O CORAÇÃO DO REI

DISTOPIA KAFKIANA E SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

José Garcez Ghirardi*

Professor de Artes e Direito na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas

"*O drama é o instrumento de que me servirei para capturar a consciência do rei*", [1] proclama Hamlet logo no segundo ato da tragédia. O estratagema do príncipe, como se sabe, é o de usar uma peça teatral para trazer à luz uma verdade que o soberano teme seja revelada. Hamlet deseja mostrar a toda a Dinamarca que o homem que veneram como fonte máxima de autoridade é na verdade um criminoso, um homicida que não hesitou em matar o próprio irmão para alcançar o trono.

Hamlet sabe, entretanto, que a crítica mais eficaz aos que ocupam os palácios frequentemente é aquela que menos diretamente se apresenta. Os inflamados discursos políticos de denúncia são facilmente contraditos por discursos igualmente inflamados de justificação. No embate eterno pelo poder, razões e contrarrazões dos grupos em conflito muitas vezes se anulam, impugnadas todas porque vistas como igualmente maculadas pela parcialidade do interesse de quem as propõe. Se Hamlet denunciar Cláudio diretamente, suas possibilidades de vingar a morte do pai serão muito reduzidas: a máquina do poder, atacada, saberá reagir eficazmente para garantir sua própria sobrevivência. Não faltará Polônio que acuda pelo rei, nem Rosencrantz e Guildenstern que se disponham a matar por ele, Gertrude que o defenda, supondo razões baixas para a insubordinação do príncipe.

---

* Advogado formado pela Universidade de São Paulo (1985). É professor em tempo integral da DIREITO GV/SP. Possui mestrado em Estudos Linguísticos e Literários em Inglês pela Universidade de São Paulo (1995) e doutorado em Estudos Linguísticos e Literários em Inglês pela Universidade de São Paulo (1998).

1. The play's the thing wherein I'll catch the conscience of the king". Hamlet, ato II, cena 2.

A sagacidade de Hamlet consiste, portanto, em perceber que o discurso da arte, em sua enganosa aparência de divertimento sem consequências, permite tornar meridianamente claro que existe algo de podre nessa Dinamarca superficialmente tão tranquila. A ficção, assim como os bobos nos palácios, pode dizer as verdades que os discursos graves precisam calar. Ela é, nas palavras de Hamlet "*um espelho à natureza; [cuja função é a de] mostrar à virtude sua própria expressão; ao ridículo sua própria imagem e a cada época e geração sua forma e efígie*".[2]

A opção do Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi em tomar os textos de Franz Kafka como instrumento para discutir a fundo a realidade tributária brasileira parece derivar dessa crença na arte como linguagem capaz de revelar o fundamento último dos institutos e das ações humanas. A literatura não surge neste livro como ilustração ou adorno, mas como chave de leitura a partir da qual se pode entender melhor e pensar mais profundamente os acertos e desacertos de um sistema cuja qualidade de funcionamento determina, em larga medida, a possibilidade de se construir um país melhor para todos os brasileiros. Há uma conexão inextricável entre as lógicas diversas dos dois gêneros de discurso e o argumento central do autor não pode ser plenamente entendido senão a partir dessa conexão.

Exatamente por esse motivo, não é acidente que Franz Kafka tenha sido escolhido como eixo central da empreitada de falar sobre direito tributário a partir da literatura. No coração da obra desse artista genial está um tipo muito particular de descompasso entre ações e sentido, entre função dos sistemas e funcionamento do sistema. Ao longo de toda sua obra, Kafka vai construindo uma distopia poderosa que corrói acidamente as bases em que se assentam as premissas da vida moderna. Sua prosa seca e precisa, que castiga impiedosamente as instituições da Modernidade, tem como alvo recorrente o Direito e suas instituições. Isto não chega a surpreender.

Os enredos de Kafka frequentemente propõem uma cisão entre a majestosa complexidade dos aparelhos e sistemas e sua completa incapacidade em realizar algumas das funções mais comezinhas para as quais foram criados. Diversas críticas ao Direito apontam uma cisão similar. Muito da força daquilo que se passou a descrever como *situação kafkiana* vem da incongruência entre a racionalidade meticulosa que faz governar um organismo, mecanismo ou instituição e a absoluta irracionalidade que decorre de sua ação no mundo.

---

2. "The purpose of playing, whose end both at the first and now, was and is, to hold, as 'twere, the mirror up to nature; to show virtue her own feature, scorn her own image, and the very age and body of the time his form and pressure". Hamlet III, 2.

A *Colônia Penal* talvez seja um dos exemplos mais eloquentes desse ponto. A máquina de punir é de uma perfeição tecnológica absolutamente fascinante, pelo menos aos olhos do oficial que a opera e que por ela se apaixona. Ele festeja a precisão e a elegância com que o processo de tortura e extermínio são realizados. Celebra também a engenhosidade com que cada pequena engrenagem contribui para destroçar metodicamente o condenado. Tudo se concatena com tal harmonia, com tão meticulosa precisão que, aos olhos do operador, ser executado por um maquinário dessa qualidade é um verdadeiro privilégio, uma experiência pela qual se deveria ser profundamente grato.

O humor amargo do conto vem justamente do fato de que o oficial, em seu fascínio pela estrutura e pela forma metódica como a máquina realiza seu trabalho, torna-se incapaz de ver o brutal sofrimento que ele, como operador, inflige a outros seres humanos. Sua empatia com os outros homens embota-se na mesma medida em que sua identificação com a máquina aumenta. Assimilando em seu modo de ser e agir a indiferença mecânica do aparelho, ele vai executando sem piedade, nem remorso, condenados que lhe parecem antes insumo para o mecanismo do que seres humanos capazes de gerar algum tipo de compaixão.

O tema, com variações, volta em muitos outros textos de Kafka, alguns dos quais aparecem nesse volume. Parece significativo observar que muitos dos elementos de que Kafka se vale para compor suas narrativas – informações secretas sobre o sujeito, procedimentos que são implementados sem que se ponderem contextos e situações concretas, referências a normas muito relevantes mas que, contudo, não podem ser reveladas àqueles a quem se aplicam – guardam paralelo com aspectos que têm sido apontados em críticas ao sistema tributário brasileiro e seu funcionamento.

A possibilidade de estabelecer este paralelo se funda na severa crítica ao Direito moderno e suas instituições judiciárias que emerge da distopia perturbadora com que Kafka nos confronta. Seu texto permite, como a peça dentro da peça em Hamlet, revelar aquilo que está oculto sob a superfície dos grandes sistemas da Modernidade, entre os quais o jurídico ocupa lugar de destaque. A sensibilidade de Eurico de Santi para percebê-lo e a habilidade com que utiliza a literatura para estruturar sua corajosa leitura da realidade brasileira explicam muito da força singular da presente obra.

UMA "LEGALIDADE MANDRAKE"?

José Rodrigo Rodriguez*

Editor da Revista Direito GV
e Coordenador de Publicações da Direito GV

A maior parte dos atos autoritários praticados ao redor do mundo, desde a instauração do nazismo e da ditadura brasileira até a legalização da tortura no século XX pelo Estado de Israel e pelos Estados Unidos, tem sido cometida em nome da legalidade. A história do século passado nos ensinou que a simples previsão de comportamentos no texto de normas jurídicas produzida por organismos competentes é insuficiente para diferenciar com clareza um estado de direito de uma ditadura. Um estado de direito não se faz apenas com leis, mas também com atos de aplicação bem justificados.

Se as leis fossem sempre claras e as interpretações inequívocas, este problema ganharia outra formulação. Mas, de novo, o pensamento jurídico do século XX deixou claro que, especialmente nos casos difíceis, ou seja, casos em que valores fundamentais de nossa sociedade são postos em jogo, casos em que grandes polos de poder se enfrentam; casos, enfim, capazes de mobilizar a esfera pública por meses seguidos, o mero texto de lei nos deixa sem resposta. Afinal, cada uma das partes parece ser capaz de articular bons argumentos para defender a sua posição, todas baseadas na lei.

Tenho defendido com veemência que este estado de coisas não é uma patologia, como querem alguns juristas e muitos economistas, mas o estado normal de sociedades democráticas altamente complexas.

A clareza das leis, a expectativa de que os textos normativos possam expressar, com toda a precisão, os diversos interesses sociais em conflito, todos eles representados no parlamento, parece ser uma utopia filha de sociedades mais homogêneas, mais autoritárias e, por isso mesmo, sociedades em que os conflitos se desenrolavam de maneira menos aguda. Muitas vezes, sociedades em que não havia sufrágio universal e em que um grupo cultural e étnico dominava todos os demais, inclusive economicamente.

---

* Graduação em Direito pela Universidade de São Paulo (1995), mestrado em Direito pela Universidade de São Paulo (2001) e Doutorado em Filosofia (linha Teoria do Direito e do Estado) pela Universidade Estadual de Campinas (2006).

Quem fala em "crise da lei" de forma pejorativa, normalmente também lamenta uma suposta "crise dos valores" a qual, em minha opinião, nada mais é do que uma expressão da aversão à democracia pluralista, um regime que coloca todos os valores em discussão, todas as leis em questão, seja por meio de novos projetos propostos constantemente ao Parlamento, seja por meio de ações judiciais que questionam a legalidade dos atos do poder, público e privado.

Em uma democracia em que haja liberdade para que os interesses sociais se manifestem e entrem em conflito, a legalidade nunca será a garantia da ordem, a expressão de um suposto "ethos" social homogêneo ou de valores fundamentais inquestionáveis. Em uma democracia o direito tem como função organizar a "desordem", disciplinar os conflitos de interesse e de valor, sem nunca eliminá-los completamente. Pois quando os conflitos cessam e a ordem se estabelece, quando a narrativa de uma única experiência cultural se enraíza e se sobrepõe às demais, tendendo à totalidade, vemos nascer, como nos ensinou Franz L. Neumann, um regime fascista.

A democracia também não é, como eu acabo de mostrar, o reino do "juiz boca da lei". A inevitável complexidade das leis, fruto da liberdade social de reivindicar interesses e debater valores por meio de projetos de lei e ações judiciais, põe no centro do pensamento jurídico a argumentação, deixando de lado a ideia de que aplicar o direito significaria subsumir o caso concreto à regra abstrata.

Mas nada disso significa que, em uma democracia pluralista, a legalidade possa funcionar como a palavra "abracadabra", transformando magicamente, mediante sua simples enunciação, qualquer ato em um ato "legal". Mesmo porque os mágicos, que utilizam a palavra com muita propriedade, são especialistas em truques, são mestres em nos iludir para realizar uma finalidade das mais nobres: divertir o seu público.

Normalmente, quem pratica este tipo de "legalidade Mandrake" não está imbuído das melhores intenções. Mesmo que estivesse, em um estado de direito as intenções não são suficientes: é preciso compreender a justificativa dos atos praticados; é preciso que tais atos sejam justificados de uma *determinada maneira* para que sejam considerados ou não de acordo com as leis.

A legalidade democrática se constrói não pela mera menção de textos de lei, mas por meio de *padrões argumentativos* que justifiquem os atos de aplicação, ou melhor, de atos de *qualificação jurídica* do caso concreto.

A princípio, imaginamos que as autoridades competentes sigam os procedimentos que delas são exigidos e desenvolvam suas atividades ra-

cionalmente, ou seja, de acordo com padrões que possam ser apresentados publicamente, mesmo que *a posteriori*, nos casos que requeiram urgência por sua natureza.

Por exemplo, o Banco Central precisa, muitas vezes, intervir com urgência sobre a taxa de câmbio. Para poder atuar com sucesso, este organismo precisa de um espaço relativamente amplo para tomar decisões, as quais só podem ser avaliadas em sua integralidade *a posteriori*; análise esta que pode ter como efeito, por exemplo, a demissão ou a manutenção de seu Presidente. Tudo isso será previsto em lei, inclusive estes espaços de maior indeterminação.

Mas, por incrível que pareça, há muitos casos triviais em que a ação da autoridade não cria padrão algum, ou seja, casos em que a ação das autoridades abre em torno de si mesma uma *zona de autarquia* em que o exercício de poder se torna completamente arbitrário (ver o meu *Como decidem as cortes?*, Ed. FGV, 2012).

Como já vimos, há situações em que a autoridade pode e deve agir em função do caso concreto, ou seja, *ad hoc*, para atender a uma situação singular. Nestas hipóteses, espera-se que, em situações futuras semelhantes, a autoridade siga o mesmo critério ou, diante de outra situação singular, que justifique claramente seu caráter excepcional. O que a autoridade *não pode fazer* é agir arbitrariamente, ou seja, agir sem conferir racionalidade alguma a seus atos.

Em seu trabalho de mestrado, *Processo de Concretização Normativa e Direito Tributário. Transparência, justificação e zonas de autarquia do sigilo fiscal*, defendido recentemente na Direito GV, Daniel Leib Zugmann, que desenvolveu suas pesquisas sob a orientação de Eurico de Santi e Dimitri Dimoulis junto ao Núcleo de Estudos Fiscais, coordenado por Eurico, mostrou como o conceito de "zona de autarquia" pode ser útil para figurar questões relacionadas ao sigilo fiscal, apenas um dos temas em que as zonas de autarquia podem ser identificadas no campo tributário.

Uma das missões centrais da pesquisa em Direito, em minha formulação, é justamente identificar e propor maneiras de eliminar zonas de autarquia que não cessam de aparecer nos meandros do estado de direito, mesmo em democracias maduras, instaurando o risco de dissolver por dentro as suas instituições.

Podemos mencionar como exemplo as diversas medidas de exceção que vêm sendo adotadas em todo o mundo para combater o terrorismo. Tais medidas aumentam para além do imaginável o poder de investigação sumária das autoridades, revestindo-o de sigilo total, o que parece eviden-

ciar, com toda a clareza, a construção de zonas de autarquia, impassíveis de controle por parte da esfera pública. Zonas de normatividade unilateral, portanto, autoritárias.

Ora, conforme a ação do poder apareça para a sociedade como meramente arbitrária, conforme a atuação das autoridades não possa ser remetida a justificativas racionais, a ideia de estado de direito passa a perder a sua força. Todos, e cada um de nós, passam a sentir-se autorizados a obter o que desejarem das autoridades, as quais se tornam incapazes de justificar racionalmente suas respostas, positivas ou negativas.

Um estado de direito não se constrói de uma vez. Também não temos a garantia de que ele vá durar para sempre. O preço da democracia será manter uma eterna vigilância sobre o poder para identificar e combater possíveis zonas de autarquia.

Afinal, poder e direito mantêm entre si uma tensão impossível de eliminar em sociedades conflitivas e desiguais. Quem ocupa posições de poder tende a desgostar dos limites que o direito lhe impõe. Seu desejo é exercer o poder apenas de acordo com os seus interesses e a sua visão do mundo. Os poderosos também desconfiam de novas demandas, formuladas com o uso da gramática do direito e apresentadas ao Estado; demandas estas que podem vir a ameaçar sua posição e suas prerrogativas.

Este livro de Eurico de Santi tem o grande mérito de identificar, para usar a minha terminologia, diversas zonas de autarquia no campo tributário, abrindo um debate, que certamente vai durar muito tempo, sobre o sentido dessa situação irracional (A quem ela serve? Por que ela se manteve até agora?) e sobre as melhores estratégias para combatê-la.

Trata-se de um livro fundador, que abre um novo campo de pesquisa no direito brasileiro e certamente será citado como referência, daqui a vinte ou trinta anos, em uma realidade que, todos nós esperamos, tenha se afastado do arbítrio atual. Leitura obrigatória para tributaristas e para todos aqueles que acreditam nesta forma de organizar democraticamente a sociedade, a que chamamos de estado de direito.

RUPTURA DA ALIENAÇÃO E CIDADANIA FISCAL

Lucilene Silva Prado*

Advogada, especialista em Direito Tributário

Conhecer e conviver de perto com Eurico de Santi estava entre as coisas que eu julgava improváveis em minha vida até o ano de 2009, quando aquilo que costumo chamar de sincronicidade entre amigos fez com que eu pudesse lhe ser apresentada e também ao Núcleo de Estudos Fiscais (NEF), o centro para pesquisas tributárias da FGV que ele já coordenava na época.

Houve naquele momento entre duas pessoas tão diferentes, com histórias singulares e diversas, um encontro de ideias, de pensamentos sobre a tributação e seu papel no desenvolvimento brasileiro. De um lado Eurico, que há décadas pensava com esmerada cadência a tributação e nos preparava com seus livros, textos e aulas a enfrentar o tortuoso caminho da aplicação do direito tributário e de outro estava eu, dotada de exagerado pragmatismo e que há quase vinte anos tentava aplicar esse mesmo direito tributário e dar respostas aos empreendedores e investidores para que pudessem desenvolver seus negócios com a tão sonhada segurança jurídica.

Penso que naquele encontro Eurico e eu tínhamos os mesmos desconfortos, as mesmas angústias e a mesma percepção de que o caminho até então trilhado pouco havia ajudado os agentes envolvidos no debate tributário: fisco, contribuintes, beneficiários da arrecadação tributária, enfim, a sociedade brasileira que paga e se beneficia dos tributos.

Estávamos todos sem respostas e ao mesmo tempo desafiados por encontrar novos caminhos que colocassem a tributação no centro do debate político, transformando-a em vetor de desenvolvimento. E começamos uma jornada. Nasce oficialmente em 13 de maio de 2009 o NEF quando é

---

* Advogada, especialista em direito tributário, foi diretora de assuntos jurídicos da Natura, presidente da Associação Brasileira das Empresas de Vendas Diretas (ABEVD) e Diretora da Associação Brasileira das Empresas de Higiene, Perfumaria e Cosméticos (ABIHPEC). Atualmente é sócia de Derraik & Menezes Advogados, consultora técnica do Comitê de Auditoria da Natura, presidente do Conselho Fiscal do Instituto Natura, membro do Conselho de Administração do Instituto Semeia e Conselheira do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV.

divulgado para toda sociedade, com um relevante movimento de imprensa, especialmente num momento em que o grande debate tributário girava em torno das decisões do tribunal administrativo federal, na época o chamado Conselho de Contribuintes.

Foi por esse debate que começou o NEF. Tentando entender a lógica e o padrão decisório daquele tribunal administrativo, sempre na tentativa de orientar e dar efetiva segurança jurídica aos contribuintes. Mais uma vez precisamos da frustração para compreender no que estava a resposta.

Pouco avanço no primeiro projeto do NEF nos fez descobrir que não havia naquele momento informações suficientes que nos permitissem entender o padrão decisório sobre as várias teses que se discutiam naquele tribunal. O caminho era outro, o caminho era entender por que não se tinham informações e por que havia tão pouca transparência.

Transparência passa a ser a tese central do NEF que é fortalecida pela a Lei 12.527 de 18.12.2011, a chamada lei de acesso à informação. Digo tese, porque qualquer que seja o tema estudado, a transparência será sempre transversal em qualquer debate. Transparência é um fim em si mesma e somente através dela chegamos a algum lugar, a alguma conclusão minimamente razoável e útil.

E não tem sido fácil enfrentar o tema da transparência em uma sociedade patrimonialista, em que o patrimonialismo começa pelo próprio Estado com o fortalecimento diário de grupos de interesses, de causas pouco explicadas, que levam a exações e desonerações inconsequentes, fundadas em teses quase nunca discutidas com a sociedade à luz do dia.

Esse é o fenômeno com que trabalham os pesquisadores no NEF sob a regência incansável de Eurico, fenômeno que nos afeta diariamente e que praticamente me obriga a ter na cabeceira a obra de Klaus Tipke, *Moral tributária do estado e dos contribuintes*, por acreditar cegamente que "tributos são justificados porque o Estado está Justificado".

Mas confesso que essa obra não tem sido o remédio suficiente para manter a minha crença viva e o meu impulso por continuar a apoiar empreendedores e investidores a desenvolver seus negócios nesse hostil ambiente institucional brasileiro, em que a tributação, infelizmente, exerce papel destrutivo.

Talvez porque eu esteja vivendo em plena alienação, a mesma alienação dos personagens de Kafka mencionados por Eurico nesta sua nova obra que ele agora nos apresenta e que tive a felicidade de acompanhar desde a concepção. Será esta a obra que nos retirará da confortável posição de alienados? Não será de fato mais conveniente e cômoda a alienação? Que

lugar teremos no mundo se nos tornamos conscientes? Seremos aceitos? Os benefícios da alienação são de longa data conhecidos, pelo menos por mim. E o que nos reserva a ampliação de consciência? E o que nos reserva Kafka?

Eurico com este livro nos desafia a responder a esses questionamentos. Se conseguiremos ou não, somente a maravilhosa experiência e ler este livro nos dirá.

TRANSPARÊNCIA E AMBIENTE DE NEGÓCIOS

LUIZ ROBERTO PEROBA*

Advogado sócio na área tributária do Pinheiro Neto Advogados

Ao finalizar meu trabalho de apoio à equipe do Deputado Federal Sandro Mabel no projeto de Emenda Constitucional para promover a Reforma Tributária no segundo mandato do Presidente Lula (PEC 233/2008)[1], encontrei-me com o Prof. Eurico de Santi na FGV/SP para dar meu depoimento sobre o que vivi trabalhando com o tema por quase um ano e meio em Brasília. À época, o Prof. De Santi estava estudando o tema "Reforma Tributária" no Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) – FGV/SP.

Tratamos nessa conversa de questões técnicas e políticas enfrentadas na discussão do Projeto de Reforma, da dificuldade de acesso a dados governamentais para as análises necessárias nesses debates, em contraste com experiências de outros países reveladas por representantes da OCDE que vieram em visita ao Brasil por convite da equipe envolvida no Projeto. Entre um comentário e outro, concordâncias e discordâncias, logo encontramos um tema de interesse comum: A Transparência!

Ao longo desses últimos 4 anos, pude acompanhar de perto os belíssimos trabalhos produzidos pelo Prof. Eurico De Santi e pela competente equipe de pesquisa do NEF na tentativa de desbravar caminhos até então desconhecidos ou pouco explorados no campo do direito tributário brasileiro. Entre eles, cito alguns que me chamaram a atenção: (i) as pesquisas sobre o funcionamento dos tribunais administrativos, (ii) critérios utilizados pelos julgadores na fundamentação das decisões do CARF em planejamentos tributários e, mais recentemente, (iii) o impecável trabalho sobre o índice de transparência dos estados no contencioso administrativo.

---

* Advogado sócio no escritório Pinheiro Neto Advogados. Formado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1994) e especialista em Direito Empresarial pela Universidade de Nova Iorque (2001).

1. Que enfrentou diversos obstáculos para aprovação no Congresso Nacional e continua pendente de apreciação pelo Plenário da Câmara dos Deputados.

Por décadas a nossa academia se dedicou ao estudo dos vários métodos de interpretação da norma tributária em abstrato enquanto as coisas efetivamente aconteciam em outra velocidade no mundo real. É o mundo real que o Prof. Eurico está agora nos propondo examinar. O País estava carente desse tipo de abordagem e avaliação. Acostumamo-nos confortavelmente a discutir o Brasil na teoria! Que venha a verdade para que com ela possamos aprender a lidar, absorver, compreender e, a partir de então, começar a mudá-la, aprimorá-la.

A obra explora o que está acontecendo no Brasil atual. Não há dúvida de que o nosso sistema propicia grande arrecadação e isso tem sustentado a máquina governamental e os gastos com programas sociais, mas a que preço para o ambiente de negócios? Indo um pouco adiante, podemos dizer que já temos o tal ambiente de negócios que propala a Presidente da República aos investidores? Nesse mesmo contexto, o comportamento dos fiscos é transparente e adequado na relação com os contribuintes? São muitas as perguntas que temos para responder na seara tributária.

O Prof. Eurico, por meio desta obra que tenho a honra de prefaciar, pretende nos mostrar que só temos um caminho para o Brasil no estudo do direito tributário para trazer respostas para todas essas perguntas. O caminho da transparência e publicidade. Da revelação à sociedade de dados e informações. Faz isso inspirado nas obras do festejado filósofo Franz Kafka, revelando, à luz de casos concretos, as várias alienações existentes na sociedade brasileira. Isso torna o livro ainda mais interessante e inaugura uma abordagem mais "invasiva" da atividade estatal. Ao desmascarar vários comportamentos, o Prof. Eurico pretende trazer proteção adicional para o trabalho do agente fiscal que quer agir de acordo com a lei e implode o discurso político demagógico.

Os governantes precisam começar a aprender a dialogar com a sociedade de maneira clara e direta. Empresários, investidores e os cidadãos de jurisdições desenvolvidas não aturam surpresas. Se pretenderem fazer gastos em benefício da sociedade, os governantes devem convencê-la inicialmente a aprovar nova fonte de financiamento.

Esse caminho – mesmo que uma vez ou outra possa ser censurável sob a perspectiva econômica – é totalmente legítimo sob a perspectiva da ordem jurídica. O que não é legítima é a utilização obscura de nova fonte de financiamento sem debate público e sem indicação clara da origem dos recursos, mecanismo utilizado com frequência pelos nossos mal acostumados governantes (seja pela mudança de posicionamento de questão tributária já anteriormente pacificada, aumento indireto de tributo por ampliação da base de cálculo, aplicação de método cálculo "por dentro",

tributos não cumulativos que são cumulativos, aplicação de multas confiscatórias, entre outros). Tudo para evitar a situação de ter que encarar e convencer a população de que em função da necessidade do gasto X, faz-se necessário o aumento da alíquota do ICMS, do Imposto de Renda ou do PIS/Cofins num percentual de Y%. Disso o governante não gosta porque isso qualquer cidadão entende!

O momento do lançamento do livro também é preciso. O tema democracia e transparência está na pauta de vários organismos internacionais. Além disso, a atual Presidente promulgou no ano passado lei e regulamento que permitem aos cidadãos obterem dados governamentais por um simples pedido apresentado pela internet. Isso é um grande avanço em todos os sentidos e abre para a Academia a oportunidade efetiva de passar a estudar e explorar a realidade a partir de dados concretos.

Já antecipando esse claro movimento, o Prof. Eurico De Santi nos brinda com esta obra que envolve pesquisa empírica no estudo de casos paradigmáticos. Ao longo dos anos de estudo no NEF, o Prof. De Santi aos poucos foi abandonando a ideia de levar aos governantes novos projetos de Constituição, Códigos, leis, regulamentos para levar a sociedade variável que nos acostumamos a não levar em consideração nas nossas fórmulas e equações criadas para solucionar as questões de direito tributário, qual seja, "a realidade".

Se quisermos o País definitivamente inserido no contexto mundial, mais competitivo, temos que utilizar o direito tributário como peça fundamental para desatar esse nó de complexidade e incerteza em que nos metemos. O Prof. Eurico, após anos de estudo e com a sensibilidade que lhe é inerente para encontrar alternativas, aponta-nos um caminho. Seja qual for o tema que nos traz incômodo, pesquisamos primeiro e encontramos as verdades (baseadas em investigações de dados e testes) para revelar à sociedade. Somente após esse trabalho passa a ser válida e produtiva qualquer discussão de proposta para mudança (cuja conclusão pode até ser a manutenção do *status quo*).

Parece ser esse um caminho sem volta. Aproveitando o ano de copa do mundo no Brasil, brinda-nos o Prof. De Santi com o pontapé inicial que inaugura esse movimento de mudança do País no campo do direito tributário.

TRIBUTAÇÃO, DIREITO E DESENVOLVIMENTO

Mario Schapiro*

Professor de direito e desenvolvimento e direito público na FGV – Direito SP.

Como escritor, Eurico Marcos Diniz de Santi é um exímio leitor. Lê com muita sagacidade o ambiente de seu campo disciplinar e é esta habilidade que talvez explique o porquê tenha sido autor de três obras incontornáveis de direito tributário. *Lançamento Tributário* e Prescrição e decadência, resultados respectivamente de seu mestrado e de seu doutorado, revelam sua leitura atenta de dois problemas críticos da incidência dos tributos: o lançamento demarca o nascimento da obrigação tributária; a prescrição e a decadência, a sua morte. Para um pesquisador formado na tradição da filosofia analítica, interessado no fenômeno de aplicação da norma, a leitura destes como problemas centrais da tributação é mais que precisa. Anos depois, já flertando com novos marcos teóricos, o autor edita como coordenador o livro *Direito tributário e finanças públicas*. Desta vez, a filosofia analítica passa a dividir espaço com uma lente de análise mais afinada com as relações entre direito e política pública e mais uma vez o bom leitor, Eurico de Santi, acerta o alvo: reconcilia o direito tributário com as finanças públicas.

Apesar de relembrar em poucas linhas uma trajetória de cerca de vinte anos, o objetivo desta contextualização não é festejar o passado, mas indicar o que vem pela frente. Identificar o autor, antes de mais nada, como um exímio leitor de seu campo nos sugere sua capacidade de formular argumentos indispensáveis. Se foi assim com as obras já publicadas, assim será com esta que ora tenho o privilégio de prefaciar. Não é aposta, é uma avaliação baseada na escolha. Descrever o nascimento e morte das obrigações tributárias nos ensinou muito sobre a vida dos tributos. Reconciliar direito tributário e finanças públicas permitiu compreender as relações tributárias para além de seus muros, abrindo diálogo com o orçamento, o gasto e os

* É graduado em direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, com mestrado e doutorado em Direito Econômico na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

investimentos públicos. Desta vez, aumentam-se os vasos comunicantes, e a tributação passa a ser vista em um plano de realidade capaz de captar as múltiplas dimensões que envolvem a efetivação e a operacionalidade dos arranjos institucionais que constituem as políticas públicas – no caso, a política tributária.

Um destes vasos comunicantes que esta forma de olhar explicita é a relação entre o sistema tributário e o desenvolvimento. Ao observar a tributação não apenas pelas suas engrenagens internas, mas também pelo desempenho de sua máquina de arrecadação, esta obra constitui uma ponte importante para todos os interessados em compreender os desdobramentos deste sistema com três áreas centrais da interface entre direito e desenvolvimento: os incentivos para o crescimento, as medidas de redistribuição e os dilemas das reformas institucionais.

A agenda do crescimento e da superação das estruturas estagnadas de organização econômica está na genealogia dos estudos e proposições sobre o desenvolvimento. Cerca de cem anos depois da revolução industrial na Inglaterra, um grupo extenso de países convivia ainda em meio a um círculo vicioso, que prendia suas economias a uma armadilha permanente de pouco desenvolvimento. Contando com baixa renda doméstica, estes países dispunham de pouca poupança, o que gerava uma baixa capacidade de investimento e com isso uma menor produtividade, o que, finalmente, levava novamente a uma baixa renda doméstica.[1] Diagnosticava-se assim uma doença institucional: o subdesenvolvimento.

Em meados dos anos 1950, como um relógio, na expressão da Profa. Alice Amsden,[2] estes países iniciaram sincronizadamente uma longa trajetória de reorganização institucional e deram ensejo à constituição de burocracias econômicas encarregadas de romper o círculo vicioso do subdesenvolvimento. Foi assim no Brasil, na Coreia do Sul, no México, em Taiwan, na Venezuela, em Cingapura, na Tailândia, e outros. Algumas trajetórias foram bem-sucedidas, outras nem tanto.

Em todos estes casos, múltiplas ferramentas foram manuseadas para romper o círculo vicioso e fazer vicejar a prosperidade econômica – de regras de comércio internacional a bancos de desenvolvimento. Em todos os

1. A ideia de círculo vicioso é de Ragnar Nurkse. Para uma síntese a respeito, ver MARTINUSSEN, John. *Society, State & Market – a guide to competing theories of development*. Londres: Zed Books, 1995. p. 56-59.

2. AMSDEN, Alice. *The Rise of the Rest – challenges to the west from late-industrializing countries*. Nova York: Oxford Press, 2001. p. 8-23.

casos, o desenho do sistema tributário foi e tem sido decisivo para o êxito e a sustentabilidade dos programas de transformação econômica.

Antes de mais nada, a confecção de sistemas de arrecadação eficazes e legítimos, com capacidade de fazer cumprir as imposições tributárias, foram indispensáveis para permitir a adequada formação de fundos públicos, essenciais para as políticas de desenvolvimento. Além disso, incentivos tributários associados a contrapartidas de investimentos favoreceram a adoção de estratégias corporativas capazes de romper os riscos trazidos pelas novas empreitadas comerciais. Estimularam assim os capitais de risco a se transformar em sucessos econômicos nacionais. Verdade seja dita, quando mal desenhado e mal operacionalizado, o sistema tributário também foi e tem sido um entrave relevante, capaz de explicar boa parte dos casos de menor sucesso relativo.

Os casos de sucesso e de fracasso sugerem que, no quesito crescimento, a tributação tem convivido com uma tensão permanente, que se materializa no terreno dos incentivos. Sistemas bem desenhados fazem florescer planos corporativos e estratégias nacionais de desenvolvimento: favorecem boas decisões empresariais, reforçam adequadamente o fundo público e induzem os investimentos estratégicos. Sistemas inadequados, por sua vez, levam a cenários de profunda infertilidade e frustram as expectativas de crescimento. É o que ocorre com escolhas de tributação que penalizam o investimento e deterioram a competitividade, com sistemas de informação e pagamento assentados em custos de transação elevados ou normas e decisões que fomentam a insegurança quanto ao que é devido.

Para além de seu impacto no desenvolvimento econômico, a tributação também provoca efeitos em outro campo do desenvolvimento – o do desenvolvimento humano. De fato, até há pouco, cerca de 20 anos, temas e problemas do desenvolvimento circunscreviam-se ao campo do crescimento ou, numa leitura mais ambiciosa, à transformação das estruturas econômicas. Desde os anos 1990, no entanto, o economista prêmio Nobel, Amartya Sen,[3] passou a desafiar seus pares economistas e a situar o desenvolvimento em uma trilha que os levasse a outras direções. Menos como crescimento e mais como liberdade – a liberdade de se "viver a vida que se valoriza viver" – a ideia de desenvolvimento passou a ser articulada por Sen às noções de desenvolvimento humano. Nessa chave, mais importante que "a riqueza das nações" seria eliminar as privações das pessoas. É por estes caminhos que a métrica do PIB, que mensura crescimento a partir das contas nacionais, passou a conviver com a métrica do IDH (índice de

3. SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade.* São Paulo: Cia das Letras, 1999.

desenvolvimento humano), que busca medir as condições de vida das pessoas, amparando-se em dados como a longevidade, o acesso a educação e bens culturais e a renda dos indivíduos (PIB *per capita*).

Entendendo desenvolvimento como liberdade, como redução das privações existenciais, o problema da desigualdade e da pobreza ganha protagonismo necessário nas agendas e debates deste campo. Não sem razão. A pobreza, por um lado, priva absolutamente indivíduos de realizarem as suas potencialidades humanas. A pobreza é o não acesso, o não desfrute. A desigualdade, por outro lado, representa uma privação relativa, já que, independentemente da pobreza, representa um alijamento dos indivíduos, uma restrição ao pertencimento a um grupo social. A desigualdade é a segmentação, a exclusão.

Se nessa perspectiva, tanto a pobreza como a desigualdade representam elementos críticos para o desenvolvimento, o papel do sistema tributário é igualmente relevante. Ao lidar com os agregados econômicos e não, ou não apenas, com setores e unidades econômicas, a tributação é capaz de redistribuir a riqueza de forma mais eficaz. Primeiro, porque as suas medidas têm escala – atingem um universo extenso de beneficiários. Segundo, porque, ao não se resumir a setores, suas medidas, de caráter geral na economia, podem criar menos assimetrias regulatórias e consequentemente menos desequilíbrios econômicos do que, por exemplo, programas redistributivos adotados no âmbito da regulação de setores, como telecomunicações ou energia elétrica. Portanto, uma carga tributária bem calibrada pode ser uma ferramenta valiosa para se enfrentar a pobreza e a desigualdade, dois problemas não triviais do desenvolvimento humano.

Tendo em conta ambas as chaves de análise – os desafios do crescimento e a promoção do desenvolvimento humano –, os diagnósticos dos analistas sobre o sistema tributário brasileiro revelam mais problemas do que acertos. Para Fábio Giambiagi e Ana Cláudia Além,[4] o sistema tributário brasileiro padece de três tipos de desajuste:

(i) a carga tributária, situada em torno de 35% do PIB, é alta, comparada com a de outros países em desenvolvimento;

(ii) a carga tributária não favorece a eficiência e a competitividade, em razão de múltiplos tributos cumulativos;

4. GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas – teoria e prática no Brasil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008. p. 260-264.

(iii) a carga tributária é desigual, porque é mais baseada em tributos sobre o consumo (regressivos) e menos lastreada em tributos sobre a renda e a propriedade.

Se os autores têm razão em suas avaliações, os desafios apresentados pelo sistema tributário para o desenvolvimento não são pequenos. No âmbito do desenvolvimento econômico, a tributação é alta e geradora de incentivos inadequados, na medida em que prejudica a competitividade com um excesso de tributos cumulativos. Já na seara do desenvolvimento humano, os tributos, igualmente altos, são também injustos, porque consomem mais a renda dos que têm menos. Não deve ser por acaso que, embora o Brasil esteja entre as economias mais ricas do mundo, amargue há quase três décadas sucessivas taxas de baixo crescimento. Também não deve ser por acaso que, apesar da redução acentuada da desigualdade das últimas décadas, o país continue registrando um índice de desigualdade (índice Gini) em torno de 0,54, enquanto os países da OCDE registram um índice em torno de 0,3.

Estas percepções levam a um terceiro tema de interesse para os debates de direito e desenvolvimento: os limites e possibilidades das reformas institucionais. Se o sistema tributário brasileiro gera uma carga alta, economicamente ineficiente e socialmente injusta, por que não é reformado? Para além de explicações afinadas com vontade e interesse políticos, a literatura de direito e desenvolvimento indica que as reformas institucionais, como a reforma tributária, não são triviais. Primeiro porque toda reforma envolve custos de mudança. As trajetórias institucionais são estabelecidas em janelas de oportunidade, e uma vez estabelecidas cristalizam interesses e posições, que atuarão como fatores de resistência a novas mudanças.[5] A isso se chama "path dependence" – a dependência da trajetória institucional inicialmente estabelecida. Pode-se dizer: o passado importa para a viabilidade das reformas.

O segundo motivo que dificulta as reformas é a incerteza.[6] As instituições são formais, como as regras, mas também são informais, como os

5. Sobre os desafios das reformas institucionais, ver PRADO, Mariana e Trebilcock. "Path Dependence, Development, and Dynamics of Institutional Reform", *Universitiy of Toronto Law Journal*, 341, 2009.

6. CAROTHERS, Thomas. "The Problem of Knowledge". In: CAROTHERS, Thomas (ed). *Promoting the Rule of Law Abroad – in search of knowledge*. Washington: Carnegie, 2006.

hábitos, as preferências sociais e as manifestações culturais.[7] Mudanças institucionais são difíceis justamente porque há uma articulação densa entre as instituições formais e as informais. Mudar a regra pode não gerar efeito ou pode gerar um efeito não pretendido. É por razões semelhantes que a reforma de um sistema como o tributário gera incerteza quanto ao futuro. Governadores, empresários, trabalhadores podem avaliar que a mudança de regras pode não gerar os efeitos esperados, mesmo que as regras sejam bem desenhadas. Isso porque a sua dinâmica com o ambiente invisível das instituições informais pode levar a resultados não previstos. Assim, se o passado importa, o receio do futuro reforça ainda mais as cristalizações do passado.

O desafio é o que fazer. E é por isso que o leitor Eurico de Santi mais uma vez acerta a leitura. O primeiro mérito de seu livro é identificar os diversos problemas e desafios do direito tributário. Faz mais, no entanto. Apresenta ideias concretas de como romper a inércia institucional. Com criatividade e domínio técnico, este livro apresenta ideias férteis, seja para os interessados em entender os dilemas, seja para os ávidos por compreender as soluções. E assim mais uma vez o leitor sagaz escreveu outro livro indispensável. Boa leitura!

7. NORTH, Douglass. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge Press, 1990.

DEMOCRACIA, TRANSPARÊNCIA FISCAL, CONFIANÇA NAS INSTITUIÇÕES E DESENVOLVIMENTO

OSCAR VILHENA VIEIRA*

Diretor da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas

A Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas foca seus projetos de ensino e pesquisa no tema "Direito e Desenvolvimento". Trata-se, para nós, de realizar pesquisas empíricas e interdisciplinares. São investigações que lidam com problemas em toda sua complexidade e que, por esta razão, tornam-se capazes de mostrar como o direito interage com outros campos, tais como a política e a economia. Buscamos, assim, elaborar diagnósticos sobre impedimentos concretos ao desenvolvimento e propor soluções inovadoras para as dificuldades enfrentadas por nossas instituições.

A orientação empírica e a interdisciplinaridade são marcas de um dos *think tanks* mais promissores da DireitoGV, o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) que comemora 5 anos, conjuntamente com a especial celebração dos 70 anos da Fundação Getulio Vargas em 2014. Foi a experiência da pesquisa empírica do NEF/DireitoGV, nestes períodos, que permitiu a elaboração deste livro, o qual inverte o modo pelo qual o direito tributário tem sido, tradicionalmente, abordado: em vez da forma abstrata da norma, deformidades que ocorrem no processo de concretização normativa, bem ao estilo do "Realismo Fabulador"[1] de Franz Kafka que inspira e abre cada capítulo deste livro, conectando direito, literatura e fotografia. Assim, o Prof. Eurico

---

* Possui graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1988), Mestrado em Direito pela Universidade de Columbia (1995), Mestrado (1991) e Doutorado em Ciência Política pela Universidade de São Paulo (1998) e Pós-doutorado pelo Centre for Brazilian Studies (St. Antonies College, Oxford University).

1. Acostumados a ver o absurdo em Kafka, poderíamos lembrar o que escreveu Oscar Wilde: "A vida imita a arte mais do que a arte, a vida". Wilde estava a considerar que quando deparamos pela primeira vez com uma experiência de vida estranha, muitas vezes ela nos parece familiar, porque já a conhecíamos através da

Marcos Diniz de Santi mantém a vocação da DireitoGV, concentrando sua investigação sobre a análise de problemas concretos sem perder de vista o esforço de buscar métodos pedagógicos inovadores.

De Santi ousa mostrar neste livro sua visão mediante a técnica de "Estudo de Casos" paradigmáticos que tiveram profunda repercussão nos últimos 5 anos com o objetivo de demonstrar as deformidades na aplicação da legalidade tributária concreta, revelando o autismo entre a legalidade abstrata inerente aos textos legais e a prática aplicada por nossas instituições. O estudo destes casos paradigmáticos permite formular um diagnóstico bastante preciso sobre os principais entraves, atuais, da tributação. A saída apontada pelo livro e também pelo NEF é astuta: transparência fiscal.

A transparência carrega o potencial de desatar nós da tributação na medida em que expõe situações em que a política e a economia se infiltram sub-repticiamente no processo de concretização de normas tributárias e, por isso, possibilita a imposição de limites a estas interferências indesejadas. Transparência assegura a confiança nas instituições, possibilita que os cidadãos controlem e também participem de processos de tomada de decisão, como sugere o título do livro, é o primeiro passo a ser dado em direção a novas formas de gestão democrática.

Gostaria de cuidar mais detalhadamente de dois pontos que mencionei: (i) construção de confiança e (ii) gestão democrática. Sobre o primeiro ponto, o "Latinobarómetro"[2] demonstra que apesar de confiarem na economia do País, os brasileiros, entre os latino-americanos, são aqueles que menos confiam que a aplicação de nossas leis será realizada de modo igualitário. Esta ausência de credibilidade atinge em cheio a atividade empresarial. A relevância da questão torna-se clara se nos lembramos de que a nossa nova posição socioeconômica exigirá, nos próximos anos, a realização de grandes projetos, cuja engenharia financeira dependerá, cada vez mais, de previsibilidade e da confiança na forma pela qual a lei será aplicada. Incertezas nos negócios jurídicos de altíssimo valor e de longo prazo encarecem os projetos, geram oportunismo, corrupção e afastam investidores.

Sobre a gestão democrática o NEF/DireitoGV tem enfrentado desafios que demandam novas respostas do direito tributário. Depois de 5 anos

literatura. Essa é nossa reação em situações burocráticas descabidas, tão comuns nos escritos de Kafka.

2. Latinobarómetro é um estudo de opinião pública que aplica anualmente cerca de 20.000 entrevistas em 18 países de América Latina representando mais de 600 milhões de habitantes, investigando sobre o desenvolvimento da democracia e da economia nesses países. Cf. http://www.latinobarometro.org/lat.jsp

de pesquisas, que incluíram estudos sobre a experiência internacional e análise crítica de inúmeros relatórios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ou Econômico (OCDE), as pesquisas do NEF podem mostrar que a saída mais eficiente e democrática para o País envolve a construção de confiança entre fisco e contribuinte através da transparência fiscal. Esta é, segundo o NEF, a melhor forma de prevenir o excesso de contencioso fiscal. A experiência, por exemplo, do fisco holandês tratada neste livro mostra, de modo bastante simples, como essa ideia pode ser efetivada. O fisco holandês identifica empresas confiáveis (são empresas que têm uma política séria de transparência) e com ela firma acordos sobre como novas operações serão interpretadas à luz das leis tributárias. O Fisco mediante procedimentos democráticos de diálogo entre fisco e contribuinte esclarece, antecipadamente, como aplicará normas tributárias altamente complexas e, assim, assegura a previsibilidade e evita gastos vultosos com o contencioso, construindo segurança jurídica e confiança nas instituições.

Finalmente, gostaria de enfatizar que não poderia haver melhor momento para a publicação deste livro. As manifestações populares que tiveram início em 2013, no Brasil, foram impulsionadas por experiências de descontentamento dos cidadãos. Isto é, por problemas que os cidadãos sentem na prática, mas que muitos juristas não levam suficientemente a sério. Parece que a orientação empírica dos trabalhos de De Santi e do NEF/DireitoGV ampliou a sensibilidade do grupo de pesquisadores do Núcleo para estes problemas e, por isso, foi possível, neste livro, oferecer respostas inovadoras e viáveis às demandas que se apresentam hoje de modo cada vez mais contundente.

Os protestos mostram o descontentamento de todos com a discrepância entre as expectativas estabelecidas pelas elites políticas e a falta de uma situação de bem-estar. A questão, colocada em termos jurídicos, diz respeito a um abismo entre o que diz a norma jurídica abstrata e o que ocorre em sua concretização ou, ainda, como prefere De Santi, diz respeito às deformidades na aplicação das formas e estruturas jurídicas.

Os brasileiros demonstram também uma enorme frustração com relação ao sistema de representação política estabelecido. Os cidadãos não confiam naqueles que supostamente os representariam no Legislativo e, por esta razão, exigem a reestruturação do modelo atual de democracia, de modo a garantir mais participação e controle social.

O NEF responde a esta demanda. Propõe modelos de gestão fiscal focados na transparência, na responsabilização ininterrupta e na ação de redes de atores públicos e privados. Mostra que impor punições estatais não é a única forma de regular comportamentos. Se uma empresa (pública

ou privada) segue regras de transparência ela poderá ser vigiada não só pelo Estado, mas também por diversos atores sociais como ONGs e empresas concorrentes. Estes atores podem usar táticas como o "naming and shaming" e pôr em jogo a reputação de empresas que não seguem as leis.

Em vez de permanecerem presos à ideia de que a única opção que resta aos cidadãos é suplicar ao Legislativo uma solução, a proposta de transparência elaborada pelo NEF/DireitoGV objetiva autorizar que a tributação seja fiscalizada e discutida abertamente por todos os contribuintes. Trata-se, portanto, de incentivar o potencial de colaboração entre iguais, capaz de instaurar inovações normativas e estabelecer novas práticas tendo em conta o interesse de todos. A sociedade civil deve ser protagonista na gestão pública e a transparência fiscal é condição de possibilidade para que isso ocorra.

TRANSPARÊNCIA FISCAL, SEGURANÇA JURÍDICA E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA: NOÇÕES INDISSOCIÁVEIS

PAULO AYRES BARRETO

Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

I – O Desafio

Dista de ser simples o exame da tributação no Brasil. A tônica prevalecente é a complexidade. Trata-se de característica imanente ao nosso sistema tributário. São muitos os tributos. Entre os entes tributantes temos, além da União, os Estados membros, os Municípios e o Distrito Federal a colorir com matrizes próprias e peculiares a repartição da competência tributária impositiva. Se colocarmos sob foco as incidências sobre o consumo, identificaremos distintos tributos, criados e administrados por diferentes entes tributantes, em cenário propício às mais acirradas disputas tributárias. No que tange à tributação sobre a renda, insiste-se na busca de soluções dissonantes das melhores práticas internacionais, cunhadas após longo processo de aprendizado histórico. Nossas soluções para esse imposto – sejam elas geniais ou bestiais – são únicas no mundo. É o que sucede com a legislação de preços de transferência, subcapitalização, tributação de lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior, juros sobre capital próprio etc. No plano legislativo, há considerável quantidade de comandos constitucionais que dizem com a matéria tributária. Há ainda relevante papel desempenhado por leis complementares, com funções que geram acalorados debates doutrinários, com os correspondentes efeitos na jurisprudência. Leis federais, estaduais, municipais e distritais com os seus respectivos regulamentos e demais prescrições no plano interlegal.

Em síntese, o objeto a ser investigado requer muitos atributos daquele que sobre ele vier a se debruçar. Ilustra com esse cenário a recente publicação do livro *Pátria amada*, de autoria do advogado Vinicios Leôncio. Trata-se, em verdade, de uma compilação de toda a legislação tributária brasileira. Os números são reveladores: 41.266 páginas; 7,55 toneladas de papel; 2,10m de comprimento por 1,40m de largura. E o que é pior: no dia

da sua publicação, o livro já estará desatualizado. Desnecessário advertir para a dificuldade de se buscar uma sólida estruturação teórica para esse cipoal normativo. Quanto mais complexo o tema, maiores entraves para o seu adequado deslinde. Eis o desafio!

Diante de sete intricados problemas práticos, o Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi oferece em sua obra mais do que pareceres corretos e solidamente elaborados. De rigor, identifica diversas patologias sistêmicas e apresenta soluções objetivas que sobre serem adequadas para o enfrentamento das questões pontuais a que foi submetido, iluminam os caminhos para o necessário aprimoramento do nosso sistema tributário.

E assim o é porque no livro ora prefaciado revela-se a didática do professor, o rigor metodológico dos estudos de Direito, a criatividade do parecerista, a densidade teórica do autor de obras maiúsculas e o ser humano de predicados incomuns. Revela, sobretudo, a crença nos efeitos positivos de um mundo dotado de maior transparência. E uma pessoa com uma crença – como já acentuou John Stuart Mill – é um poder social igual a noventa e nove que possuem apenas interesses.

II – O Professor

Conheci o Prof. Eurico de Santi nas aulas de mestrado – doutorado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em crédito de lógica jurídica sob a regência do Professor emérito Paulo de Barros Carvalho. Entre os inúmeros atributos do mestre Paulo, um deles, inegavelmente, é a capacidade para identificar talentos. Destacando-se entre o seleto rol de alunos de sua turma, Eurico de Santi foi rapidamente guindado à condição de professor assistente de Paulo de Barros Carvalho. Além da já referida didática do professor que vibra ao ensinar, Eurico instigava os alunos à reflexão com perguntas inquietantes e provocações, que nos levavam a refletir, com profundidade, sobre os mais variados aspectos teóricos da matéria que ministrava. Ensina se divertindo ou, como queiram, diverte-se ao ensinar. Vinte anos depois desse primeiro contato e já tendo tido a oportunidade de compor quase duas centenas de bancas de mestrado e doutorado, posso afirmar, com tranquilidade, que jamais presenciei uma defesa de tese tão festejada como a do Prof. Eurico de Santi. A ela compareceram desde os mais afamados e respeitados professores até o mais jejuno dos alunos de pós-graduação. Pessoas se acotovelavam nos corredores da PUC para buscar a partir de um pequeno vitrô uma perspectiva, mínima que fosse, do relevante evento acadêmico que ocorreu na sala B – 10 do quarto andar. Nota máxima obtida ao tempo em que tal pontuação teimava em não acontecer nos meios acadêmicos. Desta data em diante a carreira

acadêmica do Prof. Eurico manteve a sua curva acentuadamente ascendente, granjeando a admiração de seus pares, de autoridades constituídas e, sobretudo, de seus alunos.

III – O método

O método analítico sempre pautou as investigações científicas de Eurico de Santi. Na apresentação da 3.ª edição de seu clássico *Lançamento tributário* destaca a aplicação da Teoria Analítica ao direito e a consequente ênfase no esforço de: "precisar palavras ambíguas, definir a motivação dos atos administrativos, exigir as provas como respectivos motivos desses atos e oferecer ampla publicidade e transparência de tais atos". Vê-se, assim, que os pilares da obra ora prefaciada já estavam solidamente fincados. Os anos de atuação profissional e acadêmica sob a regência e orientação de Paulo de Barros Carvalho solidificaram a sua já consistente base teórica. Ao incorporar-se ao quadro de professores que deram forma ao sonho de construir um novo centro de excelência no ensino jurídico – a Escola de Direito de São Paulo, da Fundação Getúlio Vargas –, Eurico de Santi abre-se a outras aproximações teóricas, notadamente as de caráter interdisciplinar. A pesquisa empírica assume também distinto relevo nas suas investigações científicas. Mantém, todavia, extremo cuidado na avaliação do dado jurídico, não descurando de sua base analítica, da preocupação com a precisão do discurso e, notadamente, da necessidade de evitar os equívocos que a ausência de rigor metodológico pode ensejar.

IV – A obra

Como já disse G. H. von Wright, "o ensinamento dos grandes homens tem com frequência uma simplicidade que faz o que é difícil parecer fácil de aprender".

Assim é a obra produzida por Eurico de Santi. A partir de intrincados casos concretos, apresenta soluções lógicas, de inequívoca densidade teórica, as quais, sobre serem relevantes para os seus consulentes, têm os seus potenciais efeitos irradiados para a melhoria do país. A partir de temas aparentemente desconexos, exsurgem propostas teóricas consistentes, soluções práticas eficazes e um horizonte de medidas que propiciariam a estruturação de um sistema tributário mais justo.

Em sua obra, evidencia, com precisão, os relevantes reflexos que uma efetiva transparência fiscal traria ao nosso sistema tributário. Mostra, com clareza, os nefastos efeitos do desrespeito a legalidade concreta. Decisões dos tribunais administrativos, que deveriam ser efetivas balizas ou pa-

rãmetros para a decisão do contribuinte, são posteriormente revertidas, sem que aquele que agiu com base em primeiras decisões, evidenciadoras da interpretação da lei exarada pelo seu próprio órgão julgador, receba qualquer proteção ou amparo. Profundo conhecedor do tema, cunha a reveladora expressão "maldição do lançamento por homologação". 41.000 páginas de legislação a ser interpretada corretamente pelo contribuinte, a quem não é dado o direito de errar. Faz ainda menção crítica ao princípio da comodidade fiscal. Ressalta a oscilação dos argumentos utilizados pelo fisco, em relação a um mesmo contribuinte e a uma idêntica situação fática, sempre em prol da maior autuação possível. A consequência de todos esses aspectos é o fomento de um contencioso pernicioso que congestiona a máquina administrativa, aumenta o custo das empresas, potencializa a insegurança jurídica, afasta o investimento externo e mesmo o interno, colaborando para a redução da atividade econômica.

Com base em notável pesquisa empírica, giza a importância da transparência fiscal em todas as searas da tributação e, porque não dizer, da vida republicana, tomada aqui a dimensão signo república na acepção proposta pelo saudoso Geraldo Ataliba. Sem transparência não há como controlar a legalidade; não há como sustentar a existência de ambiente juridicamente seguro; não há como surpreender os desvios éticos e morais; não há como cobrar o respeito ao estado de direito. Não há sequer como aferir a prevalência da justiça fiscal. Eurico mostra a sua absoluta crença nos salutares efeitos de um mundo transparente.

Eurico, em sua obra, não se resume a tarefa menos nobre de apontar problemas. Identifica suas origens. Revela os seus mínimos contornos, pelas lentes de um fotógrafo profissional. Sobretudo, apresenta caminhos e soluções coerentes e consistentes. Produz profícua colaboração a um projeto de um Brasil melhor. Sua teoria é arte pura!

O trabalho teórico, como diria Hegel, realiza mais no mundo que o trabalho prático. "Quando a esfera das ideias é revolucionada, a realidade existente não resiste". A realidade brasileira, por certo, será melhor, a partir da profícua produção teórica de Eurico de Santi.

POR UMA JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA QUE PRATIQUE A LEGALIDADE CONCRETA

Paulo Cesar Conrado*

Juiz Federal.
Professor da disciplina Estratégias Processuais no curso Pós-GVlaw Tributário

Há pouco mais de vinte e cinco anos, vivemos o contencioso tributário, notadamente em sua face judicial – são quase vinte dedicados à magistratura federal, empenhada, em grande medida, às chamadas "lides tributárias".

Algumas constatações que o fluxo do tempo nos autoriza a exprimir: (i) se, por um lado, já não enxergamos, há anos, ações antiexacionais (aquelas iniciadas pelas mãos do contribuinte) em volume expressivo – nada comparável ao que se viu nos anos 1990 –, (ii) o inverso, por outro, é facilmente verificado em relação aos demais pilares integrantes do "tripé processual tributário": o administrativo e o exacional; o primeiro representado pelas impugnações, recursos administrativos e figuras "adjacentes"; o segundo, pelos executivos fiscais. Cresce, esse bloco, em números absolutos; cresce, de mesma forma, em volume financeiro.

Tomado esse contexto (novo, mas nem tanto), a operação jurisdicional tributária deveria ser urgentemente reescrita. Já não vale (apenas) "dizer" o direito (se é que um dia isso foi suficiente!), enxergando-o como um fantasma, uma névoa, uma espécie de ser espiritual. Já não basta que a autoridade jurisdicional "diga", como que retraduzindo a mensagem passada em seus ouvidos superdotados pelo "espírito do direito".

Num mundo em que o contencioso é muito mais administrativo e/ou exacional, o direito passa a ser experimentado como "fato" – não que antes não fosse; era, mas se travestia, no mundo dos Tribunais (mormente os judiciais), em discurso (e só discurso! Daí sua tomada como uma mera abstração e a consequente incapacidade, facilmente reconhecível, de penetrar o mundo real, influenciando-o positivamente).

---

* Graduação (1995), Mestrado (2000) e Doutorado (2004) em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

A impugnação (administrativa) de um auto de infração supõe – e isso é evidente – a revisitação de atividade *concreta*, assentada num evento econômico igualmente *concreto*, verificado em ambiente (mais uma vez) *concreto*! Um executivo fiscal, da mesma forma, assenta-se na óbvia premissa do crédito tributário "posto" – não aquele definido nos manuais, mas aquele, insista-se, que foi apurado a partir de uma "legalidade concreta": o Fisco detecta o fato, fazendo-o debaixo de pressuposta legalidade; traz o "fato" (repita-se: o "fato", não abstrações), como tal, para o mundo real e, observada sua concretude, postula a expropriação do patrimônio do contribuinte. Nada mais efetivo, real, convenhamos.

Num (no contencioso administrativo) e noutro caso (dos executivos fiscais), repete-se a mesma ideia: a jurisdição que se quer ver exercida (e assim caberia dizer, desde antes, mesmo em relação às ações antiexacionais "clássicas", como as declaratórias de inexistência de relação jurídico-tributária) já não é, como a dos anos 1990, uma jurisdição tributária de discurso, senão uma jurisdição que pratique, concretamente, a mais óbvia premissa de um Estado que se pretenda ver economicamente inserido no mundo global – a da "legalidade concreta" (repito, aqui, a expressão forjada, com muita propriedade, por Eurico).

Não temos dúvida quanto à relevância do papel desempenhado pela jurisdição tributária pós-1988: mais do que desejado, o modelo então praticado – e tatuado, durante os últimos vinte e cinco anos, na pele de nossa história jurisdicional – serviu à consolidação do "novo" estatuto constitucional, reescrevendo o (novo) contexto vivido pelo País a partir de expressões como "plena acessibilidade à jurisdição", "desabrochamento de demandas reprimidas" e "inviabilidade do *solve et repete*".

Como diriam os pouco românticos, é preciso perceber, entretanto, que *a fila andou*!

Sem esquecer do passado (no mínimo, ele explica, ao menos parcialmente, o presente), já não nos basta, a nós exercentes de jurisdição, atender ao jurisdicionado por meio de discursos como o da "indeclinabilidade da jurisdição" para anunciar, numa singeleza quase infantil, que a cláusula "*solve et repete*" é odiosa! Sim, ela é; disso nossos antecessores já trataram; o que nos sobra, agora, é avaliar se tal ou qual crédito (fato!) é ou não devido e, enquanto isso não se resolve, o que fazer, por exemplo, com a "situação cadastral" do contribuinte (fato, de novo!)? – referimos, aqui, o gritante problema das certidões de regularidade fiscal, assunto que ocupa parte expressiva do tempo dos julgadores judiciais e que, convenhamos, é um "penduricalho" tributário (pesado, mas é!).

Se, no passado recente, bastava, para o "bom" exercício da jurisdição, a invocação a conceitos vagos (o que, por si, representou, para quem nada tinha, um grande avanço), hoje (e esse "hoje" já não é tão "hoje", à medida que remonta há alguns bons anos), assim não mais é! A juridicidade tributária a ser certificada pelos órgãos jurisdicionais atua num campo de faticidade que ou bem é enfrentado, como verdadeiro pressuposto da atuação julgadora, ou o que se verá é o que lamentavelmente vimos vendo: a pré-falência das instituições que se dizem julgadoras – não é demasiado lembrar que a assim designável "crise" da jurisdição brasileira (inclusive a tributária) é tema tão comezinho, faltando, quem sabe, apenas sua introdução nas grades curriculares ordinárias.

As supostas modernidades processuais – assim as técnicas de julgamento repetitivo, por exemplo – replicam o problema: não bastassem os zilhões de normas provenientes dos legisladores usuais, as inumeráveis metanormas produzidas pelos agentes da Administração (supostamente tendentes a elucidar a visão do Fisco), a jurisdição tributária passa a "contar", desde quando inseridas essas tecnologias processuais, com mais um elemento em seu repertório: as decisões das Cortes superiores que, fixando precedentes vinculativos (de fato ou por mera atração psicológica), apresentam-se como novel peça num quebra-cabeça de abstrações em que o fato (e é o fato que interessava, lembram-se?) é simplesmente ignorado.

O mundo real – aquele em que se processam os fatos econômicos que o direito tributário reputa relevantes – não nos deixa alternativa. Em seu movimento irrefreável, a degradação do contencioso antiexacional e o turbinamento dos processos administrativos e de execução fiscal – coisa a que já nos referimos – são fatos mais que suficientes para atestar nosso atraso.

A jurisdição tributária brasileira, se superdimensionada por um lado (fundamentalmente, em decorrência da abstrata abertura proporcionada pós-1988), já não mais se satisfaz, por outro, com a certificação virtual do cumprimento dos princípios constitucionais (e ponto); para bem além disso, o que o mundo real precisa é de respostas concretas: o que pensa o Fisco brasileiro? Como, quando e em que condições as Cortes administrativas enfrenta(ra)m tal ou qual operação? Qual(is) risco(s) tributário(s) persegue(m) a consecução de uma tal atividade econômica? E as Cortes judiciais: como e de que forma constroem sua jurisprudência? O parâmetro fático é devidamente enfrentado em seus julgamentos?

Não é possível que o elevado grau de litigiosidade – característica do sistema brasileiro – componha-se da só emissão de fórmulas gerais e abstratas: a resposta às perguntas há pouco apresentadas (e essas são apenas

algumas perguntas!) exige o reconhecimento de cada lide, aproximando-as no que são aproximáveis, distinguindo-as no que, factualmente, são únicas.

A compatibilidade da exigência tributária individualmente considerada com o sistema jurídico – tarefa, em última razão, dos órgãos jurisdicionais – requisita, nesse contexto, reconhecimento, primeiro de tudo, da "história decisória" produzida por esses mesmos órgãos – reconhecimento e, acresça-se, respeito, visto que é com base nessa mesma "história" que o bom contribuinte lastrear-se-á para definição de sua conduta no mundo real. Mais ainda: o cumprimento da aludida tarefa pressupõe o reconhecimento da(s) conduta(s) dos atores tributários – Fisco e contribuinte –, não propriamente como titulares de interesses antagônicos, senão como sujeitos de direito interdependentes – talvez tenha sido isso que a processualística tradicional tenha chamado, um dia, de imparcialidade.

E essas condutas a que nos referimos não são formuláveis em mero discurso; não falamos disso, senão do reconhecimento das "máquinas", seu modo de operar, suas pautas de atuação. No que se refere às Administrações tributárias, não há dúvida, esse ponto é crucial: como decidir um caso sem que se reconheçam as práticas fiscais? A invocação à legalidade abstrata não basta (!), à medida que, no contencioso contemporâneo, não se está trabalhando (mais) com tese, senão com fato – sobre o qual há de repousar, ao menos potencialmente, alguma diretriz clara, franca, transparente; e se não existir, deve ser produzida, de modo igualmente claro, franco, transparente (lembre-se: já não é possível enxergar Fisco e contribuinte como antagonistas, senão como sujeitos interdependentes).

Não pretendemos que este texto seja tomado como fruto de mera conjectura estatística – lamentavelmente, a pauta preferida, há alguns bons anos, dos órgãos jurisdicionais; as questões que trazemos, inspirados em Eurico, explicitam um gravíssimo problema institucional, naturalmente irradiado sobre a máquina jurisdicional: aí, nessa constatação, é que se põe nosso estímulo.

A cada vez que leio Eurico, mais me convenço de que desse embaraço não vamos (nós, os exercentes de função jurisdicional tributária) nos livrar tão cedo, não pelo menos enquanto não nos dermos conta de que a requalificação dos temas submetidos à jurisdição tributária é um reflexo – e apenas um reflexo – do que está na sombra: um modelo tributário altamente complexo, recheado de obrigações acessórias que complexificam sobremaneira o processo de apuração dos fatos tributariamente relevantes e que, paradoxalmente, (i) colocam os que se importam com o cumprimento da lei sob a neurótica condição da incerteza constante, (ii) alojando os "despreocupados", em contrapartida, sob o confortável argumento da

impossibilidade de cumprir, com precisão, as regras de um sistema incompreensível. Não é à toa, parece, que, num mundo cada vez mais veloz, em que a informação up to date é um dos bens mais preciosos (senão o mais precioso), o País se mostre cada vez menos interessante em nível de investimento – ao menos por aqueles que integram o primeiro grupo, o dos "preocupados", justamente os que qualquer nação séria ambiciona, à medida que olham para o futuro indefinido, e não apenas para o amanhã.

A jurisdição a que nos referimos, essa jurisdição contemporânea, desejada e necessária, fundar-se-ia, usando-se o vocabulário de Eurico, na detecção das deformidades do sistema, enxergáveis não propriamente por sua análise "laboratorial", senão pelo exame do fato: é nele que as deformidades se projetam, fazendo-se enxergáveis, concretamente perceptíveis.

Para isso, as instituições devem se ajustar. Não falo, nem o faria, em mudança de lei, em revisão de Códigos etc.; como quer Eurico, o que nos falta é a recalibração das "máquinas", expondo-as, antes de tudo – e sem vergonha de fazê-lo.

TEORIA DA NORMA, TEORIA DA INCIDÊNCIA E TEORIA DO FATO JURÍDICO

ROBSON MAIA LINS*

Advogado e Professor

Ao lado da teoria da norma e da incidência, nutro pela teoria do fato jurídico inabalável admiração intelectual. É no fato jurídico que o direito, por um lado, reproduz-se; e, por outro, cumpre a sua finalidade de regular condutas intersubjetivas, modalizando-as concretamente por intermédio de elementos de pessoa, tempo, lugar e procedimento. É em nome do fato, situado no antecedente das normas individuais e concretas, que o agente competente produz relações jurídicas, condenando ou absolvendo réus; prescrevendo o dever jurídico concreto de pagar tributo ou de não pagá-lo, enfim, é no fato que o sistema jurídico se movimenta, movendo também o macrossistema social.

Em nome do fato até disputas pelo predomínio de sua pureza cognoscitiva foram e são travadas entre as diversas Ciências. No seio das denominadas Ciências Sociais, há aqueles que reivindicam do fato jurídico o seu conteúdo econômico; ou do fato econômico o seu conteúdo jurídico, social, político ou mesmo histórico, esquecendo-se de que não há fato puro. Aliás, que sequer há fato. Cada Ciência, com seu instrumental metodológico e cortes apropriados, oferece ao cientista e ao corpo técnico, que irá operar a linguagem, critérios para se construir o fato, a sua realidade, e sobre ele (fato) ou sobre ela (realidade) fazer as associações que mais se encaixam no método proposto. Então, o fato é inesgotável, cognitivamente. Bem por isso Paulo de Barros Carvalho, em arguta observação, diz que "O real, com a multiplicidade de suas determinações, só é susceptível de uma representação intuitiva, porém aberta para receber inúmeros recortes cognoscitivos. Com tais ponderações, torna-se hialina a afirmativa de que de um mesmo evento poderá o jurista construir o fato jurídico; como também o contabilista, o fato contábil; e o economista o fato econômico. Tudo, portanto, sob a dependência do corte que se quer promover daquele evento".

---

* Doutor e Mestre pela PUC/SP. Professor da PUC/SP e do IBET. Advogado.

Fiado também nesta crença, o Prof. Eurico de Santi traz aos seus privilegiados leitores importantíssima análise sobre essa facticidade jurídica, e como ela deve regressar aos seus fundamentos jurídicos – às normas gerais e abstratas –, de forma que as normas individuais e concretas, que hospedam nos seus antecedentes normativos os fatos jurídicos, possam carregar o atributo de validade necessário ao bom funcionamento do sistema. Aqui, outra ideia importante trabalhada pelo Prof. Eurico convida-nos à reflexão: a transparência das decisões nos processos administrativos tributários. Em verdade, sem transparência no procedimento de produção das decisões e das próprias decisões, na sua composição insita de antecedente e consequente, ligados pela causalidade jurídica, também resta sem transparência o fato jurídico. Sem fato transparente, não há provas transparentes, não há valores transparentes, nem do aplicador, nem dos tribunais administrativos; não há, portanto, possibilidade de segurança jurídica. Se não sabemos ao certo qual foi o fato que fez nascer determinada relação jurídica, não saberemos, por consequência, qual fato fará surgir relação jurídica idêntica, nem muito menos poderemos dizer quais fatos farão surgir quaisquer outras relações jurídicas. Assim, a insegurança jurídica, tão comentada e combatida na classe das normas gerais e abstratas, ou mesmo em relação à modificação de orientação jurisprudencial, é mais perniciosa e danosa ao sistema jurídico quando ela ocorre no campo da incerteza relacionada à incidência das normas jurídicas.

Como, então, defender-se de um "fato" não transparente? Defender-se de quê? Que provas e contraprovas podem ser produzidas contrárias a um fato não transparente? Essas indagações apenas levantam sérias dificuldades na concretização do princípio constitucional do devido processo legal substancial, onde, além dos meios de defesa inerentes aos litigantes (devido processo legal formal), exige-se que os fatos imputados sejam específicos, determinados e certos. Portanto, esconder os fatos é a forma mais eficiente de sepultar os seculares princípios do devido processo legal substancial e do contraditório.

A "legalidade concreta" bem exposta pelo Autor não substitui a legalidade abstrata, ou "autista", como ele prefere. Uma complementa a outra, porque não se dispensa a incidência das normas jurídicas gerais e abstratas. Não se pretende pregar uma legalidade "frouxa", do "vale-tudo" ou coisa parecida. Inverte-se apenas o ângulo que se analisa: parte-se das normas individuais e concretas para demonstrar as deformidades das normas gerais e abstratas (v.g., Constituição da República, Leis Complementares, Leis Ordinárias, Medidas Provisórias etc...) ou os próprios mecanismos de incidência (sujeitos competentes, instrumentos probatórios, ônus da prova, valores jurídicos concretos envolvidos na produção das normas

concretas). Essa estratégia de conhecimento fornece ao Político do Direito dados empíricos da realidade jurídica, permitindo que correções de rumo do direito positivo sejam levadas a efeito no plano das normas gerais e abstratas; mas – e sobretudo –, dá aos sujeitos competentes para realizar a incidência jurídica, fazedores de normas individuais e concretas, conhecimentos necessários de outros fatos jurídicos, acontecidos no passado, que foram produzidos sob o influxo de "armadilhas interpretativas" a que o próprio sistema jurídico nos conduz. Portanto, ao lado da segurança jurídica no nível das normas gerais e abstratas, o desbravamento dos fatos jurídicos permite que falemos de uma segurança jurídica quanto aos fatos jurídicos, vale dizer, na categoria das normas individuais e concretas.

Esse tecido bem urdido entre os mundos do dever ser, geral e abstrato, e o do dever ser, só que individual e concreto, é fundamental para, ao lado dos planos sintático e semântico, dar vida ao lado pragmático. Mais que isso: explica como o plano pragmático interage com o semântico, atualizando pelas formas que os sujeitos utilizam a linguagem.

O contato com a obra do Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi deixou marcada em mim a ideia de que a maioria das disputas em matéria tributária envolve a construção dos fatos jurídicos, seja pela Fazenda Pública, pelo sujeito passivo, ou mesmo do Poder Judiciário. Porque é no fato o produto de um procedimento. E lá – no fato – que o intérprete e construtor do fato revela, inapelavelmente, os valores jurídicos que o orientaram naquela empreitada; as provas que o levaram àquele enquadramento normativo; a definição do conceito (a norma jurídica geral e abstrata) construído pela leitura dos dispositivos legais). Revelar os valores jurídicos envolvidos no cálculo normativo para se prolatar uma decisão individual e concreta é a forma mais eficiente de um Estado Democrático pretender ser um Estado Democrático de Direito, pois, desta forma, permite que seja controlado pelos demais Poderes da República, tais quais: Corregedorias, Ministério Público, imprensa, e, em última instância, pelo Povo.

Outra questão que precisa ser repensada, ainda dentro da temática da estabilização das normas individuais e concretas, diz respeito aos "parcelamentos" especiais, que, em verdade, trata-se de misturas, onde são postos entrelaçados parcelamentos de tributos, multas e juros, anistia e remissão condicionadas a fatos passados, presentes e futuros. Aliás, tudo que é "especial", no sentido de exceção ao regime comum, deve ser visto com muita reserva no campo do sistema de direito positivo. Exatamente porque pode comprometer a noção de sistema.

Regressando ao tema, não ignoramos que por detrás das razões políticas que justificam os "parcelamentos especiais" está, de alguma forma, o

combate à expressiva e assimétrica carga tributária que pressiona os setores produtivos brasileiros. Entretanto, tem funcionado como forte instrumento de insegurança do direito (leis, instruções normativas, portarias etc.) e a insegurança no direito (interpretação e aplicação das leis, instruções normativas, portarias etc.) pelos Fiscos federal, estaduais e municipais, e pelo próprio Judiciário, mais parecendo "lobo em pele de cordeiro". Esses parcelamentos tributários especiais denominados Refis I, II, III, IV e agora o V recebem várias críticas, entre as quais duas delas concorrem para a procedência dessa dúvida sistêmica em relação ao instituto. A primeira diz respeito à existência em si dos parcelamentos especiais, que se, de um lado, criam a sensação de imediata descompressão em relação aos contribuintes inadimplentes, por outro, exigem que as pessoas jurídicas renunciem a todos os direitos, presentes e futuros, sobre questionamentos dos citados créditos tributários. A segunda crítica refere-se à condição geralmente exigida pela lei (quando não pelos Decretos e Instruções Normativas) no sentido de que o contribuinte deve, sob pena de exclusão do parcelamento e imediato restabelecimento de todo passivo fiscal "espontaneamente confessado", incluindo-se as multas anistiadas e juros remitidos, permanecer em dia, absolutamente em dia!, com todos os pagamentos dos tributos vincendos, como se, por Lei e Decreto, fosse instalado o reino da "felicidade fiscal fazendária".

Ora, não precisa ser especialista na área para saber que é impossível garantir a certeza de inexistência de inadimplemento de obrigação tributária futura, pois, atualmente, a maioria dos tributos não é constituída pelo lançamento tributário, que, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é procedimento privativo da autoridade administrativa, que, interpretando a lei que institui o tributo (esfera normativa) e a realização do fato jurídico tributário, constitui o crédito tributário, notificando o obrigado para realizar o pagamento. Cabe aos contribuintes, de acordo com o art. 150, §§ 1.º e 4.º, interpretar a legislação tributária, com todas as suas nuances atinentes à atividade de interpretação de textos jurídicos, e, antes de qualquer procedimento ou ato administrativo, efetuar o pagamento e oferecer ao fisco todas as informações exigidas pelas mais diversas espécies normativas. Somente ao final de 5 (cinco) anos, contados do fato jurídico tributário; e, havendo pagamento – nos termos da jurisprudência mais atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) – é que sobrevém a homologação tácita. Aí sim, estará estabilizada a relação jurídica tributária nascida há longos cinco anos. Nem falo aqui das decisões do CARF e do STJ que, mesmo após esses cinco anos do fato jurídico tributário, consideram juridicamente possível ao Fisco lançar o tributo não constituído pelo contribuinte, desde que alegue dolo, fraude ou

simulação. Na hipótese de a Fazenda Pública discordar (não homologar), deverá realizar o lançamento de ofício em substituição ao ato não praticado pelo contribuinte, adicionando-se ao valor do tributo cobrado, além dos juros, as escorchantes multas tributárias, que começam com o percentual mínimo de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do tributo devido, chegando a patamares superiores a 300%.

Tudo isso contribui para o inadimplemento, voluntário ou não, dos tributos em geral, e, em especial, daquelas exações tributárias devidas pós-parcelamento especial, visto que, se é difícil manter os tributos correntes em dia, mais difícil ainda é manter os tributos correntes em dia acrescidos das parcelas mensais referentes aos parcelamentos especiais.

Assim, os parcelamentos tributários com as exigências de que os contribuintes "optantes" do programa mantenham todos os tributos devidos em dia, cobrados de forma legal ou ilegal, isto é, sem qualquer atraso registrado em auto de infração ou mesmo em pagamento posterior espontâneo ao vencimento, termina por criar falsas expectativas em relação aos contribuintes e à própria Fazenda Pública: em relação aos primeiros, de que, com o parcelamento e consequente regularização da situação fiscal, todos os problemas tributários estão resolvidos, de sorte que a "felicidade fiscal" estaria garantida; em relação ao segundo, a de que não haverá mais atraso no pagamento de tributos devidos pós-parcelamento e que receberá todos os créditos tributários devidos em período anterior ao parcelamento. São expectativas frustradas de ambos os lados.

De mais a mais, são poucos os contribuintes optantes dos parcelamentos especiais, que, já tendo renunciado a todos os direitos por ocasião da opção, consigam cumprir fielmente todos os requisitos exigidos por um parcelamento especial, não resistindo, portanto, a qualquer operação mais detalhada realizada pelo Fisco.

É nesse contexto que sustentamos a dupla frustração de expectativas que os parcelamentos especiais proporcionam: os contribuintes não regularizam efetivamente a situação fiscal; e o fisco não recebe os recursos dos tributos vincendos em dia, nem também consegue manter o contribuinte em dia com as prestações relativas ao parcelamento. Daí em diante, todos conhecem a tragédia anunciada, que culmina com a exclusão do contribuinte dos parcelamentos tributários, seguindo-se uma enxurrada de execuções fiscais (afinal, parcelar significa confessar) e a insolvência/falência do contribuinte. Todos perdem!

É por isso que em vez de se levar a efeito uma reforma tributária na camada dos enunciados jurídicos constitucionais ou mesmo infraconstitucionais, como tantas outras já tentadas, seria mais sustentável trabalhar-se

com a sistematização dos efeitos dos fatos jurídicos, tal qual já previstos nas normas vigentes. Com isso, estamos dizendo que, se alguma reforma tributária é necessária para se adequar o sistema jurídico, talvez fosse o momento de deslocar a atenção para o plano de aplicação do direito ao caso concreto, estabilizando-se mais fortemente a classe das normas individuais e concretas, onde residem os fatos jurídicos e as relações jurídicas. Com essa providência, o valor segurança jurídica seria exaltado, propiciando ao contribuinte sério o planejamento de suas atividades empresarias, deixando o risco do negócio apenas com as variáveis mercadológicas (que não são poucas!); e, por outro lado, à Fazenda Pública seria assegurada a previsibilidade da arrecadação e equacionamento do gasto público compatível com receita pública derivada; e, por fim, ao Judiciário, o resguardo e tempo necessários para tratar das questões vitais dos Cidadãos e do Estado brasileiros.

DESVELANDO AS PATOLOGIAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Simone Dias Musa*

Advogada sócia coordenadora do grupo de prática tributário do Trench, Rossi e Watanabe Advogados.

Recebi com grata surpresa a incumbência de elaborar um dos prefácios da obra do Prof. Eurico Marcos Diniz de Santi sobre as lições que a leitura dos textos de Franz Kafka pode nos trazer sobre o sistema tributário brasileiro. Trata-se de uma árdua tarefa para um advogado, um operador do Direito acostumado com a dogmática e com a interpretação das leis. Afinal, se a lei está posta, é vigente, válida e eficaz, e o seu correspondente fático está colocado, o operador tende apenas a confirmar se o efeito pretendido da lei será verificado.

Mas é justamente por isso que a obra do Prof. Eurico traz grande contribuição não apenas para os operadores e interessados no Direito Tributário, como para aqueles que se interessam por Direito, Política Econômica e Sociedade como um todo. A obra de Franz Kafka, como é sabido, cria alegorias para criticar e ressaltar o mecanicismo crescente nas relações públicas e privadas. Os procedimentos jurídico-estatais, em especial, ganham destaque e não por coincidência merecem papel central em um de seus mais célebres trabalhos, *O processo*. A disfunção entre o cumprimento e o seguimento das fases do processo jurídico toma proporções quase "fetichistas", à medida que se operam única e exclusivamente para que o próprio processo jurídico tenha fim. A motivação social, as consequências e a razoabilidade dos efeitos do processo são esquecidas, e o processo torna-se um fim em si mesmo.

Seria esta uma alegoria distante da realidade do sistema tributário (e por que não, jurídico) brasileiro? Acredito que a relevante contribuição do Prof. Eurico demonstra que as patologias do sistema tributário brasileiro têm muito em comum ao que as obras de Franz Kafka tenham a denunciar.

---

* Advogada sócia coordenadora do grupo de prática tributário de Trench, Rossi e Watanabe Advogados. Pós-graduada em Direito Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1996) e Mestre em Direito pela Universidade da Pensilvânia (LL.M., 1997).

Nós, operadores diários deste sistema, podemos muitas vezes esquecer as relevantes disfunções que o Direito Tributário brasileiro apresenta e, consequentemente, internalizamos tais problemas como se fossem parte natural do sistema jurídico. Como se, além da vigência, validade e eficácia das leis, a complexidade, a falta de transparência e a desconfiança entre as autoridades tributárias e o contribuinte fossem pressupostos ao próprio sistema.

Por isso, o presente livro do Prof. Eurico tem a fundamental importância de desconstruir este verdadeiro véu que é criado sobre aqueles que operam com o Direito Tributário brasileiro, e que faz com que as patologias do sistema tributário sejam internalizadas à própria atividade tributária – o "processo pelo processo", como já prenunciava Kafka. Tanto mais relevante é esta quebra de paradigma para nós, advogados e singelos operadores do Direito, que frequentemente sofremos mais com a obscuridade trazida por este véu do que os acadêmicos, cuja função é justamente identificar e solucionar problemas.

E, neste sentido, não é surpresa que o papel de nos alertar para estes problemas tenha sido exercido pelo Prof. Eurico de Santi. Tive o prazer de acompanhar, praticamente desde o início, o desenvolvimento de seu trabalho na Fundação Getúlio Vargas e no Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da mesma instituição. E, em todos os ciclos de pesquisa e publicações, o Prof. Eurico adotou, praticamente como um mantra, a transparência, o interesse público, a pesquisa empírica e o desenvolvimento como pilares de atuação. É a perfeita contraposição a um sistema tributário que, por vezes, prima pela falta de transparência, pelo privilégio a determinados interesses público-privados, pela falta de informações confiáveis para a crítica e análise e pela ínfima relação entre a autoridade fiscal e o contribuinte.

Para sustentar os pilares de atuação eleitos, tornou-se importante a discussão descompromissada que só um habilidoso mediador poderia promover. E, como poucos ousaram fazer, o Prof. Eurico criou no NEF um fórum de discussão entre advogados, autoridades fiscais, acadêmicos, estudantes e outros *players* importantes para a discussão do sistema tributário. Um fórum independente e isento de interesses público-privados específicos; ao contrário, apenas o genérico e importantíssimo "interesse público" é privilegiado. E, nesse sentido, o NEF tornou-se importante espaço de discussões de problemas, ideias e soluções para o nosso sistema tributário. Nas suas reuniões e colóquios, os diversos participantes não mais se colocam dentro de suas funções burocráticas predefinidas para sustentar um ponto a ser defendido, mas se tornam abertos às críticas e aos estímulos que apenas um debate elevado, mediado por uma pessoa

de natureza apaziguadora, pode trazer. Concretamente, a discussão sobre possíveis interpretações descompassadas de uma lei defasada cede espaço a propostas de mudanças e evolução da postura social perante a lei.

É peculiar ao Prof. Eurico promover o abandono da análise solitária de cada ator dentro de sua esfera de atuação (seja como advogado, fiscal ou formulador de políticas públicas), e estimular um círculo virtuoso que conjuga o Direito, a Economia e o Processo Decisório para criar propostas e soluções ao sistema tributário brasileiro. A presente obra é um avanço neste sentido, pois estimula o abandono do lugar de conforto de cada líder em sua área de atuação, para pensarmos o sistema conjuntamente e identificarmos as mais variadas patologias e correspondentes propostas de solução.

É evidente a evolução já ocorrida nas relações entre o setor privado e o público, a atenção à necessidade de maior transparência por todos, legislador, julgador, fisco e contribuinte, e o espaço criado para um avanço ainda maior. Os 70 anos da Fundação Getúlio Vargas e os 5 anos de existência do NEF devem ser comemorados com orgulho e com o crescente suporte e entusiasmo dos atuantes do direito tributário para que o admirável trabalho de *thought leadership* iniciado continue a expor as deficiências do sistema, a estimular o debate livre, a evidenciar e a propor as mudanças necessárias.

O ENIGMA "DIANTE DA LEI"

Torquato Castro Jr.*

Professor Titular de Direito Civil da UFPE

Conheci o Prof. Eurico de Santi no século passado. Nosso primeiro encontro deu-se durante uma das peregrinações que o Prof. Paulo de Barros Carvalho promovia, anualmente, ao Recife, minha cidade, com o intuito de visitar o Prof. Lourival Vilanova, já então aposentado, mas ainda bastante ativo e lúcido, para apresentá-lo pessoalmente aos alunos e professores de pós-graduação de São Paulo.

Já então houve grande empatia entre nós, ainda dois jovens professores, em que pesassem as diferenças, ele paulistano, de sobrenome italiano, eu, recifense, de sobrenome cristão-novo. De fato, as diferenças de nossos sotaques nunca foram empecilho para o diálogo científico. Pelo contrário, parecem ter atiçado a curiosidade de um pelo mundo do outro, até quando nos descobrimos, enfim, partes de um mesmo mundo.

Poucos anos mais tarde, fui seu aluno, quando de meu doutoramento na PUC/SP. Na verdade, cheguei a pedir alteração de matrícula para garantir que seria seu aluno. Eurico então funcionava como assistente do Prof. Paulo, na cadeira de Lógica Jurídica, mas não em todas as turmas.

Eurico sempre me impressionou como expositor e como debatedor. Poucas vezes me vi diante de perguntas tão bem colocadas, ou de conexões tão inusitadas (e adequadas) como as que ouvi dele, durante nossas muitas interlocuções acadêmicas.

Este livro que ele traz à luz agora, e para o qual me pediu, mui honrosamente, um prefácio, reascende a minha opinião sobre o caráter percuciente e contundente de seu pensamento.

O convite que me dirigiu, aliás, já se mostrava único. Eu deveria fazer um prefácio que não mencionasse nem o livro prefaciado nem o seu autor! Certamente, era um convite à altura de Kafka, ao qual me dei ao desplan-

---

* Graduado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (1991), mestre em Direito Privado pela Universidade Federal de Pernambuco (1995) e doutor em Filosofia do Direito e do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2003).

te de desobedecer, somente por incapacidade total de atender a tão altas expectativas.

Bem-feito pra ele. Quem manda convidar civilista para prefaciar livro de tributarista?

Eis que, porém, este não é um livro qualquer, nem é de interesse apenas dos tributaristas. Não é mesmo um livro como os outros. É uma espécie de antilivro, ou um livro-espelho. Um livro a partir do qual é possível pensar e medir os outros livros de direito tributário, sob uma forma invertida.

A voz que do texto emana é a voz de uma sensibilidade rara. A voz de quem sabe olhar para as questões do direito tributário pelos ângulos menos usuais; voz de quem intui que as questões de direito tributário não são nunca apenas questões de direito tributário. Dessa forma, o texto que o leitor tem adiante para ler casa como uma luva com as lições do Prof. Souto Maior Borges, que sempre repetia, a nós, seus alunos: quem somente sabe direito tributário não sabe direito tributário.

As razões pelas quais sei que Eurico lembrou-se de meu nome como um dos prefaciadores estão ligadas ao nosso interesse comum e já antigo pela obra de Kafka. Pessoalmente considero o texto "Diante da Lei" como o mais poderoso enigma que pode ser contemplado por quem se disponha ao ofício de jurista. Nunca me senti confiante diante de nenhuma explicação que se lhe dessem. Nem diante daquelas do próprio Kafka, como as que expende em passagens do *Processo*.

Nós juristas temos uma tendência bastante ingênua de considerar o mundo desde um foco muito centrado a partir da norma de direito. Em maior ou menor grau, esse mal atinge a todos nós e nos transforma em notáveis idealistas e igualmente em grandes frustrados. É como se disséssemos: a norma ordena tudo isso tão bem! Por que simplesmente não funciona? Por que o cumprimento é tão desigual? E muitos correm e põem a culpa na falta de caráter ou de educação dos destinatários das normas. No caso do direito tributário isso é algo claro. Se há sonegação, a culpa está no contribuinte. E certamente está! Mas somente?

Ouço dos tributaristas tão amiúde: não se quer pagar imposto no Brasil, porque não se vê retorno em serviços públicos. Então se compara o Brasil com a Europa ou outro lugar "civilizado" e se "comprova" o postulado. E assim se dá continuidade a uma cultura de sonegação arraigada, que vem de cima para baixo, dos doutores para os leigos.

Ora, nada disso tem qualquer sentido. Fala-se como se não houvesse serviço público qualquer, não houvesse estradas, não houvesse infra-estrutura nenhuma, como se nada houvesse, nem merecesse haver em

nosso inculto País. Durante um dos encontros que o Prof. Tercio Ferraz Jr. promoveu em sua casa na praia da Feiticeira em Ilhabela, ao ouvir tais argumentos acerca da falta de retorno do Estado ao contribuinte, perguntei ao orador se por acaso não fora por uma destas estradas que não há que ele tinha chegado ao nosso encontro. E perguntei como se teria financiado tal rodovia, senão pelos tributos. E se não era o caso de dizer que precisamos pagar impostos não somente pensando no que ainda não temos (e pensamos que devíamos ter), mas como uma retribuição pelo que já temos! Por que pensamos somente da perspectiva inicial de credores? Por que somos incapazes de entender a outra dimensão, na qual partiríamos da posição de que somos devedores pelo que já temos? Parece apenas uma questão de temporalidade, mas é mesmo uma questão ética mais profunda. São muitos direitos e poucos deveres o que recheia nossos discursos quando o assunto são finanças públicas.

A cultura de pagar impostos é algo que se precisa ainda desenvolver entre nós. O imposto não há de ser motivo somente de dor, como sempre também será, mas de um orgulho refinado, que ainda não soubemos construir no Brasil. Então, o livro do Eurico é um marco na ruptura com essa atitude mesquinha, que representa um verdadeiro tiro no pé de nosso próprio País.

O livro que se tem em mãos tem a curiosa feição de insistir em direitos (de transparência) para, por meio deles, consolidar deveres (de transparência), e assim se constitui numa ferramenta nova para que se opere entre nós uma mudança de mentalidade. Porque a transparência quanto à arrecadação e destinação das verbas públicas propicia também o desbaratar de muito dos sofismas de uma cultura de corrupção e sonegação que ainda engendra seus expedientes na cabeça de muitos de nossos compatriotas, os quais certamente não agem assim por simples maldade, mas por medo e desconfiança – por se sentirem como um personagem de Kafka, incapazes sempre de saber por que as coisas se apresentam como se apresentam e por que elas não parecem ter lógica alguma.

Eurico encontrou um veio sobre o qual soube assentar seu pensamento. E com isso deu a si mesmo a oportunidade de viver aquilo que é a última glória do professor e do acadêmico: a possibilidade de transformar a realidade. Importa atentar para o que ele diz.

Estou certo de que o livro tem tudo para ser um elemento desencadeador de iniciativas de transparência e democratização de nossas instituições. Tem tudo para ser o início de mudanças há muito desejadas. Oxalá estejamos todos prontos para ouvi-lo!

O PROJETO DA DIREITO SP E DO NEF/FGV: ONDE TUDO (RE)COMEÇOU

Vanessa Rahal Canado*

Advogada e Professora de Direito Tributário da Direito GV

Há 11 anos o Prof. Eurico entrava na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP) para ser head do grupo de estudos e pesquisas em direito tributário. Ao lado de diversos outros grupos de estudo (Política das Instituições Brasileiras, Organização das Relações Privadas, Direito Global etc.), tinha o objetivo de reformular os cursos de pós-graduação *lato sensu* e idealizar o curso de graduação em direito da FGV, mediante a produção de materiais didáticos com abordagem conteudística inovadora e aplicados por meio de métodos de ensino participativos, que invertem a premissa do protagonismo docente.

A produção de materiais e cursos não só de excelência, mas inovadores, pressupõe a integração do conhecimento, ou seja, formação diferenciada. Por isso, desde aquela época, subgrupos de estudo e pesquisa se formaram dentro de cada um dos grandes grupos da Escola.

Especificamente falando do grupo de estudos e pesquisas em direito tributário – chamado à época de sua formação originária de Núcleo de Direito Tributário e Finanças Públicas[1] e, atualmente, de Núcleo de Estudos Fiscais (NEF), os primeiros subgrupos foram direcionados para a pós-graduação *lato sensu*: em seis meses, grandes tributaristas dos setores privado e público, liderados pela genialidade do Prof. Eurico, produziram quatro cursos com-

* Possui graduação em Direito pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo (2003), Mestrado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2008) e Doutorado (2014) pela mesma Universidade.

1. Num dos primeiros workshops organizados pela Escola para compartilhamento da evolução dos trabalhos dos Núcleos de Pesquisa, o Prof. Eurico, após observar que o Núcleo de Direito Tributário e Finanças Públicas era um dos poucos (senão o único) que mantinha a tradicional nomenclatura dos cursos de direito, propôs que o nome de seu núcleo fosse então modificado para "Tributação e Sociedade", numa irônica analogia com a disciplina de Direito Penal, que à época recebeu o nome de Crime e Sociedade. Como sói acontecer com suas apresentações, a atitude gerou um misto de surpresa, riso e admiração na plateia e entre os membros da Escola.

pletamente inovadores em termos de conteúdo e forma: Tributação do Setor Industrial, Tributação do Setor de Serviços, Tributação do Setor Comercial e Tributação dos Mercados Financeiro e de Capitais e dos Investimentos Internacionais. Afinal, nenhuma empresa paga só ICMS, ISS, IPI, PIS/Cofins etc., como dizia o Prof. Eurico. Já a partir daqui ele percebeu uma das primeiras armadilhas dessa revolução iniciada: a interdisciplinaridade estava nos fatos, na riqueza da desorganizada realidade, não na norma. Por essa razão, o "método caso" era o grande diferencial desses cursos. E essa foi, na minha visão, a primeira grande reviravolta do pensamento do Prof. Eurico, que alcança seu ápice nesta obra: da norma ao fato, da realidade ao conceito jurídico.[2] Esses módulos, chamados de "cursos de educação continuada", começaram independentes e depois vieram a formar a renomadíssima pós-graduação *lato sensu* em direito tributário da FGV Direito SP.[3]

O curso de graduação teve a mesma sorte. Com abordagem conteudística um pouco diferente daquela que norteou a criação do curso de pós *lato sensu*, a ideia central era criar novas bases ao direito tributário, resgatando os laços entre essa disciplina e o direito financeiro, estudando a carga tributária sem descuidar do gasto público. As premissas metodológicas de ensino se mantinham: olhar para as definições jurídicas a partir da realidade e mediante a utilização de métodos participativos que valorizam o protagonismo do aluno. Foram três intensos anos de estudo e pesquisa, grupos e discussões, idas e vindas, até se formarem os quinze capítulos do *Curso de direito tributário e finanças públicas*, editado pela Saraiva em 2007 e que ganhou o primeiro prêmio Jabuti da categoria, em 2008. E já que a interdisciplinaridade, em sua forma natural, só se encontra nos fatos, a solução para essa diferenciada obra foi a reunião de diversos olhares (disciplinares, como tende a ser) sobre um mesmo fenômeno: que diria um historiador sobre os primeiros tributos implantados no Brasil? E um jornalista, que teria ele a dizer sobre o plano cruzado, tecnicamente um empréstimo compulsório inconstitucional? Essa é a perspectiva do livro que inaugurou as primeiras turmas de direito da Escola.

Paralelamente à construção do curso de graduação e dos novos cursos de pós-graduação *lato sensu*, dois outros subgrupos de estudo marcaram o início dessa feliz revolução do direito tributário: um que estudava a relação entre regras e princípios e os intricados institutos que envolvem o tema

---

2. Essa expressão é do próprio: foi utilizada como subtítulo do *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*, livro que ganhou o primeiro prêmio Jabuti da categoria, em 2008. Foi editado pela Saraiva e está esgotado há tempos na própria Editora.

3. Para uma descrição mais detalhada do histórico de formação dos cursos de pós-graduação *lato sensu* em direito tributário da FGV Direito SP (GV*law*) ver: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (coord.). *Tributação do setor industrial*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 21-23 (Prefácio).

do planejamento tributário (abuso de forma, abuso de direito, simulação, fraude, enfim, "Ilícitos Atípicos"); o outro, que pretendia, no início, resolver os problemas de aplicação do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

Em ambos desnudaram-se primariamente os limites do direito tributário positivo: nem as leis, nem a doutrina, tampouco a jurisprudência resolveriam problemas institucionais, como ele expõe nessa exótica obra.

A formação desse segundo grupo foi curiosíssima. Denotava o incômodo perturbador do autor com o vácuo que tomava conta do espaço entre a dogmática e os problemas cotidianos a serem resolvidos pelo direito. Procurado por julgadores e a Delegada da Secretaria da Receita Federal em Campinas para equacionar e solucionar os problemas de decadência e prescrição do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, propôs um estudo conjunto, admitindo humildemente: "assim como minha tese de doutorado não resolve os problemas de vocês, tampouco eu poderei, sozinho, fazê-lo".

O primeiro tema do planejamento tributário foi, anos depois, retomado no II Seminário realizado em parceria com a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas ("DRJ Campinas"). Curiosa e coincidentemente, o segundo tema foi que deu origem ao I Seminário da FGV Direito SP com a DRJ Campinas, naquele mesmo ano em que formado o grupo de estudos.[4]

Após muitos e muitos grupos de estudos, eventos, pequenos e grandes livros, parcerias etc., o Prof. Eurico resolveu escancarar tudo isso a quem ele mais preza: a sociedade. Inaugurou, em 13 de maio de 2009, o respeitado Núcleo de Estudos Fiscais. Fincado sob as premissas da transparência e do desenvolvimento nacional, viabilizados, no que lhes toca, pela pesquisa empírica e o debate aberto e democrático sobre questões fiscais, o NEF ocupa um papel central para evolução de políticas públicas relacionadas à tributação e ao gasto público.

Daí em diante tudo começou efetivamente a ser sacudido por meio de suas polêmicas declarações e apresentações e seus intrigantes artigos, coisa de quem tem muita coragem de ousar, para ser elegante no dizer.

Este livro representa uma evolução começada há 20 anos e uma revolução iniciada há 11 e marcada inicialmente por essas pequenas experiências, impulsionada pela fundação do NEF, mas, especialmente, pela vontade de fazer algo por esse País. Afinal, o mundo pertence a quem se atreve e a vida é muito para ser insignificante.[5]

---

4. As produtivíssimas discussões do grupo e o resultado do evento foram compilados para a publicação do livro *Decadência no Imposto sobre a Renda*, editado pela Quartier Latin.

5. Charles Chaplin.



1

LEGALIDADE CONCRETA, TRANSPARÊNCIA E CONTROLE SOCIAL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Estudo de Caso:
ICMS: o "Imposto Criativo sobre Mercadorias e Serviços" e a novidade das autuações sobre publicidade na Internet

Era um abutre que bicava meus pés. Ele já havia estraçalhado botas e meias e agora bicava os pés propriamente. Toda vez que atacava, voava várias vezes ao meu redor, inquieto, e depois prosseguia o trabalho. Passou por ali um senhor, olhou um pouquinho e perguntou então porque eu tolerava o abutre. – Estou indefeso – eu disse. – Ele chegou e começou a bicar, naturalmente eu quis enxotá-lo, tentei até enforcá-lo, mas um animal desses tem muita força, ele também queria saltar no meu rosto, aí eu preferi sacrificar-lhe os pés. Agora eles estão quase despedaçados. (...) – Imagine, deixar-se torturar dessa maneira! – Disse o senhor. – Um tiro e o abutre está liquidado. – É mesmo? – perguntei. – E o senhor pode cuidar disso? – Com prazer – Disse ele, – Só preciso ir para casa pegar minha espingarda. O senhor pode esperar mais uma meia hora? – Isso eu não sei – Disse e fiquei em pé um momento, paralisado de dor. Depois falei: – De qualquer modo tente, por favor. – Muito bem – Disse o senhor. – Vou me apressar. Durante a conversa o abutre escutou calmamente, deixando o olhar perambular entre mim e aquele senhor. Agora eu via que ele tinha entendido tudo: levantou voo, fez a curva da volta bem longe para ganhar ímpeto suficiente e depois, como um lançador de dardos, arremessou até o fundo de mim o bico pela boca. Ao cair para trás senti, liberto, como ele se afogava sem salvação no meu sangue, que enchia todas as profundezas e inundava todas as margens.

("O abutre" de Franz Kafka, 1920)

1. "O ABUTRE": A INSEGURANÇA JURÍDICA ABALANDO AS BASES DO AMBIENTE DE NEGÓCIOS E O "SIGILO FISCAL" CALANDO A VOZ DA LEGALIDADE CONCRETA, FUNCIONANDO COMO OBSTÁCULO À PESQUISA EMPÍRICA E AO EXERCÍCIO DO CONTROLE SOCIAL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Crônica de uma morte anunciada ao sigilo fiscal no Brasil.[1] O Senhor "K", servidor público e auditor fiscal de carreira exemplar, sempre entendeu que a operação "X" não era passível de tributação pelo ICMS. A empresa "S" que realizou nos últimos cinco anos a operação "X", apoiada por consultores sérios e bem-intencionados, também sempre entendeu que a operação "X" não era tributada pelo ICMS. Contudo, em face do pressuposto "sigilo fiscal", a empresa "S" não detinha acesso à informação sobre os critérios normativos do auditor "K" na aplicação do direito para as operações "X", realizadas por outras empresas do mesmo ramo.[2]

Após mudança de governo, foi nomeado novo Secretário de Fazenda, cargo de confiança do novo Governador comprometido em aumentar a arrecadação para o Estado. Tal Secretário de Fazenda dá-se conta de que, mediante pequena alteração do tradicional entendimento sobre a mesma legislação tributária, pode passar a tributar as operações "X", obtendo com essa mudança interpretativa o incremento de 1.000.000 de reais suficientes para a construção de 1.000 casas populares, atendendo às promessas eleitorais do Governador em reduzir o déficit habitacional no Estado. Atendendo ao pedido do Sr. Secretário que também o nomeou, o Sr. Delegado regional emite mandado de procedimento fiscal para que o agente "K" audite a empresa "S" sob suspeita de que não tem pago ICMS nas operações "X", em conformidade com a nova interpretação jurídica proposta pelo Sr. Secretário.

---

1. *Crônica de uma morte anunciada* (título original em espanhol: *Crónica de una muerte anunciada*) é um livro de Gabriel García Márquez publicado em 1981: a obra conta, na forma de uma reconstrução jornalística, a história do assassinato de Santiago Nasar pelos dois irmãos Vicario.

2. Este item tem como base original o artigo de Eurico Marcos Diniz de Santi, Mariana Pimentel Fischer Pacheco, Guilherme Villela de Viana Bandeira e Isaias Coelho, Lei da Transparência (LC 131/2009), Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e a Constituição Federal de 1988: Proposta, formação e fundamentação jurídica do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF), Editora Fiscosoft, 2012. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5v5h/lei-da-transparencia-lc-13109-lei-de-acesso-a-informacao-lei-125272011-e-a-constituicao-federal-de-1988-proposta-formacao-e-fundamentacao-juridica-do-indice-de-transparencia-e-cidadania-fi>. Acesso em: 14.03.2014.

O auditor fiscal "K" tem convicção pessoal e profissional de que as operações "X" não são tributáveis pelo ICMS, contudo reconhece que a tese divergente é também plausível e que numa interpretação sistemática da legislação tributária, as operações "X" poderiam sim ser tributadas pelo ICMS. Eis o paradoxo do Sr. Auditor "K": seguir suas convicções pessoais e sua coerência histórica ou atender a nova interpretação plausível sobre a mesma legislação. O Auditor "K" consultando a lei abstrata (Constituição, LC/1987 e RICMS) percebe que pode fundamentar tanto a tributação como a não tributação da operação "X". Além disso, consulta os melhores livros e manuais sobre o tema, mas dada a concretude e especificidade da operação "X" não encontra nenhuma solução satisfatória. Que interpretação seguir? Eis o que denominamos na introdução desse texto de "mal-estar" do auditor fiscal: seguir sua coerência interna, firmada em anos de experiência ou aderir a nova tese proposta pela autoridade superior (também, bem-intencionada e alinhada com o propósito maior e de "interesse público" de conciliar a interpretação do direito à construção de 1.000 moradias populares).

Eis o dilema do agente fiscal: (i) se não lavrar o auto de infração para os últimos cinco anos, ocorrerá a decadência e poderá ficar sujeito a responsabilidade funcional por omissão de receita; (ii) se lavrar o auto de infração, estará indo contra sua histórica coerência interna sobre a não tributação das operações "X", alterando a legalidade prática e, de alguma forma, frustrando a expectativa normativa da empresa "S" de não ser tributada nas operações "X".

É para atender a esse jogo de interesses que se presta, funcionalmente, o vago e ambíguo conceito de "sigilo fiscal". Mas a quem de fato serve o "sigilo fiscal"? Trata-se de conceito funcional: (i) o "sigilo fiscal" se presta a ocultar que o entendimento histórico da fiscalização foi no sentido de não tributar a operação "X"; (ii) o sigilo fiscal protege o agente fiscal "K" do constrangimento e da pressão social de justificar seu novo entendimento sem qualquer alteração institucional da legislação tributária; (iii) o sigilo fiscal das autuações dá mais importância, destaque e esperança à atuação dos tribunais administrativos paritários de 2.ª Instância delegatários da solução do caso; (iv) o sigilo fiscal possibilita que o Sr. Secretário de Fazenda atenda às demandas do Governador; (v) o sigilo fiscal cria a possibilidade de nova fonte de receita tributária, sem a necessária submissão à nova lei autorizativa a ser criada pela Assembleia Legislativa; (vi) o sigilo fiscal permite, potencialmente, ao Sr. Governador construir 1.000 casas populares e garantir sua reeleição sem discutir fonte de custeio nem sistema tributário; (vii) o sigilo fiscal atende à empresa "S", que não sofre a publicidade negativa decorrente de uma autuação que entende injusta e que espera que seja julgada improcedente nos tribunais paritários de 2.ª

Instância; (viii) o sigilo fiscal atende aos gestores da empresa que não se veem responsabilizados nesse momento pelas decisões decorrentes dessa autuação, postergando os efeitos para seus sucessores; (ix) o sigilo fiscal atende aos sócios e acionistas que se beneficiam da não transparência pública da autuação evitando o imediato impacto sobre a desvalorização social da empresa "S" ou do preço de suas ações em bolsa; enfim, (x) o sigilo fiscal exclui outros atores sociais (empresas congêneres, ONGs, Academia e outros Estados) da discussão sobre a mudança de critério na tributação das operações "X" e seus decorrentes efeitos na cadeia produtiva e na carga tributária do "contribuinte de fato" que elegeu o Governador.

Ocorre que nem o sigilo fiscal, nem o direito, nem o art. 198 do CTN[3] podem servir como escudo da Administração Tributária para se esquivar ao controle social dos seus atos e comprometer a segurança jurídica instaurada historicamente pela legalidade prática sobre a tributação das operações "X", com base no argumento pseudoaltruísta segundo o qual o "sigilo fiscal" existe para proteger a privacidade e a intimidade do contribuinte. *Aliás, a expressão "sigilo fiscal" não existe no Código Tributário Nacional*.

---

3. "Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela LCP n.104, de 10.01.2001)

§ 1.º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela LCP n.104, de 10.01.2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela LCP n.104, de 10.01.2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela LCP n.104, de 10.01.2001)

§ 2.º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela LCP 104, de 10.01.2001)

§ 3.º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela LCP 104, de 10.01.2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela LCP 104, de 10.01.2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela LCP 104, de 10.01.2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela LCP 104, de 10.01.2001)."

O art. 5.º, XXXIII,[4] da CF/1988, o art. 2.º,[5] II, da LC 131 e o art. 3.º,[6] I, da Lei de Acesso à Informação determinam que a transparência é regra e o sigilo só é admitido em casos motivados expressamente que envolvam a segurança da sociedade e a segurança do Estado. Como o sigilo fiscal sobre as aludidas autuações afeta a segurança da sociedade e a segurança do Estado?

Em oposição à lógica do sigilo fiscal, outros são os efeitos institucionais da exigência constitucional e legal sobre a transparência de todos os atos administrativos lavrados pelo agente "K" (e todos os demais agentes da Administração Tributária), teríamos, então, o seguinte cenário:

(i) a transparência consolidaria social e juridicamente o entendimento histórico da fiscalização no sentido de não tributar a operação "X", oferecendo certeza e segurança jurídica para o auditor "K" e para a empresa "S";

(ii) a transparência, o conhecimento e o controle social, sobre os atos de autuação do Fisco, protegeriam o agente fiscal "K" da pressão de seus superiores hierárquicos, garantindo sustentação e apoio social à manutenção da sua coerência histórica e legal no sentido de não tributar a operação "X", exigindo para a alteração desse entendimento mudança institucional discutida publicamente sobre a nova proposta de interpretação da legislação tributária;

(iii) a transparência das autuações evitaria o contencioso e reduziria a ação e necessidade do apelo excessivo aos tribunais administrativos paritários de 2.ª Instância, que ficariam resguardados para decidir sobre efetivas e relevantes divergências acerca da legislação tributária;

---

4. "Art. 5.º, XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;".

5. Art. 2.º A Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 48-A, 73-A, 73-B e 73-C:

"Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: (...)

II – quanto à receita: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários."

6. "Art. 3.º Os procedimentos previstos nesta Lei destinam-se a assegurar o direito fundamental de acesso à informação e devem ser executados em conformidade com os princípios básicos da administração pública e com as seguintes diretrizes: I – observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção."

(iv) a transparência resguarda a função do Sr. Secretário de Fazenda, impedindo que a interpretação da legislação seja manejada para atendimento aos caprichos e demandas políticas eleitorais do Governador;

(v) a transparência impediria a criação de nova fonte de receita tributária sem a necessária lei e sem o respectivo processo democrático, fortalecendo o poder político dos deputados estaduais e da Assembleia Legislativa;

(vi) a transparência exigiria que o governador submetesse à sociedade e ao Poder Legislativo a ponderação sobre a tributação da operação "X" para a construção das 1.000 casas populares, resgatando o debate sobre tributação, também, como tema e contraponto nos debates para sua reeleição;

(vii) a transparência fiscal atende à empresa "S", visto que a ampla publicidade de uma autuação injusta deixaria o agente "K" sujeito ao crime de excesso de exação, bem como exporia socialmente a arbitrariedade do ato da Administração Tributária, evitando a autuação e tornando desnecessário o custo com o contencioso tributário e a prolongada espera por uma decisão administrativa imprevisível de 2.ª Instância;

(viii) a transparência imediata da autuação permite a pronta responsabilização dos gestores, diretores e sócios pelas decisões tomadas, incentivando uma governança corporativa socialmente responsável e aberta ao diálogo com a Administração Fiscal, sem heranças malditas para seus sucessores;

(ix) a transparência fiscal atende aos sócios e acionistas que exercem seu direito de agir em tempo hábil de modo a evitar maiores prejuízos decorrentes da eventual autuação sobre a desvalorização social da empresa ou do preço de suas ações em bolsa;

(x) enfim, a transparência inclui outros atores sociais (empresas congêneres, ONGs, Academia e outros Estados) na discussão sobre eventuais mudanças nos critérios da tributação das operações X, propiciando o debate aberto e democrático sobre as repercussões fiscais na cadeia produtiva e na carga tributária suportada pelo cidadão e eleitor que através da transparência aprende que é também contribuinte de fato e de direito, conectando sistema tributário e sistema político.[7]

---

7. Sem transparência da aplicação da lei o Poder Público pode usar a legalidade abstrata como bem entender e sempre em nome do "interesse público". Como bem adverte Nelson Saldanha: o exagero do senso privado tornou-se, no Brasil, predomínio do personalismo – conexo a larga presença de estruturas feudais em nossa história social. Trata-se de combater o personalismo nas alianças políticas e nas adesões partidárias; nas palavras de Saldanha, "personalismo na secular tendência a confundir instituições com pessoas". Ainda de acordo com Saldanha, as distorções do privatismo brasileiros não devem ser limitadas por um estatismo exagerado. Os limites necessitam vir do espírito

Enfim, o arauto legal da defesa do "sigilo fiscal" que é o art. 198[8] do CTN sequer trata, como veremos abaixo, de "sigilo fiscal" (cuida da proteção das informações privadas que o agente fiscal tem acesso em razão do exercício de suas funções): se tratasse, não seria recepcionado pela Constituição em face do art. 5.º, XXXIII, ou estaria expressamente afastado pela LC 131/2009, lei complementar posterior ao CTN. É juridicamente insustentável e moralmente[9] comprometedor que a Administração Tributária oculte seus atos de aplicação da legislação tributária (por exemplo, lançamento tributário, autos de infração, consultas fiscais, decisões de 1.ª instância administrativa etc.), esquivando-se de tornar públicos seus próprios critérios de interpretação e concretização do direito. As consequências do abuso do "sigilo fiscal" são:

público. Saldanha escreve: "ao estatismo brasileiro o que tem faltado é uma identificação maior com a realidade nacional e com as necessidades populares – raramente consultadas –, de onde lhe proviria uma maior substancial idade histórica e também uma flexibilidade mais eficiente; tem-lhe faltado ser publicismo". Evidentemente, é preciso situar a expressão "espírito público" – utilizada por Saldanha – no contexto da Sociedade da Informação e em uma situação de hipercomplexidade. Trata-se de pensar em um déficit de força institucional aliado a carência de participação política em um contexto em que, cada vez mais, subsistemas sociais autônomos e altamente especializados necessitam encontrar limites na ação política. A tributação é um tema de interesse público por excelência. Falta, contudo, engajamento de atores sociais relevantes no debate político sobre o assunto. Esta carência de participação decorre de diversos fatores, dois deles merecem atenção especial: (i) falta de consciência do cidadão de que é, de fato, contribuinte (paga tributos) e de que necessita se posicionar de modo mais ativo (isto é, fiscalizar e exigir das instituições mais transparência) para que haja uma modificação no cenário atual de carência de equidade na tributação e falta de cuidado na gestão da coisa pública e (ii) alta complexidade das questões fiscais – fator que tende a fazer com que o debate restrinja-se a uma "conversa entre especialistas" em que poucos dominam a "linguagem competente" e estão habilitados a participar. SALDANHA, Nelson. O Jardim e a praça: ensaio sobre o lado "privado" e o lado "público" da vida social e histórica. *Ciência e Trópico*, vol. II, n. 1, Recife: Fundaj, 1983. Disponível em: <periodicos.fundaj.gov.br/index.php/CIT/article/viewArticle/232>. Acesso em: 07.2012.

8. O art. 198 do CTN prescreve que "sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades".

9. "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela EC 19, de 1998)."

(i) difusão de insegurança jurídica sistêmica;

(ii) fomento exponencial da indústria do contencioso fiscal; e

(iii) bloqueio e não submissão ao controle social de seus atos e da aferição da eficiência de sua atividade. Tudo em nome do pseudoaltruístico interesse em proteger o contribuinte e a "livre concorrência".

Deveras, a débil e frágil argumentação que defende o "sigilo fiscal" em nome do interesse do contribuinte oculta a conveniência de a Administração Tributária omitir-se na revelação de sua legalidade oficial e, ao mesmo tempo, que oferece escudo legal aparente para subtrair-se ao controle da sociedade: trata-se de profanar a legalidade para sobrepor o uso difuso, vago, indiscriminado e oportuno do "sigilo fiscal" para interesses estranhos ao próprio direito. Uso nesse estilo do jargão "sigilo fiscal" que pretende se revestir numa espécie de sacralização litúrgica, autoimpondo-se como verdade absoluta, que não se justifica, mas ao mesmo tempo deixa vazar claramente suas incoerências, proíbe e pune como pecado inadmissível qualquer desalinhamento ideológico de suas infundadas e obtusas conclusões: o "sigilo Fiscal" assim imposto parece mesmo coisa de religião. Esse uso pragmático e conveniente do "SIGILO FISCAL" para ocultar informações de ordem pública, imprescindíveis para o controle social dos atos da Administração, retrata perfeitamente o que Tercio Sampaio Ferraz Jr. chama de abuso do "PODER DE VIOLÊNCIA SIMBÓLICA": trata-se de impor significações como legítimas, dissimulando as relações de força que estão no fundamento da própria força que move o interesse que a justifica.[10]

1.1. Direito fundamental de acesso à legalidade concreta, transparência fiscal como regra e sigilo como exceção que exige procedimento administrativo específico, limites do "sigilo fiscal" e uso indevido da previsão do art. 198 do CTN, que deve ser recepcionado em interpretação conforme ao art. 5.º, XXXIII, da CF/1988 e em harmonia com a LC 131/2009

No seu recente período democrático, período aqui entendido entre 1988 com a promulgação da Constituição Federal até os dias de hoje, o Brasil passou por importantes mudanças legislativas que imprimiram um novo estatuto jurídico no que diz respeito ao tratamento de suas informações públicas. Por mais que essas mudanças tenham sido realizadas pelas mais diferentes vias, de leis complementares ou até mesmo decretos presidenciais, podemos indicar claramente uma característica comum: o caminho cada vez mais explícito pela transparência, que torna regra a transparência e o sigilo de informações, a exceção.

10. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1994. p. 276.

Partamos, portanto, hierárquica e cronologicamente, pela Constituição Federal de 1988. Seu art. 5.º, XXXIII, diz que "todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, *ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do estado*". O que de fato nos diz este mandamento constitucional? Ora, vemos com clareza que ele nos concede o direito de receber dos órgãos públicos informações de interesse público ou particular, com somente duas exceções: podem estar amparadas pelo sigilo constitucional aquelas informações que ponham em perigo a segurança da sociedade e do Estado. Para dar aplicabilidade a esse mandamento, a Constituição prescreve que tanto o prazo quanto a responsabilidade por tais informações serão disciplinadas legalmente. Portanto, a Constituição institui o pleno direito ao acesso à informação, servindo a legislação (Lei de Transparência e Lei de Acesso à Informação) para dispor sobre o procedimento, a forma, os prazos em que as informações deverão ser prestadas.

Regulamentando o texto constitucional, a Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2012) assegura, em seu art. 3.º, *caput*, o "*direito fundamental à informação*", rege-se pela "*observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção*", mas, além disso, disciplina claramente o sigilo com procedimentos específicos. Basta olharmos para o Capítulo IV, intitulado "Das Restrições ao Direito à Informação", que normatiza os procedimentos para caracterizar informações como ultrassecretas (art. 27, I), secretas (art. 27, II) ou reservadas (art. 27, III), cada qual exigindo procedimentos administrativos específicos pelas correspectivas autoridades competentes para declará-las como tais (por exemplo, em situação excepcional, o Ministro da Defesa propor procedimento para declarar como secreta as informações sobre o contingente de soldados nas fronteiras do País). Dessa forma, segundo a lógica tanto da lei quanto da Constituição, toda e qualquer informação que não se submeter a estes procedimentos de reconhecimento para classificar a informação como ultrassecreta, secreta ou reservada será obrigatoriamente pública e de interesse geral para a sociedade.

Ainda assim, poderíamos nos perguntar: qual a amplitude destes dispositivos especificamente no que diz respeito às informações fiscais? Para os servidores públicos da área fiscal, o art. 198 do CTN é a norma que indica, de forma explícita, o tratamento que deve ser dado em relação às informações fiscais dos contribuintes. Entretanto, antes de se analisar sua normatividade estrita, devemos atentar para o fato de que o Código Tributário Nacional foi introduzido pela Lei 5.172/1966, tendo sido apenas seus dispositivos não contrários à nova ordem constitucional recepcionados pela Constituição. Contudo, a partir da vigência da Constituição, a alteração dos dispositivos do Código Tributário Nacional recepcionados exigirá a

edição de lei complementar *ex vi* do art. 146 da CF/1988. Ou seja, o atual alcance e sentido do art. 198 do CTN exige: primeiro, para sua recepção, submeter-se a delimitação da cláusula constitucional que garante o acesso à informação (art. 5.º, XXXIII, da CF/1988); segundo, que seja interpretado em conformidade com as posteriores restrições ao sigilo, impostas pela LC 131/2009 e pela regulamentação do art. 5.º, XXXIII, veiculada na Lei 12.527/2012 (LAI).

O art. 198 do CTN prescreve que "sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades". O estado de coisas que pressupõe esta norma não poderia ser mais claro: pela natureza de sua função e atividade, o agente fiscal passa a ter contato com informações sobre os sujeitos passivos e terceiros que, de outra forma, não as teria. São informações relevantes, diz a lei, sobre a situação econômica, financeira, ou, de modo mais geral, sobre a natureza e o estado dos negócios ou atividades dos contribuintes. Observe-que o art. 198 do CTN determina que o Fisco não divulgue informações em razão do acesso privilegiado do Fiscal, NÃO SE REFERE À OCULTAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO PÚBLICO QUE É RESULTADO DA FUNÇÃO DE ESTADO QUE EXERCE, NA CONCRETIZAÇÃO E APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: ou seja, o sigilo do art. 198 existe para proteger as informações privadas do particular, não para ocultar os atos de lançamento que decorrem do exercício da atividade estritamente vinculada à lei e privativa do agente fiscal *ex vi* do art. 142 do CTN(31).[11]

Em verdade, o art. 198 não trata, nem se refere a sigilo fiscal. Aliás, no CTN sequer há a menção da expressão "sigilo fiscal". O art. 198 cuida tão apenas da proteção de informações não fiscais, "informações econômicas e financeiras" da empresa, mas que o agente fiscal tem acesso em razão do exercício das suas prerrogativas de auditoria e fiscalização, e que, portanto, não podem ser divulgadas nem pelo Fiscal, nem pelo Fisco.[12]

---

11. "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

12. CAIS, Cleide Previtalli. In: *Transparência fiscal e desenvolvimento*. Coordenação: Eurico Marcos Diniz de Santi, Basile Christopoulos, Daniel Leib Zugman e Frederico Silva Bastos. São Paulo: Editora Fiscosoft, 2013. p 329-48.

A expressão "sigilo fiscal" não está na lei. Trata-se de simples expressão vaga e ambígua, criada na prática do senso comum do interesse em obstaculizar o acesso à LEGALIDADE CONCRETA e ao efetivo controle social dos atos da Administração Pública pela sociedade: uso conveniente e oportuno, é certo, contudo, sem qualquer base legal ou fundamentação jurídica.

O art. 198 não pode se estender ao ato administrativo resultante do exercício da atividade de lançamento que, por sua própria natureza, exige submissão ao regime de direito público. Sob esse regime, requer-se que ato administrativo que seja público e que decorra de atividade administrativa plenamente vinculada. Além disso, o dispositivo constitucional expresso do art. 5.º, XXXIII, não admitiria qualquer interpretação do art. 198 que pretenda impedir a divulgação de informações pertinentes à atividade pública da Administração Fiscal (não seria recepcionado).

Ao mesmo tempo, o art. 2.º, II, da Lei Complementar 131/2009, que é posterior e formalmente tem hierarquia superior à Lei Ordinária 5.172/1966 que instituiu o art. 198 do CTN, prescreve claramente que devem ser de conhecimento público "o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários" de todos os entes da Federação. Ou seja, todos os documentos pertinentes aos atos administrativos de lançamento e recebimento de quaisquer receitas devem ser disponibilizados na internet para efetiva transparência e controle social desses atos administrativos.[13]

Não há aqui qualquer conflito normativo, pois o art. 198 do CTN determina que "é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades" que se refiram à atividade de regime de direito privado do contribuinte. O art. 198 do CTN não se refere a SITUAÇÃO FISCAL DO CONTRIBUINTE: ou seja, "a situação econômica ou financeira do sujeito passivo" só é protegida no âmbito da sua esfera privada, quando a "realização de uma operação mercantil e seu

13. A Lei de Acesso à Informação, que se orienta pelos princípios básicos de "observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção (art. 3.º, I); divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações (art. 3.º, II); utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação (art. 3.º, III) fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na administração pública (art. 3, IV); desenvolvimento do controle social da administração pública (art. 3, V)".

respectivo valor" é juridicizada por ato administrativo de lançamento tributário, essa informação deixa de pertencer à esfera privada do particular para ingressar no mundo do direito tributário, servindo como motivo que justifica e fundamenta a prática do auto de infração. O sigilo fiscal do art. 198, portanto, protege todas as informações que o Fiscal, em razão de ofício, obteve para lavrar o lançamento, mas não resguarda, nem pode, juridicamente, servir de fundamento para ocultar o próprio ato administrativo de lançamento: o art. 198 do CTN preserva as informações exclusivamente de caráter privado do contribuinte, mas se tais informações servirem como critérios relevantes para incidência e formalização do crédito tributário, o art. 2.º, II, da LC 131 exige que tais informações fiscais sejam públicas e divulgadas abertamente (informações sobre a atividade administrativa de lançamento e recebimento de todas as receitas dos entes federativos).

Aliás, o direito à privacidade deve harmonizar-se com o direito público à transparência e ao acesso à informação e não ser utilizado como argumento de bloqueio para amesquinhar o controle social dos atos da Administração Pública. Até mesmo os processos que correm em sigilo de justiça nas varas de família, instruídos por provas de adultério, alegações de abuso ou indiferença sexual, sustentam seu sigilo tão somente até a prolação da sentença judicial que só se torna válida juridicamente depois de publicada no cartório e enunciada no *Diário Oficial*: ninguém nunca ousou pretender estender o sigilo do processo às sentenças judiciais em matéria familiar para proteger a privacidade dos litigantes. Se houvesse sigilo das decisões judiciais ficaríamos sem jurisprudência e sem saber como nossos tribunais realizam a legalidade no Direito de Família. Da mesma forma, é insustentável pretender impor sigilo ao ato de lançamento tributário que diversamente da sentença da vara de família é matéria regida pelos princípios de direito público: o sigilo do art. 198 do CTN restringe-se ao procedimento e aos dados econômicos e financeiros do contribuinte que instruem a convicção do agente fiscal, não se aplica ao próprio ato administrativo que é produto desse procedimento.[14]

---

14. A proteção aplica-se, portanto às informações envolvidas no processo/procedimento administrativo, não ao próprio ato/produto que deve por sua natureza ser público. Tal confusão decorre do que Carlos Santiago Nino chama de ambiguidade processo/produto e que consiste no fato de que um mesmo termo apresenta dois significados: um relativo à atividade ou ao processo e o outro, ao produto ou resultado dessa atividade ou processo. Como exemplifica o autor, "é o que ocorre com palavras como 'trabalho', 'vivência', 'construção', 'pintura'. Se alguém me diz 'encontro-me na pintura', pode-se duvidar se o que gosta é pintar ou contemplar quadros". *Introducción al análisis del derecho*, p. 261.

Assim, também, são as fontes do direito: o ato administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto). Ou seja, o art. 198 do CTN abriga tão só a proteção de informações da ordem privada das empresas e não se aplica mais quando tais informações transladem para o regime de ordem pública do ato administrativo de lançamento. Ou seja, protege os segredos empresariais necessários à competitividade econômica, como, por exemplo, o uso de técnicas que outras empresas não possuem e que, se soubessem, poderiam copiar para diminuir seus custos ou aperfeiçoar suas técnicas de produção.

Em outras palavras, não é de interesse geral que saibamos todos os gastos de uma pessoa específica ou termos acesso indiscriminado a todas as informações de uma pessoa jurídica. Podemos, com segurança, dizer que estas mesmas preocupações ainda existem no ordenamento jurídico vigente. Não é por acaso que o art. 31 da Lei de Acesso à informação diz que o "tratamento das informações pessoais deve ser feito de forma transparente e com respeito à intimidade, vida privada, honra e imagem das pessoas, bem como às liberdades e garantias individuais". A transparência hoje exigida não busca acabar com tais princípios, sem os quais viveríamos em estado de vigilância total. Não é este o caso.

É importante registrar que a ideia de Transparência da legalidade concreta não pretende que o acesso a informação indiscriminado alcance todos os documentos públicos, como GARE, DIPJ, Declaração de Imposto sobre a Renda etc. Tais documentos representam obrigações acessórias que devem se manter na relação estrita do ente servidor público e contribuinte: quer-se acesso aos dados de aplicação da legislação tributária que revelam tão somente as obrigações principais e os respectivos pagamentos. Por outro lado, também não pretende adentrar a esfera íntima das pessoas físicas, resguardando e protegendo suas informações de âmbito privado, que não diz respeito nem tem relevância pública, como, por exemplo, a listagem pormenorizada de gastos com cartão de crédito dos contribuintes etc.

Atacamos, aqui, o uso abusado e fetichista da expressão "sigilo fiscal": se o direito ao sigilo fiscal realmente existisse, as informações fiscais das empresas, objeto de processo administrativo, não poderiam ser publicadas nem discutidas publicamente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, por exemplo.

Nada pode justificar juridicamente a transparência na 2.ª Instância administrativa e, ao mesmo tempo, o sigilo das mesmas informações na lavratura do auto de infração ou no julgamento de 1.ª Instância.

Encontre-se um fundamento jurídico para o sigilo fiscal no Sistema Tributário Nacional e aplique-se a regra do segredo e do sigilo a todas as esferas do contencioso administrativo, ou admita-se que não existe fundamento jurídico para o sigilo fiscal e que seu uso só se justifica em casos extremos e justificados. Ou, extrajuridicamente, como instrumento de conveniência que se presta a impedir o controle social dos atos da Administração Tributária, pseudolegitimando a desigualdade e a arbitrariedade no ato de aplicação da legislação tributária pela Administração Pública.

1.2. A legalidade concreta, manifestação prática dos atos de aplicação da legislação tributária, não só ao servidor que aplica o direito e ao contribuinte que paga ou discute o tributo, mas também a todos os outros tributos e *steakholders* da tributação

Quando dizemos que a transparência fiscal é a regra, buscamos tão somente as informações que acompanham os atos de lançamento e o recebimento das receitas dos entes federativos, como diz o art. 2.º, II, da LC 131. Aqui, o interesse é sobre as informações de natureza pública que acompanham as atividades arrecadatórias do Estado, isto é, interessa-nos saber como ele se financia através da tributação. Dentro dessa atividade, seguindo o princípio da legalidade, o Estado realiza, por meio de seus agentes, atos de concreção do direito, que no jargão jurídico são chamados de atos administrativos. Para o controle de tais atividades, a dogmática jurídica exige que tais atos administrativos respeitem pressupostos legais sem os quais a arrecadação do Estado poderia se dar de forma arbitrária. É neste sentido que devemos ter a publicidade das informações da Administração Pública para saber informações juridicamente relevantes como, por exemplo, se a autoridade era competente, se há provas do motivo do ato, se este encontra fundamento jurídico, entre outros requisitos necessários para a validade dos atos administrativos.

É importante lembrar que quando o CTN entrou em vigor a maior preocupação era assegurar a legalidade e a tipicidade na cobrança dos tributos. Buscava-se segurança e uniformidade na aplicação das leis. Por isso foi tão importante encontrar a coerência conceitual na legislação tributária, sistematizando categorias determinadas por padrões rígidos.

Por exemplo, segurança jurídica significava saber o que era o fato gerador, o conceito objetivo de prescrição, decadência, obrigação principal, obrigação acessória, hipótese de incidência etc. Utilizando essas categorias interpretativas criadas pela dogmática jurídica, o Estado era controlado – pelos limites impostos pela legislação e jurisprudência – em uma relação direta entre positivação e interpretação, atividade legislativa e o estudo da linguagem.

Conforme destacou Marco Aurélio Greco, tratando da importância da dogmática jurídica na década de 1970: "Debater com a Autoridade no plano sintático e semântico e suscitar questões ligadas à hierarquia (das normas) era um porto seguro onde o questionamento do exercício da autoridade estatal (via tributação) podia se dar sem maiores riscos".[15]

Todas essas preocupações ainda existem e são importantes, mas temos de reconhecer que o momento agora é outro. Hoje, não basta termos segurança em relação aos conceitos extraídos da norma abstrata e geral e sistematizados pela dogmática jurídica. Com a complexidade da legislação e com a automação dos meios de concreção do direito, a dogmática não é mais capaz de manter-se atualizada simplesmente pela leitura dos conceitos legais, naturalmente fluidos e vagos pela própria limitação de nossa linguagem. Mais importante se tornou saber como a atividade arrecadatória de fato é realizada. Ou seja, como, no dia a dia, o Estado se financia, quais atividades são tributadas e quais não são na prática administrativa, e com base em quais fundamentos jurídicos é exercida essa atividade. Por isso, a transparência é a transparência do Estado e de seu funcionamento interno, como o Estado caminha pela legalidade e se relaciona com o contribuinte.

Só recentemente nossos juristas passaram a reconhecer a riqueza e a complexidade do funcionamento do que é, no fundo, o objeto principal do seu estudo: o Direito em suas mais variadas e intrincadas manifestações. O melhor ponto de partida de qualquer investigação científica sobre o Direito é obviamente a lei positivada, por definição norma abstrata e geral, mas é seu pior ponto de chegada, pois simplifica, em demasia, a realidade. É completamente equivocado, em nome da pureza teórica, ignorar o mundo à nossa volta, como se fosse necessário uma teoria prévia para eu dizer que este mundo existe. Se a prática e os dados empíricos não podem se adequar à teoria é esta que deve ser mudada e problematizada, não são os dados do mundo real que devem ser ignorados, como infelizmente ocorre atualmente.

Chegou-se à constatação de que os atos de concreção do direito, sejam eles normais (Administração Tributária) ou patológicos (contencioso administrativo e judicial), interessam não só ao servidor que aplica o direito e ao contribuinte que paga ou discute o tributo, como também à sociedade como um todo. Tal observação encontra claro fundamento na Lei de Acesso à Informação, que se orienta pelos princípios básicos de "observância da publicidade como preceito geral e do sigilo como exceção (art. 3.º, I);

15. GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário Brasileiro. In: José Rodrigo Rodriguez, Carlos Eduardo Batalha da Silva, Samuel Rodrigues Barbosa (orgs.). *Nas fronteiras do formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 230.

divulgação de informações de interesse público, independentemente de solicitações (art. 3.º, II); utilização de meios de comunicação viabilizados pela tecnologia da informação (art. 3.º, III); fomento ao desenvolvimento da cultura de transparência na Administração Pública (art. 3.º, IV); desenvolvimento do controle social da administração pública (art. 3.º, V)".[16]

1.3. Manipulação da "Moldura da Legalidade" no modelo centralizado do controle, o desafio kelseniano: como saber sobre "legalidade" escondida e produzida por múltiplas cabeças federativas?

Importa, em primeiro lugar, desconstruir o mito de que há uma única interpretação verdadeira da norma jurídica.[17] A crença de que o texto da lei tem um sentido unívoco remete ao legalismo exegético do século XIX,[18] mas, nos dias atuais, ainda permanece no imaginário de muitos operadores do direito brasileiro.

Hans Kelsen, em 1934, no célebre capítulo oitavo da *Teoria pura do direito*, mostra definitivamente que não há um sentido interpretativo único previamente fixado na lei e que pensar o direito é pensar possibilidades interpretativas. Kelsen delineia uma teoria da interpretação tão sofisticada que permanece, até os dias atuais, uma das principais referências para os grandes pensadores do direito. Ciente de que a vagueza e a ambiguidade

16. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/a/5v5h/lei-da-transparencia-lc-13109-lei-de-acesso-a-informacao-lei-125272011-e-a-constituicao-federal-de-1988-proposta-formacao-e-fundamentacao-juridica-do-indice-de-transparencia-e-cidadania-fi. Acesso em 14.03.2014.

17. Idem.

18. O primeiro grande marco do modo contemporâneo de pensar a lei foi a promulgação do Código Civil francês de 1804. Neste período, surgiu, na França, a Escola da Exegese. Acreditava-se, na época, que a lei deveria ser compreendida literalmente e que o intérprete deveria esforçar-se para encontrar a "verdadeira" vontade do legislador (expressa por meio do texto). A intenção era fazer com que os juízes não fossem "senão a boca que pronuncia as palavras da lei, seres inanimados que desta não podem moderar a força nem o rigor" – esta idealização da figura do legislador associava-se ao fato de no início do século XIX grande parte dos juízes estava ligada ao Antigo Regime, que, acreditava-se, deveria ser superado. Ao juiz, portanto, não caberia criar direito (esta tarefa seria privativa do legislador), mas somente aplicar a lei, cujo significado, supostamente, estaria previamente determinado (o juiz apenas esclareceria o "verdadeiro" sentido da lei). Adeodato identifica a ingenuidade das teses da Escola da Exegese que, em razão do radicalismo, do alto grau de fechamento e do distanciamento dos fatos sociais (que se modificam num ritmo muito mais acelerado que as leis, provocando inadequações evidentes), entra em decadência já na passagem do século. ADEODATO, João Maurício: *O problema da legitimidade – no rastro do pensamento de Hannah Arendt*. Rio de Janeiro: Forense Universitária,1989. p. 61.

da linguagem geram necessariamente a abertura a interpretações, Kelsen explica que há uma relativa indeterminação no sentido da norma jurídica.[19] O modelo piramidal delineado pelo pensador austríaco (inspirado em Puchta) afirma que a norma superior é fundamento de validade da norma inferior: aquela estabelece o processo em que esta é criada e, até certo ponto, seu conteúdo. Existem, contudo, múltiplas possibilidades de interpretação da norma e, por isso, o direito a aplicar aparece para o órgão decisor (administrador público ou juiz, por exemplo) como uma moldura dentro da qual existem várias alternativas de interpretação. Para Kelsen, quaisquer possibilidades situadas no interior da moldura são coerentes com a norma superior.[20] O órgão do Estado investido do poder de criar direito deverá escolher uma destas possibilidades no processo de concretização da norma e, dessa maneira, exercerá o que Kelsen chama de função voluntária (ou política) do ato interpretativo.[21]

Kelsen escreve que, devido à vagueza e à ambiguidade da linguagem, todo ato de concretização da norma realizado por órgãos estatais (judiciário ou administrativo) é também um ato de criação normativa. Há alguma margem para discricionariedade mesmo em atos que parecem estar totalmente adstritos a ordens prescritas por autoridades de hierarquia superior como, por exemplo, a execução de um mandado de prisão (o policial está vinculado à ordem da autoridade superior, mas pode, ainda assim, tomar algumas decisões como executar o mandado pela manhã ou à tarde, usar ou não algemas). Kelsen mostra que há diferentes graus de discricionariedade (mas há sempre alguma liberdade) nos diversos atos de aplicação da lei, que podem ser realizados, por exemplo, por um Juiz, Auditor Fiscal, Secretário ou Ministro da Fazenda.

Tais constatações nos permitem formular a pergunta central que orientará este trabalho: se órgãos estatais podem interpretar normas de diversas maneiras, como estabelecer novas formas de responsabilização na "Sociedade da Informação" e em um contexto de hipercomplexidade?

Daí derivam outras questões, tais como: "dada a multiplicidade de possibilidades interpretativas, como garantir certeza jurídica (o cidadão tem direito de saber previamente se suas ações serão consideradas ilícitas ou não)?"; "como assegurar que as decisões de servidores públicos estejam associadas a posicionamentos institucionais (trata-se de pôr limites ao

19. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, p. 388 e seguintes.

20. Idem, p. 387-391.

21. Idem, p. 392-399.

personalismo)?". As mais interessantes teorias sobre Direito e Desenvolvimento pensam a transparência como a chave para lidar com estes desafios.

Kelsen deu o primeiro passo ao nos mostrar que há múltiplas alternativas de determinação do sentido normativo. Mas Kelsen escreveu isto em 1934 em um contexto social de menor complexidade, antes que pudéssemos imaginar a revolução tecnológica que vivenciamos atualmente. Na década de 1930, fazia sentido pensar que a resposta às referidas questões deveria vir somente de organizações estatais rígidas e hierarquizadas (como veremos abaixo, de acordo com o modelo de redes centralizadas).

Nos dias de hoje, no entanto, não é razoável crer que o controle do processo de concretização da norma, que acontece de modo cada vez mais célere e difuso, é capaz de ser eficientemente controlado por apenas um centro de poder. É preciso pensar novas maneiras de organizar redes de responsabilização (que precisam ser menos centralizadas e mais distribuídas).

Uma das principais consequências da metáfora da moldura kelseniana e da refutação da tese de que existe uma única interpretação verdadeira da norma é a de que legalidade[22] não está somente na lei abstrata. Portanto, para conhecer a "verdadeira" legalidade é fundamental saber sobre os atos de concreção do direito produzidos pelas autoridades públicas.

1.4. Legalidade em rede viabilizando a comunicação e o acesso à legalidade concreta: Era da informação, sociedade em rede, governança pública e direito em rede[23]

Há, atualmente, um aumento de ações dirigidas a promover transparência em todo o mundo. Observa-se: (i) crescimento do número de organizações da sociedade civil interessadas em transparência; (ii) aumento da quantidade de normas sobre transparência fiscal; (iii) foco em reformas na Administração Pública que promovem boa governança.

O presente desafio para o administrador público brasileiro é: como situar-se em uma posição de liderança no referido processo. Tal movimento voltado ao incremento da transparência acontece ao lado de profundas transformações sociopolíticas vividas no tempo presente. Manuel Castells explica que a introdução da tecnologia de informação tem um importante

22. A expressão legalidade deve ser compreendida aqui em seu sentido amplo, que se aproxima do conceito kelseniano de normatividade.

23. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/a/5v5h/lei-da-transparencia-lc-13109-lei-de-acesso-a-informacao-lei-125272011-e-a-constituicao-federal-de-1988-proposta-formacao-e-fundamentacao-juridica-do-indice-de-transparencia-e-cidadania-fi. Acesso em 14.03.2014.

papel nestas mudanças: provocou alterações em nossa experiência social e na forma como concebemos o espaço e o tempo.[24] Neste novo cenário, redes sociais ganharam a capacidade de coordenar decisões e o trabalho de execução de modo eficiente. Redes distribuídas passam a competir com organizações verticais sem perder suas características (sobretudo sua flexibilidade). A internet possibilitou a ampliação e a transformação da capacidade das redes em organizar a ação social, a ação comunitária e também a ação que leva a uma mudança de percepção e valores sobre o poder. Castells mostra que, através desses novos sistemas de mobilização, ligas da sociedade civil mais orgânicas e flexíveis podem se infiltrar e modificar a rigidez da organização do Estado.[25]

De acordo com Paul Baran,[26] há três estruturas básicas de redes conforme representado acima: centralizadas, descentralizadas e distribuídas. Se pensarmos que cada conexão representa uma relação de poder, temos que esses três modelos poderiam representar redes onde há maior e menor concentração de poder. A rede distribuída, por definição, é a rede onde há maior igualdade na estrutura de poder, onde os indivíduos não estão hierarquizados. Já a rede centralizada e a descentralizada representam, necessariamente, redes hierarquizadas e com estruturas de poder bem definidas e concentradas em determinados atores.[27]

No caso da tradição do direito, é muito claro que a legalidade que conhecemos está ligada ao modelo de rede centralizada (ou descentralizada) em que todos os sujeitos de direito se conectam ao mesmo centro para discutir sua legalidade individual, mas sem acesso, informação ou controle de como a legalidade é aplicada aos demais pontos da rede. O poder, assim, fica convenientemente concentrado nas mãos do gerenciador central da "legalidade" que pode distribuir a legalidade que quiser, "legalidade" para quem quiser ou mesmo aplicar a lei aos pontos que lhe convier. Trata-se, pois, de relação de poder unilateral que implica relação de dominação da

---

24. BANDEIRA, Guilherme. Sociedade da informação e sistema público de escrituração digital. Working Paper. Núcleo de Estudos Fiscais. 2011. Disponível em: [http://www.fiscosoft.com.br/a/5hdg/sociedade-informacional-e-sistema-publico-de-escrituracao-digital-guilherme-villela-de-viana-bandeira]. Acesso em 04.04.2014.

25. CASTELLS, Manuel. "Redes Sociais e Transformação da Sociedade". *Cadernos Ruth Cardoso* (1/2010). Centro Ruth Cardoso, 2010 e CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. vol. 1. São Paulo: Paz e Terra. 2000.

26. BARAN, Paul. *On Distributed Communications*, 1964.

27. Idem.

instituição centralizadora sobre outros indivíduos e outras instituições, mas tudo em nome da legalidade.

Assim, no sistema tributário atual, cada ponto discute individualmente que paga muito tributo, mas o sistema mantém em estratégico "sigilo fiscal", em nome da proteção dos pontos subordinados ao controle centralizado (apenas este centro de comando cuidaria da responsabilização), quanto cada qual efetivamente paga de carga tributária (quanto cada contribuinte arrecada). No contencioso fiscal, cada ponto discute sua "legalidade abstrata" na impugnação ao auto de infração, mas não tem noção nem informação da legalidade concreta aplicada a todos os outros contribuintes que sofreram autuações semelhantes, tudo e sempre, em nome da proteção ao sigilo fiscal do contribuinte. Na despesa pública, o mesmo problema ocorre, mas em menor proporção em decorrência dos benefícios inegáveis da Lei de Responsabilidade Fiscal e outras normas de controle financeiro.

Essa lógica de poder, dominação e privilégios ocultos (que fala em nome da legalidade abstrata, mas esconde a LEGALIDADE CONCRETA e prática oportunamente mediante a estratégia do segredo e do sigilo da informação) sofre drástica ruptura com a Lei da Transparência, a Lei de Acesso à Informação e a moderna tecnologia de rede (internet) que permite essa nova lógica da legalidade.

O que muda com a entrada em vigor destes dois diplomas normativos? Cada vez mais, torna-se possível que novos atores participem da discussão sobre alternativas de interpretação da lei e a respeito de decisões tomadas por administradores públicos (escolhas realizadas com base na moldura da legalidade). Mais participação implica novas formas de responsabilização e controle: a sociedade civil passa a atuar como protagonista de debates acerca de questões de interesse público (a imagem de redes distribuídas ganha força em detrimento de um modelo de direito pautado em redes centralizadas).

1.5. A influência da transparência na livre concorrência: garantir a isonomia e o controle social

Não esqueçamos que direito ao acesso à informação (e decorrente controle social) dos atos de aplicação da legalidade decorre diretamente das noções de regime democrático, de República, de legalidade e de Estado de Direito: portanto, não precisariam sequer de disposição constitucional expressa e muito menos de lei complementar ou ordinária para se impor a todas as autoridades públicas dos três poderes.

Mas não apenas tais noções (democracia, república, legalidade e estado de direito) foram amplamente consagradas na Constituição Federal de 1988, esta também exige o respeito ao princípio da livre concorrência em nossa ordem econômica em seu art. 170, IV. Além disso, a proteção à "livre

concorrência" aparece expressamente na Constituição no art. 155, § 4.º, IV, *b*, na fixação de alíquotas para o ICMS, bem como no art. 146-A, que determina que a lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003).

Ou seja, da perspectiva fiscal e econômica respeitar o princípio da livre concorrência exige que o Estado, por meio de suas intervenções (ou omissões), não crie obstáculos para que a iniciativa privada possa ofertar livremente seus produtos ao mercado. Este mandamento proíbe, portanto, que haja legalidades fiscais díspares, sem fundamento legal expresso e econômico comprovado, que criem distorções no domínio econômico o qual, por princípio, deve ser regido pela igualdade dos agentes regulando-se pelo sistema de oferta e demanda. A transparência, neste aspecto, é fundamental: especialmente porque um dos principais componentes da formação dos preços são os tributos, se não houver igualdade na tributação fica evidentemente comprometida a livre concorrência.

Portanto, só a transparência e o controle social podem garantir que não haja distorções à livre concorrência seja na tributação, seja no gasto público. Empresas concorrentes devem pagar cargas tributárias semelhantes e proporcionais às suas operações. É injustificável, e no mínimo insólito, o Fisco defender o sigilo sobre os valores arrecadados pelas empresas sob a justificativa de que o acesso simétrico à informação entre as empresas exporia publicamente as "estratégias tributárias": não é função do Fisco proteger e defender o segredo do planejamento tributário das empresas. Aliás, é paradoxal, porque na prática o Fisco autua e coíbe sistematicamente o planejamento tributário.

Ora, se uma empresa licitamente reduz a carga tributária, o princípio da igualdade e da livre concorrência exige que as demais empresas do mesmo setor saibam, minimamente, dessa informação para buscar formas legítimas de equacionar sua carga tributária. A informação sobre a carga tributária efetiva paga pela empresa concorrente é direito legítimo e resguardado pela Constituição para garantir a livre concorrência: nem o valor do tributo pago, nem as engenharias jurídicas para reduzir a carga tributária podem ser protegidas em nome do sigilo fiscal. Muito pelo contrário, a regra maior da igualdade perante a lei não pode beneficiar interpretações criativas protegidas pelo sigilo como se fossem segredos industriais: a lei tributária deve ser aplicada de forma isonômica, diferenças que desequilibram a livre concorrência devem ser explicitadas e justificadas publicamente. Considerar o exercício do planejamento tributário lícito um direito do contribuinte é algo legítimo, pretender ocultar informações sobre os atos de legalidade

concreta em nome da proteção ao segredo do "planejamento tributário" fere a igualdade e a livre concorrência. Mas argumentar que o interesse do Fisco é defender o direito à "patente" e ao "segredo" do planejamento tributário em nome da proteção ao contribuinte e à livre concorrência é, para ficarmos no plano do eufemismo, paradoxal!

Portanto, só a ampla divulgação da carga tributária de todas as empresas pode garantir o efetivo controle social da isonomia e assegurar a livre concorrência: sem isso há desvio de finalidade da legalidade para beneficiar interesses escusos e estranhos à racionalidade e ao direito.

1.6. Transparência como instrumento da realização da igualdade (*caput* do art. 5.º modulando seus incs. X, XII e LV) mediante a da prova da concretização da legalidade

Ocorre que há dois planos de legalidade: (i) a legalidade geral e abstrata que engendra a incidência conceptual ("eficácia legal" em Pontes de Miranda) e (ii) a legalidade concreta e prática que se realiza com incidência jurídica efetiva ("efetividade" em Pontes ou "eficácia social" em Kelsen). É esta última legalidade que Pontes de Miranda chama "efetividade" que Hans Kelsen define como o derradeiro ato de aplicação do direito: aquela que produz enunciados conformativos de norma individual e concreta. Sem esta aquela não se realiza, sem aquela esta perde seu fundamento legal.

A transparência prática da legalidade permite a prova e verificação da aplicação dos fatos descritos hipoteticamente na lei: sem prova da realização da aplicação da lei e do correspectivo ato administrativo compromete-se a garantia do primado da igualdade.

Geraldo Ataliba adverte: "A lei é o instrumento da isonomia". E arremata: "A captação do conteúdo jurídico da isonomia exige do intérprete adequada consideração sistemática de inúmeros outros princípios constitucionais, especialmente a legalidade, critério primeiro, lógica e cronologicamente, de toda e qualquer ação estatal" (...). Igualdade diante do Estado, em todas as suas manifestações. Igualdade perante a Constituição, perante a lei e perante todos os demais atos estatais. A isonomia, como quase todos os princípios constitucionais, é a implicação lógica do magno princípio republicano, que fecunda e lhe dá substância. (...) Embora tenha larguíssima fundamentação histórica e provectas raízes culturais, o princípio da isonomia só pode ser compreendido em toda sua dimensão e significado, juntamente com o princípio da legalidade".[28]

28. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: RT, 1985. p. 133.

Sem legalidade, não há igualdade; sem igualdade não há república: são as poderosas lições do Guardião da República que parecem haver gravado sua influência e sabedoria no texto constitucional: há inúmeras regras constitucionais prescrevendo, expressa e implicitamente, a realização da legalidade nos procedimentos e processos jurídicos, vejamos: (i) o próprio *caput* do art. 5.º: "todos são iguais perante a lei"; (ii) a legalidade estrita do art. 5.º, II: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Ou leia-se: de sua devida aplicação mediante provas previstas, também, em lei para sua fiel aplicação (busca da verdade material); (iii) o reiterado art. 5.º, XII, em que o expresso acesso à inefabilidade da comunicação telefônica, em detrimento do sigilo de comunicação, permite a constituição de provas para realização da legalidade; (iv) o art. 5.º, LV, o devido processo legal com os meios e recursos inerentes: pois sem a prova, que é meio, a legalidade material não se realiza; nem a formal; (v) o art. 37: dever de legalidade, impessoalidade e eficiência da Administração Pública; e (vi) o art. 84, IV, que prescreve que "compete ao Executivo cuidar da fiel execução da lei": ora, sem provas, é impossível aplicar juridicamente a lei.

Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins advertem para a herança da preocupação com as garantias do princípio da legalidade, positivado pela primeira vez na terceira Constituição francesa de 1795, retratando a prevalência e supremacia da lei sobre as decisões dos demais Poderes e aguardando do legislador a tutela e harmonização dos direitos fundamentais sem ulteriores possibilidades de controle: "A máxima jurídica da qual se valiam os constitucionalistas alemães do século XIX era a seguinte 'não haverá intervenção na liberdade e na propriedade sem lei (que as legitime)' (Kein Eingriff in Freheit und Eigentum ohne Gesetz)".[29]

Destarte, a intimidade e a vida privada já nascem limitadas pela igualdade e pela legalidade que é seu derradeiro instrumento de realização; são diante desses "termos" que os incs. X, XII e LV do art. 5.º da CF devem ser interpretados.

1.7. Falhas e manipulação da legalidade: desapego ao contexto histórico dos atos de outorga de competência e uso criativo da linguagem das normas

A legalidade não está na lei. É um processo histórico que se constrói no eixo paradigmático do tempo. A legalidade inspira-se na lei, mas se realiza no ato de aplicação do direito. Há necessidade, pois, para apreender a "verdadeira" legalidade, de se identificar a sedimentação dos

29. DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. São Paulo: RT, 2006. p. 31.

critérios legais eleitos pelas autoridades competentes, na torrente histórica dos respectivos atos de concreção do direito.

Daí a importância do que denominamos processo narrativo do direito: sem ele abandona-se a "prática" da legalidade construída pela própria Administração Pública, para adular e atender a interesses mesquinhos que se escusam do jogo democrático.

Quer aumentar a arrecadação? Crie um novo tributo ou aumente a alíquota do ICMS-Comunicação nos limites de sua competência (fazendo-o incidir, como sempre, sobre os elementos formais – infraestrutura – da comunicação), de 25% para 40%, por exemplo. A inesgotável capacidade criativa para gerar novos sentidos sobre um mesmo texto legal, alargando-se a competência tributária, não é conduta digna do Poder Público: ESPERTEZA e OPORTUNISMO não fazem rima com LEGALIDADE e DEMOCRACIA. Para se exigir ética e lealdade do contribuinte, a Administração Pública deve, antes e *sponte própria*, agir de forma modelar. Afinal, ética não se prescreve e não se ensina com palavras se houver a omissão do Estado em dar o primeiro exemplo: sem ética na produção e aplicação da lei, não há legalidade; sem legalidade, não há Estado (que é *per excellence* um constructo de normas), muito menos um Estado Democrático de Direito, tal qual exigido pelo art. 1.º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.[30]

1.8. Quem vigia os vigilantes? A importância da transparência para o exercício da cidadania fiscal e para o empoderamento (empowerment) de setores sociais historicamente enfraquecidos no Brasil[31]

Manuel Castells explica que redes sociais existem desde os primeiros agrupamentos humanos: redes de colaboração, redes de solidariedade e, também, redes de exclusão e de dominação. A formação de redes está ligada ao desenvolvimento orgânico da ação social, elas são, por isso, flexíveis e adaptáveis. Com a

30. "Art. 1.º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição."

31. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/a/5v5h/lei-da-transparencia-lc-13109-lei-de-acesso-a-informacao-lei-125272011-e-a-constituicao-federal-de-1988-proposta-formacao-e-fundamentacao-juridica-do-indice-de-transparencia-e-cidadania-fi. Acesso em 14.03.2014.

modernização e o aumento da complexidade social, redes flexíveis se tornaram incapazes de administrar novos problemas emergentes. Organizações de estrutura centralizada, hierarquia vertical e enrijecida (como Estados, exércitos e Igreja) ganharam espaço em detrimento de redes orgânicas e flexíveis. Estas últimas passaram a ter sua atuação limitada ao espaço da vivência pessoal e tornaram-se quase invisíveis para o pensamento social (de acordo com Castells, as redes tornaram-se pouco visíveis também porque, em sua maioria, eram operadas por mulheres), convertendo-se, assim, em objeto de estudo de antropólogos que investigavam sociedades que não tinham passado por um processo de modernização.[32]

As transformações recentes, sobretudo a introdução da tecnologia da informação, conformaram um novo cenário, no qual redes flexíveis e distribuídas voltaram a ganhar força: tais redes podem, hoje, manter sua flexibilidade e, ao mesmo tempo, coordenar decisões e o trabalho de execução de modo eficiente. Redes sociais adaptáveis e distribuídas passaram, assim, a competir com organizações verticais, sem perder suas características. A internet possibilitou a ampliação e a transformação da capacidade das redes em organizar a ação social, a ação comunitária e também a ação que leva a uma mudança de percepção e valores sobre o poder. Castells argumenta que, através desses novos sistemas de mobilização, ligas da sociedade civil mais orgânicas e flexíveis podem se infiltrar e modificar a rigidez da organização do Estado.[33]

Com base no diagnóstico de Castells, John Braithwaite discute formas de regulação em rede capazes de pôr limites à concentração de poder:[34] investiga, nesses termos, como se dá o embate de forças na Sociedade da

32. CASTELLS, Manuel. "Redes sociais e transformação da sociedade". *Cadernos Ruth Cardoso* (1/2010). Centro Ruth Cardoso, 2010 e CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. vol. 1. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

33. Zygmunt Bauman não é tão otimista quanto Castells e escreve a respeito de perdas que sofremos em razão de um recuo da "proximidade contínua, pessoal, direta, face a face, multifacetada e multiuso". Segundo Bauman, atualmente os indivíduos utilizam novas possibilidades disponibilizadas pela tecnologia para evitar relações íntimas e duradouras. CASTELLS, Manuel. "Redes sociais e transformação da sociedade". *Cadernos Ruth Cardoso* (1/2010). Centro Ruth Cardoso, 2010; BAUMAN, Zygmunt. *Amor Líquido – sobre a fragilidade dos laços humanos*. Rio de Janeiro: Zahar, 2004 e BAUMAN, Zygmunt. Entrevista para o Fronteiras do Pensamento em 08.08.2011 (Porto Alegre) e 09.08.2011 (São Paulo). Disponível em: <www.youtube.com/watch?v=POZcBNo-D4A>. Acesso em: 14.03.2014.

34. BRAITHWAITE, John. "Responsive Regulation and Developing Economies". *World Development* vol. 34, n. 5. Elsevier, 2006. p. 884-898.

Informação e que direção deve ser dada a lutas contra novas formas de dominação.

Braithwaite procura pensar uma teoria da democracia conectada às noções de "governança em rede" e "regulação responsiva" (*responsive regulation*) de modo a fornecer uma resposta republicana a dilemas do tempo presente. Em contraposição a concepções de democracia em que os vigilantes dos vigilantes, em última análise, são sempre parte do Estado; trata-se de discutir formas de responsabilização deliberativa e circular. A ideia é permitir que todos sejam capazes de responsabilizar a todos e cada organização possa ser responsabilizada por indivíduos que dela participam. A fórmula de Montesquieu, que buscava limitar a dominação através da separação clara entre três poderes públicos (Executivo, Legislativo e Judiciário), é, para Braithwaite, insuficiente, já que não reconhece que há virtude no entrelaçamento de atores públicos e privados: os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário podem conectar-se a outros atores através de redes de governança.

Braithwaite explica que a interpretação das regras jurídicas (ou, tal como vimos denominando, a legalidade concreta) surge, em círculos de conversação. Juízes, tribunais, administradores públicos são atores relevantíssimos que fazem parte de tais círculos; mas – Braithwaite insiste – não são os únicos atores.[35] A segurança jurídica torna-se nesse contexto uma questão pragmática: isto é, conecta diálogo entre diversos atores sociais fortemente marcado pela referência a textos legais – não se refere exclusivamente à relação entre um intérprete (como um juiz ou um administrador público) com um texto. O pressuposto para a constituição de tais círculos de deliberação, capazes de limitar o abuso de poder (desmontar alianças de grupos econômicos e políticos) e a transparência dos atos de concretização do direito.

Além de um ideal de democracia, Braithwaite argumenta que teorias sobre democracia, governança em rede e regulação responsiva conformam um "ideal de efetividade" (*effectivness ideal*), especialmente importante para

35. "Regras são apenas uma das coisas que emergem dos círculos de deliberação. Uma outra coisa que deles emerge é a interpretação das regras. Estas surgem de círculos de conversação nos quais juízes e tribunais podem ser especialmente influentes." BRAITHWAITE, John. "Responsive Regulation and Developing Economies". *World Development* vol. 34, n. 5. Elsevier, 2006. p. 884-898 e BRAITHWAITE, John. "Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty" . *Australian Journal of Legal Philosophy*, vol. 27, 2002. p. 47-82. Disponível em: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=329400]. Acesso em 14.03.2014.

países periféricos: ações conduzidas por redes de atores governamentais e não governamentais podem ajudar a superar o déficit de força de concretização (*enforcement*) de normas jurídicas. São, igualmente, teorias mais úteis na medida em que são capazes de nortear, desde já, a ação. Uma concepção de democracia que a define como um atributo exclusivo do Estado não é capaz de fornecer um referencial prático para a ação em situações em que lidamos com um Estado com pouca capacidade regulatória (como Estados da América Latina). Faz parecer, nesses casos, que a única opção que resta aos cidadãos é demandar uma resposta estatal (que provavelmente não virá); isto os desautoriza a construírem eles mesmos, agora, a democracia. De outro lado, pensar a democracia como um processo conexo à vida cotidiana e que é construído por diversos atores (não apenas o Estado) permite estabelecer um norte prático para a ação: constrói-se democracia ao verificar como se gasta dinheiro público, ao participar de um sindicato, ao enviar emails para amigos discordando da postura de um grupo de empresas, ao engajar-se em manifestação pública etc.[36]

Responsividade (*responsiveness*) significa respeito pela integridade de práticas e autonomia de grupos; isto é, sensibilidade para a textura complexa da vida social. O desafio atual é encontrar respostas regulatórias capazes de fortalecer instituições e, ao mesmo tempo, levar a sério novos atores, novas demandas e expectativas.

Abusos de poder podem ser limitados de forma mais eficiente por uma pluralidade complexa de muitos poderes separados ou "nós semiautônomos de governança em rede".[37] Tais nós de governança pública, privada ou híbrida necessitam, por um lado, ter autonomia suficiente para não serem dominados por outros nós de governança e, por outro, precisam ter capacidade para pôr limites a abusos de poder. De acordo com Braithwaite, entes estatais deveriam ser mais sensíveis (ou "responsivos") à forma que cidadãos e organizações se autorregulam antes de intervir de modo mais severo.

O potencial transformador da educação fiscal e a sua conexão com a política reside no empoderamento (*empowerment*) de diferentes atores

---

36. Sobre a conexão entre democracia e vida cotidiana na tradição pragmatista merece destaque a obra de John Dewey. Cf. DEWEY, J. "The Public and its Problems". *Later Works* vol.2. Standard Southern Illinois University (SIU) editions. BRAITHWAITE, John. "Responsive Regulation and Developing Economies". *World Development* vol. 34, n. 5. Elsevier, 2006. p. 884-898.

37. BRAITHWAITE, John. "Responsive Regulation and Developing Economies". *World Development* vol. 34, n. 5. Elsevier, 2006. p. 884-898.

que historicamente foram enfraquecidos (tanto por um estatismo como por um privatismo exagerado) e que devem ter direito de conhecer e discutir as normas, tais como são concretizadas pela Administração Fiscal. Transparência na aplicação das leis e clareza acerca do posicionamento de instituições (como a Receita Federal do Brasil, Secretarias da Fazenda e Receitas Estaduais) é a chave para uma participação efetiva da sociedade civil em questões referentes à tributação. Observe-se que este tema, cada vez mais, alcança posição central em diversas disciplinas; está, por exemplo, na pauta da discussão sobre governança coorporativa, *accountability*, atuação de organizações não governamentais e empresas sociais.

Braithwaite está ciente dos muitos obstáculos práticos para a realização do ideal regulatório proposto. É certo que redes, em países periféricos, estão mais orientadas em manter o poder de grandes corporações ou de oligarquias locais do que em realizar avanços democráticos. Pergunta-se, então: "como atores estatais ou organizações sociais que atuam em defesa de direitos humanos ou da institucionalização de processos democráticos podem agir em circunstâncias em que redes favorecem a manutenção de desigualdades econômicas e políticas?". Braithwaite responde: agindo em rede. Atores fracos podem se fortalecer ao se conectarem com outros atores fracos. Ainda, os interesses dos mais fortes não são monolíticos. Os mais fracos podem utilizar o poder de um ator forte contra outro ator forte: por exemplo, organizações sociais voltadas à proteção do meio ambiente e dos direitos humanos podem atuar junto com a União Europeia contra os Estados Unidos ou contra grandes corporações; ou, em um caso diferente, interesses norte-americanos podem ser mobilizados, por meio da influência daquelas organizações sociais, contra a União Europeia.[38]

2. ESTUDO DE CASO: MANIPULAÇÃO DA LEGALIDADE PELO DESAPEGO AO CONTEXTO HISTÓRICO DOS PRÓPRIOS ATOS DE APLICAÇÃO DO DIREITO E USO CRIATIVO DA LINGUAGEM DAS NORMAS

Em 2011, a EMPRESA K foi cientificada de Auto de Infração para cobrança de ICMS-Comunicação sobre a veiculação de material publicitário em suas páginas eletrônicas.

A sucinta motivação do Auto de Infração limitou-se à alegação de que as receitas auferidas pela Empresa em decorrência da divulgação de propaganda em suas páginas eletrônicas estariam sujeitas ao ICMS-

38. BRAITHWAITE, John; AYRES, Ian. "Tripartism: Regulatory Capture and Empowerment". *Law & Social Inquiry*, vol. 16, n. 3 (Summer, 1991), p. 435-496 e BRAITHWAITE, John. "Responsive Regulation and Developing Economies". *World Development* vol. 34, n. 5. Elsevier, 2006. p. 884-898.

-Comunicação nos termos do art. 1.º, III, e 2º, XI, ambos do Regulamento do ICMS de São Paulo, aprovado pelo Decreto 45.490 de 30.11.2000 ("RICMS/SP"):

> **Art. 1.º** O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre (Lei 6.374/1989, art. 1.º, na redação da Lei 10.619/2000, art. 1.º, I):
>
> (...)
>
> III – prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
>
> (...)
>
> **Art. 2.º** Ocorre o fato gerador do imposto (Lei 6.374/1989, art. 2.º, na redação da Lei 10.619/2000, art. 1.º, II, e Lei Complementar federal 87/1996, art. 12, XII, na redação da Lei Complementar 102/2000, art. 1.º):
>
> (...)
>
> XII – na prestação onerosa de serviços de comunicação feita por qualquer meio, inclusive na geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza;

É interessante notar que a redação da legislação paulista coincide perfeitamente com a redação do art. 2º, III, da LC 87, de 13.09.1996 ("LC 87/1996"), a qual foi editada em substituição ao Convênio ICM 66, promulgado em 16.12.1988 ("Convênio 66/88"), logo após a Constituição Federal de 1988, em atendimento ao disposto no art. 34, § 8.º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ("ADCT").

Mesmo há tanto tempo no sistema, essa norma passou a ser aplicada pelo Fisco Estadual, no que se refere à veiculação de material publicitário na Internet, somente no ano de 2011. A exemplo disso, mesmo tendo sido fiscalizada desde sua constituição (ou seja, há pelo menos 15 anos), a EMPRESA K nunca foi autuada ou orientada a pagar o ICMS-Comunicação sobre as receitas decorrentes de veiculação de propaganda. Contudo, no ano de 2011, recebeu autuação dos anos de 2008 e 2009, no valor de cerca de 1 bilhão de reais.

O valor do Auto de Infração corresponde, por curiosidade, a pouco mais que o lucro líquido da EMPRESA K nestes mesmos anos. Ressalte-se que o valor do ICMS-Comunicação cobrado no Auto de Infração não foi repassado nas faturas enviadas aos contratantes da Empresa para veiculação de suas propagandas, dada a falta de clareza da legislação aliada à omissão do Fisco em oferecer critérios de interpretação. Além disso, o valor do

ICMS-Comunicação pago pela aquisição das redes de telecomunicação também não foi registrado como crédito a ser legitimamente deduzido do ICMS-Comunicação incidente nos termos da autuação.

2.1. Problema Central do Caso: falta de comunicação clara sobre (i) o uso do vocábulo "comunicação" e (ii) as origens e armadilhas que envolvem a falta de comunicação

Paradoxalmente, o problema central da incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação ("ICMS") nesta última modalidade ("ICMS-Comunicação") é um problema de "comunicação". Mais precisamente a falta de consciência sobre a imprestabilidade do vocábulo "comunicação" como diretivo ou objeto de conduta prescritiva, e o decorrente abuso na interpretação do amplo significado e das possibilidades que esse termo oferece.

É essencial compreender os seis elementos da comunicação, muito bem descritos pelo linguista Roman Jakobson:[39]

Elementos Subjetivos:

Emissor – o que emite a mensagem.

Receptor – o que recebe a mensagem.

Elementos Formais:

Código – a combinação de signos utilizados na transmissão de uma mensagem. A comunicação só se concretizará se o receptor souber decodificar a mensagem.

Canal de Comunicação – por onde a mensagem é transmitida: infraestrutura de comunicação.

Elementos Materiais:

Contexto – a situação a que a mensagem se refere, também chamado de referente.

Mensagem – o conjunto de informações transmitidas.

Ruído[40] **–** qualquer perturbação na comunicação.

---

39. JAKOBSON, Roman. *Linguística e comunicação*. Tradução de Izidoro Blikstein e José Paulo Paes. São Paulo: Cultrix.

40. Não é tratado por Roman Jakobson como elemento da comunicação, mas é considerado na compreensão dos problemas que envolvem as chamadas afasias ou falhas na comunicação.

Em primeiro lugar, é importantíssimo entender que o sentido da palavra "comunicação" é amplo e vago. Pode-se entender comunicação em pelo menos duas acepções que aqui nos interessam: (i) "comunicação" como o processo ou infraestrutura – **elementos formais** que garantem as condições técnicas de comunicação e (ii) "comunicação" como mensagem ou conteúdo daquilo que se comunica (um dos **elementos materiais**). Explorando tal ambiguidade poderia se dizer que a "comunicação" (canal físico + código) viabiliza a transmissão da "comunicação" (mensagem + contexto), garantindo a efetiva realização da "comunicação" (produto = resultado). Estamos, pois, diante de, ao menos, dois sentidos do vocábulo "comunicação", que produzem inevitável ruído na interpretação da regra de competência constitucional (art. 155, II, da CF/1988).

2.2. É Impossível não se comunicar

Perante esse esquema analítico, fica claro que quase tudo é comunicação. Daí o primeiro axioma da comunicação (ao todo são quatro) exposto por Watzlawick, Beavin e Jackson no clássico livro *Pragmática da comunicação humana*:[41] é impossível não comunicar.

A simples presença de uma pessoa modifica o comportamento do outro, sem a mínima troca de palavras. Basta a presença do outro para modificar seu comportamento, e impossível fugir desta comunicação. Neste sentido, qualquer comportamento é igual a comunicação!

Eis o problema gerado pelo uso indiscriminado do termo "comunicação". O ICMS-Comunicação, como herdeiro do imposto federal sobre comunicações, sempre incidiu sobre os "Elementos Formais" da comunicação (canal de comunicação + código), que envolvem a infraestrutura técnica necessária para a comunicação. Contudo, os Estados pretendem exercer sua competência além dos limites constitucionais, sujeitando apenas o conteúdo à incidência do ICMS-Comunicação: a mensagem veiculada = "comunicação" como conteúdo que trafega no canal físico. Ou seja, o Estado já tributa a "comunicação" canal físico e pretende, agora, mediante o Auto de Infração objeto do presente caso, tributar o conteúdo comunicado através dos canais de infraestrutura de comunicação.

41. WATZLAWICK, Paul; BEAVIN, Janet Helmick; JACKSON, Don D. *Pragmática da comunicação humana.* São Paulo: Cultrix, 1993, p. 44.

3. MATRIZ TRIDIMENSIONAL DA LEGALIDADE E PERCURSO FÁCTICO-NARRATIVO DA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE PUBLICIDADE. LEGALIDADE 1 (ANTES DA CF/1988): PODER MILITAR E A UNIÃO FORTALECIDA; LEGALIDADE 2 (APÓS A CF/1988): TRANSFERÊNCIA DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA TRIBUTAR TRANSPORTES E COMUNICAÇÃO AOS ESTADOS; LEGALIDADE 3 (LC 87/1996): CONFIRMAÇÃO LEGAL; LEGALIDADE 4 (EC 3, EC 33 E EC 42): A CONFIRMAÇÃO CONSTITUCIONAL; LEGALIDADE 5 (DECISÃO STJ/SÚMULA 334) E A "TENTATIVA: PARTE I": CONFIRMAÇÃO JURISDICIONAL; LEGALIDADE 6 (LC 116): A "TENTATIVA PARTE II" E LEGALIDADE 7 (PROJETOS DE LC 208/2001 E 230/2004): FACTICIDADE DE PROCESSO LEGISLATIVO EM CURSO PARA RETORNAR A VEICULAÇÃO DA PUBLICIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS DA LC 116

Matriz tridimensional da legalidade: contexto, ato e sentido normativo, nessa ordem. *Primeiro* o contexto, pois a própria existência do fato produtor da norma (trâmites legislativos) depende de fatos que lhe são anteriores: (i) os fatos sociais, econômicos e políticos que demandaram a produção da norma, e o próprio contexto histórico, legal e jurídico do momento do ato produtor, que informa e motiva a elaboração do enunciado (Constituição, lei ou ato administrativo). *Segundo*, o ato de enunciação[42] mediante o qual se realiza o fato jurídico, que é fonte material da produção da norma: (ii) atos materiais de produção do direito (ato do poder constituinte, ato legislativo, ato administrativo e ato jurisdicional), em que a existência de contexto anterior e a interpretação de textos normativos são pressupostos. *Terceiro* – sentido normativo –, interpretante (sujeito que interpreta) que, inserido no contexto histórico de realização do ato normativo, concebe o sentido normativo: (iii) significados da norma, da lei e do sistema legal devidamente situados no tempo histórico e no espaço social (sentido paradigmático das normas constitucionais e legais, e dos atos administrativos e jurisdicionais). É o direito se realizando, rente à realidade.

Por isso, não se podem entender as normas sem entender os fatos e contextos que situam e constituem o direito. Aqui se encontram Direito, Economia e Realidade não como formas metafísicas da interdisciplinaridade, mas como formas concretas de relacionamento do espaço factual que se forma e conforma o relacionamento do direito com todas as disciplinas que representam e constituem aqui o que chamamos de realidade.

42. "A existência de um enunciado pressupõe a execução de um ato que coloca a língua em funcionamento. Ao ato mesmo de produção de enunciados chama-se enunciação." MOUSSALLEM, Tárek M. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 107.

Aliás, foi sob a análise desse processo narrativo e dialético, entre contexto, ato e sentido normativo, que o Supremo Tribunal Federal ("STF") restringiu a competência para instituição do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores ("IPVA") sobre aeronaves. Sob o voto condutor do Min. Gilmar Mendes,[43] firmou-se o entendimento de que, pelo fato de o IPVA ter sucedido a Taxa Rodoviária Única, as embarcações e as aeronaves não estavam comportadas na expressão "veículo automotor", rememorando os julgamentos dos Recursos Extraordinários 134.509 e 255.111.

No mesmo sentido, constata-se que o ICMS-Comunicação é herança do Imposto Único sobre Telecomunicações ("ISC"), em que o termo "comunicação" abrangia tão somente os serviços de telefonia, televisão e radiodifusão, regulados pela Lei 4.117, de 27.08.1962 ("Código Brasileiro de Telecomunicações"), recepcionada pela CF/1988.

A dúvida sobre a relevância desses fatos sociais, econômicos e políticos na *mens legis* do ato de criação do direito (ou na "intenção" do legislador) não pode obscurecer a importância deles no mundo jurídico: foi a eficácia legal, jurídica e social da *Legalidade 1* (antes da CF/1988, em que estava concentrada na União a tributação sobre telefonia, televisão e radiodifusão) que induziu a Constituinte à *Legalidade 2* (após a CF/1988), transferindo aquele imposto federal – incidente sobre telecomunicações – aos Estados. Foi essa situação que gerou a necessidade da regulamentação do ICMS por lei complementar, instaurando-se a *Legalidade 3* pela edição da LC 87/1996. Foi a eficácia legal da LC 87/1996 e o convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária ("Confaz") tendente a tributar a radiodifusão do ICMS-Comunicação que levaram o Congresso Nacional a obstar essa pretensão mediante a criação de imunidade específica. Assim, mediante a EC 42, de 19.12.2003 (EC 42), instaurou-se a *Legalidade 4*, circunstância que induziu os Estados à tentativa de tributar os provedores de acesso à Internet, motivando a *Legalidade 5*, estabelecida pela Súmula 334 do Superior Tribunal de Justiça ("STJ"). Os julgados que deram origem a tal Súmula confirmaram a premissa maior (*ratio decidendi*) de que o conceito de "comunicação" para efeitos de incidência do ICMS-Comunicação é direcionado pelo Código Brasileiro de Telecomunicações [sucedido pela Lei Geral de Telecomunicações (Lei 9.472, de 16.07.1997)].

---

43. Recurso Extraordinário 379.572. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28379572%2ENUME%2E+OU+379572%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bwn4rdf. Acesso em 14.03.2014.

Paralelamente, foi aprovada pelo Congresso Nacional a LC 116, de 31.07.2003 ("LC 116"), que originariamente incluía o item 17.07 na lista de serviços. Esse item previa genericamente a veiculação de propaganda como serviço sujeito ao Imposto sobre Serviços ("ISS"), mas foi vetado pelo Presidente da República sob a alegação de que era inconstitucional, pois afetava a imunidade dos periódicos. Mitigada a *zona de incidência* por veto presidencial, a atual LC 116 retrata a *Legalidade 6,* que induziu a criação de projetos de leis complementares específicas para restaurar a incidência da tributação municipal sobre provedores de acesso e veiculação de publicidade, indicativas da *Legalidade* 7. Simultaneamente, a *Legalidade 6* deu azo à tese fazendária no sentido de "cavar" nova competência para os Estados mediante criativa interpretação, que silenciosamente invade a sombra do aludido veto para exigir ICMS-Comunicação sobre a veiculação de material publicitário na Internet.

3.1. Contextos Histórico e Econômico Pré-Constituinte de 1988: crescimento exponencial do setor de serviços, descentralização e negociação com os Estados para a transferência do Imposto Federal sobre Comunicações (ISC), incidente sobre serviços de telecomunicações

O direito intervém no comportamento dos agentes econômicos, assim como também o comportamento desses agentes (induzidos pelo direito) serve de motivação (fonte material) para alterar o próprio direito: esta dialética entre fato social e produção normativa é patente no presente caso, e decorre do fortalecimento do setor de serviços do nosso País.

É notório o crescimento exponencial do Setor de Serviços (terceiro setor) e o forte *lobby* dos Estados, especialmente de São Paulo, na Constituinte de 1988, para deslocar as mais rentáveis áreas desse setor para a competência estadual, acrescentando o "S" e estendendo o então ICM aos serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Recente Estudo do[44] Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) mostra atualmente que o Setor de Serviços representa 2/3 do emprego urbano. Pode-se verificar que entre 1971 e 2007, a expansão do setor de serviços ocupou proporção maior na composição do PIB brasileiro.[45]

---

44. MELO, Hildete et al. *O setor de serviços no Brasil: uma visão global*, Texto para Discussão n. 549.

45. *Setor de serviços e sua interação com a indústria: uma análise para a Região Sudeste pós-Plano Real*. Estudo da SEP – Sociedade Brasileira de Política Econômica: http://sep.org.br/artigo/4_congresso/1453_36f7dcf9ceb20b92423cec2789fea796.pdf

Tal situação tende, naturalmente, a deteriorar a base impositiva do ICMS[46] e a aumentar a base tributável do ISS, o que induz o Estado a invadir a competência tributária municipal – em vez de aumentar suas alíquotas mediante lei – para manter crescente sua arrecadação. É o problema ético da ofuscação ou ilusão[47] tributária: *modus operandi* em que o Governo pressiona a Administração Tributária para arrecadar mais e o Fisco, então, alarga sua área de competência impositiva, cavando Autos de Infração e omitindo-se do debate democrático sobre o aumento da carga tributária pelo oneração de novas hipóteses de incidência e da negociação política perante os Municípios.

O setor de serviços tem importância fundamental para os países em desenvolvimento. Nas economias avançadas, 2/3 do valor adicionado e do emprego decorre do setor de serviços.[48] Esse fato econômico, crescente nos últimos anos, fez com que a base tributária dos Municípios naturalmente aumentasse, em detrimento da base tributária dos Estados. Na qualidade de fonte material, esse fato poderia ensejar ato de produção legislativa para revisão da distribuição das competências constitucionais tributárias. Contudo, não pode motivar a atuação arbitrária do Fisco Estadual que, mediante interpretação criativa da legislação vigente, pretende usurpar competências municipais e alargar sua competência para tributar serviços de comunicação.

3.2. Legalidade 1 (antes da CF/1988). Poder Militar e a União Fortalecida: competência federal para tributar serviços de telecomunicações (telefonia, televisão e radiodifusão)

Antes da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ("CF/1988"), sob a vigência da Constituição de 1967 ("CF/1967"), não cabia ao Estado tributar quaisquer serviços de comunicação ou veiculação de publicidade: o imposto sobre *serviços de telecomunicações*

46. VITO TANZI, no referendado artigo Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites, *IMF Working Paper 00/181*, demarcou como desenvolvimento tecnológico e a globalização vêm provocando inevitáveis fissuras (cupins) nas tradicionais bases tributárias dos países da OCDE: na renda (deslocamento das companhias para países de tributação reduzida), na folha de salários (automação e terceirização) e na parte do IVA sobre bens corpóreos (deslocamento da atividade econômica para o setor de serviços).

47. Conforme Tino Sanandaji (University of Chicago) e Björn Wallace (Stockholm School of Economics) no artigo Illusion and Fiscal Obfuscation: An Empirical Study of Tax Perception in Sweden.

48. Conforme HIPP, C. *et al***.** The incidence and effects of innovation in services: evidence from Germany. *International Journal of Innovation Management*, vol. 4, n. 4, p. 471-453, Dec. 2000.

competia à União e o imposto sobre *veiculação de propaganda*, aos Municípios.

Em conformidade à CF/1967, cabia à União tributar a "comunicação" mediante o Imposto Único sobre Serviços de Transportes e de Comunicações ("ISC"):

> **Art. 22.** Compete à União instituir imposto sobre: (...).
>
> VII – serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;

No plano da lei complementar, o art. 68 do CTN prescrevia as seguintes normas gerais sobre o ISC:

> SEÇÃO V
>
> Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações
>
> **Art. 68.** O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e comunicações tem como fato gerador: (...)
>
> II – a prestação do serviço de comunicações, assim se entendendo a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território.

No plano da doutrina, Aliomar Baleeiro,[49] em seus comentários ao Código Tributário Nacional, pontifica:

> (...) Igualmente não há restrição outra em relação ao imposto sobre comunicações senão as de que estão excluídas as intramunicipais. Quaisquer outras que importem em transmitir ou receber mensagens por qualquer processo técnico de emissão de sons, imagens ou sinais, papéis etc., estão sob o alcance do imposto federal, desde que constituam prestação remunerada de serviços. Da columbofilia à TV. Dos serviços pneumáticos às emissões de frequência modulada para fundo musical.

No plano legal, o Executivo Federal, ao estilo do general João Batista Figueiredo, instituiu o ISC pelo Dec.-lei 2.186, de 20.12.1984 ("DL 2.186/1984"), prevendo como hipótese de incidência a telecomunicação:

49. In: *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1980. p. 258-259.

> **Art. 1.º** O Imposto sobre Serviços de Comunicações tem como fato gerador **a prestação de serviço de telecomunicações** destinadas ao uso público (art. 6.º, a e b, da Lei 4.117, de 27 de agosto de 1962).
>
> Parágrafo único. São isentos do imposto os serviços de telecomunicações nas seguintes modalidades:
>
> I – telefonia quando prestados: (...)
>
> II – televisão e radiodifusão sonora.
>
> **Art. 2.º** A alíquota do imposto é de 25% (vinte e cinco por cento).
>
> **Art. 3.º** Contribuinte do imposto é o prestador do serviço.
>
> **Art. 4.º** A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.
>
> § 1.º O preço do serviço será representado pela quantia total paga pelo usuário ao prestador do serviço.
>
> § 2.º O montante do imposto integra a base de cálculo de que trata este artigo.

Todos os dispositivos acima citados indicam que a competência federal para tributar serviços de "comunicações", originariamente, referia-se à infraestrutura de telecomunicações: telefonia, televisão e radiodifusão.

3.3. Legalidade 2 (após a CF/1988): transferência, para os Estados, da competência da União para tributar serviços de transportes e comunicações

Com o fim do período militar, o Poder Constituinte ocupou-se, naturalmente, em se contrapor aos quase 20 anos de tendências centralizadoras da União, mediante a descentralização e o fortalecimento dos Estados. Não por acaso, o objeto da disputa dos Estados foi o promissor setor das telecomunicações, até então gerador de relevante aporte de receitas para a União: surgiu o "S" relativo a serviço de comunicação do novo ICMS.

A competência dos Estados e do Distrito Federal para cobrar o ICMS-Comunicação foi prescrita pelo art. 155 da CF/1988:

> **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)
>
> II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e **de comunicação**, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
>
> (...)
>
> § 3.º À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País.

Diante da autorização constitucional, os Estados e o Distrito Federal agregaram à base tributária do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias ("ICM") os Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação ("ICMS").

Cinco anos após a promulgação da CF/1988, a EC 3/1993 ("EC 3"), ao mesmo tempo que criou a competência derivada para a União instituir o controvertido Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira ("IPMF"), introduziu pontual alteração no § 3.º do art. 155, em direta metalinguagem normativa ao sentido de "serviços de comunicação" previsto no art. 155, II:

> § 3.º À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, *b*, do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País. (Redação Original)
>
> § 3.º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela EC 3/1993)

Dizemos que tal alteração foi feita em *direta metalinguagem normativa ao sentido de* "*serviços de comunicação*" porque o legislador, ao interpretar a competência estadual prevista no art. 155, II, da CF/1988, o fez restritivamente, de forma a precisar que o ICMS-Comunicação seria o único tributo a incidir sobre os serviços de telecomunicação.

No plano vertical do processo de positivação da competência para instituição do ICMS-Comunicação, foi editado o Convênio 66/1988, que definiu as novas feições do ICMS, na forma do art. 34, § 8.º, do ADCT e da LC 24, de 07.01.1975 ("LC 24/1975"). O art. 2.º do referido Convênio previa que:

> **Art. 2.º** Ocorre o fato gerador do imposto:
>
> X – na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior.

Note-se que tal dispositivo confirma a ideia do fato gerador como o funcionamento da estrutura (código e canal físico) que possibilita a comunicação ("ocorre o fato gerador"), em consonância com a legislação em vigor à época, especialmente o Glossário de Termos Técnicos Anexo

ao Decreto 97.057, de 10.11.1988 (Regulamento Geral da Lei 4.117, de 27.08.1962 – Código Brasileiro de Telecomunicações):

> **Emissão** é produção de sinais de telecomunicação em ponto capaz de propiciar sua transmissão através de qualquer meio exterior a uma estação de telecomunicação;
>
> **Transmissão** é transferência unilateral de informação de um ponto a outro por meio de sinais; e
>
> **Recepção** é a entrada de sinais de telecomunicação em qualquer sistema, rede, equipamento, estágio ou dispositivo, para decodificação imediata ou posterior.

Ou seja, até então não se cogitava tributar nada além das telecomunicações, tal qual regulado pelo Código Brasileiro de Telecomunicações vigente à época: para tanto, basta substituir os vocábulos que definem o fato gerador do ICMS-Comunicação no Convênio 66/1988 (depois literalmente reproduzido na LC 87/1996) pela definição dos mesmos termos ("emissão", "transmissão" e "recepção") do Regulamento da Lei Geral de Telecomunicações.

3.4. Legalidade 3 (LC 87/1996): confirmação legal de que o ICMS-Comunicação restringe-se aos serviços de telecomunicações, em conformidade com o Código Brasileiro de Telecomunicações e a Lei Geral de Telecomunicações

O art. 2.º da LC 87, de 13.09.1996, estabeleceu normas gerais definitivas quanto ao ICMS e afastou a aplicação transitória do Convênio 66/1988, definindo, denotativamente, o fato gerador do ICMS-Comunicação:

> **Art. 2.º** O imposto incide sobre:
>
> (...)
>
> III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Após a CF/1988, verifica-se completo alinhamento entre a LC 87/1996, a materialidade do antigo imposto sobre comunicações federal (ISC) e o art. 68 do CTN, sem qualquer alteração da competência tributária dos Municípios.

Em conformidade com o Código Brasileiro de Telecomunicações, o Regulamento do ICMS do Distrito Federal – Decreto 18.955, de 22.12.1997, editado logo em seguida à LC 87/1996, confirmou a vocação do ICMS-Comunicação orientado às telecomunicações:

> **Art. 2.º** (...)
>
> § 2.º Entende-se por prestação onerosa de serviços de comunicação o ato de colocar à disposição de terceiro, em caráter negocial, quaisquer meios e modos aptos e necessários à geração, à emissão, à recepção, à transmissão, à retransmissão, à repetição, à ampliação e à transferência unilateral ou bilateral de mensagens, símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.
>
> § 3.º Incluem-se entre os serviços de comunicação tributáveis pelo imposto, os serviços de:
>
> I – telecomunicações (Lei 9.472, de 16 de julho de 1997);
>
> II – radiodifusão sonora e de sons e imagens, relativamente à veiculação de mensagens de terceiros (Lei 4.117, de 27 de agosto de 1962);
>
> III – telegrama (Lei 6.538, de 22 de junho de 1979).

Com a edição da LC 87/1996, toda sedimentação legislativa é uníssona no sentido de confirmar a transferência da materialidade do imposto sobre comunicações federal (ISC) para os Estados: a transferência do "S-Comunicações" pactuada no contexto político da constituinte restringe a competência impositiva dos Estados às atividades de telecomunicações, reguladas pela União, restando intacta a competência municipal para tributar a veiculação de publicidade (item 86 da lista de serviços da LC 56/1987).

3.5. Legalidade 4 (EC 3, EC 33 e EC 42): a confirmação constitucional. Imunidade sobre os serviços gratuitos de radiodifusão

No âmbito da CF/1988 e da LC 87/1996 (Legalidades 2 e 3) era permitida a tributação do serviço de radiodifusão, juridicamente definido como espécie de telecomunicação pelo Regulamento Geral do Código Brasileiro de Telecomunicações, Decreto 52.026, de 20.05.1963, alterado pelo Decreto 97.057, de 10.11.1988:

> **Art. 6.º** Para os efeitos deste Regulamento Geral, dos Regulamentos Específicos e das normas complementares, os termos adiante enumerados têm o seguinte significado: (...)
>
> § 3.º Serviço de Radiodifusão: modalidade de serviço de telecomunicações destinado à transmissão, de sons (radiodifusão de sons, radiofonia, ou radiodifusão sonora) ou de sons e imagens (radiodifusão de sons e imagens, radiotelevisão, ou radiodifusão de televisão), por ondas radioelétricas, para serem direta e livremente recebidos pelo público em geral;

Partindo de estudos produzidos no âmbito da Comissão Técnica Permanente do ICMS – Cotepe/ICMS, órgão de assessoramento do Con-

faz composto de funcionários de carreira dos Estados, *experts* em matéria tributária, formalizou-se entendimento defendendo a tributação do serviço de radiodifusão, com o benefício fiscal de redução de base de cálculo, conforme Convênios ICMS 5/1995 e 80/2000:

> CONVÊNIO ICMS 5/1995
>
> Autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder redução da base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de radiodifusão sonora e/ou de imagens e de televisão por assinatura.
>
> O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Economia, Finanças e Tributação dos Estados e do Distrito Federal, na 77.ª reunião ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 4 de abril de 1995, tendo em vista o disposto na Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte
>
> Cláusula primeira: Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder redução da base de cálculo do ICMS de tal forma que a incidência do imposto resulte no percentual de no mínimo 5% (cinco por cento), na prestação de serviço de radiodifusão sonora e/ou de imagens e de televisão por assinatura.
>
> Cláusula segunda: A redução da base de cálculo será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.
>
> Parágrafo único – O contribuinte que optar pelo benefício previsto na cláusula anterior não poderá utilizar créditos fiscais relativos a entradas tributadas.
>
> Cláusula terceira: Na determinação da base de cálculo dos serviços de difusão sonora e de imagens, prestados através de contratos de veiculação em rede nacional ou regional, adotar-se-á a proporcionalidade em relação à população de cada Estado, de acordo com o último recenseamento do IBGE.
>
> Cláusula quarta: Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.
>
> CONVÊNIO ICMS 80/2000
>
> Autoriza o Distrito Federal a conceder isenção[45] e remissão do ICMS incidente na veiculação onerosa de mensagens de terceiros por empresas de radiodifusão de sons e imagens.
>
> O Ministro de Estado da Fazenda, os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação e o Gerente de Receita dos Estados e do Distrito Federal, na 100.ª reunião ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Teresina, PI, no dia 15 de dezembro de 2000, tendo em vista o disposto na Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte:
>
> Cláusula primeira: Fica o Distrito Federal autorizado a conceder remissão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS,

lançado ou não, incidente na veiculação onerosa de mensagens de terceiros por empresas de radiodifusão de sons e imagens, prestados até o dia anterior ao da vigência deste convênio.

§ 1.º A remissão de que trata o caput desta cláusula não implica restituição de créditos fiscais extintos.

§ 2.º A remissão de débitos ajuizados fica condicionada ao pagamento pelo interessado dos honorários e custas pertinentes.

Cláusula segunda: Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.

Nesse contexto histórico e legal surgiu a EC 33/2001, que, reiterando a redação anterior dada ao § 3º do art. 155 pela EC 3, novamente expressa a privatividade da competência do ICMS-Comunicação para tributar os "**serviços de telecomunicações**":

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)

§ 3.º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela EC 33/2001)

Foi sobre esse cenário criado pela EC 3, pela EC 33 e pelo Confaz que, mediante pressão legítima e democrática orquestrada por parte das concessionárias, foi editada a EC 42/2003 ("EC 42"), modificando a competência original do ICMS-Comunicação e determinando a imunidade dos serviços de radiodifusão gratuita:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X – não incidirá:

(...)

> d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003)

Não há sentido em afirmar que a EC 42 acrescentou qualquer sentido ao ICMS-Comunicação. Muito pelo contrário, a EC 42 tão só afirmou sobre o que o ICMS-Comunicação não poderia incidir, outorgando imunidade a esses serviços mediante simples limitação da competência tributária dos Estados.

As regras de imunidade, sempre previstas em nível constitucional (haja vista sua função de atuar negativamente sobre os limites da competência tributária dos entes federativos), não têm a capacidade de denotar a extensão, por semelhança, da base de incidência dos tributos: seu único objetivo é impedir o exercício legal do poder tributário dos entes federativos sobre específicos fatos geradores ou específicas atividades ou pessoas.

Sob outra vertente, podemos notar que a EC 42, ao limitar a competência dos Estados, considerou serviços que são espécies de serviços de **telecomunicação** (radiofusão sonora e de sons e imagens de recepção livre, ou seja, rádio e televisão aberta), agora sim em perfeito alinhamento à materialidade do ISC (antes da CF/1988), ao art. 155, II, da CF/1988, à nova referência a "serviços de telecomunicações" introduzida pela EC 3 ao § 3.º do art. 155, (ratificada pela EC 33) e em perfeita linha com o Convênio 66/1988 e a LC 87/1996.

3.6. Legalidade 5 (Decisão STJ/Súmula 334), a "Tentativa Parte I" e a Confirmação Jurisdicional: o ICMS-Comunicação incide sobre telecomunicações, sendo defeso ao Fisco alargar sua competência impositiva mediante mera interpretação, sem inovação legislativa que coloque em pauta o debate político pertinente

Em aberta guerra fiscal aos Municípios, a partir de 2001 o Confaz editou os Convênios ICMS 78/2001, ICMS 50/2003, ICMS 79/2003 e ICMS 139/2001, propondo redução da base de cálculo do ICMS-Comunicação incidente nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade acesso à Internet, de forma que a carga tributária fosse equivalente a 5% do valor da prestação... Justamente a alíquota paradigmática do ISS dos Municípios.

A Ementa dos Embargos de Divergência em Recurso Especial ("EResp") 456.650/PR, decididos contrariamente ao Fisco (Embargante), resume bem o final dessa pretensão dos Estados:

> TRIBUTÁRIO. SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET. ARTS. 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E 2.º, II, DA LC 87/1996. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ART. 61 DA LEI 9.472/1997 (LEI GERAL DE TELECOMUNI-

CAÇÕES). NORMA 4/1995 DO MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES. PROPOSTA DE REGULAMENTO PARA O USO DE SERVIÇOS E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES NO ACESSO A SERVIÇOS INTERNET, DA ANATEL. Art. 21, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS.

(...). Segundo informações da Agência Nacional de Telecomunicações – Anatel, "a Internet é um conjunto de redes e computadores que se interligam em nível mundial, por meio de redes e serviços de telecomunicações, utilizando no seu processo de comunicação protocolos padronizados. Os usuários têm acesso ao ambiente Internet por meio de Provedores de Acesso a Serviços Internet. O acesso aos provedores pode se dar utilizando serviços de telecomunicações dedicados a esse fim ou fazendo uso de outros serviços de telecomunicações, como o Serviço Telefônico Fixo Comutado" ("Acesso a Serviços Internet", Resultado da Consulta Pública 372 – Anatel). A Proposta de Regulamento para o Uso de Serviços e Redes de Telecomunicações no Acesso a Serviços Internet, da Anatel, define, em seu art. 4.º, como Provedor de Acesso a Serviços Internet – PASI, "o conjunto de atividades que permite, dentre outras utilidades, a autenticação ou reconhecimento de um usuário para acesso a Serviços Internet". Em seu art. 6.º determina, ainda, que "o Provimento de Acesso a Serviços Internet não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor e seus clientes como usuários dos serviços de telecomunicações que lhe dá suporte". Por outro lado, a Lei Federal 9.472/1997, denominada Lei Geral de Telecomunicações – LGT, no § 1.º de seu art. 61, dispõe que o serviço de valor adicionado "não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição". O caput do mencionado artigo define o referido serviço como "a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações." O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União, conforme determina o art. 21, XI, da Constituição Federal. Não oferece, tampouco, prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2.º, III, da LC 87/1996), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações. (...). Nessa vereda, o insigne Ministro Peçanha Martins, ao proferir voto-vista no julgamento do recurso especial embargado, sustentou que a provedoria via Internet é serviço de valor adicionado, pois "acrescenta informações através das telecomunicações. A chamada comunicação eletrônica, entre computadores, somente ocorre através das chamadas linhas telefônicas de qualquer natureza, ou seja, a cabo ou via satélite. Sem a via telefônica impossível obter acesso à Internet. Cuida-se, pois, de um serviço adicionado às telecomunicações, como definiu o legislador. O provedor é usuário do serviço de telecomunicações. Assim o diz a lei." Conclui-se, portanto, que, nos termos do art. 110 do CTN, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de

> prestação de serviços de conexão à Internet, para, mediante Convênios Estaduais, tributá-la por meio do ICMS. Como a prestação de serviços de conexão à Internet não cuida de prestação onerosa de serviços de comunicação ou de serviços de telecomunicação, mas de serviços de valor adicionado, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, deve ser afastada a aplicação do ICMS pela inexistência na espécie do fato imponível. Segundo salientou a douta Ministra Eliana Calmon, quando do julgamento do recurso especial ora embargado, "independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do ICMS". Embargos de divergência improvidos.

Merecem destaque as razões de decidir que constituem a PREMISSA MAIOR (*ratio decidendi*) do julgado: "o serviço que não for prestado de forma onerosa e que não for considerado pela legislação pertinente como serviço de comunicação não pode sofrer a incidência de ICMS, em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária". OU SEJA, O STJ RESGATA A ORIGEM DO ICMS-COMUNICAÇÃO NA CONSTITUINTE DE 1988, LIMITANDO SUA INCIDÊNCIA AOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES:

> (...) o serviço que não for prestado de forma onerosa e que não for considerado pela legislação pertinente como serviço de comunicação não pode sofrer a incidência de ICMS, em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária. (...) A Proposta de Regulamento para o Uso de Serviços e Redes de Telecomunicações no Acesso a Serviços Internet, da Anatel, define, em seu art. 4.º, como Provedor de Acesso a Serviços Internet – PASI, "o conjunto de atividades que permite, dentre outras utilidades, a autenticação ou reconhecimento de um usuário para acesso a Serviços Internet".

A partir da Ementa também se resgata a PREMISSA MENOR da decisão: "o Provimento de Acesso a Serviços Internet não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor e seus clientes como usuários dos serviços de telecomunicações que lhe dá suporte":

> (...) a Lei Federal 9.472/1997, denominada Lei Geral de Telecomunicações – LGT, no § 1.º de seu art. 61, dispõe que o serviço de valor adicionado "não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição". O caput do mencionado artigo define o referido serviço como "a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações". O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou

> concessão da União, conforme determina o art. 21, XI, da Constituição Federal. Não oferece, tampouco, prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2.º, III, da LC 87/1996), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações.

Entende o STJ que o provedor de acesso à Internet é usuário e tomador do serviço de comunicação prestado pela concessionária de serviços de telecomunicações, já tributada pelo ICMS, limitando-se a executar serviço de valor adicionado:

> O serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet cuida, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica. (...) a provedoria via Internet é serviço de valor adicionado, pois "acrescenta informações através das telecomunicações. A chamada comunicação eletrônica, entre computadores, somente ocorre através das chamadas linhas telefônicas de qualquer natureza, ou seja, a cabo ou via satélite. Sem a via telefônica impossível obter acesso à Internet. Cuida-se, pois, de um serviço adicionado às telecomunicações, como definiu o legislador. O provedor é usuário do serviço de telecomunicações. Assim o diz a lei".

A Ementa da decisão fecha citando o art. 110 do CTN e o voto da Min. Eliana Calmon no Recurso Especial, acabando por destacar o ponto mais importante desse julgado: é defeso ao Fisco alargar sua competência impositiva mediante mera interpretação, sem inovação legislativa que coloque em pauta o debate político pertinente. O princípio da tipicidade, aqui invocado, garante a legalidade e o inalienável princípio da separação dos Poderes. O Poder Executivo não pode subtrair prerrogativas do Poder Legislativo:

> Conclui-se, portanto, que, nos termos do art. 110 do CTN, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de prestação de serviços de conexão à Internet, para, mediante Convênios Estaduais, tributá-la por meio do ICMS.
>
> Como a prestação de serviços de conexão à Internet não cuida de prestação onerosa de serviços de comunicação ou de serviços de telecomunicação, mas de serviços de valor adicionado, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, deve ser afastada a aplicação do ICMS pela inexistência na espécie do fato imponível. Segundo salientou a douta Ministra Eliana Calmon, quando do julgamento do recurso especial ora embargado, "independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do ICMS".

Enfim, a *ratio decidendi* (fundamento jurídico que sustentou a decisão e a tese acolhida pelo STJ, além da Súmula 334) foi que a área de abrangência do ICMS-Comunicação cinge-se às operações de telecomunicações: competência originária adquirida e pactuada nos debates constituintes entre União Federal, Estados e Municípios, formalizada na CF/1988.

3.7. Legalidade 6 (LC 116) e a "Tentativa Parte II": a falácia baseada na distorção das razões de veto do item 17.07 da lista de serviços e a pretensão de exigir, agora, ICMS-Comunicação sobre a propaganda veiculada pelos provedores de acesso

A LC 116 decorreu da apreciação do Projeto de LC 1, de 19.02.1991 ("PLP 1/1991"), de iniciativa do então Senador Fernando Henrique Cardoso. Sua declarada intenção era regulamentar o art. 156, III, da CF/1988, que previa a competência municipal para tributar os serviços que não fossem de competência estadual (transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), e estivessem previstos em lei complementar.

Após mais de 12 anos de tramitação, o PLP 1/1991 foi aprovado pela Câmara e pelo Senado, seguindo para aprovação do Presidente da República. O então Presidente Luis Ignácio Lula da Silva vetou parcialmente o projeto de conversão do PLP 1/1991, exercendo a competência prevista no art. 66, § 1º, da CF/1988:

> Art. 66. A Casa na qual tenha sido concluída a votação enviará o projeto de lei ao Presidente da República, que, aquiescendo, o sancionará.
>
> § 1.º Se o Presidente da República considerar o projeto, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, vetá-lo-á total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto.

Entre os dispositivos vetados estava o item 17.07 da lista de serviços, que previa a incidência do ISS sobre "veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio". O motivo do veto foi o respeito às imunidades constitucionais:

> O dispositivo em causa, por sua generalidade, permite, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional (cf. alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988). Vale destacar que a **legislação vigente excepciona – da incidência do ISS – a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão (cf. item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da LC 56, de 15 de dezembro de 1987),** o que sugere ser vontade do projeto permitir uma

> hipótese de incidência inconstitucional. Assim, ter-se-ia, in casu, hipótese de incidência tributária inconstitucional. Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE 90.749-1/BA, 1.ª T., rel. Min. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da EC 3, de 17 de março de 1993.

Merece destaque na formação dessa Legalidade 6 a impossibilidade de o Poder Executivo alterar a redação do item 17.07 para excepcionar os jornais, os periódicos, o rádio e a televisão, justificada pelo disposto no § 2º do art. 66 da CF/1988:

> **Art. 66.** A Casa na qual tenha sido concluída a votação enviará o projeto de lei ao Presidente da República, que, aquiescendo, o sancionará.
>
> § 2.º O veto parcial somente abrangerá texto integral de artigo, de parágrafo, de inciso ou de alínea.

A leitura atenta do fundamento do veto e do art. 66, § 2.º, da CF/1988 sugere que a intenção do Poder Executivo não era suprimir da competência municipal o ISS sobre veiculação de propaganda, tampouco transferir tal competência aos Estados por meio da incidência do ICMS-Comunicação: era incluir as exceções que estavam previstas no DL 406/1968 e na LC 56/1987, relativas à veiculação de propaganda por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão. Nesta linha, lê-se ao final da Mensagem de Veto:

> Em razão dos vetos lançados, determinei à equipe de Governo empreender estudos com vistas à elaboração de projeto de lei complementar cumprindo eventuais adequações. Em breve espaço de tempo, encaminharei proposição neste sentido ao elevado crivo dos Senhores Congressistas.

Para não pairarem duvidas, é importante mencionar que a parte final das razões do veto do item 17.07 não modifica o raciocínio desenvolvido neste Estudo. A referência (i) aos serviços de comunicação que ultrapassam as fronteiras de um Município e (ii) ao Recurso Extraordinário 90.749-1/BA ("RE 90.749") não ampliam a interpretação do termo "comunicação": ele continua restrito aos serviços de telecomunicação. O próprio RE 90.749 julga caso específico de telecomunicações em que há conflito de competência entre os Municípios e a União. As razões do veto recolocam essa discussão no plano constitucional atual, ou seja, inclui a hipótese de haver conflito de competência entre os Municípios e os Estados, a teor do art. 155, II, da CF/1988: nada se altera em relação à restrição do sentido de

comunicação aos serviços de telecomunicação para efeitos de tributação pelo ICMS-Comunicação.

O referido veto ao item 17.07 tem gerado interpretações distorcidas tanto por parte do Fisco como por parte dos Tribunais, no sentido de que, não sujeito ao ISS, os serviços de veiculação de propaganda estariam compreendidos na competência estadual do ICMS-Comunicação. Entretanto, aquela premissa não leva a essa conclusão. O fato de o veto ao item 17.07 impedir a exigência daquela hipótese legal pelos Municípios nada acrescenta à competência dos Estados: supressão de competência não implica transferência de competência!

A competência constitucional para a tributação dos serviços de veiculação de material publicitário continua restrita aos Municípios: compete aos Municípios instituir ISS sobre os serviços que não sejam da competência estadual e estejam previstos em lei complementar. Não é dado aos Estados tributar serviços de competência municipal somente em razão de a lista de serviços da LC 116, após o veto presidencial, não prever tal incidência.

Na Resposta à Consulta do Estado de São Paulo n. 186, de 10.11.2005, um dos argumentos do Fisco Paulista era que a veiculação de propaganda seria tributável pelo ICMS-Comunicação porque o ISS somente incidiria sobre as atividades de *promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários* (item 17.06 da lista de serviços anexa à LC 116). Confira-se o seguinte trecho que demonstra o equívoco da Administração Tributária Estadual em pretender tributar, por exclusão, a veiculação de publicidade na Internet:

> Em síntese, a veiculação ou divulgação de publicidade, por qualquer meio, são prestações de serviço de comunicação e, como tal, estão reservadas à tributação pelo ICMS, competindo aos Municípios tributar a criação da propaganda, a elaboração artística, o planejamento da divulgação, enfim, tudo o que, relativo à propaganda e à publicidade, não diz respeito à veiculação e à divulgação.

Tal "Resposta à Consulta" que parece fundamentar a pretensão jurídica dos Estados de alargar a materialidade histórica do ICMS-Comunicação, incluindo os serviços de publicidade, configura exultante exemplo de petição de princípio (*petitio principi*) – falácia em demonstrar uma tese partindo do princípio de que ela é válida. Por exemplo: se a Bíblia é a voz divina (premissa pressupostamente válida pelo locutor), então nela está a voz de Deus. Ora, pressupor como válida, sem demonstração, a premissa de que "*veiculação ou divulgação de publicidade, por qualquer meio, são prestações de serviço de comunicação e, como tal, estão reservadas à tributa-*

ção pelo ICMS" e, por isso, compete "*aos Municípios tributar a criação da propaganda, a elaboração artística, o planejamento da divulgação, enfim, tudo o que, relativo à propaganda e à publicidade, não diz respeito à veiculação e à divulgação*" não é "interpretação": é enganação!

3.8. Legalidade 7 (Projetos de LC 208/2001 e 230/2004): facticidade de processo legislativo em curso para retornar a veiculação da publicidade na Lista de serviços da LC 116

Até a vinda da LC 116, o Deputado Júlio Semeghini propôs o Projeto de LC 208, de 2001 ("PLP 208"), que pretendia incluir o seguinte item na lista de serviços da LC 56, de 1987:

> "102 os serviços definidos no art. 61 da Lei 9.472, de 16 de julho de 1997".

A justificativa do PLP 208 era a "omissão no texto da lei complementar de um conjunto de serviços de valor adicionado que hoje são oferecidos por meio da Internet e que não existiam quando da proposição original da lei". E complementa que a alteração não abrangeria "os serviços de telecomunicações que suportam o fornecimento de serviços como o provimento de acesso à Internet ou de conteúdo gerado por prestadores de serviço pela Internet. A referência ao art. 61 da Lei 9.472, de 16 de julho de 1997 (Lei Geral das Telecomunicações), visa assegurar a aderência do que se pretende à definição legal dos serviços".

A Comissão de Constituição e Justiça proferiu seu Parecer ao PLP 208 somente em novembro de 2003, após a aprovação da LC 116 e, especialmente por esse motivo, propôs um "emendamento com o caráter de substitutivo formal". O substitutivo pretende incluir o item 1.09 na lista de serviços da LC 116: "serviços de provimento de acesso à rede mundial de computadores – Internet".

Além do PLP 208, também tramita atualmente no Congresso Nacional o Projeto de LC 230/2004 ("PLP 230"), de Relatoria do Deputado Antônio Carlos Mendes Thame. O PLP 230 foi proposto exatamente em razão do veto àquela disposição do item 17.07 da LC 116, ou seja, com o objetivo de incluir novamente o referido item na competência tributária municipal, atentando para a adequada redação:

> 17.07A – Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio (exceto em jornais, periódicos, rádio e televisão), excluindo-se da base de cálculo os valores referentes à locação dos espaços efetivamente utilizados na veiculação e os descontos legais em favor de agências de publicidade.

A justificativa do PLP 230 é "resgatar a redação constante do Dec. -lei 406/1968, que trata da 'veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio (exceto em jornais, periódicos, rádio, e televisão), respeitando as imunidades constitucionais apontadas como exceção (em pleno alinhamento, pois, com as razões de veto do item 17.07 na versão original da LC 116), e consagrar a veiculação como prestação de serviço e não como serviço de comunicação, objeto de tributação pelos Estados membros. Como discutido doutrinária e jurisprudencialmente, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a veiculação deve ser tratada como serviço de publicidade, não se confundindo com os serviços de comunicação".

O PLP 230 também já foi aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça, nos seguintes termos:

> No mérito, a proposta visa a introduzir no ordenamento jurídico hipótese de incidência do ISS que deixou de constar formalmente da tabela de serviços sujeitos a esse imposto em 2003, quando da aprovação da Lei Complementar 116. O Projeto de Lei Complementar elaborado pelo Congresso Nacional consignava esses serviços no item 17.07 (...). Encaminhado à sanção do Presidente da República, foi objeto de veto (...). A proposta ora sob análise elimina as nódoas apontadas naquela ocasião, ao ressalvar expressamente a veiculação de publicidade por meio de jornais e periódicos, além de, na redação do Substitutivo da CFT [comissão de finanças e tributação], também os "livros". (...)
>
> No que respeita aos serviços de comunicação, as ressalvas introduzidas quanto à veiculação por rádio, televisão e Internet parecem afastar a invasão da competência estadual (ICMS), como apontado nas "razoes" do veto presidencial. (...)
>
> O entendimento da melhor doutrina quanto ao tema é o de que a efetiva prestação de "serviço de comunicação" depende da ocorrência de certos elementos essenciais. (...) Sem esses elementos não se configura a "comunicação", com o que se afasta a competência tributante do Estado em favor do Município, por meio do ISS.
>
> É esse o caso dos serviços de que trata o Projeto sob exame. A veiculação de publicidade não preenche os requisitos da vontade do destinatário da mensagem e da interação entre emissor e destinatário, pelo que não se pode considerar que estejam ao alcance da incidência do ICMS. A fim de que se possam efetivamente sujeitar ao ISS, no entanto, cumpre inscrever esses serviços expressamente na Lista anexa à Lei Complementar 116, de 2003, como ora se põe.

Ou seja, enquanto o Estado, isoladamente, prefere lavrar Autos de Infração sob o "FUNDAMENTO JURÍDICO" DE RESPOSTA À CON-

SULTA[50] e, sob a tese de fragorosa petição de princípio ["*porque serviço de veiculação de publicidade é competência do ICMS-Comunicação, então, aos Munícipios compete tributar a criação da propaganda, a elaboração artística e o planejamento da divulgação*" (ou seja, porque eu tenho "a força" [para lavrar autos de infração], eu [Estado] entendo assim)], o Congresso Nacional, atento às regras democráticas e às razões de veto do item 17.07,[51] promove projeto de LEI COMPLEMENTAR, sob amplo debate nacional, regularmente aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça, determinando e confirmando que a tributação sobre veiculação de publicidade, por qualquer meio, é de competência dos Municípios.

RESPOSTA À CONSULTA ou LEI COMPLEMENTAR para fundamentar tributação e exercício de competência tributária impositiva não é questão de opinião, nem de força, nem de interpretação: é extrapolação e invasão de competência por simples e, portanto, inválido ato administrativo de "Resposta à Consulta" inconstitucional.

---

50. Reitere-se, o seguinte trecho da RC 186/01, que demonstra o equívoco da Administração Tributária Estadual em pretender tributar, por exclusão, a veiculação de publicidade na internet: "Em síntese, a veiculação ou divulgação de publicidade, por qualquer meio, são prestações de serviço de comunicação e, como tal, estão reservadas à tributação pelo ICMS, competindo aos Municípios tributar a criação da propaganda, a elaboração artística, o planejamento da divulgação, enfim, tudo o que, relativo à propaganda e à publicidade, não diz respeito à veiculação e à divulgação".

51. Reiterem-se as razões do veto ao Item 17.07 da Lista de serviços: "O dispositivo em causa, por sua generalidade, permite, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional (cf. alínea *d* do inc. VI do art. 150 da CF/1988). Vale destacar que a legislação vigente excepciona – da incidência do ISS – a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão (cf. item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406, de 31.12.1968, com a redação da LC 56, de 15.12.1987), o que sugere ser vontade do projeto permitir uma hipótese de incidência inconstitucional. Assim, ter-se-ia, *in casu*, hipótese de incidência tributária inconstitucional. Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE 90.749-1/BA, 1.ª T., rel. Min. Cunha Peixoto, *DJ* 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da EC 3, de 17 de março de 1993".

4. ORIGENS DE UMA FALSA "QUESTÃO JURÍDICA": MANIPULAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR MEDIANTE FRAUDE À CF/1988, FRAUDE À LC 87/1996, FRAUDE À LC 116 E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ÀS AVESSAS PELA EXPLORAÇÃO DA VAGUIDADE E IMPRECISÃO DOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO

A superação do problema que se coloca acerca da incidência do ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade pelos provedores de acesso à Internet requer, antes de tudo, sua compreensão. Definitivamente, não se trata de questão semântica, como grande parte da doutrina parece convergir ao pretender identificar e atribuir um "verdadeiro" significado para vocábulos vagos, ambíguos e abstratos como "prestação", "serviço" e "comunicação".

O termo "prestação" pode designar desde a adequação material de uma conduta (prestação positiva ou negativa decorrente de posição subjetiva *ex vi* Pontes de Miranda) até a ideia formal de resultado do processo jurisdicional (prestação jurisdicional). "Presta-se" para pouco, portanto.

A expressão "serviço" não padece de melhor sorte. Os civilistas, pretendendo esgotá-la, criaram a imagética dualidade *obrigações de dar* e *obrigações de fazer*, sem considerar a possibilidade de que todo "dar" envolve, em alguma parcela, a incômoda satisfação de um "fazer", situação que colocaria as obrigações de dar como parte ou subespécie das obrigações de fazer. O fato é que tal classificação pretendeu explicar, mas não logrou êxito em resolver os intermináveis problemas conceptuais do vocábulo "serviço", *ex vi* da tentativa de encontrar, no fato incindível, a "atividade preponderante" (o engraxate presta serviço ou vende graxa? A gráfica vende papel ou presta serviço de impressão de folhetos de publicidade?).

O direito tributário nacional, mais pragmático que o civil e imbuído de encontrar solução prática para a questão da discriminação de competências entre Estados e Municípios, criou a lista de serviços: definição extensiva ou denotativa, que dirimiu muitos problemas, mas não esgotou o debate, afinal, "a lista" é exaustiva ou exemplificativa?

Enfim, quem já frequentou aulas e leu livros de Semiótica, Linguística, Teoria da Linguagem ou Teoria do Conhecimento, que têm por objeto o estudo da "comunicação" e do "significado", sabe que estes vocábulos, talvez refletindo os limites destas ciências, são de difícil apreensão. Não seria falso dizer que a palavra "comunicação" comunica pouco. Aliás, Watzlawick, no já citado clássico livro "*Pragmática da comunicação humana*",[52] já vaticinava a maldição da comunicação: "é impossível não se comunicar". Ou seja, mesmo o silêncio absoluto de quem não quer se

52. Op. cit.

comunicar já comunica que não quer se comunicar. Desta forma, tudo é comunicação e, portanto, nada deixa de ser comunicação: qual será, então, o destino da lista de serviços e da competência dos Municípios? Será que todos os subitens do item 23 (*Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres*) da lista anexa à LC 116 deverão ser mitigados em razão do ICMS-Comunicação?

Como se vê, é desastroso relacionar o amplo conceito de comunicação ao critério material de qualquer hipótese tributária. Trata-se de atentado à Federação pretender fiar discriminação de competências tributárias à baixa densidade conceptual do termo "comunicação": útil para semear eterna dúvida e insegurança, mas inútil para oferecer, de modo isolado, referencial semântico para credenciar decisão vinculada. Destarte, *utilíssimo* para fundamentar qualquer decisão.

As leis não passam de "caixinhas de palavras" que podem ser organizadas tais quais caleidoscópios, das mais diversas formas nas estantes dos supermercados, e fazem da legalidade um produto de consumo perecível e virtual. Cabe ao Fisco sedimentar e construir sua legalidade sobre o texto normativo, por expertise, competência privativa e dever legal.

O conceito de fraude à lei – que designa atos que aparentemente se subsomem a lei, mas que, em verdade, são contrários ao "espírito" da lei ou à boa-fé, pois realizados com o objetivo de prejudicar terceiros – vem sendo largamente utilizado para tipificar a indesejável conduta de o contribuinte utilizar-se das margens da legalidade e do lícito para pagar menos tributo (*e.g.* criar Pessoa Jurídica para pagar menos Imposto sobre a Renda): diz-se que o contribuinte fraudou a lei fiscal, pois teve como único objetivo a redução da carga tributária. Que falar, então, de um Estado que distorce o pacto político-constitucional de partilha das competências tributárias na CF/1988 (alinhada com a EC 3, a EC 33 e a EC 42, e sedimentada pela legalidade vertical do Convênio 66/1988 e da LC 87/1996, em que o objeto impositivo sempre foi tributação sobre "telecomunicações") para, agora, mediante nova e criativa interpretação, arrecadar mais? É o que chamamos *planejamento tributário às avessas*: fraude ao sentido e à *mens legis* da Constituição e das leis com o único objetivo de arrecadar mais.

Nosso desafio, pois, é superar esse meio ambiente de discórdia, da díade tão bem expressa na etimologia da palavra "diabólico" (aquele que separa e divide o sentido). A principal missão do Fisco não é tão somente arrecadar. Como advertiu Richard Bird,[53] nessa matéria nós brasileiros somos campeões e modelos mundiais. Nosso desafio é fortalecer nossas

53. Na palestra de encerramento do I Colóquio Internacional do NEF, realizado em dezembro de 2009, no Auditório da Fundação Getúlio Vargas em São Paulo.

instituições, construindo novos paradigmas de legalidade que irradiem segurança jurídica aos operadores do sistema tributário: auditores fiscais e contribuintes.

5. O "O OVO DA SERPENTE": SOBRE O NOVO *DIREITO ALTERNATIVO*[54] EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA (*"APLICAÇÃO DA NORMA É SUA CONSTANTE RECRIAÇÃO"*) E ÉTICA PÚBLICA NO ATO DE APLICAÇÃO DO DIREITO

Em 11.10.2000, o Fisco Paulista editou o Comunicado CAT 108, esclarecendo dúvidas de contribuintes acerca da base de cálculo do ICMS-Comunicação em casos de:

> serviços não medidos de comunicação, cujos preços sejam cobrados por períodos definidos, envolvendo tomadores e prestadores localizados em unidades da Federação distintas.

A base legal desse Comunicado foi o art. 11, § 6.º, da LC 87/1996, o mesmo utilizado como fundamento da autuação da EMPRESA K, e nada fora mencionado acerca da veiculação de publicidade pelos provedores de acesso à Internet. As únicas bases de incidência mencionadas foram: serviço especial de TV por assinatura, serviço de radiochamada ("pager") e serviço de provimento de acesso à Internet (posteriormente declarado pelo STJ como não sujeito à incidência do ICMS-Comunicação). Ou seja, à época a "hipótese de incidência" do ICMS-Comunicação sobre *serviços veiculação de publicidade* na Internet ainda não havia sido "descoberta".

Em 17.02.2006, o Fisco Paulista finalmente proferiu a Resposta à Consulta 389 ("RC 389/2006"), esclarecendo dúvidas de um determinado contribuinte acerca da incidência do ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade em páginas eletrônicas. Foi curiosa a resposta dada pelo Consultor José Leônidas Barbosa Pereira e pela Consultora Cristiane Redis Carvalho, baseada nas seguintes afirmações de doutrina:

> Há um sentimento presente, mas retrógrado, no mundo jurídico, de necessidade de subsumir plenamente fatos a normas. Esse sentimento é reflexo de outro sentimento: o de que somente a subsunção pura e simples pode trazer certezas. Ora, aplicação da norma é sua constante recriação. Nem a certeza pode ser absoluta, nem a certeza está acima de todos os outros valores e princípios ordenadores do direito.
>
> Pela necessidade psicológica de subsumir, e considerada a dificuldade de fazê-lo buscando "prestações de serviço de comunicação" para encontrar fatos geradores do ICMS, a doutrina procurou uma "primeira maior" para os casos reais,

54. A alusão ao Direito Alternativo remete ao movimento jurídico surgido especialmente nos Tribunais do Sul do Brasil que, em nome da modernidade politicamente correta, tinha a pretensão de mudar a ordem jurídica vigente: seu lema é "*fiat justitia, pereat mundus*", que quer dizer "faça-se justiça, mesmo que o mundo pereça".

> tentando substituir o texto legal por outro, "fornecer meios para que terceiros se comuniquem", com o que, a partir da complexidade dos fatos sociais, discordamos.
>
> Indecisão e incerteza, vez ou outra, surgem, pois o raciocínio puramente formal não é possível. Assim é o direito, inclusive o direito tributário. Não se escapa à necessidade de valoração das decisões.

Concordamos que é desconfortável quando a lei não se adequa aos sentimentos do intérprete e de sua ideologia: mas é para isso que a lei serve, para limitar ímpetos e o exercício subjetivo do poder. "Recriar o direito" é burlar o direito posto: aliás, é isso que muitas consultorias privadas, condenadas pelo Fisco, fazem ao encontrar formas alternativas para que o contribuinte possa pagar menos tributo de forma lícita. Conspira para esse cenário o "Mito" jurídico[55] que atordoa e embota a razão induzindo a equívoca ideia de que a única missão institucional do Fisco é arrecadar, e que na consecução desse objetivo perpétuo (já que os gastos públicos, na prática, também não têm limites) todos os *players* (advogados, os juízes, tribunais superiores, Delegacias de Julgamento, o Tribunal de Impostos e Taxas ("TIT") e, por vezes, os próprios Auditores Fiscais) atrapalham quando pretendem firmar suas decisões em critérios estritamente legais.

Eis aqui "O ovo da serpente"[56] do presente caso: a crença de que o Fisco pode "ajeitar" a legalidade aos seus interesses, a qualquer custo e ao

---

55. A mitologia jurídica segundo Santi Romano, caracteriza-se pela "scarsa importanza la realtà giuridica (…) cioè il complesso di principi, delle ideologie e delle concezioni che stanno alla base del 'ius conditum', e invece vengono in prima linea le ideologie che combattono per informare di sé il 'ius condendum'. È allora perfettamente naturale che si trovino l'una di fronte all'altra diverse ed opposte concezioni, alle quali la lotta conferisce il carattere della fede e della forma immaginosa del mito". *Frammenti di un dizionario giuridico*. Milano: Giuffrè, 1983. p. 129.

56. Referência ao filme *O ovo da serpente* de Ingmar Bergman: boa alegoria sobre as origens autoritárias e impositivas de nosso Fisco colonial, formado por estruturas jurídicas importadas da Metrópole com o único objetivo de extrair as riquezas brasileiras sem contrapartidas de investimento: primeiro pau-brasil, depois ouro, agora, mesmo depois da independência, da república, do período militar, da constituinte de 1988, sofisticaram-se as bases impositivas (PIS, Cofins, ICMS etc.), mas a estrutura continua a mesma. Nesse marcante filme, Ingmar Bergman retrata uma semana na vida de Abel Rosenberg, um trapezista judeu desempregado, após descobrir que seu irmão Max se suicidou. Em plena Alemanha da República de Weimar na década de 1930, Bergman reconstrói meticulosamente a Berlim da época, assolada pela Grande Depressão, para tecer uma profunda reflexão sobre as origens do Nazismo. Seu protagonista é um homem de meia-idade, mergulhado no alcoolismo, numa típica vida sem perspectiva ante um momento de profunda baixo-estima social, cenário da formação de um Estado doentio e delirante.

preço da própria legalidade. Desta forma, o Fisco contorna os obstáculos da democracia e da legalidade, explorando a criatividade no ato de aplicação do direito, o que fomenta o contencioso. Assim, resta ao prestigioso TIT, com sua formação paritária e seu alto grau de legitimidade, não servir de palco para encenações e analisar, seriamente, atos administrativos que pretendem "cavar" novas legalidades.

É patente na moderna literatura internacional – de Richard Bird[57] a Vito Tanzi[58] – que o principal *stakeholder* de um sistema tributário é a

57. BIRD, Richard M. Tax Reform in Latin America: A Review of Some Recent Experiences. *Latin American Research Review*, vol. 27, n. 1, 1992.

BIRD, Richard M. *et al*. "Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries". In: ALM, James e MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge; RIDER, Mark (eds.). *The Challenges of Tax Reform in the 21st Century.* Norwell, MA: Springer Science Business Media, 2006.

BIRD, Richard M.; JANTSCHER, Milka Casanegra (orgs.). *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington: International Monetary Fund, 1992.

BIRD, Richard M. e*t al*. *The VAT in Developing and Transitional Countries*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

58. TANZI, Vito. Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites. *IMF Working Paper* No. 00/181. Novembro, 2000. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=880256. Acesso em 14.03.2014.

TANZI, Vito. The Role of the State and Public Finance in the Next Generation. *OCDE Journal on Budgeting,* vol. 8, 2008. Disponível em< http://www.oecd.org/dataoecd/43/0/43410951.pdf> Acesso em 14.03.2014 .

TANZI, Vito. *Inflation and the Personal Income Tax: An International Perspective*. Cambridge: Cambridge University Press, 2008.

TANZI, Vito et al. Income Distribuition Determinantes and Public Spending Efficience. *Working Paper Series n. 861*. Janeiro de 2008. European Central Bank. Disponível em: http://www.ecb.int/pub/pdf/scpwps/ecbwp861.pdf. Acesso em 14.03.2014.

TANZI, Vito. The Economic Role of The State in the 21st. Century. *Cato Journal*, vol. 25, n. 3 (Fall 2005). Cato Institute. Disponível em: http://www.cato.org/pubs/journal/cj25n3/cj25n3-16.pdf. Acesso em 14.03.2014.

TANZI, Vito. The Shadow Economy, Its Causes and Its Consequences. Edited lecture given at the International Seminar on the Shadow Economy Index in Brazil. Brazilian Institute of Ethics in Competition, 12 March 2002, Rio de Janeiro. Disponível em: http://www.etco.org.br/user_file/shadowEconomy/03_Artigo_Tanzi_Shadow_Economy.pdf. Acesso em 14.03.2014.

TANZI, Vito; ZEE, Howell H. *Consequences of the Economic and Monetary Union for the Coordination of Tax Systems in the European Union – Lessons from the U.S. Experience*. IMF, August 1998.

Administração Tributária, pois, mais que ingenuamente aplicar a lei, o Fisco cria o derradeiro sentido dela, com força e presunção de validade de ato administrativo. Seja no ato de lançamento, na resposta à consulta ou na edição de instrução normativa, o Fisco cria e outorga sentido à legalidade e só por isso há de agir de modo ético, coerente e responsável com essa importante e exclusiva prerrogativa.

James Alm (Departament of Economics – Tulane University) e Benno Torgler (School of Economics and Finance – Queensland University of Tecnnology) defenderam, no recente artigo "Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality" (janeiro 2011), que pesquisas feitas na Austrália e Inglaterra, demandadas pela própria Administração Tributária desses países, demonstram, empiricamente, que nenhum Fisco tem estrutura e auditoria suficiente para justificar todo volume da arrecadação voluntária. Defendem, assim, que na relação Fisco-Contribuinte, aspectos éticos influenciam o comportamento do contribuinte: (i) orgulho – crença de que se é parte de um grupo de alto status e (ii) respeito – crença de que se é respeitado pelo grupo. Assim, se as pessoas possuem valores que as levam a sentir que autoridades merecem ser obedecidas, elas são capazes de desenvolver um comportamento autorregulatório, o que justifica o grande volume de arrecadação voluntária.

Outras pesquisas empíricas sobre o cumprimento de normas tributárias indicam que o índice cumprimento de normas tributárias é mais alto se o governo aparenta agir com legitimidade. Além disso, contaram que indivíduos próximos de pessoas que não agem eticamente tendem a praticar eles mesmos atos não éticos.

Por fim, concluíram que alguns contribuintes não pagarão seus tributos se eles não apreciam a forma pela qual esses tributos são gastos, se o Estado é *unresponsive* (irresponsável), ou se sentirem que são tratados de forma injusta. Ou seja, há evidências de que o cumprimento das normas é afetado pela ausência de procedimentos legítimos e democráticos por parte do Fisco.

É essencial entender que, especialmente em países como o Brasil, em que a tributação é concentrada no consumo (tributação indireta), as grandes empresas são, em verdade, parceiras da Administração Tributária. Funcionam como *grandes agências terceirizadas de apoio ao fisco*: interpretam a legislação tributária, formalizam o crédito tributário, recolhem o dinheiro aos cofres públicos e repassam o custo tributário no preço das mercadorias e dos serviços. Olhando para este cenário, vemos os derradeiros contribuintes: as pessoas físicas.

Mais que temor, a Administração Tributária deve exarar confiança: (i) agir com lealdade e moralidade; (ii) de forma técnica, eficiente, racional e transparente; (iii) atentar-se e compreender as especificidades de diferentes

grupos de contribuintes; e (iv) ter em mente que a conexão entre tributação e serviços públicos é um importante fator de legitimidade da tributação e que estimula o comportamento espontâneo das obrigações tributárias.

Recentemente, Everardo Maciel em seu relatório final sobre "A moral tributária como fator determinante para o melhoramento da eficácia nas administrações tributárias", tema da 45.ª Assembleia Geral do Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, ocorrida em abril de 2011, em Quito – Equador, advertiu:

> Sendo a moralidade tributária uma via de mão dupla entre o Estado e o contribuinte, é imperioso que a moralidade da Administração Tributária seja percebida por todos. Ela começa pela conduta dos seus agentes, para os quais a ética é um predicado essencial.
>
> (...)
>
> Outra vertente da moralidade tributária do Estado é a transparência da Administração, em virtude do que ela se obriga a prestar contas de suas atividades à sociedade, com uso intensivo dos meios de comunicação, dizer o que fez e o que não fez, e sujeitar-se à avaliação pública do seu desempenho por meio de auditorias independentes.

Não é por acaso que, *ex vi* do art. 142 do CTN, a atividade de lançamento é privativa da autoridade administrativa e vinculada à lei: aplicar a legislação pressupõe essa expertise de interpretar, identificar e limitar-se a padrões coerentes sedimentados pela legalidade tributária. Além da ingenuidade, subtrair-se a essa tarefa pública de outorgar sentido e racionalidade à legislação significa abuso do poder delegado pelo sistema jurídico à Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo ("FAZESP"). Significa esvair-se das expectativas normativas e democráticas de o cidadão-contribuinte encontrar na FAZESP as derradeiras respostas sobre o sistema tributário estadual.

6. APROVEITANDO-SE DA MALDIÇÃO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO,[59] DESVIO DE FINALIDADE DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS RELATIVAS A OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS QUE INEXISTIAM NO PASSADO, DESÍDIA ADMINISTRATIVA E CRIME DE PREVARICAÇÃO COM CONFISSÃO

Sabemos a importância da técnica do "lançamento por homologação" e das "obrigações acessórias" para o indispensável sucesso da arrecadação e eficiência das três esferas fiscais. Mas a Administração Tributária não pode abusar desses seus direitos, outorgados legitimamente pelo CTN: o lançamento por homologação e as obrigações acessórias são formas de viabilizar a cobrança dos tributos e não meios escusos de aumentar a carga tributária.

59. A Maldição do Lançamento por Homologação é analisada no Capítulo 4.

6.1. Desvio de finalidade das obrigações acessórias relativas a obrigações principais que inexistiam no passado

Outra lógica perversa é a da dúvida. Como justificar a imposição de multas absurdas de 50% sobre o valor da operação, em razão da falta de emissão de documentos fiscais, quando sequer o Fisco sabia da existência da obrigação principal?

Essa situação, que promove o contencioso tributário a níveis insuportáveis, sistemicamente é abrandada por "generosos" e irresistíveis planos de anistia e parcelamento, que perdoam as multas e "só" exigem o controvertido principal em 180 parcelas a perder de vista. É a indústria da incerteza e da ilegalidade patrocinada por esse esquema fiscal, em que vítimas de autuações bilionárias se sentem acuadas nos conturbados processos administrativos que se formam em torno do retórico valor simbolicamente devido à Administração Tributária, muitas vezes sem qualquer consistência legal. É o que se verifica no presente caso: como autuar o Contribuinte exigindo multas sobre o valor de uma operação que não era tributável à época? É tributo de tolo: pagar, discutir ou esperar para parcelar?!

Essa nova exigência de ICMS-Comunicação passou a ser feita pelo Fisco Estadual somente no ano de 2011. Ora, mesmo tendo sido recorrentemente fiscalizada, a EMPRESA K nunca foi autuada pela ausência de recolhimento do ICMS-Comunicação sobre as receitas decorrentes de veiculação de propagada em suas páginas eletrônicas. De repente, foi surpreendida com autuação de R$ X bilhões sendo que aproximadamente 80% desse valor refere-se às multas pelo descumprimento de "obrigação acessória": 50% do valor das operações supostamente tributáveis, em razão da ausência de emissão de documentos fiscais daquelas operações que o Fisco não entendia como sujeitas ao ICMS-Comunicação. E fica a pergunta: qual a finalidade dessas multas no presente caso em que inexistia a obrigação principal? Poderia o Contribuinte ter emitido documentos fiscais (obrigações acessórias) em relação a operações (obrigações principais) que nem o Fisco entendia como tributáveis? Antes tivesse sonegado o tributo e as multas seriam muito mais brandas: até 150% sobre *tributo devido* e não sobre *o valor das operações atualizado (e atualizável), a módicos juros de 3% ao mês.*

A única justificativa para a existência das obrigações acessórias é a garantia das obrigações principais: sem documentos que retratem as operações econômicas, não há como verificar-se o cumprimento da obrigação principal. Contudo, no presente caso, a ausência da emissão de documentos fiscais relativos às operações de veiculação de publicidade não impediu o Fisco de verificar a suposta existência de obrigação principal. Ou seja, fica patente o desvio de finalidade das obrigações acessórias no presente caso,

quando o Fisco se utiliza da ausência delas não para punir o contribuinte que ocultou a obrigação principal, mas para aumentar simbolicamente sua arrecadação.

6.2. Desídia administrativa e crime de prevaricação com confissão

Há duas teses jurídicas, formadas mediante criativa interpretação, em que o Fisco justifica a autuação: a primeira, mais conservadora, defende que com o veto do item 17.07 da lista de serviços da LC 116, a competência para tributar a veiculação de publicidade passou a ser dos Estados; a segunda, mais ousada, entende que o veto foi apenas a confirmação da não recepção do anterior item 86 da LC 56, defendendo que os Estados sempre foram titulares dessa competência.

É paradoxal, como vimos acima, que em 11.10.2000, o Fisco Paulista tenha editado o Comunicado CAT 108, esclarecendo dúvidas de contribuintes acerca da base de cálculo do ICMS-Comunicação (cuja base legal foi o art. 11, § 6.º, da LC 87/1996, ou seja, o mesmo utilizado como fundamento da autuação da EMPRESA K), e nada tenha mencionado acerca da veiculação de publicidade pelos provedores de acesso à Internet:

> serviços não medidos de comunicação, cujos preços sejam cobrados por períodos definidos, envolvendo tomadores e prestadores localizados em unidades da Federação distintas.

O motivo para que o Fisco não tenha se manifestado sobre outros fatos geradores do ICMS-Comunicação é que, à época, ele sequer sonhava com essa nova hipótese de incidência. Contudo, ao "descobri-la" em 2011, não teve rubor de veicular sua tese na máquina do tempo do direito, com os confortáveis efeitos declaratórios *ex tunc* dos Autos de Infração. Que ato ilícito é esse que o contribuinte é acusado de não pagar um tributo que nem o Fisco havia concebido como devido à época? Pretender levar a termo essa tese cria um constrangimento legal inevitável para o próprio Fisco, seja pela tese de que tal tributo era devido desde 1988, com a promulgação da Constituição, seja pela tese de que era devido desde 2003 (com o veto do item 17.07): como ficam os créditos tributários que ocorreram desde então, não foram exigidos nem fiscalizados e já foram atingidos pela decadência?

Sem dúvida, é caso de crime de omissão da Administração Tributária: crime de prevaricação por falta de exercício da obrigação de cobrar os "tributos devidos". O pior, na presente situação, é que o crime já foi confessado pelo próprio Auto de Infração lavrado contra a EMPRESA K e pela tese que pretende justificá-lo: falta tão só apurar a autoria e saber como os autores da omissão pretendem restituir esses montantes "perdidos" aos cofres públicos!

Em verdade, sabemos que esses tributos nunca foram exigidos nem pensados no passado. Nada justificaria a omissão do Fisco diante da posse de sofisticados sistemas de informação, a transferência do sigilo bancário pela LC 105 e o SPED Contábil e Fiscal.

O fato é que cabe à Administração Tributária orientar a atividade do contribuinte no lugar de usar de "artimanhas & travessuras" para ludibriar o oponente, manipular sua competência e pretender, ainda, alcançar o passado punindo o descumprimento de obrigações que nunca incidiram porque nunca foram sequer pensadas. E tudo isso para quê? Para fomentar ainda mais a indústria da dúvida, do maniqueísmo e o contencioso fiscal. Aplicar a lei é expertise da Administração Tributária: pressuposto lógico de que quem cria uma lei é saber como aplicá-la. E não é pedir demais: com a mínima moralidade que o Direito pode esperar da Administração Pública *ex vi* do art. 37 da CF/1988.

7. DEZ CONCLUSÕES INSTITUCIONAIS SOBRE O USO INDEVIDO E ABUSIVO DO LANÇAMENTO COMO FORMA DE EXERCER A "CRIATIVIDADE" NA CRIAÇÃO DE NOVAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NÃO DISCUTIDAS NEM AUTORIZADAS PELO PODER LEGISLATIVO

C.1. A célebre proposição de Ludwig Wittgenstein que abre este Estudo é, ao mesmo, tempo chave de sua solução: "Os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo". O termo "comunicação", objeto do conflito, é ambíguo, vago e pode significar: (i) os elementos formais e técnicos que garantem a infraestrutura de comunicação e (ii) a "comunicação" entendida como o conteúdo ou mensagem comunicada. Ou seja, o Estado pretende tributar, ao mesmo tempo, (i) o serviço de comunicação que já tributa e, agora, (ii) inovar, exigindo ICMS-Comunicação também sobre o conteúdo comunicado.

C.2. Ocorre que a tributação sobre comunicação no Brasil sempre se restringiu à "comunicação" na acepção (i): os elementos formais e técnicos que garantem a infraestrutura de comunicação. Os elementos materiais da comunicação, previstos na acepção (ii), foram historicamente destinados aos Munícipios, ou seja, a "comunicação" entendida como o conteúdo ou mensagem comunicada: é o caso da veiculação de publicidade (item 86 da lista de serviços da LC 56). Portanto, só são tributáveis pelo ICMS-Comunicação aqueles contribuintes que têm infraestrutura para comunicar (telecomunicação).

C.3. A transferência, na Constituinte de 1988, da competência do imposto sobre comunicações da União para os Estados, integrando o ICMS, não alterou a competência dos Municípios, que continuaram como titulares da tributação dos conteúdos comunicados. Tradutores, advogados, decora-

dores, paisagistas, contadores, o teatro, o cinema, a publicidade, execução de música e veiculação de propaganda são todas atividades onerosas tributáveis pelos Municípios e que, inevitavelmente, envolvem "comunicação": o ICMS-Comunicação não atinge o ato de comunicar um conteúdo, incide sobre a infraestrutura de comunicação. Conforme se verifica nos pressupostos teóricos da comunicação humana (item 4), é impossível não se comunicar: ou seja, mesmo o silêncio absoluto de quem não quer se comunicar já comunica que não quer se comunicar. Desta forma, tudo é comunicação e, portanto, nada deixa de ser comunicação: não é necessário extremar o argumento *ad absurdum* para perceber que a pretensão de os Estados tributarem a própria realização da comunicação e seu conteúdo esvaziaria a lista de serviços: afinal, no extremo tudo é comunicação.

C.4. Há registros de discussões, mesmo antes da CF/1988, sobre a incidência ou não do Imposto sobre Comunicação da União – ISC, sobre serviços de infraestrutura (telecomunicação) restritos ao âmbito territorial do Município. Mas nunca houve qualquer pretensão de alargar a materialidade do imposto sobre serviços de comunicação em direção aos conteúdos de tais comunicações, como pretende o Estado de São Paulo no Auto de Infração. A análise da matriz tridimensional da legalidade, considerando os respectivos atos de demarcação de competência e instituição dos tributos em contexto histórico, demonstra que a hipótese tributária do ICMS-Comunicação restringe-se aos serviços de telecomunicação, incidindo sobre dada infraestrutura de comunicação. Trata-se de definição material que foi objeto do pacto constituinte de 1988, sendo confirmada pela regulamentação do Código Brasileiro de Telecomunicações, pelo Convênio 66/1988, pela LC 87/1996 e pela Lei Geral de Telecomunicações utilizada como *ratio decidendi* pelo STJ no julgado sobre os provedores de acesso à Internet.

C.5. A premissa maior ou *ratio decidendi* para a tentativa de os Estados tributarem os provedores de acesso (fundamento jurídico que sustenta a decisão e a tese acolhida pelo STJ, além da criação da Súmula 334) foi que a área de abrangência do ICMS-Comunicação cinge-se às operações de telecomunicações, tal qual regulamentadas pela Lei Geral das Telecomunicações: competência originária adquirida e pactuada constitucionalmente nos debates constituintes perante União Federal, Estados e Municípios.

C.6. A análise sob a perspectiva do tempo, oferecida pela matriz tridimensional da legalidade, revela que o cenário da Legalidade 6 (a Tentativa Parte II), em que se pretende exigir inauguralmente o ICMS-Comunicação sobre a veiculação de material publicitário, decorre justamente da frustração da Legalidade 5 (a Tentativa Parte I). Como já dito, na Legalidade 5 (não

por acaso denominada "a Tentativa Parte I", o Fisco tinha a pretensão de tributar os provedores de acesso e foi barrado pelo STJ. Ou seja, frustrada a tese de tributar os provimentos de acesso como serviços de comunicação, "a Tentativa Parte I" foi causa para o início de autuações, antes nunca cogitadas, sobre a veiculação de material publicitário dos mesmos provedores de acesso, configurando, agora, "a Tentativa Parte II".

C.7. O veto ao item 17.07 tem gerado interpretações distorcidas tanto por parte do Fisco como por parte dos Tribunais, no sentido de que, não sujeito ao ISS, os serviços de veiculação de propaganda estariam compreendidos na competência estadual do ICMS-Comunicação. Mas, aquela premissa não leva a essa conclusão. O fato de o veto ao item 17.07 impedir a exigência dessa hipótese legal pelos Municípios nada acrescenta à competência dos Estados: supressão de competência não implica transferência de competência. A competência constitucional para a tributação dos serviços de publicidade continua restrita aos Municípios: compete aos Municípios instituir imposto sobre os serviços que não sejam da competência estadual e estejam previstos em lei complementar. Não é dado aos Estados tributar serviços de competência municipal somente em razão de a lista de serviços da LC 116, após o veto presidencial, não prever tal incidência.

C.8. O Projeto de LC 230/2004, em trâmite no Poder Legislativo, sob amplo debate nacional, e regularmente aprovado pela Comissão de Constituição e Justiça, define, determina e confirma que a tributação sobre veiculação de publicidade, por qualquer meio, é de competência dos Municípios. Enquanto isso, assistimos ao Fisco paulista, isoladamente, lavrando Auto de Infração sob o "FUNDAMENTO JURÍDICO" de RESPOSTA À CONSULTA produzida por próprios agentes da máquina estatal e sob a controvertida tese do "direito tributário alternativo" *ex vi* da Resposta à Consulta 389: "aplicação da norma é sua constante recriação". Verifica-se, portanto, que para cavar e atrair a competência Municipal, o Estado tem lavrado autos de infração, distorcendo o pacto político-constitucional de partilha das competências tributárias (tal qual firmado na CF/1988, alinhada com a EC 3, a EC 33 e a EC 42, e sedimentada pela legalidade vertical do Convênio 66/1988 e da LC 87/1996), cujo objeto impositivo sempre foi tributação sobre "telecomunicações". Trata-se de perfeito enquadramento ao que podemos chamar de planejamento tributário às avessas: fraude ao sentido e à *mens legis* da Constituição e das leis com o único objetivo de arrecadar mais.

C.9. Assistimos ao abuso de poder fundamentado na crença de que o Fisco pode "ajeitar" a legalidade aos seus interesses, a qualquer custo e ao preço da própria legalidade. Desta forma, o Fisco contorna os obstá-

culos da democracia e da legalidade explorando a criatividade no ato de aplicação do direito, o que fomenta o contencioso. Resta ao TIT não servir de palco para encenações e analisar, de forma imparcial (aproveitando-se da formação paritária e de seu ambiente jurídico confiável e legitimador), atos administrativos que pretendem "cavar" novas legalidades, em frontal desvio de finalidade da função desse importante e tradicional Tribunal. Falando em desvio de finalidade, que dizer das multas aplicadas pelo Fisco Estadual em razão de suposto descumprimento de obrigações acessórias? A justificativa para a existência das obrigações acessórias é garantir que o Fisco possa exercer seu poder-dever de fiscalização do cumprimento das obrigações principais. Considerando que sequer o Fisco sabia da existência de obrigações principais, não parece fazer sentido a imputação de descumprimento de obrigações acessórias à EMPRESA K. Caso soubesse da incidência do ICMS-Comunicação sobre veiculação de material publicitário, seria melhor que o Contribuinte tivesse sonegado o tributo: a multa seria de 150% sobre o imposto devido, bem inferior aos 50% sobre o valor das supostas operações, aplicado ao caso concreto e representante de 80% do valor do Auto de Infração.

C.10. Enfim, sabe-se que esses tributos nunca foram pensados nem exigidos no passado. Além disso, nada justificaria a omissão do Fisco diante da posse de sofisticados sistemas de informação, transferência do sigilo bancário pela LC 105 e do SPED Contábil e Fiscal. O fato é que cabe à Administração Tributária orientar a atividade do contribuinte no lugar de usar de "artimanhas & travessuras" para ludibriar o oponente, manipular sua competência e pretender, ainda, alcançar o passado punindo o descumprimento de obrigações que nunca incidiram porque nunca foram sequer pensadas. Quer aumentar a arrecadação? Crie um novo tributo. Ou aumente a alíquota do ICMS sobre Telecomunicações. A inesgotável capacidade criativa para gerar novos sentidos sobre um mesmo texto legal, alargando-se a competência tributária, não é conduta digna do Poder Público.


CHOQUE
CHOQUE
CHOQUE
CHOQUE



2

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AO CONTRÁRIO (PRATICADO PELO FISCO): FLEXIBILIZAÇÃO DA LEGALIDADE COM O ÚNICO OBJETIVO DE ARRECADAR MAIS

Estudo de caso:

A praça é nossa! Desrespeito à legalidade concreta instituiconalmente comunicada ao contribuinte pelos Tribunais Administrativos

Era de manhã bem cedo, as ruas limpas e vazias, eu ia para a estação ferroviária. Quando confrontei um relógio de torre com o meu relógio, vi que já era muito mais tarde do que havia acreditado, precisava me apressar bastante; o susto dessa descoberta fez-me ficar inseguro no caminho, eu ainda não conhecia bem aquela cidade, felizmente havia um guarda por perto, corri até ele e perguntei-lhe sem fôlego pelo caminho. Ele sorriu e disse: "De mim você quer saber o caminho?"

"Sim", eu disse, "uma vez que eu mesmo não posso encontrá-lo".

"Desista, desista", disse ele, e virou-se com um grande ímpeto, como as pessoas que querem estar a sós com o seu riso.

("Desista!" de Franz Kafka, 1922)

1. "DESISTA!" POIS MINHA AUTORIDADE E MINHAS DECISÕES NÃO ESTÃO AQUI PARA ORIENTAR A SUA CONDUTA: SOBRE O CONCEITO DE "PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO" REALIZADO PELO CONTRIBUINTE E O "PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AO CONTRÁRIO" PRATICADO PELO FISCO

Como veremos abaixo, denominamos "planejamento tributário ao contrário" a mesma atividade prática comumente realizada pelo contribuinte, mas, agora, realizada pelo próprio Fisco. Ou seja, *se o contribuinte explora lacunas da legislação, interpretações específicas da jurisprudência ou conceitos indeterminados para pagar menos tributo com a intenção de pagar menos tributo*, o Fisco lavra auto de infração alegando que houve abuso de formas jurídicas para pagar menos tributo.

Assim, *mutatis mutandis*, quando é o próprio Fisco que *explora lacunas da legislação, interpretações específicas da jurisprudência ou conceitos indeterminados para cobrar mais tributo sem qualquer alteração legislativa institucional, com a intenção de cobrar mais tributo* e, por consequência, arrecadar mais, é o que chamamos de "planejamento tributário ao contrário".[1]

Deveras, temos assistido à mutação semântica dos valores em torno da expressão "planejamento tributário" que acabou ganhando nas duas últimas décadas evidente conotação negativa. Neste sentido, é ilustrativa a recente entrevista do Secretário da Receita Federal ao jornal *O Estado de S. Paulo*,[2] afirmando o compromisso de atacar sistematicamente o "Planejamento Tributário" como estratégia da fiscalização federal para manter os recordes de arrecadação que vem alcançando sistematicamente no últimos anos. Ou

1. O IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – fundado pelo tributarista Gilberto Amaral que foi pioneiro nesse estilo de pesquisa empírica do direito. As pesquisas do Instituto são sempre disponibilizadas em sua página da internet: https://www.ibpt.org.br/

2. Jornal *O Estado de S. Paulo*, 31.12.2013. A Receita Federal vai intensificar, em 2014, a fiscalização sobre as operações de planejamento tributário das empresas. A informação foi dada pelo secretário da Receita Federal, Carlos Alberto Barreto, ele afirma que o foco será no que a Receita classifica de planejamento tributário agressivo: economia tributária no limite do entendimento da lei. "O contribuinte arrisca e pode construir uma situação para tentar não ser alcançado pela norma tributária. Ele constrói a forma jurídica, às vezes sem um propósito negocial efetivo", explica Alberto Barreto.

O secretário da Receita Fedral disse também que haverá novidades para as empresas em 2014. Agora, as questões relacionadas à interpretação da legislação serão resolvidas de forma centralizada, em Brasília, e valerá para toda a Receita. Antes o trabalho ficava a cargo das regiões fiscais. Além disso, o Fisco também prepara uma revisão dos pareceres normativos editados até meados dos anos 1990.

seja, tudo indica que a tendência dos próximos anos seja aumentar, ainda mais, a pressão da fiscalização para garantir o aumento de arrecadação, avançando sobre a zona cinzenta do planejamento tributário que atua, por definição, na tênue fronteira entre o lícito e o aparente ilícito. Ou seja, sem a possibilidade política de criar, por lei, novos tributos, o Estado aproveita as mesmas brechas legais que dão margem ao contribuinte para pagar menos tributos, para exigir esses mesmo tributos, agora, em nome da mesma lei.

Ocorre que a definição de "planejamento tributário" – pagar menos tributo de forma lícita – encerra patente paradoxo institucional. Sob a perspectiva do contribuinte, o Fisco não aceita que se usem formas lícitas apenas com o objetivo de pagar menos tributo; entende, nesses casos, que houve simulação e que a forma é ilícita, pois a única intenção da operação era pagar menos tributo. O fisco apenas aceita que a forma é lícita nos casos em que se paga menos tributo, mas não houve a intenção de pagar menos tributo. Logo, verifica-se que a licitude ou ilicitude está na intenção de pagar menos tributo: se reduzo o tributo com a intenção de reduzir tributo, o ato é ilícito; se reduzo o tributo sem a intenção de reduzir tributo, o ato é lícito.

É em razão disso que assistimos à estéril batalha da doutrina em demarcar, "cientificamente", o conceito de "planejamento tributário" que, por definição é indefinível, pois é produto da própria indeterminação da legislação e da impossibilidade da prática jurídica em produzir provas sobre a metafísica "substancial intenção" do agente: nesse esforço o único dado objetivo é o gênero próximo de que houve efetiva redução da carga tributária. Mas e daí?

É a própria legislação que o Estado cria e mantém que propicia a formação dessas quimeras legais: empresas veículo, ágio interno, possibilidades duvidosas no regime de apuração do IRPJ, empresas que se cindem para gozar das vantagens do regime do lucro presumido e pessoas físicas que constituem jurídicas apenas para pagar menos imposto são tão somente algumas das criações do direito positivo.

Ora, se não há lei (que sequer seria plausível) que regule o fato da intenção de menos pagar tributo como ilícito e, além disso, não é possível a prova de intenções ou o encontro da verdade real, não há possível legalidade e, por decorrência, nem possibilidade do controle dos respectivos atos de aplicação da lei de uma hipotética "norma geral antielisiva". Acredito que essas são deformações e patologias da legalidade que não se resolvem pela doutrina, nem pela interpretação em nome, seja do social, seja da liberdade negocial.

O que assistimos, destarte, é ao resultado agonizante que decorre da omissão de o Estado-legislador exercer seu dever de atualização, sistema-

tização, consolidação (que segundo o CTN deveria ser anual)[3] da legislação tributária e transparência da legalidade concreta, propondo soluções institucionais para tais problemas concretos, em vez de aproveitar-se, com astúcia, para arrecadar sobre áreas em que a legalidade é precária. Vale aqui a advertência de Saramago, no livro *Objecto quase*: "Em certos casos, a mínima contemporização é crime".

Não há bem ou mal, apenas incerteza. O planejamento tributário decorre de uma situação perversa: o contribuinte foi empurrado para enfrentar o custo Brasil, caindo na ilegalidade (via informalidade), acomodando-se à legalidade (assalariados que pagam tributos na fonte) ou combatendo a legalidade com as próprias armas da legalidade (contribuintes que têm recursos para pagar esses custos de adequação). O resultado, portanto, é que a incerteza, combinada com o aumento da carga tributária empurram o contribuinte para o planejamento e fomenta o que chamamos a indústria do contencioso tributário.

1.1. Parâmetros do enfoque funcionalista do direito, moralismo fiscal, nó sistêmico e fundamentos do planejamento tributário ao contrário: a existência de "Estado Social do Direito" pressupõe a existência de "Estado de Direito", ou seja, respeito às regras e sua interpretação institucional

Com efeito, na última década, assistimos ao combate ideológico e teórico de duas concepções sobre o planejamento tributário, representadas por renomados juristas. Em especial, poderíamos citar a polarização entre Alberto Xavier e Marco Aurélio Greco, respectivamente: o primeiro (Xavier), em defesa do Estado Liberal, dos princípios da livre-iniciativa, da ampla liberdade negocial e da tipicidade cerrada do fato gerador; o segundo (Greco), em defesa do Estado Social, da solidariedade e da capacidade contributiva (positiva e negativa) como valores constitucionais, oferecendo novas alternativas à "teoria do fato gerador" e propondo a requalificação do fato em sintonia com o propósito negocial ("*business purpose*").

Não pretendemos a seguir atacar ou defender nenhuma dessas concepções. O objetivo desta análise é reconstruir a relevância da legalidade concreta na prática do direito e demonstrar como a ausência de critérios legais e interpretativos claros causa graves instabilidades institucionais.

3. "Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano."

Ideologias podem mudar a *forma de produção* das leis ou informar o *redesenho de políticas públicas*. Diferentemente do que sugere o Fisco no "Estudo de Caso" deste Capítulo,[4] sob a orientação de Marco Aurélio Greco, Norberto Bobbio[5] propõe um enfoque funcionalista do direito que, baseado na Sociologia, pretende redesenhar os critérios para a *produção* de normas jurídicas (e não simplesmente mudar a interpretação das já existentes como pretende, em muitos casos, a fiscalização), substituindo sanções negativas por sanções positivas, premiais ou promocionais que estimulem e provoquem o agente a agir de acordo com dados diretivos, no lugar de simplesmente punir como na estrutura da norma secundária de Kelsen.

Portanto, o *modelo funcional do direito* proposto por Bobbio não pode ser utilizado para justificar nova maneira de *interpretar o direito,* de modo a apreender o *verdadeiro fim* do negócio jurídico, levando em conta sua *intenção* ou *função*.[6] Segundo esse autor:

---

4. Encontramos, por exemplo, na análise de específico Auto de Infração do PIS/Cofins, lavrado por auditor do Fisco federal, exemplo dessa aderência expressa, dessa visão, sustentada na obra de Marco Aurélio Greco em sua obra *Planejamento tributário*: "advém que a interpretação e a aplicação do ordenamento jurídico supõe a conjugação entre os valores do Estado de Direito (liberdade, legalidade e proteção à propriedade) com os inerentes ao Estado Social (igualdade, art. 5.º, *caput*, solidariedade – art. 3.º, I e justiça – art. 3.º I, todos da CF/1988)". Essa é também a preocupação de vários outros países, como a França, por exemplo, que busca o "realismo fiscal", ou a Itália que busca reprimir as práticas que inibam a capacidade contributiva. Daí a necessidade apontada por Norberto Bobbio na sua obra *Dalla strutura ala funzione*, que aponta a necessidade de a doutrina jurídica passar a pensar além da visão estrutural do Direito para a funcional, onde se percebe o sentido garantidor da primeira e o modificador da segunda. 97. A partir daí, podemos dizer que apesar de o Contribuinte ter o direito de organizar sua vida, desde que não o faça fora dos limites da lei e não o contamine com patologias (simulação, fraude e abuso) que agridam o ordenamento jurídico, não é possível pensar no exercício desse direito de uma forma absoluta. Ou seja, deve pensar em exercê-lo de uma forma harmônica e solidária com o convívio em sociedade.

5. BOBBIO, Norberto. Hacia una teoria funcional del derecho. In: *Derecho, filosofia e lenguage*, Buenos Aires: Astrea, 1976. p. 9-30.

6. Foi no livro Reason, Law and Justice, de 1960, publicado nos Estados Unidos, que o catedrático de Turín iniciou seu interesse pela Teoria Funcional, escrevendo o artigo The Promotion of Action in The Modern State, criticando as técnicas jurídicas de repressão do cidadão e propondo novas técnicas de regulação de conduta que promovessem sanções positivas, prêmios e incentivos.

O Estado pode limitar a esfera do deixar-fazer de duas maneiras diferentes: obrigando a fazer (ou não fazer) ações que de outro modo seriam facultativas, e este é o método da restrição coativa da liberdade de atuar, ou bem estimulando o fazer (ou não fazer) ações que, apesar disto, continuam sendo facultativas, e este é o método em que se manifesta a função promotora.

O fenômeno do direito promotor revela o passo do Estado que, quando intervém na esfera econômica, se limita a proteger esta ou aquela atividade produtiva, o Estado que se propõe inclusive a dirigir a atividade econômica de um país em seu conjunto para este ou aquele objetivo. (...)

Entendo por "incentivos" aquelas medidas que servem para facilitar o exercício de uma atividade econômica determinada; por "prêmios", por outro lado, entendo aquelas medidas que se propõem a dar uma satisfação àqueles que hão cumprido uma determinada atividade.

Não há qualquer sanção positiva, prêmio ou incentivo em todo esse aparato autoritário e repressivo ao planejamento tributário que se formou na última década: apenas mais sanções negativas, decorrentes de fatos que, não obstante em conformidade com a lei, são requalificados, oportunamente, e punidos por multas de até 150% (federais) – unicamente com fundamento na subjetividade da função, da intenção ou do fim atribuído ao negócio jurídico.

Ocorre que na visão de Norberto Bobbio, a troca da concepção de "Estado Liberal" para "Estado Social" informa uma nova orientação para formulação de políticas públicas que incentivem a produção e aplicação de novas normas jurídicas finalísticas; contudo, não autoriza nem pode informar a radical alteração da interpretação de regras estruturadas e produzidas em contextos históricos completamente diversos.

Klaus Tipke, a seu turno, adverte que os tributos são necessários para a construção e manutenção do Estado, seja ele um Estado Social ou um Estado Liberal.[7] Mas isso não altera a dinâmica de funcionamento do sistema jurídico de um Estado Democrático de Direito. Independentemente de um Estado Social ou Liberal, a forma de interpretação e aplicação das normas não muda! O que muda são os valores norteadores da concepção e redação dos textos legislativos.

7. TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris,, 2012. p. 13.

1.2. Moralismo Fiscal e o Nó Sistêmico: (i) o Fisco alega matéria constitucional como fundamento das autuações; (ii) o contribuinte não pode alegar inconstitucionalidade em defesa administrativa e (iii) os órgãos julgadores administrativos (DRJ e CARF) não possuem competência para julgar matéria constitucional

O fato de o Preâmbulo da Constituição Federal do Brasil de 1988 ("CF/1988") instituir *Estado Democrático Social de Direito* (ou a mera referência no art. 1.º), sob a divina "proteção de DEUS", não implica juridicamente a existência jurídica de "DEUS", tampouco autoriza a mudar radicalmente a interpretação do direito: informa apenas valores que, assim como "*a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça*", também inscritos no mesmo parágrafo, devem pautar a produção normativa e o desenho institucional do nosso País.[8]

Substituir a certeza e a racionalidade das leis por esses "valores altamente vagos e abstratos" ou em nome do "interesse público", por exemplo, é o que afeta a liberdade, implanta a insegurança, a incerteza e corrompe o desenvolvimento, gerando desigualdade e injustiça. É tal falta de critérios normativos, sim, que dá espaço para essa espécie de MORALISMO FISCAL defendida pelo Fisco, em que o bem ou o mal se personificam nas figuras inverossímeis do bom e do mau contribuinte. Autor agraciado com dois Prêmios Jabutis, Dimitri Dimoulis[9] explica que as abordagens MORALISTAS do direito sobrevalorizam os métodos de interpretação. Primeiro, ampliando os poderes decisórios do aplicador e permitindo que o julgador avalie comparativamente direitos e princípios em conflito e decida qual possui o maior peso e que, portanto, deve prevalecer no caso concreto. Segundo, restringindo a liberdade de decisão do julgador quando falta clareza-concretude normativa. Alega-se que, mesmo em tais casos, os métodos de interpretação apontariam sempre a melhor solução, devendo ser aplicado, de preferência, o método de interpretação teleológica, analisando a função social de cada instituto, assim como empregando critérios substanciais relacionados à justiça/equidade da decisão. Dimoulis denomina tal posição MORALISMO JURÍDICO e SEUS DEFENSORES DE MORALISTAS.

Assim, já não importa o fato gerador previsto em lei, mas, sim, a intenção negocial, isto é, se houve *verdadeiro* propósito negocial na operação

8. SANTI, E. M. D. de. Poder da violência simbólica e o "Planejamento tributário ao contrário". In: ADEODATO, J. M.; BITTAR, E. C. B. (org.). *Filosofia e teoria geral do direito: Homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Junior por seu septuagésimo aniversário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p.364.

9. DIMOULIS, Dimitri. A relevância prática do positivismo jurídico. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, 2011, n. 102, p. 215-253.

que permitiu a redução da carga tributária. Instaura-se um perigoso espaço em que exigir bilhões de reais em tributos resume-se a questão de boa-fé. Ou má-fé? Mas como saber?

Ilustrando esse problema, no "Estudo de Caso" dos autos de IPI e PIS/Cofins lavrados em face da EMPRESA K, o Fisco utiliza diversos adjetivos e princípios constitucionais para requalificar a conduta da EMPRESA K. No Auto de PIS/Cofins, por exemplo, apoia-se exclusivamente em princípios constitucionais como isonomia tributária, capacidade contributiva, solidariedade social e livre concorrência, sem citar a violação de qualquer dispositivo legal, e insistindo que o abuso consistiria na economia tributária decorrente das operações realizadas pela EMPRESA K:

> *Por todo o exposto no caso em concreto desse lançamento de ofício, o Contribuinte exerceu de forma abusiva seu direito de auto-organizar-se, visando reduzir artificialmente as bases de cálculo do IPI, da COFINS e do PIS, o que gerou uma série de efeitos nefastos, entre eles: o de ferir a isonomia tributária, os princípios constitucionais da capacidade contributiva, o da solidariedade social, o direito econômico à concorrência justa, entre outros.*

Tal conduta do Fisco (moralismo fiscal) cria o que podemos chamar de "nó sistêmico": (i) a Administração Tributária alega matéria constitucional como fundamento da lavratura dos Autos de Infração; (ii) o contribuinte não pode, na defesa administrativa, aduzir matéria constitucional; e (iii) os órgãos julgadores administrativos (DRJ e CARF[10]) não possuem competência para julgar matéria constitucional.

1.3. Ausência de "Estado Democrático de Direito" – Liberal ou Social – em Matéria Tributária: se não sei como me comportar perante a lei, então não sou livre

Não é possível o desenvolvimento de um Estado Democrático de Direito, seja de orientação Social ou Liberal, sem que os cidadãos saibam como agir perante as normas. Tampouco pode haver abuso quando não sabemos qual é o direito aplicável.

Estado de Direito é precondição para a existência de um Estado Democrático, seja Social ou Liberal. Ocorre que, na prática, não repousamos em

10. Em atenção ao pedido de acesso à informação Protocolo 16853.000571/2013-76, o Ministério da Fazenda informou que o CARF restringe-se a julgar as matérias que constam do seu Regimento Interno (Portaria 256/2009) em que não existe previsão de apreciação de matéria constitucional. Além disso, a Súmula 2 prevê que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Também estão nessa linha os seguintes julgados: Acórdão 101-94876, de

um efetivo Estado de Direito. Não basta dizer que todos são iguais perante a lei: para que essa regra se realize, é essencial termos contraprestação e informação sobre todos os atos administrativos de aplicação da lei. Afinal, são esses atos de concreção do direito que informam à sociedade a legalidade aplicada pela Administração Pública.

O fato é que, no Brasil, ao menos em relação ao sistema tributário, não há Estado de Direito. Embora existam numerosas normas tributárias (*legalidade abstrata*), não há pleno conhecimento das "regras do jogo" (*legalidade concreta*). É preciso conhecer não apenas as regras estabelecidas na estática legislação, mas também aquelas concreta e dinamicamente aplicadas no dia a dia pela Administração Tributária.[11]

É no exercício da *legalidade concreta* que detectamos problemas no uso de expressões como "planejamento tributário abusivo" e "propósito negocial". A questão não está apenas na vagueza das expressões, mas também no seu uso, pelo Fisco, sem qualquer uniformidade. O pressuposto de que a legalidade não está na lei, mas na *qualificação concreta do fato*, é excelente instrumento fomentador do abuso de direito e do desvio de finalidade na aplicação da lei: se não há lei anterior, não há legalidade, não há previsibilidade, não há segurança jurídica, não há direito. Ainda mais em um sistema marcado pela falta de transparência, litigiosidade perniciosa, pela incoerência institucional, instabilidade interpretativa e falta de vinculação a precedentes. Pode-se construir qualquer *legalidade concreta* pela oportuna (re)qualificação do fato!

Ademais, para que exista legalidade não basta lei, conforme exige o art. 3.º do CTN. É também necessária a possibilidade de vinculação do ato de lançamento. E a vinculação do ato administrativo depende da lei e da prova: se não há lei que regule o *fato da intenção* de pagar tributo como ilícito e, além disso, não é possível a *prova de intenções*, não é possível vincular nem controlar o ato de lançamento.

25.02.2005 Acórdão 103-21568, de 18.03.2004, Acórdão 105-14586, de 11.08.2004, Acórdão 108-06035, de 14.03.2000, Acórdão 102-46146, de 15.10.2003, Acórdão 203-09298, de 05.11.2003, Acórdão 201-77691, de 16.06.2004, Acórdão 202--15674, de 06.07.2004, Acórdão 201-78180, de 27.01.2005, Acórdão 204-00115, de 17.05.2005.

11. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias. *Contribuinte não pode ser visto como potencial criminoso*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-25/contribuinte-brasileiro-nao-visto-potencial-criminoso. Acesso em: 14.03.2014

No livro *Uma teoria da justiça*, John Rawls adverte para a ruptura da legalidade decorrente da aplicação de regras complexas que, em casos concretos, podem propiciar facilmente a justificativa de uma decisão arbitrária. O Estado de Direito e seu principal corolário, que é a legalidade, exige que as leis e seus significados sejam claramente definidos:

> *Estas exigências estão implícitas na ideia da regulação do comportamento por regras públicas. Se, por exemplo, as leis não forem claras quanto àquilo que impõem ou proíbem, o cidadão não saberá qual o comportamento a ter. (...) Um tirano pode modificar as leis sem aviso e punir (...) os seus súditos (...).*[12]

Enfim, como afirma Marcelo Neves:[13] ignorar o direito posto, bem como seu sentido estabilizado ao longo do tempo, em nome da aplicação de princípios ideologizados como forma de mitigar a legalidade é típico de regimes arbitrários.

Se não sei como me comportar perante a lei, não sou livre: nem há legalidade, nem possibilidade de controle dos atos administrativos, nem prova possível, nem Estado Democrático de Direito, seja ele Social ou Liberal, restando apenas o arbítrio.

---

12. RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. Portugal: Editorial Presença, 1993. p. 193-194.

13. NEVES, Marcelo. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 3-4: "A Constituição não pode, portanto, ser caracterizada como uma *mera* metáfora, desvinculada de certas implicações estruturais. Neste contexto, denomino 'mera metáfora' aquela carente de função ou valor descritivo em virtude de as possibilidades de seu deslocamento serem ilimitadas, arbitrárias ou aleatórias. Também poderia ser denominada 'metáfora arbitrária' . Ela não se distingue apenas de um conceito no sentido estrito, mas também de uma "metáfora conceitual" ou de uma metáfora vinculada à história dos conceitos. Isso significa que não se poder recorrer, indiscriminadamente, ao conceito de Constituição em contextos sociais dos mais diversos, convertendo-o em um componente de "jogos de linguagem estranhos" (...) sem suporte estrutural. Sem negar a existência nem a relevância social de jogos de linguagem metafóricos, parece-me, porém, que eles podem ter uma relação inadequada com os contextos estruturais, na medida em que não servem à compreensão nem à solução oportuna dos problemas sociais que emergem da deficiência das estruturas. A Constituição em sentido moderno, depende, no plano estrutural, de amplos pressupostos e exige, no nível semântico, clareza conceitual, para que seja uma categoria apta a servir ao esclarecimento de problemas decisivos da sociedade mundial contemporânea. Não apenas pela questão semântica da vagueza e ambiguidade, mas sobretudo pela dimensão pragmática do seu emprego, "Constituição" tem sido uma expressão prestes a usos arbitrariamente metafóricos.

1.4. "Planejamento Tributário ao Contrário" e o teste de oponibilidade da atuação do Fisco no Estado Democrático de Direito

A efetivação do Estado Democrático de Direito exige não apenas fiscalizar as atividades dos contribuintes, mas também a possibilidade de fiscalizar a atuação do Fisco, de modo a garantir o império da lei e o tratamento isonômico dos cidadãos.

Para tanto, é possível imaginar formas de testar a atuação do Fisco e verificar a sua consequente oponibilidade ao contribuinte, no regime de um Estado Democrático de Direito, por meio das seguintes perguntas: (i) há regra expressa no ordenamento jurídico que proíbe a operação analisada? (ii) é possível interpretar que as regras vigentes induziram mais de um contribuinte a realizar a operação que agora está sendo autuada? (iii) existe sinalização clara e prévia da Administração Tributária mediante outros precedentes ou instruções normativas institucionais qualificando anteriormente essa operação como ilícita ou abusiva? (iv) a Administração Tributária é transparente em relação às suas autuações e seus critérios de legalidade? (v) o contribuinte já teve decisões administrativas ou judiciais desfavoráveis ou favoráveis em relação à operação autuada?

Se o contribuinte estiver amparado por uma dessas situações, não pode haver ilicitude ou abuso de sua parte, mas sim da atuação do próprio Fisco! Nesse caso, teríamos a realização de planejamento tributário do Fisco, ou seja, planejamento tributário ao contrário, praticado com desvio de finalidade para incrementar a arrecadação em detrimento das mensagens transmitidas ao contribuinte por meio de normas jurídicas, inerentes e necessárias em um Estado Democrático de Direito.

Segurança jurídica e eficiência da Administração Tributária não são valores excludentes.[14] Pelo contrário: uma Administração Tributária com instituições democráticas, responsivas e transparentes tem se revelado mais

14. Diferentemente do que se pode imaginar, uma Administração Tributária eficiente não é aquela que simplesmente arrecada mais. Richard Bird observa que o aprimoramento da eficiência deve pautar-se por três objetivos principais: (i) facilitar o cumprimento das obrigações tributárias para que os contribuintes tenham meios efetivos de cumprir com as normas; (ii) possuir meios para constranger os contribuintes a adimplir suas obrigações; e (iii) robustecer a legitimidade do sistema tributário. Cf. BIRD, Richard. *Smart Tax Administration*. Economic Premise. n. 36. World Bank. 2010, p. 2-3. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/INTPREMNET/Resources/EP36.pdf>. Acesso em: 14.03.2014.

eficiente e legítima do que aquelas pautadas exclusivamente na fiscalização, na repressão e na superação de metas arrecadatórias.[15]

2. PSICOGRAFIA OU HISTORIOGRAFIA JURÍDICA? ORIGEM E PRESSUPOSTOS DA DOUTRINA DO *BUSINESS PURPOSE TEST*: TEORIA IMPORTADA DOS ESTADOS UNIDOS IMCOMPATÍVEL COM O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Nos Autos de Infração de IPI e de PIS/Cofins, lavrados em 2012, a fiscalização apresenta longo arrazoado, procurando articular o histórico societário da EMPRESA K com o objetivo de demonstrar que a cisão praticada em 1994 seria desprovida de propósito negocial, tendo como único objetivo obter economia tributária, o que seria vedado pelo ordenamento jurídico.

Assim, a Fiscalização, exercendo o controvertido papel de "caçadores de intenção negocial", foi buscar em livro publicado sobre casos de sucesso no empreendedorismo brasileiro, os elementos de "prova" para desvelar o *verdadeiro* propósito negocial das operações societárias da EMPRESA K.

Relata, inclusive, ter consultado o contribuinte para saber "*Quais foram, do ponto de vista qualitativo e quantitativo, as motivações societárias, administrativas, operacionais, tributárias, etc., que resultaram na criação da empresa Indústria e Comércio Ltda*".[16] O contribuinte respondeu, entre outras informações, que, por se tratar de operação realizada há quase 20 anos, não possuía documentos indicativos dos elementos determinantes da vontade dos administradores da época. Insatisfeito, o Fisco entendeu que "o que

15. Cf. ZUGMAN, D. L.; PACHECO, M. F. Com protestos, administração fiscal também deve mudar. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-jun-20/administracao-fiscal-tambem-mudar-atuais-manifestacoes-populares>. Acesso em: 21.06.2013. No início da década de 2000, um grupo de trabalho do Fisco australiano elaborou uma pesquisa a qual mostrava que, muito frequentemente, pequenas empresas realizavam transações em "dinheiro vivo" (*cash economy*) para não pagar tributos. A pesquisa esclarecia, ainda, que a comunidade estava de acordo com esse tipo de prática, pois os cidadãos sabiam que se estas empresas pagassem todos os tributos estabelecidos por lei não conseguiriam sobreviver. A administração fiscal australiana lidou com a questão de modo absolutamente inovador: em vez de impor a todo custo o cumprimento de normas prejudiciais à economia do País, posicionou-se ao lado dos cidadãos e, junto com eles, elaborou uma proposta de alteração de normas de maneira a diminuir a carga tributária sobre as pequenas empresas. A proposta foi, posteriormente, aprovada pelo Legislativo. Os resultados foram surpreendentes: após a redução da tributação sobre as pequenas empresas, houve um aumento da arrecadação no setor.

16. Auto de PIS/Cofins.

se queria"[17] era segregar as atividades do Grupo em empresas Comercial e Industrial com "*motivação exclusivamente tributária, uma forma artificial de reduzir o recolhimento de tributos*",[18] caracterizando "*planejamento tributário abusivo*". Em outro trecho, o Fisco se dispõe a descobrir a intenção dos sócios da empresa no momento da realização das operações questionadas:

> *O que as partes queriam? Queriam aquilo que está escrito, quiseram aquilo que constou dos instrumentos formais daquelas operações? O que quis a EMPRESA K quando separou as empresas? A que isso levou? Levou a pagar menos tributo?*
>
> *Qual o contexto dentro do qual se encontra o negócio? É o contexto em primeiro lugar temporal. Como era antes e como ficou depois? Olharemos a história do planejamento tributário abusivo, o conjunto, o antes e o depois.*
>
> *A discussão não é se é válido ou inválido o que o contribuinte fez, a discussão é se isso é eficaz ou ineficaz perante o Fisco. O conjunto de elementos aponta coerentemente para um mesmo resultado: É INEFICAZ.*[19]

Fica claro, portanto, que o Fisco adota o critério interpretativo do "propósito negocial" ou da "intenção negocial", segundo o qual planejamentos tributários só são eficazes se, além de utilizarem meios lícitos, houver uma ou mais razões negociais ou econômicas que justifiquem a realização das operações. Disso se depreende que a simples busca por economia tributária, na interpretação do Fisco, não seria permitida pelo direito positivo.[20]

A doutrina da "intenção negocial" surgiu nos Estados Unidos da América (EUA), no *leading case Gregory* v. *Helvering*, decidido em 07.01.1935[21] pela Suprema Corte americana. Naquele caso, "*a Suprema Corte dos Estados Unidos reconheceu o direito do contribuinte de planejar seus negócios da forma que os tributos pudessem ser os menores possíveis e que não houvesse qualquer obrigação (nem um dever patriótico) de escolher o modelo que melhor pagasse o Tesouro. Entretanto, neste mesmo julgamento foi introduzida a regra da business purpose (intenção negocial) no Direito norte-americano*".[22] Nas palavras do Juiz Learned Hand J., "*a 'escolha' permitida era entre somente*

---

17. Auto de IPI.

18. Auto de IPI.

19. Auto de PIS/Cofins.

20. Vale ressaltar que não há regra na legislação brasileira que proíba o planejamento tributário que visa obter economia de tributos, desde que realizado por meios lícitos, sem fraude, simulação ou dissimulação.

21. ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 142; PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 124-125.

22. ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias* cit., p. 157.

transações que tivessem um propósito negocial ou econômico. Entre tais possibilidades, era legítimo selecionar a mais eficiente do ponto de vista fiscal. Fez-se então, uma distinção entre operações que têm um válido objetivo comercial e aquelas que seriam construídas artificialmente com o simples objetivo de elidir a imposição tributária".[23]

No entanto, a intenção negocial não teria importância para "*alterar o resultado ou tornar ilegal o que a lei permite*".[24] Ou seja, mesmo nos EUA, local de origem da doutrina do propósito negocial, a operação da EMPRESA K ora analisada não seria questionada, porque simplesmente adotou uma opção concedida pelo legislador tributário. Ressalte-se que uma série de precedentes foram estabelecidos com o passar dos anos, difundindo essa doutrina e criando parâmetros mais claros de aplicação conforme o surgimento de casos concretos específicos.[25]

Nos EUA, fonte criadora e difusora da doutrina da intenção negocial, o sistema tributário tem diversas peculiaridades, sendo, portanto, extremamente diferente da teoria e da prática do sistema tributário brasileiro. Por isso, é preciso, antes de importar leis, doutrinas e institutos jurídicos impensadamente, observar o ambiente em que foram criados e compará-lo com o cenário do país em que se pretende aplicar a novidade importada. Diversos estudiosos já alertaram sobre o perigo de se importar instituições estrangeiras sem as devidas adaptações ao contexto em que se pretende aplicá-las.[26] Segundo Trubek e Schapiro, o transplante de instituições modelares de países desenvolvidos para países em desenvolvimento nas últimas duas décadas trouxe poucos resultados positivos, muitas vezes prejudicando o ambiente que se pretendia modificar.[27]

---

23. Idem, p. 157.

24. Idem, p. 161.

25. Por exemplo: Commissioner v. Court Holding Co; Goldstein v. Commissioner; Waterman Steamship Corp. v. Commissioner; Knetsch v. United States; Bugler v. Johnson, etc. Cf.: ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias* cit., p. 161-165.

26. Ver: CAROTHERS, T. "The Problem of Knowledge", in Carothers, T. *Promoting the Rule of Law Abroad*: In Search of Knowledge (Washington, DC: Carnegie Endowment for International Peace, 2006); PRADO, Mariana. *Institutional Bypass*: An Alternative for Development Reform. (abril, 2011). Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1815442> Acesso em 25.04.2013; EVANS, P. *Embedded Autonomy* – States and Industrial Transformation. New Jersey: Princeton Press, 1995.

27. TRUBEK, David; SCHAPIRO, Mario. Redescobrindo o Direito e desenvolvimento: experimentalismo, pragmatismo democrático e diálogo horizontal. In: TRUBEK, D.; SCHAPIRO, M. (org.). *Direito e Desenvolvimento: um diálogo entre os BRICS*. São Paulo: Saraiva, 2012. (Série Direito em Debate. Direito Desenvolvimento Justiça).

2.1. Primeira Relevante Diferença entre o Sistema Tributário Americano e o Brasileiro: nos EUA, litigiosidade não está no centro do sistema tributário, que é pautado pela conciliação

Uma primeira grande diferença entre o sistema tributário americano e o nosso é a ampla possibilidade de realização de acordos entre Fisco e contribuinte em diversas fases do processo administrativo.[28] Em caso de acordo, elemento importante é o de que outros agentes do Internal Revenue Service ("IRS", Receita Federal Americana) são envolvidos na negociação, ou mesmo na fiscalização, de maneira que as opiniões pessoais de um único fiscal acabam diluídas e qualificadas com o contraponto das opiniões dos demais. O resultado prático disso é que o Auto de Infração "final" (*determination* numa *90-day letter*) é visto como a opinião do IRS, e não como a opinião de um fiscal do IRS.

Sendo o IRS uma agência do Executivo, está subordinada ao *Administrative Procedure Act* (APA), que exige coesão e coerência nas ações dessas agências, o que se aplica inclusive com relação a Autos de Infração. Logo, se o IRS mudar de critério interpretativo em algum Auto de Infração e o contribuinte litigar, o IRS tende a ser derrotado no litígio a menos que tenha uma boa explicação para o motivo pelo qual adotou *standards* diferentes para situações similares. Ou seja, o IRS está subordinado a uma regra que torna seus atos inválidos caso adote posições frívolas, incoerentes ou meramente arrecadatórias. E uma decisão que não tenha justificativa plausível em precedentes e histórico legislativo é considerada quase que automaticamente insubsistente.

---

28. Title 26, Subtitle F, Chapter 74, § 7121:

"(a) Authorization

The Secretary is authorized to enter into an agreement in writing with any person relating to the liability of such person (or of the person or estate for whom he acts) in respect of any internal revenue tax for any taxable period.

(b) Finality

If such agreement is approved by the Secretary (within such time as may be stated in such agreement, or later agreed to) such agreement shall be final and conclusive, and, except upon a showing of fraud or malfeasance, or misrepresentation of a material fact—

(1) the case shall not be reopened as to the matters agreed upon or the agreement modified by any officer, employee, or agent of the United States, and

(2) in any suit, action, or proceeding, such agreement, or any determination, assessment, collection, payment, abatement, refund, or credit made in accordance therewith, shall not be annulled, modified, set aside, or disregarded". Disponível em: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7121>. Acesso em 28.03.2014.

Desse modo, nos Estados Unidos, todo o *design* do sistema é moldado para que não ocorram casos em que, num período curto de tempo, sem alteração legislativa ou jurisprudencial, o Fisco modifique seus critérios interpretativos. Dificilmente veríamos situação em que o IRS altera sua interpretação acerca do conceito de "praça comercial", por exemplo, simplesmente com o objetivo de arrecadar mais. Tampouco veríamos o Fisco Americano acusar o contribuinte de praticar planejamento tributário abusivo após quase 20 (vinte) anos de um comportamento reiterado da empresa em conformidade com a lei. Isso porque, nos EUA, autuação e litígio são a última alternativa.

No cenário brasileiro, de outro lado, o litígio é central no sistema. Chega-se a falar numa "indústria do contencioso tributário".[29] Não é à toa. Nos últimos 22 anos foram editadas, em média, 46 normas tributárias por dia. Em média, cada norma tributária tem 11 artigos. Cada artigo tem 2 parágrafos, 7 incisos e 1 alínea. Assim, foram editados, neste período, 2,7 milhões de artigos, 6,5 milhões de parágrafos, 20,8 milhões de incisos e 2,7 milhões de alíneas.[30] Isso, inclusive, reflete-se nas pautas de julgamento do Supremo Tribunal Federal ("STF"). "*Há, no STF, 94 processos com pedidos de vista já devolvidos pedindo inclusão em pauta. Isso só em matéria tributária. Há também 1.255 ações de controle abstrato de constitucionalidade esperando julgamento do pedido de cautelar. 101 ADPF s aguardam deliberação. Em 2012, 5.682 processos de temas tributários foram autuados na Corte. Uma explosão de números.*"[31]

Segundo o relatório "PGFN em Números", da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN"), em 2010, representando a Fazenda Nacional judicial e extrajudicialmente, a PGFN evitou a perda de R$567.575.263.751,93 (quinhentos e sessenta e sete bilhões, quinhentos

---

29. SANTI, Eurico M. D. de. *Tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior*: legalidade precária proposta por regulamentação provisória via MP reeditada 35 vezes (há mais de 10 anos), problema sistêmico que se confirma no placar de 5x5 no STF e nas decisões do STJ, expondo limites e conflitos entre direito e economia, e mobilizado pelo contencioso bilionário entre o Estado e as 10 maiores empresas brasileiras de capital aberto. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5omh/tributacao-dos-lucros-de-controladas-e-coligadas-no-exterior-eurico-marcos-diniz-de-santi> Acesso em 18.06.2013.

30. INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. *Quantidade de normas editadas no Brasil*: *22 anos da Constituição Federal de 1988*. Curitiba, 2010. Disponível em: <http://www.contribuinte.org.br/img/uploads/novelty/estudo/57/BrasilEditou46NormasTributariasPorDiaUtilEm22Anos.pdf>. Acesso em 14.03.2014.

31. LEAL, Saul Tourinho. Tributos no STF e a quarta onda de altivez. Mimeo.

e setenta e cinco milhões, duzentos e sessenta e três mil setecentos e cinquenta reais e noventa e três centavos) para os cofres da União.[32] Já a Tax Division do Department of Justice (a PGFN dos americanos), no ano de 2010, evitou a perda de 714 milhões de dólares, e com ações de cobrança, recuperou 566 milhões de dólares,[33] ou seja, U$ 1.280.000.000,00 (um bilhão, duzentos e oitenta milhões de dólares), número infinitamente menor do que os da PGFN no Brasil. Diferença tão abissal, de mais de 560 bilhões de reais, não pode ser em razão simplesmente da eficiência da PGFN ou da grande inadimplência do contribuinte brasileiro.

O sistema brasileiro, diversamente do americano, é completamente pautado pelo contencioso, em que o próprio Fisco induz e estimula o litígio, em prejuízo da segurança jurídica. Na prática do Fisco brasileiro, fala-se sempre em nome da "legalidade", mas não há preocupação com a segurança jurídica, não havendo diálogo ou cooperação institucional para a compreensão da legislação tributária.

Desse modo, nos Estados Unidos o "propósito negocial" é fato construído conjuntamente pelo diálogo entre Fisco e contribuinte, garantindo segurança jurídica e impossibilitando que critérios posteriores invalidem operações realizadas no passado. Trata-se de perspectiva cultural muito distinta da RFB: na prática do IRS, o propósito negocial funciona como forma de proteger e blindar os atos de conciliação da Administração Tributária americana de ocasionais investidas dos controladores (por exemplo, Justiça, Ministério Público e sociedade); na prática brasileira de importação dessa noção, muito bem exemplificada na autuação da EMPRESA K, o próposito negocial NÃO se presta ao sentido positivo de consolidar a operação, ao contrário, serve como argumento subjetivo e posterior para invalidar a operação do contribuinte.

Além disso, nos EUA, pode-se entrar em acordo sobre as bases de eventual autuação fiscal, evitando a surpresa e garantindo ao contribuinte a segurança jurídica de suas operações. Aqui, por outro lado, a autuação é sempre a primeira opção: até na dúvida se lavra o Auto de Infração. Pior: lavra-se o auto ainda que o precedente seja favorável ao contribuinte.

---

32. *PGFN em Números*. 2010. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/PGFN%20EM%20NUMEROS%20-%202010.pdf> Acesso em 18.06.2013.

33. <http://www.justice.gov/tax/about_us.htm>. Acesso em 18.06.2013.

Além da ampla possibilidade de realização de acordos, há quatro peculiaridades interessantes sobre a legislação tributária dos EUA que tornam o sistema tributário americano muito diferente do nosso.

2.2. Segunda Relevante Diferença entre o Sistema Tributário Americano e o Brasileiro: nos EUA, a legislação tributária é extensamente detalhada, sujeita a amplo debate público e ilustrada por dezenas de exemplos, que diminuem os riscos para o contribuinte

As Instruções Normativas de lá, (i) as chamadas *Regulations*, geralmente têm caráter de "lei delegada", ou seja, têm força de lei mesmo nos casos em que inovam dentro dos limites da lei que se propõem a regular, o que torna a visão do IRS muito menos sujeita a sofrer questionamentos de validade do que as Instruções Normativas da Receita Federal, frequentemente discutidas no Judiciário por ultrapassarem a competência autorizada pelo legislador.

Além disso, (ii) as *Regulations* trazem "exemplos práticos" para ajudar a esclarecer o significado do que se pretende, o que auxilia o contribuinte a entender o "espírito da regra" e seus contornos práticos. Um exemplo é o da *Regulation* sobre deduções do imposto de renda de pessoas física e jurídicas:[34]

> *(ii) The provisions of subdivision (i) of this subparagraph may be illustrated by the following examples:*
>
> ***Example 1**. On December 31, 1964, A, an individual who reports his income on the calendar year basis, conveys by deed of gift to a museum title to a painting, but reserves to himself the right to the use, possession, and enjoyment of the painting during his life-time. At the time of the gift the value of the painting is $90,000. Since the contribution consists of a future interest in tangible personal property in which the donor has retained an intervening interest, no contribution is considered as having been made in 1964.*
>
> ***Example 2.** Assume the same facts as in Example 1 except that on December 31, 1965, A relinquishes all of his right to the use, possession, and enjoyment of the painting and delivers the painting to the museum. Assuming that the value of the painting has increased to $95,000, A is treated as having made a charitable contribution of $95,000 in 1965.*
>
> ***Example 3.** Assume the same facts as Example 1 except A dies without relinquishing his right to the use, possession, and enjoyment of the painting. Since A did not relinquish his right to the use, possession, and enjoyment of the property during his life, A is treated as not having made a charitable con- tribution of the painting for income tax purposes.*

34. Disponível em: <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CFR-2012-title26-vol3/pdf/CFR-2012-title26-vol3-part1.pdf>. Acesso em 18.06.2013.

Example 4. *Assume the same facts as in Example 1 except A, on December 31, 1965, transfers his interest in the painting to his son, B. Since the relationship between A and B is one described in section 267(b), no contribution of the remainder interest in the painting is considered as having been made in 1965.*

Example 5. *Assume the same facts as in Example 4. Also assume that on December 31, 1966, B conveys the interest measured by A's life to the museum. B has made a charitable contribution of the present interest in the painting conveyed to the museum (i.e., the life interest measured by A's life expectancy in 1966 valued according to paragraph (f), Table 1, of § 20.2031–7 of Part 20 of this chapter (Estate Tax Regulations)). In addition, since all intervening interests in, and rights to the actual possession or enjoyment of the property, have expired, a charitable contribution of the remainder interest is treated as having been made by A in 1966. Such remainder interest shall also be valued according to paragraph (f), Table 1, of § 20.2031–7 of Part 20 of this chapter (Estate Tax Regulations)).*

Outra peculiaridade interessante é a de que (iii) depois que uma questão é uniformizada, pelo próprio IRS ou pelo Judiciário, costuma-se publicar uma orientação geral chamada *Revenue Ruling*, que serve para guiar a aplicação da norma em situações que continuaram ambíguas mesmo depois de todos os exemplos trazidos pelas *Regulations*. É o caso, por exemplo, da *Revenue Rule* 93/1986, que apesar do grande detalhamento da *Regulation* exemplificada acima, traz ainda mais especificações para o caso de deduções do imposto de renda, especificamente sobre gastos incorridos em viagens ao exterior, apresentando novos exemplos práticos:

FACTS

Situation 1. Taxpayer A is regularly employed in city CI-1. In 1993, A accepted work in city CI-2, which is 250 miles from CI-1. A realistically expected the work in CI-2 to be completed in 6 months and planned to return to CI-1 at that time. In fact, the employment lasted 10 months, after which time A returned to CI-1.

Situation 2. The facts are the same as in Situation 1, except that Taxpayer B realistically expected the work in CI-2 to be completed in 18 months, but in fact it was completed in 10 months.

Situation 3. The facts are the same as in Situation 1, except that Taxpayer C realistically expected the work in CI-2 to be completed in 9 months. After 8 months, however, C was asked to remain for 7 more months (for a total actual stay of 15 months).

Isso contrasta bastante com a realidade brasileira, onde a prática cotidiana é inovar sobre interpretação da lei. Exemplo emblemático é o da própria autuação, que, no lugar de valorizar os precedentes interpretativos estabelecidos, insiste e continua a discutir *ad infinitum* o conceito de "praça

comercial", de regulamento publicado há mais de 15 anos (RIPI/2002 que reeditou o RIPI/1998).[35]

Some-se a tudo isso que (iv) as tais *Regulations* geralmente são objeto de consulta pública e debatidas ampla e abertamente com a sociedade antes de serem editadas,[36] o que contribui para que gargalos e ambiguidades que o IRS por acaso não tenha notado no momento da elaboração da normativa sejam retificados, auxiliando na divulgação do entendimento do IRS aos diversos atores interessados. No Brasil, além da falta de debate público sobre a regulamentação infralegal da legislação tributária, a própria legislação abstrata não é discutida em razão do uso abusivo das medidas provisórias ("MP") para tratar de matéria tributária: instrumento normativo adotado unilateralmente pelo Presidente da República, sem qualquer tipo de discussão prévia com o Legislativo e, muito menos, com outros atores da sociedade.[37]

Desse modo, considerando que a interpretação da legislação tributária nos EUA é clara, previsível, estável e sujeita a debate público, o que se discute são os fatos e sua subsunção à norma, e não a melhor interpretação

---

35. Outro bom exemplo é o da Lei 10.833/2003, que criou a Cofins não cumulativa. A lei tem quase dez anos de idade e ainda tem conceitos centrais que não ficaram esclarecidos: não apenas ainda se discute se "x" ou "y" é considerado insumo para fins de dedução da base de cálculo do tributo, como também se a não cumulatividade seria benefício fiscal ou método de cálculo!

36. Internal Revenue Manuel. Part 4. Chapter 10. Section 7:4.10.7.2.3.3 (01-01--2006) Classes of Regulations

"1. Regulations are written by the Office of Chief Counsel, Internal Revenue Service, and are approved by the Department of the Treasury. There are three classes of regulations: proposed, temporary, and final.

Proposed Regulations — Proposed regulations provide guidance concerning Treasury's interpretation of a Code section. The public is given an opportunity to comment on a proposed regulation and a public hearing may be held if a sufficient number of requests to speak at a hearing are received. Taxpayers may rely on a proposed regulation, although they are not required to do so. Examiners, however, should follow proposed regulations, unless the proposed regulation is in conflict with an existing final or temporary regulation." Disponível em: <http://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-010-007.html>.

37. Segundo a Constituição, art. 62, a MedProv deveria ser reservada para casos de relevância e urgência. No entanto, desde o início da vigência da CF/1988, foram editadas mais de 195 medidas em matéria tributária, tendo sido reeditadas mais de 1.674 vezes: números bastante alarmantes para algo que deveria ser usado como última *ratio*.

das leis. Assim, critérios interpretativos da legislação tributária são limitados e informados por essas circunstâncias da realidade. A interpretação da legislação não muda de uma hora para outra e tampouco o contribuinte é surpreendido com autuações bilionárias após vinte anos realizando diariamente a mesma operação.

2.3. Terceira Relevante Diferença entre o Sistema Tributário Americano e o Brasileiro: nos EUA, a jurisprudência gera precedentes que são vinculantes para Fisco e contribuinte e, por isso, há cuidado muito maior antes de se autuar e litigar no Judiciário, já que a decisão será uniformizada e vinculante para todo o país

Nos Estados Unidos não há regras antiabuso expressas. Esse controle é realizado pelo Judiciário, mediante aplicação de parâmetros construídos por precedentes jurisprudenciais. Diferença fundamental dos Estados Unidos para o Brasil é a de que, lá, a jurisprudência é vinculante.

Uma vez que o IRS decide litigar em um caso, existe risco teórico de derrota. E, se perder, terá que arcar com as consequências da derrota em escala nacional, ou procurar reverter a situação no Congresso Nacional mediante alteração legislativa. Os americanos chamam isso de *hazards of litigation*[38] ("riscos de litigar"): o Fisco e a procuradoria que o representa avaliam se há boas chances de vitória, se a tese tem bom embasamento, se as circunstâncias fáticas são favoráveis, se aquilo não irá levar a empresa autuada à falência, entre diversas outras variáveis.

Nos EUA, na dúvida, não se lavra a autuação, porque as consequências da derrota são graves. Esse é o principal motivo pelo qual se faz acordos em matéria tributária naquele país. No Brasil, o sistema processual tributário, por outro lado, não oferece qualquer incentivo para não se buscar o contencioso. Aqui, adota-se:

> *(...) o pragmático princípio de "na dúvida, autuar para ver o que vai dar", que funciona como a moderna espada fiscal de Dâmocles sobre a cabeça dos auditores fiscais. Assim, na dúvida, a autoridade fiscal, coagida pela afiada espada sobre sua cabeça, lavra o auto de infração dando início ao procedimento de constituição do crédito tributário e ao contencioso administrativo, mas constituindo desde logo*

38. Internal Revenue Manual. Part 34. Chapter 5. Section 2. "If the taxpayer files a protest in response to the 30 day letter, an Appeals Officer will meet with the taxpayer and attempt to settle the case. The Appeals Officer will consider the merits of the taxpayer's position and may take into account the hazards of litigation." Disponível em: <http://www.irs.gov/irm/part34/irm_34-005-002.html>.

crédito tributário sujeito à presunção de validade e de legitimidade que dá origem ao que podemos chamar de indústria do contencioso tributário nacional, abertamente promovida pelo "incentivo fiscal ao contencioso tributário", formalizado pela Lei 9.703/1998 que autoriza a transferência automática dos depósitos judiciais para a conta única do Tesouro Nacional.[39]

Outro elemento interessante é o de que o IRS não tem um braço propriamente "contencioso", como a PGFN. Naquele país, o equivalente da PGFN é o *Tax Division* do *Department of Justice* ("DOJ"), que é quem representa o IRS perante o Judiciário ou o *Tax Court*. E nem sempre o DOJ aceita litigar em toda causa que o IRS gostaria. Sendo dois "ministérios" diferentes, a influência e subordinação entre fiscais e procuradores é mínima, não havendo prevalência de um sobre o outro. O DOJ avaliará os *hazards of litigation* e, se considerar que um acordo é mais vantajoso para o Tesouro americano, tem a possibilidade de discordar do IRS e evitar o litígio, não havendo alternativa ao Fisco senão dialogar com o contribuinte. Além disso, o DOJ pode recomendar o acordo, inclusive, se este for menos danoso para o contribuinte e para a economia do país do que o litígio. É mais interessante, por exemplo, manter a atividade empresarial em funcionamento do que levar um contribuinte à falência em razão de grande passivo tributário.[40]

---

39. SANTI, Eurico M. D. de. Tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior: legalidade precária proposta por regulamentação provisória via MP reeditada 35 vezes (há mais de 10 anos), problema sistêmico que se confirma no placar de 5x5 no STF e nas decisões do STJ, expondo limites e conflitos entre direito e economia, e mobilizado pelo contencioso bilionário entre o Estado e as 10 maiores empresas brasileiras de capital aberto. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/a/5omh/tributacao-dos-lucros-de-controladas-e-coligadas-no-exterior-eurico-marcos-diniz-de-santi. Acesso em 14.03.2014.

40. Directive n. 116 da Tax Division do Department of Justice:

"The Tax Division will continue to settle cases based on litigation hazards and/or collectibility concerns. When settling cases based upon litigation hazards, the Tax Division, recognizing that hard cases indeed often result in bad law, will continue to consider equities to the extent they pose litigation hazards. When settling cases based upon collectibility concerns, the Tax Division will, as it has in the past, take economic hardship into consideration. Consistent with the Settlement Reference Manual, when entering into collectibility settlements, the Tax Division will seek to ensure that the taxpayer is left with sufficient assets to maintain a reasonable standard of living and an income stream sufficient to pay reasonable living expenses. This does not necessarily mean that the taxpayer's present standard of living should be preserved, but only that the taxpayer will be able to maintain a reasonable standard

2.4. Quarta Relevante Diferença entre o Sistema Tributário Americano e o Brasileiro: nos EUA o contribuinte pode realizar consultas ao Fisco, que são respondidas rapidamente, para verificar se a operação que pretende realizar é eficaz (a interpretação do Fisco é consolidada antes de se realizar a operação)

Outra circunstância interessante da realidade norte-americana é a de que, lá, o IRS procura, de várias formas diferentes, deixar claro para o contribuinte que tipo de operação é considerada planejamento tributário abusivo. Além da legislação extensamente detalhada e debatida com o público, bem como da jurisprudência vinculante, no sítio eletrônico do IRS há uma lista com mais de trinta situações consideradas abusivas.[41] Há, inclusive, vídeos explicativos contendo orientações ao contribuinte sobre como denunciar ao Fisco esquemas de fraude tributária. São disponibilizados, também, exemplos concretos de planejamentos abusivos do ano corrente, assim como de anos anteriores.[42]

O serviço mais interessante oferecido pelo IRS referente a planejamentos tributários é o de *Private Letter Ruling* ("PLR").[43] Trata-se de uma declaração por escrito endereçada a um contribuinte, na qual o IRS interpreta e aplica leis tributárias para o caso específico apresentado pelo contribuinte.[44] O PLR é utilizado na situação em que o contribuinte deseja confirmar com o IRS se uma transação que pretende realizar poderá vir a ser considerada violação da legislação tributária.

Nos EUA, o PLR costuma ser respondido rapidamente pelo IRS, e é utilizado pelo contribuinte antes de realizar uma operação. Desse modo, sabe previamente da posição do Fisco acerca da eficácia de um novo planejamento tributário. O PLR funciona como instrumento de redução de riscos nos planejamentos tributários, estimulando investimento e promovendo desenvolvimento. Auxilia o contribuinte que precisa saber, de antemão, a posição do Fisco sobre o negócio que pretende realizar. A redução de riscos

---

of living". Disponível em: <http://www.justice.gov/tax/readingroom/settlpdf/Settlement%20Reference%20Manual%202009.%2004-02-09.pdf>.

41. Cf.:<http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Listed-Transactions---LB&I-Tier-I-Issues> Acesso em 14.03.2014.

42. <http://www.irs.gov/uac/Examples-of-Abusive-Tax-Schemes-Fiscal-Year-2013>. Acesso em 14.03.2014.

43. <http://www.irs.gov/Tax-Exempt-Bonds/TEB-Private-Letter-Ruling:-Some-Basic-Concepts>. Acesso em 14.03.2014.

44. É importante distinguir o PLR do TEB's Voluntary Agreement Program. O Voluntary Agreement é apropriado para a situação em que o contribuinte deseja obter uma solução definitiva para uma determina infração fiscal, mesmo que existam argumentos de defesa em seu favor.

associados às decisões negociais incentiva o crescimento econômico: Fisco e contribuinte saem vencedores.

O PLR funciona da maneira que, teoricamente, deveria funcionar o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária no Brasil. Mas é amplamente sabido que a Receita Federal é extremamente morosa na análise das consultas,[45] inviabilizando e desestimulando a utilização desse canal de diálogo pelo contribuinte.[46]

Portanto, só faz sentido o critério do "propósito negocial" no contexto de um país que deixa clara sua interpretação da lei antes da ocorrência dos fatos, prevenindo os contribuintes que querem respeitar a lei e que não querem ser surpreendidos no futuro. Nos EUA, a utilização da intenção negocial serve como parâmetro para garantir e implementar mais segurança jurídica. Segue quadro-resumo das principais diferenças entre Brasil e EUA nesse sentido:

EUA	Brasil
Sistema pautado pela conciliação	Sistema pautado pelo contencioso
Legislação detalhada, com diversos exemplos e sujeita a amplo debate público	Legislação imprecisa, com interpretação disputada e sem qualquer debate público
Jurisprudência vinculante, *hazards of litigation*	Jurisprudência não vinculante, estímulo ao litígio e à reedição de autuações
PLR: contribuinte sabe se planejamento é válido antes da operação	Consultas não funcionam: Fisco surpreende o contribuinte

45. ROCHA, Sergio André. Processo tributário precisa ser mais equilibrado. 2012. Disponível em:<http://www.conjur.com.br/2012-mar-20/contribuinte-estado-ganhariam-processo-tributario-equilibrado> Acesso em 14.03.2014.

46. CHRISTOPOULOS, Basile. Transparência Fiscal – Fisco federal nega acesso público a consultas tributárias. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-jun-27/basile-christopoulos-fisco-federal-nega-acesso-publico-consultas-tributarias>. Acesso em 14.03.2014.

Enfim, vimos que: (i) os Autos de Infração analisados acusam o contribuinte de planejamento tributário abusivo, porque teria praticado operação desprovida de propósito negocial, o que seria vedado por interpretação sistemática do ordenamento jurídico; (ii) a doutrina do *business purpose test* (propósito ou intenção negocial) é originária do direito norte-americano, especificamente do *leading case Gregory* v. *Helvering,* decidido em 1935; (iii) o transplante de institutos estrangeiros desconsiderando-se o contexto do país em que se pretende replicá-los pode ser prejudicial para o seu desenvolvimento; (iv) nos EUA, a segurança jurídica em matéria tributária é garantida de diversas maneiras: o sistema é pautado pela conciliação, as regras são detalhadas e exemplificadas, não há discussão sobre violação de competência por regulamentos administrativos, as normas são sujeitas a amplo debate público, a jurisprudência é vinculante, é possível consultar o Fisco sobre a eficácia de um planejamento antes de realizá-lo, etc.; (v) no Brasil, diversamente, o contencioso é a regra no sistema tributário, a legislação não vem com exemplos práticos, a intepretação das normas está em constante disputa, não há compromisso do Fisco em manter uma interpretação uniformizada e estável, as consultas tributárias são extremamente demoradas, as autuações frustradas são reeditadas pelo Fisco sob novos fundamentos interpretativos etc.; (iv) portanto, ao contrário do que ocorre nos EUA, o contexto brasileiro no que toca à matéria tributária é de grave insegurança jurídica: a doutrina da intenção negocial, que sequer é prevista pelo nosso direito positivo, agrava o problema da insegurança e inibe o desenvolvimento do país.

2.5. Porque as nações fracassam: direito & desenvolvimento, instituições e a importância da administração tributária na construção da segurança jurídica

Por que existem nações divididas entre a pobreza e a riqueza, entre a saúde e a doença, saciedade e fome? Será em razão da sua cultura, dos recursos naturais, das condições climáticas e geográficas? O campo de estudos do "Direito & Desenvolvimento"[47] é extremamente útil para responder a essas questões: procura analisar as interações entre o sistema jurídico de um determinado Estado e seu grau de desenvolvimento.

47. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributação & Desenvolvimento, o Direito em rede na Era da Informação e o resgate da relação fisco-contribuinte: entre Legalidade e Democracia. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5jc6/tributacao---desenvolvimento-o-direito-em-rede-na-era-da-informacao-e-resgate-da-relacao--fisco-contribuinte-entre-legalidade-e-democracia-eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acesso em 14.03.2014.

Nessa linha, as instituições são responsáveis pelo grau de evolução e os limites em que os atores de uma sociedade operam, tornando inteligível a interconexão entre as regras do jogo e o comportamento dos diversos atores sociais.[48]

No livro *Por que as nações fracassam?*,[49] Daron Acemoglu[50] e James Robinson[51] explicam que são as instituições políticas, econômicas e, principalmente, as jurídicas que, construídas pelo homem e garantidas pela segurança jurídica, alicerçam a democracia e alavancam o desenvolvimento econômico e social. O sucesso das nações está estritamente vinculado à formação de um ambiente institucional marcado pelo respeito à segurança jurídica: situação que cria ambiente de negócios atraente, encoraja investimentos e induz desenvolvimento.

Em outro denso estudo empírico sobre a América Latina,[52] os mesmos autores apontam a existência de uma dinâmica de funcionamento da relação entre Estado e sociedade que denominam *extrativismo fiscal*: o Estado utiliza a lei como instrumento de força para extrair riquezas da sociedade. Cria-se um ciclo vicioso e autista, em que a lei é utilizada como instrumento de poder de arrecadação de tributos, mas sem qualquer contrapartida jurídica. Paga-se tributo porque a Constituição autoriza, a lei prescreve e o Auto de Infração determina: é o império do direito com o obsessivo objetivo de arrecadar.[53]

---

48. Douglas North ensina que as instituições são as regras de uma sociedade que regulam a interação humana com o intuito de reduzir as incertezas e complexidades que envolvem a sociedade. Cf. NORTH, Douglass. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

49. ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James. *Why Nations Fail*. New York: Crown Business, 2012.

50. Professor de Economia Aplicada do Massachusetts Institute of Technology (MIT), e vencedor do John Bates Clark Medal, prêmio dirigido a jovens economistas entre 30-40 anos e considerado o segundo mais importante prêmio mundial na área de Economia (nos últimos 20 anos, 40% dos premiados pela John Bates Clark Medal também ganharam o Nobel de Economia, entre eles Milton Friedman, Joseph Stiligtz e Paul Krugman).

51. Professor do Departamento de Ciência Política e do Departamento de Economia da Universidade de Berkeley, Califórnia.

52. ACEMOGLU, Daron et al. The Colonial Origins of Comparative Development: An Empirical Investigation. *The American Economic Review*, Vol. 91, No. 5 (Dec., 2001), p. 1369-1401. Disponível em: <http://economics.mit.edu/files/4123> Acesso em 14.03.2014.

53. SANTI, Eurico M. D. de. Decadência sobre "fatos geradores" que decorrem de atividade interpretativa do contribuinte, *ex vi* do art. 150/CTN, e a jurisprudência do STJ sobre atos "ilícitos", "pagamento antecipado" e "contagem do prazo do art.

A Administração Tributária é instituição responsável pela aplicação e interpretação da legislação tributária, fiscalização e cobrança de tributos. Alterar a lei ou a Constituição não é suficiente se quisermos melhorar nosso sistema: é preciso modificar também a forma de interpretar e aplicar a legislação. E, para tanto, seja por desígnio constitucional, seja por expertise técnica, é a Administração Tributária a instituição-chave para promover segurança jurídica.

Aplicar o direito pressupõe interpretação de regras, de fatos e formalização do conteúdo, sentido e alcance das normas em sucessivos atos administrativos e judiciais. Trata-se de processo altamente complexo, que lida com convicções, valores, pressões políticas e ideológicas, as quais modulam a legalidade em função do tempo histórico e do espaço social. Um momento, uma legalidade; uma decisão, um direito aplicado. Outro momento, outra legalidade; outra decisão, outro direito aplicado... Sobre a mesma lei e o mesmo fato concreto incontáveis "legalidades" podem ser construídas, bem como inúmeras versões de fato podem ser sustentadas sobre idêntico conjunto probatório. Contudo, a ética e o respeito à segurança jurídica demandadas da Administração Pública exigem coerência na construção de tais "legalidades". Minimizar tais mutações, construindo um ambiente de certeza e segurança sobre o terreno movediço da "legalidade", é missão da Administração Pública.[54]

3. ESTUDO DE CASO: FALTA DE FUNDAMENTO LEGAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO E USO "ABUSIVO" DE ADJETIVOS (NA LÓGICA DE UM LEGÍTIMO ESTADO DE DIREITO, OS ÚNICOS ADJETIVOS APLICÁVEIS À CONDUTA DO CONTRIBUINTE SÃO O "LÍCITO" OU O "ILÍCITO")

Exemplo concreto desse "Estudo de Caso" foi publicado no jornal *Valor Econônico* que divulga a notícia "Receita Federal cobra à EMPRESA K R$ X milhões em tributos":

> A Receita Federal do Brasil entrou com dois autos de infração contra a EMPRESA K para o recebimento de R$ X milhões em IPI, PIS e Cofins. O montante diz respeito a diferenças de valores que a companhia teria deixado de recolher no exercício de 2008, em virtude de adotar como base de cálculo preços incorretos, mais multa e juros.

173/CTN". Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/a/5mm0/decadencia-sobre-fatos-geradores-que-decorrem-de-atividade-interpretativa-do-contribuinte-ex-vi-do-art-150ctn-e-a-jurisprudencia-do-stj-sobre-atos-ilicitos-pagamento-antecipado-e-contagem. Acesso em 14.03.2014.

54. MODESTO, Paulo. *Autovinculação da Administração Pública*. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/paulo-modesto/autovinculacao-da-administracao-publica>. Acesso em 14.03.2014.

> "Os autos de infração questionam, em síntese, a forma como essas empresas estão organizadas (indústria e distribuidora atacadista) e a formação de base de cálculo dos tributos federais", afirma a EMPRESA K em nota. O questionamento da Receita diz respeito à Indústria e Comércio Cosméticos EMPRESA K, que concentra as atividades de indústria e é controlada pela EMPRESA K, de capital aberto.
>
> A empresa afirma que, em 2005, sob argumentos semelhantes, já foi questionada pela Receita em um processo envolvendo o pagamento de IPI, e conseguiu cancelar as autuações na esfera administrativa. A companhia diz que vai pedir a impugnação dos autos de infração e considera que o risco de perda na causa é "remoto".

Em 2012, a EMPRESA K foi intimada de Auto de Infração lavrado para constituir crédito tributário de Imposto sobre Produtos Industrializados ("**Auto de IPI**"). Na mesma data, a EMPRESA K foi intimada de outro Auto de Infração, lavrado para constituir crédito tributário de contribuições para o Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social ("**Auto de PIS/Cofins**"). Em ambos os Autos de Infração, a Fiscalização fundamenta a cobrança dos referidos tributos com o argumento de que os atos societários que levaram à cisão da EMPRESA K, segregando suas atividades em duas empresas (EMPRESA K Industrial e EMPRESA K Comercial), embora lícitos individualmente, seriam desprovidos de propósito negocial e teriam a finalidade exclusiva de obter economia tributária, caracterizando planejamento tributário abusivo e ofensa à livre concorrência. Segundo o Fisco, o abuso estaria no aumento do faturamento da EMPRESA K sem o correspondente aumento da arrecadação de IPI e PIS/Cofins, sendo que, em relação ao IPI, tal descompasso seria oriundo do não cumprimento do valor tributável mínimo aplicável para operações realizadas entre partes interdependentes.

No Auto de IPI, chama a atenção o excesso de adjetivos em oposição à falta de argumento legal para qualificar a operação como ilícita. *A priori,* o Fisco aceita que a operação é lícita, mas só "formalmente", desqualificando a eficácia do ato mediante adjetivos que pretendem requalificar as operações realizadas ou as supostas vantagens obtidas: (i) relação "**especial**" interna de comercialização dos seus produtos fabricados;[55] (ii) lucro da Industrial não é "**normal**";[56] (iii) vantagens tributárias "**anormais**" obtidas pela EMPRESA K;[57] (iii) esquivar-se do recolhimento "**justo**" do tributo;[58] (iv)

55. Auto de IPI.
56. Auto de IPI.
57. Auto de IPI.
58. Auto de IPI.

separação "**formal**" entre empresas Industrial e Comercial;[59] (v) criação "**artificial**" de empresa industrial e comercial;[60] (vi) redução "**artificial**" do recolhimento de IPI;[61] (vii) planejamento "**abusivo**";[62] concluindo, enfim, que (viii) tais atos jurídicos são "**inoponíveis**" ao Fisco. O único argumento legal do Fisco é o de que teria sido violado o Decreto que regulamenta a cobrança de IPI (Dec. 4.544/2002, "**RIPI/2002**"), cujo sentido já havia sido estabilizado, em 2007, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"). Naquela oportunidade o CARF considerou LÍCITA a operação praticada pela EMPRESA K. No entanto, no presente Auto de Infração, o Fisco classifica a mesma operação para a EMPRESA X como ABUSIVA.[63] Portanto, ignorando os precedentes administrativos do CARF de 2007, o Fisco, em 2012, lavrou Auto de Infração contra o mesmo contribuinte, sobre a mesma operação, realizada em 2008, dando interpretação divergente aos mesmos dispositivos legais.[64]

No Auto de PIS/Cofins o Fisco se vale da mesma estratégia argumentativa: articula os fatos de determinada maneira para criar a impressão de que o contribuinte é "mau", porque quer economizar tributo, e de que o Fisco é "bom", porque pretende arrecadar recursos para o erário em nome do interesse público. Para tanto, novamente a Fiscalização apoia-se em uma gama enorme de adjetivos: (i) planejamento tributário "**abusivo**";[65] manobras

59. Auto de IPI.

60. Auto de IPI.

61. Auto de IPI.

62. Auto de IPI.

63. Acórdão 204-02.707, proferido no Processo 16175.000297/2005-64, fl. 1: "No caso de saídas para empresas interdependentes o valor tributável mínimo a ser considerado como base de cálculo do imposto é o preço corrente no mercado atacadista da praça comercial do remetente, ou caso não seja possível assim se proceder por inexistir vendas do produto na mesma praça do remetente, o valor mínimo tributável deve ser calculado considerando o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação. As vendas realizadas pela empresa adquirente do produto, localizada em outra praça, não se prestam para cálculo do valor mínimo tributável, se consideradas isoladamente".Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf. Acesso em 14.03.2014.

64. O único argumento legal da Autoridade Fiscal é este: "a fiscalização considerou que o interessado descumpriu as disposições dos art.s 136 e 137 do RIPI de 2002 (arts. 195 e 196 do RIPI de 2010)". Auto de IPI.

65. Auto de PIS/Cofins.

elisivas "**abusivas**";[66] práticas "**abusivas**";[67] preços "**abusivos**"[68]; (ii) planejamento tributário "**contaminado**";[69] (iii) estratégia "**diferenciada**";[70] (iv) "**Curiosa**" [estrutura de negócios];[71] (v) estrutura societária extremamente "**atrativa**" financeiramente;[72] (vi) efeitos "**vantajosos**";[73] (vii) os preços praticados (...) são "ínfimos";[74] (viii) preços "**distorcidos**";[75] (ix) uso "**artificioso**" e (x) "**forçado**" dos preços de venda;[76] (xi) distorções "**artificiosas**";[77] (xii) forma "**artificial**" de reduzir o recolhimento de tributos;[78] (xiii) de forma completamente "**anormal**", constatamos que há um abismo;[79] (xiv) vantagens tributárias "**anormais**";[80] (xv) crescimento "**explosivo**";[81] (xvi) efeitos "**nefastos**";[82] (xvii) planejamento "**sofisticado**";[83] (xviii) infração (...) "**nociva**";[84] concluindo, enfim, que: (xix) [os valores praticados entre as empresas interdependentes] (...) [seriam] "**inoponíveis**" ao Fisco.[85]

O Auto de PIS/Cofins, entretanto, apresenta notável diferença em relação ao Auto de IPI: enquanto o Auto de IPI aponta suposta violação de norma que regulamenta o valor tributável mínimo (mediante interpretação contrária à posição consolidada do CARF), o **Auto de PIS/Cofins** não menciona uma única norma que teria sido infringida: toda a qualificação desse Auto é baseada exclusivamente em adjetivos e princípios constitu-

66. Auto de PIS/Cofins.
67. Auto de PIS/Cofins.
68. Auto de PIS/Cofins.
69. Auto de PIS/Cofins.
70. Auto de PIS/Cofins.
71. Auto de PIS/Cofins.
72. Auto de PIS/Cofins.
73. Auto de PIS/Cofins.
74. Auto de PIS/Cofins.
75. Auto de PIS/Cofins.
76. Auto de PIS/Cofins.
77. Auto de PIS/Cofins.
78. Auto de PIS/Cofins.
79. Auto de PIS/Cofins.
80. Auto de PIS/Cofins.
81. Auto de PIS/Cofins.
82. Auto de PIS/Cofins.
83. Auto de PIS/Cofins.
84. Auto de PIS/Cofins.
85. Auto de PIS/Cofins.

cionais, o que cria um paradoxo, já que o CARF é impedido de apreciar matéria constitucional.[86]

Esse artifício argumentativo, que abandona a dualidade lícito/ilícito – inerente ao direito – e procura atribuir qualidades carregadas de subjetividade, revela abuso do poder de violência simbólica[87] da Autoridade Fiscal. Trata-se de maniqueísmo retórico travestido de qualificação jurídica, porque pretende adjetivar como bom/mau, belo/feio, normal/anormal, situações em que, juridicamente, só interessa (ou deveria interessar) a qualificação lícito/ilícito.

Nos dois Autos de Infração, o Fisco, em mais de 50 oportunidades, utiliza mais de 20 qualificações diferentes para se referir às operações realizadas pelo contribuinte ou às supostas vantagens por ele obtidas. No entanto, aponta uma única regra, no Auto de IPI (art. 136 do RIPI/2002), que teria sido violada (em oposição à interpretação consolidada do CARF), e nenhuma no Auto de PIS/Cofins.

Tal manobra introduz valores que são estranhos à comunicação que o direito estabelece entre Autoridades e cidadãos. Em outros termos, esse tipo de interpretação trazida pelo Auditor-Fiscal transmite aos destinatários do direito a ideia de que "*confirmando ou não as minhas mensagens normativas, você será sancionado! Na verdade, introduz-se regra que diz 'que não há regra para que o sujeito possa selecionar a sua ação'*,[88] *pois ele será arbitrariamente 'co-agido' pelo outro*".[89] Ou seja, ainda que haja volumosa produção de regras tributárias, criando-se numerosas obrigações que deveriam orientar o comportamento do contribuinte, no plano concreto ocorre a ruptura dessa legalidade: banalizam-se as mensagens transmitidas aos cidadãos pelas normas gerais e abstratas (legislação tributária) e pelas normas individuais e concretas (decisões do CARF), para, no plano do agir, atender ao interesse arrecadatório sem tutela legal ou institucional.

---

86. A Súmula 2 prevê que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

87. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a* liberdade, a justiça e o direito. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

88. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Teoria da norma jurídica.* Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 19.

89. OLIVEIRA, Maria Regina de. Abuso de poder e violência não razoável: análise do filme "Tropa de Elite". In: ADEODATO, J. M.; BITTAR, E. C. B. (org.). *Filosofia e teoria geral do direito:* Homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Junior por seu septuagésimo aniversário. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 832.

Diante disso, colocam-se as seguintes questões que serão respondidas nos desdobramentos deste Estudo: (i) Pode o Fisco ignorar precedentes administrativos e reeditar autuações fiscais anteriormente frustradas? (ii) Pode a Administração Tributária modificar seus critérios interpretativos retroativamente e independentemente de alteração legislativa ou jurisprudencial? (iii) Há um novo paradigma regendo a relação entre Fisco e contribuinte? Isso traria reflexos para o modo como o direito tributário é aplicado e interpretado? (iv) Que significa adotar uma teoria funcional do direito? (v) Princípios constitucionais, tais como capacidade contributiva, isonomia e livre concorrência, devem se sobrepor às leis concretas e específicas na motivação de Auto de Infração? (vi) O contribuinte pode ser autuado sob o argumento de que buscou economizar tributo? (vii) Qual o critério para controle legal de planejamentos tributários? (viii) A aplicação de outros critérios, além do respeito às leis, mitiga a segurança jurídica? (ix) O critério interpretativo do "propósito" ou "intenção negocial" é compatível com o sistema tributário brasileiro? (x) É possível o desenvolvimento de um Estado de Direito sem respeito às leis e às instituições?

3.1. Tentativa Frustrada (Parte I) – "PRAÇA COMERCIAL É TODO O ESTADO DE SÃO PAULO": Autos de Infração lavrados anteriormente em face da EMPRESA K foram cancelados, por unanimidade, pelo CARF, que estabeleceu que "PRAÇA COMERCIAL É O MUNICÍPIO X"

Nos processos administrativos fiscais em que se discutem os Autos de Infração ora analisados, debate-se matéria que já foi apreciada anteriormente em precedentes envolvendo concorrentes e a própria EMPRESA K.

No caso da EMPRESA K, o motivo legal que fundamentou os Autos de Infração e que pautou as decisões do CARF foi o suposto desrespeito ao art. 123, I, do antigo Regulamento do IPI[90] (Dec. 2.637/1998 – "RIPI/1998"), que estabelecia como valor tributável mínimo, para fins de recolhimento do IPI incidente sobre operações entre pessoas jurídicas interdependentes, o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente (**idêntico conteúdo** ao do art. 136, I, do RIPI/2002).

O Fisco defendia que o preço da venda da "EMPRESA K Industrial" para a "EMPRESA K Comercial" deveria ser o da "praça comercial de todo o Estado de São Paulo". O CARF, porém, entendeu, por UNANIMIDADE,

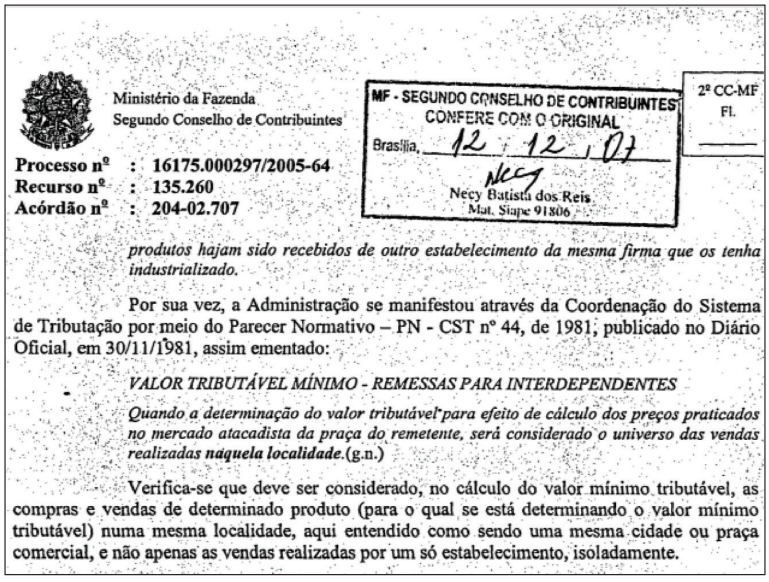
90. "Art. 123. O valor tributável não poderá ser inferior:

I – ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente:

a) quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-lei 34, de 1966, art. 2.º, alteração 5.ª)."

que o art. 124, parágrafo único, II, do RIPI/1998[91] (**idêntico conteúdo** ao do art. 137, parágrafo único, II, do RIPI/2002) estava sendo respeitado pela EMPRESA K em razão de não haver comércio de produtos similares na localidade do Município de X, sede da EMPRESA K Industrial e, portanto, remetente dos produtos industrializados.

O CARF fundamentou sua decisão em uma série de atos interpretativos expedidos pela própria Administração Tributária,[92] desde 1981, conforme exemplificado no documento abaixo:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 12 / 12 / 07
Necy Batista dos Reis
Mat. Siape 91806

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 16175.000297/2005-64
Recurso nº : 135.260
Acórdão nº : 204-02.707

produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

Por sua vez, a Administração se manifestou através da Coordenação do Sistema de Tributação por meio do Parecer Normativo – PN - CST nº 44, de 1981, publicado no Diário Oficial, em 30/11/1981, assim ementado:

VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO - REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES

Quando a determinação do valor tributável para efeito de cálculo dos preços praticados no mercado atacadista da praça do remetente, será considerado o universo das vendas realizadas ***naquela localidade***.(g.n.)

Verifica-se que deve ser considerado, no cálculo do valor mínimo tributável, as compras e vendas de determinado produto (para o qual se está determinando o valor mínimo tributável) numa mesma localidade, aqui entendido como sendo uma mesma cidade ou praça comercial, e não apenas as vendas realizadas por um só estabelecimento, isoladamente.

---

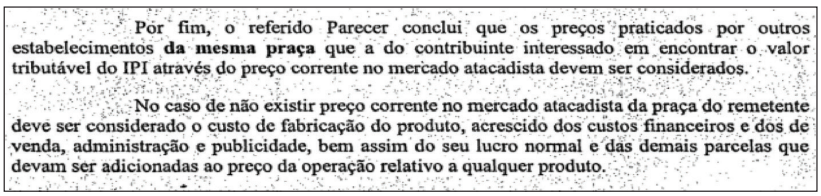
91. "Art. 124. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I, lI e IV do artigo anterior, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, vigorantes no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

(...)

II – no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado."

92. (i) Parecer Normativo – PN-CST 44/1981; (ii) Ato Declaratório Normativo – ADN-CST 5/1982 e; (iii) Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação – CST 3.313 /1982.



Por fim, o referido Parecer conclui que os preços praticados por outros estabelecimentos **da mesma praça** que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente no mercado atacadista devem ser considerados.

No caso de não existir preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente deve ser considerado o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação relativo a qualquer produto.

os pareceres citados ((i) Parecer Normativo – PN-CST 44/1981; (ii) Ato Declaratório Normativo – ADN-CST 5/1982 e; (iii) Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação – CST 3.313 /1982) determinam que, para efeito de cálculo da média ponderada que determinará o valor tributável mínimo, deverão ser consideradas as vendas efetuadas na *mesma localidade* do remetente. Assim, o CARF, **confirmando a decisão da DRJ**, decidiu, em 2007, que a operação da EMPRESA K era lícita porque cumpria os requisitos do art. 124, parágrafo único, II, do RIPI/1998, já que o conceito de "praça comercial", em conformidade com a interpretação institucional histórica da própria Administração Tributária, era o da mesma localidade, ou seja, da mesma cidade da sede da remetente industrial. Assim, "PRAÇA COMERCIAL É O MUNICÍPIO X".

3.2. Tentativa "Balão de Ensaio" (Parte II) – agora, "PRAÇA É A REGIÃO METROPOLITANA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO": Autos de Infração lavrados em 2012, para fatos geradores de 2008, contradizem a comunicação normativa realizada pelo CARF em 2007

O motivo legal que fundamenta o Auto de IPI, lavrado em 2012, e que, na visão do Fisco, enseja planejamento tributário abusivo, é o suposto desrespeito ao art. 136, I, do Dec. 4.544/2002,[93] do Regulamento do IPI (RIPI/2002),[94] que estabelece como valor tributável mínimo, para fins de recolhimento do IPI incidente sobre operações entre pessoas jurídicas interdependentes, o preço corrente no mercado atacadista da **praça** do remetente.

93. "Art. 136. O valor tributável não poderá ser inferior:

I – ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-lei 34, de 1966, art. 2.º, alteração 5.ª); (...)".

94. Posteriormente revogado pelo Dec. 7.212/2010.

Tendo em vista que o CARF, em 2007, entendeu que "*não encontra qualquer respaldo legal*"[95] a interpretação do conceito de praça comercial como "TODO O ESTADO DE SÃO PAULO", o Fisco, agora, sob nova interpretação de dispositivos legais idênticos, defende que a praça comercial integraria o âmbito geográfico da "REGIÃO METROPOLITANA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO", na qual o município X estaria incluído.

Ora, se em 2007 o CARF comunicou à EMPRESA K que era lícita sua conduta de considerar que o conceito de praça comercial era restrito ao Município X, NÃO PODE o Fisco pretender, agora, requalificar essa MESMA conduta, realizada em 2008, por meio de Autos de Infração lavrados em dezembro de 2012, modificando o conceito de "praça comercial" de "ESTADO DE SÃO PAULO" (TENTATIVA FRUSTRADA – PARTE I) para abranger a "REGIÃO METROPOLITANA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO" (TENTATIVA "BALÃO DE ENSAIO" – PARTE II).

Pior: o Fisco lavrou os Autos de Infração em dezembro de 2012 estritamente em relação aos fatos geradores de 2008, ou seja, poucos dias antes do término do prazo de decadência, mas não lavrou em relação aos fatos geradores de 2009, 2010, 2011 e 2012. Isso significa que o Fisco procura testar a nova interpretação do conceito de "praça comercial" como "REGIÃO METROPOLITANA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO", sem qualquer alteração legislativa ou relevante precedente jurisprudencial que justifique a modificação desses critérios interpretativos, constituindo crédito apenas para o ano de 2008.

Se a nova interpretação "não pegar", será que o Fisco lavrará nova autuação no final de 2013, em relação aos fatos geradores de 2009, alterando o conceito de praça para "TODA A EXTENSÃO DO TERRITÓRIO NACIONAL"? E, em 2014, para os fatos geradores de 2010, o conceito de praça abrangerá "TODA A EXTENSÃO DO TERRITÓRIO DA AMÉRICA DO SUL"? Trata-se, portanto, de flagrante abuso da legalidade pelo Fisco, que quebra a legítima expectativa normativa da EMPRESA K de ter sua conduta considerada lícita, conforme entendimento da DRJ e decisões unânimes do CARF.

Essa prática da Administração Tributária cria o problema crônico do "Auto de infração *ad infinitum*", no qual, a cada ato arrecadatório frustrado

95. Ministério da Fazenda. Segundo Conselho de Contribuintes. Processo 16175.000297/2005-64. Segundo Conselho de Contribuintes. Processo 16175.000298/2005-17. Rel. Nayra Bastos Manatta. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf. Acesso em 14.03.2014.

pelos órgãos de julgamento, lavra-se novo Auto de Infração para enquadrar a suposta infração do contribuinte sob nova interpretação legal. A Administração Tributária promove, assim, a LITIGIOSIDADE PERNICIOSA *AD INFINITUM,* marcada por desconfiança e opacidade, em vez de cumprir sua função pública de promover ambiente de previsibilidade e transparência.

3.3. Necessidade de Ambiente Institucional Estável e Previsível: a importância da vinculação das decisões proferidas em processos administrativos fiscais e de uma linguagem institucional para o direito tributário

A segurança jurídica dos contribuintes se manifesta concretamente na possibilidade de prever a ação estatal por meio de regras jurídicas. Geraldo Ataliba observa que "entre as mais graves violações dos agentes públicos, principalmente os políticos, (...) [estão] o abuso de poder, a deslealdade, a surpresa e a agressão às liberdades públicas".[96]

Um sistema tributário que pretende harmonizar eficiência arrecadatória e respeito à legalidade[97] deve se preocupar em oferecer mecanismos capazes de orientar os contribuintes sobre o conteúdo do ordenamento jurídico,[98] bem como acerca da respectiva interpretação da legislação.[99]

---

96. ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 2. ed. Atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros. p. 182.

97. A SRF tem como Missão Institucional promover a arrecadação de tributos e realizar o controle aduaneiro, cumprindo e fazendo cumprir a legislação aplicável de forma justa, contribuindo para o aprimoramento da política tributária e aduaneira, oferecendo à sociedade um serviço de excelência e estimulando o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. A atuação da SRF e o comportamento de seus servidores e agentes se norteiam pelos seguintes valores: integridade, transparência, legalidade, profissionalismo, imparcialidade, respeito ao cidadão, lealdade com a instituição, efetividade e cooperação. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/SRF/missaovisaovalores.htm. Acesso em 20.09.2011.

98. Código Tributário Nacional:

"Art. 212: Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano".

99. Código Tributário Nacional:

"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Compete à Administração Tributária tomar medidas para esclarecer a legalidade *abstrata* e *dizer* a legalidade *concreta*, ou seja, o seu entendimento institucional acerca das normas, de modo a espraiar certeza e segurança jurídica aos contribuintes.

Quando o CARF julga improcedente uma autuação, trata-se do próprio Poder Público "corrigindo" ato administrativo praticado incorretamente, invalidando Auto de Infração indevidamente lavrado. Sendo o CARF um órgão componente do Ministério da Fazenda, exerce controle interno da própria Administração Pública. Assim, o Ministério da Fazenda não pode decidir pela insubsistência do Auto de Infração em um momento (via CARF) e, na sequência, lavrar novo Auto de Infração sobre o mesmo objeto, apenas "reeditando" nova estratégia interpretativa. Trata-se de situação institucional bipolar que revela desvio de finalidade do ato administrativo.[100]

A legalidade não se constrói apenas com leis, mas também com atos de aplicação concreta do direito, como decisões judiciais e administrativas, e demais atos de interpretação da legislação. Daí a importância dos chamados órgãos atípicos de julgamento dentro da Administração Tributária. A matéria fiscal é abstrata, complexa e requer alta especialização. Por isso, é muito importante a existência de órgão que elucide tecnicamente a aplicação concreta da legislação tributária, orientando o Estado e a sociedade na construção do sentido das leis e, com isso, garantindo segurança jurídica. Quando o CARF resolve e sedimenta sua jurisprudência sobre determinado caso de aplicação do Direito, ele, ao mesmo tempo, sinaliza para a sociedade qual é a legalidade e atrai para si a última palavra sobre os conceitos jurídicos tributários, poupando o Judiciário de ser provocado a decidir sobre detalhes excessivamente técnicos.

Uma vez decididos e sedimentados os conflitos tributários na esfera administrativa, não há sentido, no caso do Poder Público, em desestabilizar a jurisprudência administrativa, lavrando Autos de Infração sobre o mesmo

---

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo".

100. MODESTO, Paulo. *Autovinculação da administração pública*. Disponível em: http://www.direitodoestado.com.br/artigo/paulo-modesto/autovinculacao-da-administracao-publica. Acesso em 14.03.2014.

objeto, pois foi o próprio Estado que definiu os sentidos do direito.[101] A desconsideração de matérias já decididas pelo CARF, como fez o Fisco no caso em análise, infla ainda mais o contencioso tributário, desgasta e onera o contribuinte, desestabiliza o ambiente de negócios e também demanda custos para a manutenção da atividade estatal em torno do processamento e julgamento de litígios imprevisíveis.

A imprevisibilidade e a instabilidade dos critérios de interpretação adotados pela Administração Tributária, os desvios de finalidade na reedição de Autos de Infração anteriormente frustrados, a falta de vinculação dos precedentes administrativos e judiciais e a inexistência de coerência institucional conduzem a uma situação de ruptura da legalidade e "corrupção sistêmica"[102] do direito.

O Estado sempre poderá incrementar a arrecadação mediante o aumento de alíquota ou pela criação de novos tributos: basta respeitar as regras do jogo da legalidade. O exercício da competência tributária pelo Estado é poder incontestável. O que não é admissível é que o Estado, que possui a prerrogativa de criar a lei, modifique sua interpretação em benefício próprio sem qualquer justificativa para tanto, ignorando a segurança jurídica e a coerência institucional.

---

101. A falta de vinculação das decisões proferidas em processos administrativos fiscais em relação à atuação da Administração Tributária não é um problema exclusivo da esfera administrativa. Conforme recente notícia veiculada no jornal *Valor Econômico*, a Receita Federal *pretende* passar a seguir as decisões do Supremo Tribunal Federal ("STF") e do Superior Tribunal de Justiça ("STJ"). Pelo texto do Projeto de Lei 11, de 2013, os auditores fiscais ficam impedidos de cobrar tributos relativos a disputas já pacificadas pelos tribunais superiores a favor dos contribuintes, bem como as DRJ terão obrigatoriamente que aplicar o entendimento consolidado pelas cortes superiores. A proposta procura coibir a absurda prática da Administração Tributária de autuar e defender situações sabidamente inconsistentes com a jurisprudência firmada nas DRJ, no CARF e nos Tribunais Superiores, como no presente caso da EMPRESA K (*Valor Econômico*. Receita pretende seguir decisões do Supremo e STJ 15.05.2013).

102. Marcelo Neves explica que "Não se trata, no caso brasileiro, de uma corrupção eventual, momentânea, aqui e acolá, com sobrecarga de risco para quem a pratica. Trata-se de uma corrupção no plano estrutural da estabilização das expectativas, denominada de corrupção sistêmica...". NEVES, Marcelo. *O Supremo e o CNJ face à corrupção sistêmica*. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-abr-20/observatorio-constitucional-supremo-cnj-face-corrupcao-sistemica> Acesso em 24.06.2013.

4. QUEM VIOLA A LIVRE CONCORRÊNCIA É O FISCO AO NEGAR ACESSO À INFORMAÇÃO PÚBLICA E EXTRAPOLAR SUA COMPETÊNCIA

Outro argumento utilizado pelo Fisco para sustentar os Autos em análise refere-se a uma suposta violação da livre concorrência, valor protegido pelo art. 170 da CF/1988. Segundo afirma, o planejamento tributário praticado pelo contribuinte teria lhe rendido economia tributária incompatível com sua capacidade contributiva, desequilibrando a justa distribuição do ônus tributário.[103]

No entendimento da Autoridade Fiscal, "*A questão é que, uns pagam e outros não, e isso gera uma distorção do sistema econômico, principalmente sobre o aspecto do desequilíbrio da concorrência* (...)".[104] Na mesma linha, afirma que se trata "*de um planejamento sofisticado, reservado, por seu custo e por sua complexidade, aos líderes do mercado*"[105] (...) "*Com o tratamento tributário desigual, há a necessidade de observância da violação, por parte do Fisco, dos princípios da ordem econômica*".[106] Defende, ainda, que a EMPRESA K, além de buscar economizar tributos, procurou lesar seus concorrentes:

> *O planejamento tributário abusivo nos moldes praticados pela EMPRESA K, não procura simplesmente diminuir a carga tributária com o intuito de sobrevivência da empresa, mas procura, sobretudo, a vantagem sobre os concorrentes, que deste planejamento não podem ou não querem (e certamente não devem) usufruir. (...)*

Os fiscais seguem tecendo uma série de acusações à EMPRESA K, valendo-se de noções consequencialistas para reforçar a suposta conduta abusiva da empresa:

> Além da evidente injustiça para aqueles que respeitam a lei, estes desvios de conduta concorrencial, se não firme e eficientemente combatidos, podem gerar prejuízos sociais e econômicos que suplantam, em grande escala, os danos que eventualmente sofram as empresas diretamente afetadas. Esta repercussão maior é derivada da mensagem e dos incentivos que a não punição destes delitos gera.
>
> Em suma, a percepção generalizada da impunidade de delitos contra a concorrência ética, como a criação artificial de estruturas empresariais com o intuito de burlar a legislação, a sonegação, o comércio ilegal, a informalidade e outros desvios de comportamento, *estimula atividades onde a busca de resultados econômicos através de investimentos, tecnologia, qualificação da mão de*

103. Auto de PIS/Cofins.
104. Auto de PIS/Cofins.
105. Auto de PIS/Cofins.
106. Auto de PIS/Cofins.

obra e eficiência gerencial é substituída pela evasão fiscal, pela falsificação, pela corrupção de agentes públicos e outras práticas ilegais.

Fica evidente que a grande vítima da impunidade do abuso, da sonegação e de outras transgressões não é o setor público que perde receitas tributárias, mas toda a economia que perde investimentos e toda a sociedade que perde dignidade. (grifamos)

Embora o contribuinte tenha sido veementemente acusado de violar a livre concorrência, quem desequilibra a concorrência nesse segmento econômico é o próprio Fisco, como veremos a seguir.

4.1. Falta de Competência do Fisco para Promoção de Medidas de Proteção à Livre Concorrência: a RFB e o CARF não possuem poder nem mecanismos adequados para zelar pela livre concorrência

A fiscalização afirma que "*com o tratamento tributário desigual, há a necessidade de observância da violação, por parte do Fisco, dos princípios da ordem econômica*".[107] Contudo, não é competência da Administração Tributária promover ou zelar pela livre concorrência – muito menos interferir em atividades privadas para apontar infrações à ordem econômica. Conforme se observa no art. 15 do Anexo I do Dec. 7.482, de 16.05.2011, e nos arts. 2.º, 3.º e 4.º do Anexo II da Portaria 256 do Ministério da Fazenda, de 22.06.2009, não cabe à Receita Federal ou ao CARF, respectivamente, preocupar-se com condutas anticompetitivas. Isso é de responsabilidade do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência ("SBDC"), conforme dispõe a Lei 12.529, de 30.11.2011.[108] É papel do SBDC (e não da RFB ou do CARF) zelar para que os agentes econômicos possam competir em liberdade: livre de coerções de qualquer tipo e adotando estratégias mais eficientes. Inclusive, o próprio Fisco afirma nos autos que a ameaça à livre concorrência é de preocupação própria dos órgãos específicos.[109]

RFB	CARF	CADE
Administração dos tributos internos e do comércio exterior	Processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de IRPJ, IRPF, ITR, IRRF, CSLL, etc.	Decidir sobre a existência de infração à ordem econômica e aplicar as penalidades previstas em lei

107. Auto de PIS/Cofins.

108. "Art. 1.º Esta Lei estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência – SBDC e dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, orientada pelos ditames constitucionais de liberdade de iniciativa, livre concorrência, função social da propriedade, defesa dos consumidores e repressão ao abuso do poder econômico."

109. Auto de PIS/Cofins.

RFB	CARF	CADE
Gestão e execução das atividades de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal e controle da arrecadação administrada. Gestão e execução dos serviços de administração, fiscalização e controle aduaneiro;	Excluir, incluir e exigir tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao SIMPLES	Decidir os processos administrativos para imposição de sanções administrativas por infrações à ordem econômica
Interpretação, aplicação e elaboração de propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária e aduaneira federal	Penalizar pelo descumprimento de obrigações acessórias	Ordenar providências que conduzam à cessação de infração à ordem econômica
Interação com o cidadão por meio dos diversos canais de atendimento, presencial ou a distância	X	Apreciar processos administrativos de atos de concentração econômica
Educação fiscal para o exercício da cidadania	X	Instruir o público sobre as formas de infração da ordem econômica

O esquema acima evidencia a falta de competência da Administração Tributária para cuidar de infrações à ordem econômica. Diferentemente dos membros do Conselho Administrativo de Defesa Econômica ("CADE"), que, por disposição legal[110] devem ter notório saber jurídico e econômico, os agentes fiscais, além de não deterem competência legal para exercer tal função, não necessariamente possuem a formação técnica exigida para julgar infrações à ordem econômica – tema de extrema complexidade, que, por esse motivo, exigiu a criação de órgão específico.

Portanto, resta claro que a proteção à livre concorrência e a busca da eficiência e do bem-estar do consumidor são objetivos perseguidos pelas autoridades antitrustes. O Direito Econômico já dispõe de ferramentas próprias e adequadas para examinar de que modo a tributação afeta a ordem econômica. A Resolução do CADE 20, de 09.06.1999,[111] por exemplo, traz em seu Anexo II os "critérios básicos na análise de práticas restritivas". Desse modo, caberia às autoridades fiscais, no máximo, influenciar a produção de normas de modo a evitar situações anti-isonômicas, contribuindo para o aperfeiçoamento da livre concorrência, mas jamais modificar a interpretação consolidada da legislação tributária em nome da promoção do melhor ambiente concorrencial.

110. Lei 12.529, art. 6o: "O Tribunal Administrativo, órgão judicante, tem como membros um Presidente e seis Conselheiros escolhidos dentre cidadãos com mais de 30 (trinta) anos de idade, de notório saber jurídico ou econômico e reputação ilibada, nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovados pelo Senado Federal".

111. Disponível em: http://www.cade.gov.br/upload/Resolu%C3%A7%C3%A3o%20n%C2%BA%2020,%20de%209%20de%20junho%20de%201999.pdf. Acesso em 14.03.2014.

4.2. Reiterada Prática do Mesmo "Planejamento Tributário": se diversos contribuintes concorrentes da EMPRESA K utilizam a mesma estrutura jurídica para a prática de suas operações, é sinal de que o Fisco sinalizou sua conformidade ao Direito

Ainda que fosse da competência do Fisco defender a livre concorrência – o que se descarta –, o planejamento tributário em discussão, insinuado pelo Fisco como transgressor da livre concorrência, deve ser analisado à luz das circunstâncias de todo o setor econômico. Desde 1974, e não 1994, a EMPRESA K tem suas atividades segregadas entre Industrial e Comercial. A cisão realizada em 1994 representou apenas um retorno ao modelo antigo de organização das suas atividades empresariais.[112] Esse modelo empresarial não é exclusivo da EMPRESA K, sendo também utilizado por praticamente todos os contribuintes concorrentes, o que significa (e é decorrência) que o Fisco sinalizou que tal prática estava em conformidade com o Direito.

X e Y, duas das principais concorrentes da EMPRESA K, e que também possuem a mesma espécie de organização societária, também foram autuadas pela Administração Tributária e tiveram suas operações discutidas em processo administrativo fiscal.

No Acórdão da 1.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 3.ª Seção do CARF (Processo Administrativo 19515.001904/2004-12),[113] de 26.09.2012, julgando o caso da UNILEVER, o Conselho decidiu, por UNANIMIDADE, que não configura planejamento tributário abusivo o desmembramento de atividades da empresa com o objetivo de racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.[114]

A 2.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara da 3.ª Seção do CARF (Processo 19515.003405/2004-60),[115] de 25.05.2010, no caso em que se julgaram operações entre empresas interdependentes do grupo AVON e valor tri-

---

112. Auto de IPI.

113. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf. Acesso em 14.03.2014.

114. "No caso concreto, a cisão parcial, através da qual a ora Recorrente desmembrou suas atividades em várias empresas do mesmo grupo, por estar expressamente autorizada pela Lei Comercial e Tributária, data vênia não pode ser considerada como ato ilícito ou simulação, pelo só fato de gerar economia tributária. Nesse sentido, a Jurisprudência Administrativa, tem reiteradamente proclamado a nulidade e ilegalidade dos lançamentos fiscais que pretendem desconsiderar as distintas atividades e respectivas receptivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo."

115. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf. Acesso em 14.03.2014.

butável mínimo, o Conselho, UNANIMEMENTE, decidiu em favor do contribuinte. Nesse caso, os julgadores sequer discutiram a eficácia da organização societária da AVON. Partiram do pressuposto de que não havia qualquer abuso, discutindo apenas questões referentes a "praça comercial" e "valor tributável mínimo".

Ou seja, ao contrário do que o Fisco afirma, a segregação das atividades entre Comercial e Industrial não é uma prática exclusiva da EMPRESA K. Seus principais concorrentes possuem organização de negócios similar, cuja eficácia foi reconhecida unanimemente pelo órgão de julgamento máximo da esfera administrativa, há menos de um ano. Isso comprova que tal organização não viola a livre concorrência e está em conformidade com o Direito, aplicado e interpretado pelo CARF.

4.3. Falta de Informação sobre a Legalidade Concreta Implica Ausência de Igualdade perante a Lei Tributária: como a Administração não é transparente nos seus critérios interpretativos, geram-se situações fiscais diferentes para cada empresa

Livre concorrência pressupõe simetria de informação. É preciso que a aplicação da legislação seja feita de modo isonômico aos contribuintes de um dado mercado. Ou seja, se certa operação é considerada abusiva para um determinado contribuinte, essa mesma interpretação deve ser aplicada a todos os contribuintes que estejam em situação semelhante.

O Fisco alega que a EMPRESA K viola a livre concorrência ao segregar suas atividades, porém não apresenta dados comprovando essa infração à ordem econômica – o que, repita-se, sequer é sua competência. Vimos que seus maiores concorrentes foram autuados pelo mesmo objeto e obtiveram decisões favoráveis. Se apenas essas três empresas desse segmento (EMPRESA K, X e Y) foram autuadas em razão da segregação de suas atividades, só há duas conclusões possíveis: (i) TODOS os demais concorrentes não se organizam dessa maneira; ou (ii) o Fisco simplesmente deixou de autuar os demais concorrentes que estavam na mesma situação. Esse último cenário implica afirmar que QUEM FERE A LIVRE CONCORRÊNCIA É O PRÓPRIO FISCO, TRATANDO OS CONTRIBUINTES EM SITUAÇÃO SEMELHANTE DE MANEIRA DESIGUAL.

Para confirmar a uniformidade da atuação da Administração Tributária em relação ao objeto das autuações ora analisadas, fizemos pedido de acesso à informação[116] com base na Lei 12.527/2011, em que solicitamos todos os Autos de Infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil contra os principais agentes econômicos desse segmento, desde

116. Pedido formulado em 12.06.2013 – Protocolo 16853001023201363.

1994 até junho de 2013, cuja motivação legal fossem os arts. 136 e 137 do RIPI/2002 (Decreto 4.544/2002), que regulamentam o tema do Valor Tributável Mínimo. O pedido foi negado sob o argumento de que as informações solicitadas seriam protegidas por sigilo fiscal. Como saber se há violação da livre concorrência se o Fisco nega acesso às informações necessárias para tanto?

Ademais, o Fisco alega que a EMPRESA K, por meio dessa "estratégia artificiosa", estaria reduzindo a base de cálculo para recolhimento de IPI e PIS/Cofins. Para verificar se existe grande discrepância entre a carga tributária suportada pelas empresas da EMPRESA K e seus concorrentes, também foram solicitadas informações[117] relativas aos valores arrecadados a título de IPI, PIS e Cofins dos últimos cinco exercícios. Novamente, o pedido foi negado sob o argumento de que as informações solicitadas seriam protegidas por sigilo fiscal.

Portanto, NÃO É DE COMPETÊNCIA DO FISCO CONSTITUIR INFRAÇÕES À ORDEM ECONÔMICA. E, AINDA QUE FOSSE, PARA TANTO, TERIA QUE PROVAR A ALUDIDA INFRAÇÃO À ORDEM ECONÔMICA. Ocorre que, por absoluta falta de transparência, nem o contribuinte tem acesso às informações necessárias para se defender dessa acusação, vez que o fisco alega que os dados para configuração do suposto ilícito são protegidos por sigilo fiscal. PORTANTO, SE ALGUÉM DESEQUILIBRA O AMBIENTE CONCORRENCIAL É O FISCO, QUE NÃO DEMONSTRA TER AUTUADO TODOS OS CONTRIBUINTES EM SITUAÇÃO SEMELHANTE E OMITE DA SOCIEDADE AS INFORMAÇÕES QUE DISPÕE SOBRE ESSE SETOR ECONÔMICO.[118]

---

117. Pedido formulado em 12.06.2013 – Protocolo 16853001024201316.

118. Os princípios constitucionais da livre-iniciativa e livre concorrência (previstos nos art. 170 da CF) conferem aos agentes econômicos o direito de formularem suas estratégias e se organizarem em torno delas, e imputa-os, evidentemente, o dever de respeitar a lei. Isso não implica, portanto, que todos os agentes devem se comportar da mesma maneira. Pelo contrário: uma concentração econômica nem sempre é perversa; pode trazer benefícios que compensam eventuais efeitos anticompetitivos. É na diferenciação de seus atos que os agentes atingem posições mais favoráveis no mercado e se consagram mais eficientes. Inclusive, quanto mais eficientes forem os agentes econômicos, maior será o bem-estar do consumidor. Portanto, não faz o menor sentido o Estado querer intervir na economia a ponto de exigir igualdade no comportamento ou forma de organização empresarial dos agentes. Uma autuação fiscal nesse sentido vai contra a própria lógica e persecução de objetivos do Direito da Concorrência. Nesse caso, seria o próprio Fisco o indutor de práticas anticompetitivas.

5. DEZ CONCLUSÕES INSTITUCIONAIS

C1. A seguinte dinâmica pauta a análise crítica do caso concreto: (i) o Estado criou norma para a cobrança de IPI (RIPI/2002) na específica situação ora analisada; (ii) a legislação criada permite operações entre partes interdependentes, no entanto, impõe restrição de que as operações obedeçam a um "valor tributável mínimo" (art. 136 e 137 do RIPI/2002 e correspondentes); (iii) há mais de 30 (trinta) anos, por meio do Parecer Normativo – PN-CST 44/1981, do Ato Declaratório Normativo – ADN-CST 5/1982 e do Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação – CST 3313/1982, a própria Administração Tributária definiu os limites geográficos para a delimitação de praça comercial e a interpretação aplicável às operações entre partes interdependentes; (iv) com base na lei criada pelo Estado e na interpretação manifestada pelo Fisco, o contribuinte, por quase 20 anos, vem realizando transações entre suas empresas interdependentes, respeitando os parâmetros do "valor tributável mínimo"; (v) o Estado, utilizando-se da flexibilidade interpretativa e da discricionariedade conferida aos fiscais, alterou entendimento sedimentado pela Administração Tributária sobre a aplicabilidade do "valor tributável mínimo" e o conceito de "praça comercial", e autuou o contribuinte sob o argumento de que a praça comercial abrangeria "TODO O ESTADO DE SÃO PAULO"; (vi) Fisco e contribuinte travaram disputa administrativa, em que, confirmando a decisão da DRJ, o CARF, por UNANIMIDADE, em 2007, reconheceu a licitude das operações do contribuinte e o desvio de finalidade na interpretação do Fisco;[119] (vii) a fiscalização reeditou as autuações, em 2012, sobre a mesma operação, realizada em 2008 pela EMPRESA K, cuja licitude já havia sido reconhecida pela lei, pelo Fisco e pelo CARF, sob nova interpretação do conceito de "praça comercial", agora, na acepção de "REGIÃO METROPOLITANA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO", apoiando-se, como reforço, no vago argumento de falta de "*propósito negocial*" das operações da EMPRESA K.

C2. Os precedentes do CARF estabelecidos sobre a matéria de praça comercial e valor tributável mínimo (A TENTATIVA FRUSTRADA – PARTE I), em 2007, em face da própria EMPRESA K, foram julgados, por UNANIMIDADE, entendendo que o conceito de "praça comercial" estendido para "TODO O ESTADO DE SÃO PAULO", "*não encontra qualquer respaldo*

119. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf. Acesso em 14.03.2014.

legal", sendo correta a interpretação da EMPRESA K acerca do art. 137, II, do RIPI/2002, no sentido de restringir o conceito de "praça comercial" ao "MUNICÍPIO X", em que se concentram as atividades industriais da EMPRESA K. Ou seja, foi o próprio CARF que, UNANIMEMENTE, comunicou CONCRETAMENTE à EMPRESA K que era lícita a interpretação de "praça comercial" restrita ao Município X. E, considerando que na praça X não existem vendas de produtos similares aos da EMPRESA K, o valor mínimo tributável é aquele previsto no art. 137, II, do RIPI/2002, devendo ser calculado considerando o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação.

C3. A postura da Receita Federal, de ignorar precedentes administrativos e seus próprios atos interpretativos para reeditar Autos de Infração frustrados sob nova estratégia interpretativa, caracteriza DESVIO DE FINALIDADE na aplicação da legislação tributária. Trata-se de comportamento que induz LITIGIOSIDADE PERNICIOSA, característica de administrações tributárias que ignoram a voz final de seus tribunais administrativos superiores, enfraquecendo a força institucional do Fisco, criando insegurança jurídica para os agentes fiscais, para os contribuintes e para os próprios julgadores desses tribunais. Tal atitude perniciosa em relação ao contencioso fiscal produz um desvio da finalidade dos tribunais administrativos tributários superiores, que, em vez de reduzir a litigiosidade pela força vinculante de seus precedentes, passam a criar mais litigiosidade.

C4. EM APROXIMADAMENTE 05 ANOS O FISCO MODIFICOU SEU CRITÉRIO INTERPRETATIVO SEM QUALQUER ALTERAÇÃO LEGISLATIVA OU PRECEDENTE JURISPRUDENCIAL QUE JUSTIFICASSE TAL MUDANÇA DE ENTENDIMENTO, REEDITANDO AUTUAÇÕES FRUSTRADAS COM O ÚNICO OBJETIVO DE ARRECADAR E RETROAGINDO A AUTUAÇÃO PARA 2008. Essa prática da Administração Tributária cria o problema crônico do "Auto de infração *ad infinitum*", no qual, a cada ato arrecadatório frustrado pelos órgãos de julgamento, lavra-se novo Auto de Infração para enquadrar a suposta infração do contribuinte, sob nova e criativa argumentação legal. A Administração Tributária promove, assim, a INDÚSTRIA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO PERNICIOSO

AD INFINITUM, marcada por desconfiança, opacidade, litigiosidade e insegurança jurídica permanente, em vez de cumprir sua função pública de promover ambiente de legalidade, previsibilidade, confiança, legitimidade e transparência.

C5. Ideologias podem mudar a *forma de produção* das leis ou informar o *redesenho de políticas públicas*. O modelo funcional do direito proposto por Norberto Bobbio não pode ser utilizado para justificar nova maneira de interpretar o direito, de modo a apreender o verdadeiro fim do negócio jurídico, levando em conta sua intenção ou função. Segundo esse Autor, a troca da concepção de "Estado Liberal" para "Estado Social" informa uma nova orientação para formulação de políticas públicas que incentivem a produção e aplicação de NOVAS NORMAS JURÍDICAS FINALÍSTICAS; contudo, não autoriza nem pode informar a radical alteração da interpretação de regras estruturadas e produzidas em contextos históricos completamente diversos.

C6. Não é competência da Administração Tributária promover ou zelar pela livre concorrência – muito menos interferir em atividades privadas para apontar infrações à ordem econômica. Isso é de responsabilidade do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, conforme dispõe a Lei 12.529, de 30.11.2011. Desse modo, caberia às autoridades fiscais, no máximo, influenciar a produção de normas de modo a evitar situações anti-isonômicas, contribuindo para o aperfeiçoamento da livre concorrência, mas jamais modificar a interpretação consolidada da legislação tributária em nome da promoção do melhor ambiente concorrencial. Ainda que fosse competência do Fisco, a segregação das atividades entre Comercial e Industrial não é uma prática exclusiva da EMPRESA K. Seus principais concorrentes possuem organização de negócios similar, cuja licitude e eficácia foi reconhecida, por UNANIMIDADE, pelo CARF, há menos de um ano (2012).

C7. Nos EUA, centro criador e difusor da doutrina da intenção negocial ("*business purpose test*"), a segurança jurídica em matéria tributária é garantida de diversas maneiras: o sistema é pautado pela conciliação, as regras são detalhadas e exemplificadas, não há discussão sobre violação de competência por regulamentos administrativos, a produção de normas fiscais submete-se a amplo debate público, a jurisprudência é vinculante

e é possível consultar o Fisco sobre a eficácia de um planejamento antes de realizá-lo. No Brasil, por outro lado, o contencioso é a regra no sistema tributário, a legislação não vem com exemplos práticos, a intepretação das normas está em constante disputa, não há compromisso do Fisco em manter uma interpretação uniformizada e estável, as consultas tributárias são extremamente demoradas e existe a prática de reeditar autuações frustradas sob novos fundamentos interpretativos da mesma lei. Portanto, ao contrário do que ocorre nos EUA, o contexto brasileiro no que toca à matéria tributária é de grave insegurança jurídica: A DOUTRINA DA INTENÇÃO NEGOCIAL, QUE SEQUER É PREVISTA PELO NOSSO DIREITO POSITIVO, AGRAVA O PROBLEMA DA INSEGURANÇA, COMPROMETE A CONSOLIDAÇÃO DE NOSSAS INSTITUIÇÕES, E INIBE O DESENVOLVIMENTO DO BRASIL.

C8. Ignorar o direito positivo e a estabilização do seu sentido pelos órgãos competentes, como o CARF, em nome da aplicação criativa de princípios ideologizados como forma de mitigar a legalidade é (I)MORALISMO FISCAL, típico de regimes arbitrários. Se não sei como me comportar perante a lei, não sou livre. Onde não há respeito à legalidade concreta nem transparência de todos os atos administrativos que revelam o sentido aplicado das leis abstratas, não há Estado Democrático de Direito: seja ele Estado Social ou Estado Liberal, restando apenas o arbítrio, seja em nome da "solidariedade", seja em nome da "livre-iniciativa".

C9. A conduta do Fisco de apoiar os Autos de Infração em fundamentação repleta de princípios constitucionais cria o que podemos chamar de "nó sistêmico": (i) a Administração Tributária alega matéria constitucional como fundamento da lavratura dos Autos de Infração; (ii) o contribuinte não pode, na defesa administrativa, aduzir matéria constitucional; e (iii) os órgãos julgadores administrativos (DRJ e CARF) não possuem competência para julgar matéria constitucional.

C10. São as instituições políticas, econômicas e, principalmente, as jurídicas, que, construídas pelo homem e garantidas pela segurança jurídica, alicerçam a democracia e alavancam o desenvolvimento econômico e social. O sucesso das nações está estritamente vinculado à formação de um ambiente institucional marcado pelo respeito à segurança jurídica: situação que cria ambiente de negócios atraente, encoraja investimentos e

induz desenvolvimento. Alterar a lei ou a Constituição não é suficiente se quisermos melhorar nosso sistema tributário: é preciso modificar, também, a forma de interpretar e aplicar a legislação. E, para tanto, seja por desígnio constitucional, seja por expertise técnica, a Administração Tributária é a instituição-chave para promover e zelar pela segurança jurídica.



BARATHOCERUS TRIBUTUM BRAZILIS

INDÚSTRIA DO CONTENCIOSO PERNICIOSO: TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS QUE NÃO RESPEITAM SUA PRÓPRIA JURISPRUDÊNCIA

estudo de Caso:

Trava de 30% do IRPJ e limitação à compensação de prejuízos fiscais e extinção da pessoa jurídica

Em "A Metamorfose" está o toque inconfundível de Kafka que é a técnica da inversão. Vistas as coisas por esse ângulo, percebe-se que Gregor que antes tinha sido arrimo de família ao se transformar em um inseto se torna inútil. Ocorre, assim, o princípio da inversão em que Kafka é um mestre; pois antes a família vivia parasitariamente às custas do trabalho de Gregor e de sua alienação no mundo dos negócios, mas ele agora é, aos olhos da família "deserdada" pela sua metamorfose, apenas um inseto parasita.

(*A metamorfose de* Franz Kafka, 1912, análise de Modesto Carone)

1. A "METARMORFOSE" DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. LITIGIOSIDADE PERNICIOSA *VERSUS* LITIGIOSIDADE VIRTUOSA, SEGURANÇA JURÍDICA E ESTABILIDADE INTERPRETATIVA: NEGAÇÃO DA LEGALIDADE CONCRETA COMUNICADA PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM FACE DE NOVA E CRIATIVA INTERPRETAÇÃO SOBRE MATÉRIA JÁ PACIFICADA

Em 12.04.2013 foi realizado o Seminário "Prerrogativas e Funções do Contencioso Administrativo Fiscal", promovido pelo Núcleo de Estudos Fiscais – NEF/DireitoGV, como manifesto da sociedade e da academia em defesa do CARF e dos demais tribunais administrativos tributários do País. Nessa ocasião, a Profa. Fátima Cartaxo resumiu bem a função dos Tribunais Administrativos Tributários, construindo a dualidade: "Litigiosidade Perniciosa" *versus* "Litigiosidade Virtuosa".

Em sua exposição, a ex-Auditora Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil ("RFB"), ex-Diretora da Escola de Administração Fazendária ("ESAF") e atual Especialista Sênior em Gestão Fiscal do Banco Interamericano de Desenvolvimento ("BID") aponta para a imprescindibilidade de que as decisões dos tribunais administrativos sejam vinculantes para toda a Administração Tributária (LITIGIOSIDADE VIRTUOSA).

O contrário dessa postura, afirma ela, seria a LITIGIOSIDADE PERNICIOSA, típica de administrações tributárias que ignoram a voz final de seus tribunais administrativos, enfraquecendo a força institucional do Fisco, criando insegurança jurídica para os agentes fiscais, para os contribuintes e para os próprios julgadores desses tribunais. Tal atitude perniciosa em relação ao contencioso fiscal produz um desvio da finalidade dos tribunais administrativos tributários, que, em vez de reduzirem a litigiosidade pela força vinculante de seus precedentes, passam a criar mais litigiosidade.

Contrariamente, a LITIGIOSIDADE VIRTUOSA induziria: (i) maior importância, credibilidade e legitimidade das administrações tributárias (retroalimentação); (ii) impacto positivo no ambiente de negócios, fortalecendo o desenvolvimento econômico e a competitividade; (iii) segurança jurídica mediante transparência e estabilidade de critérios interpretativos; e (iv) aprofundamento democrático, mediante a redução da assimetria na relação Fisco-contribuinte.

Conforme defendemos no estudo "Em defesa do CARF, 'gritando fogo num teatro lotado' e as 59 ações 'populistas'",[1] o problema da LITIGIOSI-

1. SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZUGMAN, Daniel Leib. *Em defesa do CARF, "gritando fogo num teatro lotado" e as 59 ações "populistas"*. 2013. Disponível em: <http://tributario.net/esanti/em-defesa-do-carf-gritando-fogo-num-teatro-lotado-e-as-59-acoes-populistas/> Acesso em 15. 03.2014.

DADE PERNICIOSA aparece somente no CARF, porque ele é justamente a instância mais democrática e transparente no processo de COMUNICAÇÃO DA LEGALIDADE CONCRETA PRATICADA PELO FISCO FEDERAL NA FORMAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Contudo, a patologia nasce e se retroalimenta na cultura do segredo da RFB, que insiste na falta de transparência: (i) das consultas fiscais, (ii) dos autos de infração, e (iii) das decisões de 1.ª Instância das Delegacias Regionais de Julgamento ("DRJ").

Ou seja, o problema, na verdade, está na Secretaria da Receita Federal, mas aparece apenas no CARF. Nasce da má qualidade dos Autos de Infração, que IGNORAM AS DECISÕES DO CARF e que parecem crer numa ideologia que confunde a presunção de validade emprestada provisoriamente aos Autos de Infração com a efetiva legalidade. A efetiva legalidade, comunicada concretamente ao contribuinte pelo Fisco, é constituída no processo de sedimentação do direito por meio de atos realizados em ambientes públicos, democráticos e sujeitos ao controle social, como é o caso do CARF.

Se o CARF é a única instância transparente na formação do crédito tributário e na comunicação concreta da legalidade ao contribuinte, é a legalidade constituída pelo CARF e seus Conselheiros que deve valer e orientar o comportamento dos contribuintes. Não pode prevalecer sobre essa legalidade institucional sedimentada pelo CARF a validade presumida, sigilosa e constituída na forma provisória de "Autos de Infração contingentes". Ou seja, se o CARF, que é órgão destinado a resolver conflitos normativos e é formado pelos maiores *experts* em matéria tributária do Brasil, não tem suas decisões respeitadas, fica incapaz de realizar sua missão, objetivos e visão de futuro:

> Missão do CARF: Assegurar à Sociedade Imparcialidade e Celeridade na Solução de Litígios Tributários; Objetivos do CARF: Contribuir para a segurança jurídica na área tributária, para o aperfeiçoamento da legislação tributária e para reduzir os litígios judiciais e administrativos; Visão de futuro do CARF: Ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários.[2]

1.2. Sete Premissas... e o Risco da Autodestruição

PREMISSA 1: O dever do Poder Judiciário é aplicar a lei.

PREMISSA 2: Quando houver duas leis contraditórias, a aplicação de uma deve excluir a aplicação da outra.

2. MARTINS, Ana Luísa. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais. Rio de Janeiro: Capivara, 2010. p. 114.

PREMISSA 3: A Constituição é, ao mesmo tempo, (i) a lei suprema e (ii) o documento que define que outras normas têm força de lei.

PREMISSA 4: A supremacia da Constituição implica sua prevalência. Quando houver conflito entre a Constituição e uma norma editada em lei, esta última deixa de ser válida.

PREMISSA 5: A negação da premissa anterior (4) implica competência do legislador para mudar a Constituição mediante mera lei ordinária e a conclusão de que a Constituição não se presta para limitar o poder das leis.

PREMISSA 6: As leis são limitadas pela Constituição.

PREMISSA 7: Se a norma não é uma norma válida, ela não tem força.

CONCLUSÃO: Se uma disposição legal é contrária à Constituição, então essa disposição inconstitucional não pode ser resguardada pela autoridade do Poder Judiciário.

Essas sete premissas, que representam a estrutura lógica do raciocínio de John Marshall ("*The man who made the Court Supreme*") presente no caso *Marbury vs. Madison*, consagraram a Suprema Corte norte-americana como a principal guardiã do Princípio da Separação dos Poderes: se a supremacia da Constituição é reconhecida, os juízes não devem aplicar disposições legislativas que sejam contrárias à Constituição.

A estrutura lógica do pensamento de Marshall foi formalizada por Carlos Santiago Nino, no artigo "Marshall's Logic and Kelsen's Problem",[3] a partir do seguinte excerto da histórica decisão do então Presidente da Suprema Corte norte-americana:

> It is a preposition too plain to be contested, that the Constitution controls any legislative act repugnant to it; or, that the legislature may alter the constitution by an ordinary act.

No caso *Marbury vs. Madison*, referência histórica sobre controle de constitucionalidade difuso exercido pelo Poder Judiciário, julgado em 1803 pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América ("EUA"), decidiu-se que a lei federal que dava competência originária à Suprema Corte para julgar o *writ of mandamus* contrariava a Constituição. Assim, como a lei que dava competência à Suprema Corte era inconstitucional, não cabia a ela decidir o *writ of mandamus* apresentado por Marbury.

3. Marshall's Logic and Kelsen's Problem. In: *Cognition and interpretation of law*. p. 221.

Para Marshall se a Suprema Corte permitisse a aplicação de leis inconstitucionais, ela, ao mesmo tempo que destruiria a Constituição, AUTODESTRUIRIA-se.[4] Portanto, nesta decisão do caso *Marbury vs. Madison* – decidindo a contenda entre o governo de Thomas Jefferson e John Adams na disputa sobre a legitimidade da indicação de Willian Marbury como Juiz de Paz – com um só ato a Suprema Corte limitou seu poder (reconhecendo a inconstitucionalidade do ato que lhe conferia competência) e projetou-se com o incontrastável poder de limitar o Poder Executivo, mediante a proteção da Constituição e da garantia da separação dos poderes.

Esse dilema em que a Suprema Corte reconhece a perda de uma competência para projetar-se como um suprapoder na missão de proteger a Constituição é muito semelhante ao problema lógico da falácia denominada *premissas contraditórias*: se Deus pode fazer tudo, pode fazer uma pedra tão pesada que ele mesmo não conseguirá levantar?[5] Ora, se a Suprema Corte pode tudo, pode julgar uma norma inconstitucional como constitucional? Se a resposta for negativa (a Suprema Corte não pode julgar uma norma inconstitucional como constitucional), veria delimitada sua competência, mas fortalecida sua incontrastável força, assumindo sua vocação histórica de pedra de toque da força e do vigor das instituições nos Estados Unidos da América. Por outro lado, se a resposta for positiva (i.e., a Suprema Corte pode julgar uma norma inconstitucional como constitucional), aqui, a Suprema Corte manteria sua competência para julgar o *writ of mandamus*, atraindo para si o poder de julgar o *writ*, mas já não seria a Suprema Corte, pois abriu mão da sua prerrogativa de julgar a norma inconstitucional: esse movimento, conforme advertiu Marshall representaria a AUTODESTRUIÇÃO DA PRÓPRIA SUPREMA CORTE e a RUPTURA DA CLÁUSULA DA SEPARAÇÃO DOS PODERES. Ocorre que se a Suprema Corte tornasse irrelevante a Constituição, ao mesmo tempo, a própria Suprema Corte tornar-se-ia também irrelevante, abdicando de sua função de guarda da Constituição e da divisão dos poderes, para submeter-se, na prática, à flexibilização constitucional demandada pelos interesses contingentes do Poder Executivo: ou seja, a Suprema Corte seria apenas mais um foco desorientado e incoerente de Poder.

Em síntese, trazendo essas lições para a Federação brasileira, é a Separação dos Poderes, a missão do Supremo Tribunal Federal e as prerrogativas desse que estão sendo desafiadas no presente caso prático. Até que ponto o Fisco pode usar o Supremo Tribunal Federal como escudo de legalidade?

---

4. Idem, p. 229.
5. SCHULMAN, Max. *Love is a fallacy*.

Pode o Fisco explorar imprecisões e lacunas da própria legislação fiscal para restringir a interpretação de conceitos constitucionais? A interpretação de conceitos técnicos como o do "fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa jurídica" e da expressão "benefício fiscal" não seria da competência jurídica e técnica da própria Administração Tributária? Pode o Fisco agir em contradição com seus próprios diretivos internos, sedimentados no tempo por reiteradas decisões técnicas proferidas pelo CARF, órgão superior do Ministério da Fazenda, tão somente para fundamentar novo critério de cobrança que aumenta, silenciosamente, a arrecadação, sem alteração em lei e cujo novo fato gerador é fruto tão apenas de uma "nova interpretação sistemática" de uma lei publicada há 15 anos?

2. ESTUDO DE CASO: NO PLANO CONSTITUCIONAL, NORMA IMPLÍCITA OU NORMA DERIVADA E INEXISTÊNCIA DE LACUNA NORMATIVA NO CASO CONCRETO: SOBRE A CONSTANTE PRESENÇA DA NORMA DERIVADA DA "COMPENSAÇÃO INTEGRAL DE PREJUÍZOS FISCAIS" PARA OS CASOS DE EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

Adverte Lourival Vilanova[6] – "Um universo de conduta, dado no tempo e no espaço, historicamente concreto, busca conceptualmente no sistema de proposições jurídicas a sua previsão normativa. Por isso, afirma Kelsen que é sempre '*logically possible to apply legal order*' aos casos ocorrentes". Contudo, como o universo de conduta é mais contingente, complexo e variável que o sistema de normas jurídicas, é impossível – e desnecessário – prever expressamente toda a conduta relevante para o direito: há, pois, NORMAS IMPLÍCITAS que – segundo Lourival Vilanova[7] – são normas

> logicamente implicadas nas normas explícitas; em normas fundamentais (os princípios de direito vigente) postas no interior do sistema, ou advindas de fontes externas, recebidas por normas de reenvio pertencentes ao sistema, ou pela margem inevitável de criação normativa que as regras gerais, ainda as mais pormenorizadas, sempre deixam ao órgão aplicador: o juiz, em qualquer caso, preenchendo os quadros (Rahmen) da regra geral saturando, para o caso, os interstícios que a tessitura normativa deixa, está continuando o processo de autocriação do Direito, que não se findou com a ponência de normas abstratas.

NORMAS IMPLÍCITAS ou DERIVADAS são normas que são consequência lógica de outras normas expressamente formuladas pelas autorida-

6. VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: RT. p 171.

7. Idem, ibidem.

des.[8] Por exemplo, se temos um sistema jurídico S1 que contém as normas expressas Nx e Ny, mas que implicam a verdade da norma derivada Nd, então, Nd é norma derivada e válida do Sistema S1. Assim, Nd é uma norma derivada no sistema S1, se e somente se norma expressa Nx (ou outras normas Nx e Ny) pertence a S1 e Nd decorre de Nx. Disso decorre que a norma Nd, derivada de Nx, não é uma norma independente no sistema S1: a validade da norma derivada Nd depende da validade da norma expressa Nx.[9]

Por outro lado, implica inferir que em face da existência e validade de norma expressa Nx da qual decorre a norma derivada Nd, o sistema S1 torna-se completo em relação aos casos regulados por Nd, ficando desnecessária, sob pena de redundância, a edição de norma expressa com o mesmo conteúdo da norma derivada Nd.

É o que ocorre, no presente caso com a norma DERIVADA ou IMPLÍCITA Nd que trata a extinção da pessoa jurídica como critério normativo relevante em decorrência lógica do conceito de renda do art. 153, III, da CF/1988 (norma Nx) combinado com o princípio constitucional da capacidade contributiva *ex vi* do art. 145 § 1.º, da CF/1988 (norma Ny). Sendo assim:

$(Nx \wedge Ny) \rightarrow Nd$

Ou seja, o conceito constitucional de renda (art. 153, III, da CF/1988) e a obrigatoriedade de se considerar o princípio constitucional da capacidade contributiva (art. 145, § 1.º, da CF/1988) implicam a necessidade lógica de considerar a continuidade ou a extinção da pessoa jurídica como critério relevante no Sistema Tributário brasileiro.

Portanto, a compensação integral de prejuízos fiscais nos casos de extinção da pessoa jurídica não é caso de *lacuna normativa*, pois há norma jurídica válida Nd, derivada de normas constitucionais Nx (art. 153, III) e Ny (art. 145, § 1.º). Nem é caso de *lacuna axiológica* que supõe a existência de uma propriedade relevante em determinado caso concreto (critério axiológico denominado hipótese de relevância) e que foi IGNORADA pelo sistema jurídico tão somente porque o legislador, quando elaborou a regra, não previu tal propriedade e, se a tivesse previsto, haveria dado uma solução diferente da que o sistema oferece: em vez de solucionar o caso de forma genérica, haveria dado uma solução específica. Ao contrário da lacuna axiológica, a existência normativa válida da norma derivada Nd (compensação plena de prejuízos fiscais no caso da extinção da pessoa

8. NAVARRO, Pablo E. *Los limites del derecho*. Bogotá: Temis, 2005. p. 153-154.
9. Idem, p. 156.

jurídica) não se tornou norma expressa no sistema brasileiro justamente porque o legislador tributário, quando elaborou a regra do art. 15 da Lei 9.065, de junho de 1995, em decorrência dos critérios constitucionais impostos pelo conceito de renda e da capacidade contributiva, entendeu desnecessário e redundante regular expressamente que, no caso da extinção da pessoa jurídica, o direito à compensação de prejuízos é pleno.

3. NO PLANO LEGAL DOS TEXTOS DO DIREITO POSITIVO (SISTEMA S1), ANÁLISE HISTÓRICA DO PROCESSO NARRATIVO DA LEGISLAÇÃO: SOBRE A CONSTANTE PRESENÇA DA NORMA DERIVADA DA "COMPENSAÇÃO INTEGRAL DE PREJUÍZOS FISCAIS" PARA OS CASOS DE EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

Entender o direito – conforme ensina Paulo De Barros Carvalho – exige percorrer vários planos que conformam o processo de identificação, interpretação, sistematização e aplicação do direito. Ou seja, o plano S1 (dos textos normativos), o plano S2 (das significações normativas), o plano S3 (da norma jurídica) e o plano S4 (da derradeira sistematização para aplicação do direito).

Há, na história dos últimos 60 anos, uma longa trajetória de consolidação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) na legislação infraconstitucional e nas várias Constituições do Brasil. Sem passado e sem futuro, o direito não teria sentido. Nem a capacidade contributiva que no imposto de renda se afere ano a ano: desconsiderar o passado é desconsiderar a história do contribuinte, sua realidade econômica e sua capacidade contributiva efetiva. Nem a História, nossa história que foi "construída no esquecimento daquilo que Paul Valéry chamou de as duas maiores invenções da humanidade: o passado e o futuro".[10] Cabe, nessa reflexão, lembrarmos o argumento de Santo Agostinho que postula o não ser do tempo: "O passado não tem ser porque não é mais (*iam non est*), o futuro, porque ainda não é (*nodum est*), e o presente porque não permanece".[11]

O direito regula o futuro, que ainda não é; com o ato de aplicação, fixa o presente, que não permanece, e, mediante sua linguagem, retém o passado, que não é mais. É o processo de positivação do direito: a dinâmica normativa rege o futuro de acordo com regras gerais e abstratas, que só ganham eficácia pelos atos de aplicação do direito, os quais introduzem normas individuais e concretas com supedâneo em normas vigentes (an-

10. NOVAES, Adauto. Sobre tempo e história. In: *Tempo e história*. São Paulo: Companhia das Letras, 1992. p. 9.

11. SANTO AGOSTINHO. *Confissões*. São Paulo: Vozes, 1997. p. 281.

teriores) e eventos passados: em certas matérias, o direito não pode apagar o passado do direito.

3.1. Ano de 1947: Lei 154, cujo art. 10 tratou pela primeira vez da dedução dos prejuízos fiscais acumulados para efeitos de apuração do IRPJ

O Imposto sobre a Renda ("IR") foi instituído pelo art. 31 da Lei 4.625, de 31.12.1922 ("Lei 4.625"). Como se tratava de tributo novo e muito criticado por ser complexo e exigir uma afinada máquina administrativa, sua efetiva implementação somente ocorreu com a Lei 4.783, de 31.12.1923 ("Lei 4.783"), promulgada após estudo inspirado no imposto de renda francês, coordenado pelo engenheiro e grande estudioso de questões tributárias, Francisco Tito de Souza Reis.[12]

Seguiu-se, a esse enredo, a nova **Constituição de 1946**, que assim dispôs sobre a competência para instituição do IR e sobre a capacidade contributiva:

> Art 15. Compete à União decretar impostos sobre:
> (...)
> IV – renda e proventos de qualquer natureza;
> (...)
> Art 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Conforme afirmou Correia e Silva em 1947, quando era Ministro da Fazenda, "embora respeitando-se *(sic)* sempre sua estrutura inicial, o sistema sofreu no decorrer dos anos, importantes reformas, todas elas destinadas a ajustá-lo às condições internas do país, de cujo progresso constitui esse tributo o melhor índice".[13] Assim, em 25 de novembro desse mesmo ano de 1947, sob a égide da Constituição de 1946 foi publicada a Lei 154 ("Lei 154"), cujo art. 10 tratou pela primeira vez da dedução dos prejuízos fiscais acumulados para efeitos de apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas ("IRPJ"). O exercício do direito a essa dedução foi limitado aos 3 (três) exercícios seguintes àquele em que fora apurado o prejuízo.

---

12. Site da Secretaria da Receita Federal do Brasil: http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1922a1924.asp. Acesso em 15.03.2014.

13. Exposição de Motivos do Ministério da Fazenda 428 de março de 1947, que fundamentou a publicação da Lei 154, de 25.11.1947. Disponível no Diário do Congresso Nacional de 19.08.1947.

O quadro abaixo propõe a relação entre critérios normativos e as soluções normativas para os casos de continuidade ou extinção da pessoa jurídica:

Ano de 1947 Critério normativo:	Solução normativa no caso da extinção:
1. Fato gerador do IRPJ no exercício com continuidade da pessoa jurídica em exercícios seguintes.	Deve ser a compensação plena do prejuízo fiscal acumulado, respeitado o prazo de 3 anos, após o qual se extingue esse direito.
2. Fato gerador do IRPJ no exercício sem continuidade da pessoa jurídica: caso de extinção da PJ.	**Deve ser a compensação plena do prejuízo fiscal acumulado, respeitado o prazo de 3 anos, após o qual se extingue esse direito.**

Ou seja, afora o prazo decadencial de 3 anos, no caso de extinção da pessoa jurídica não havia limite para a compensação de prejuízos fiscais, em conformidade com o regime constitucional previsto no art. 15, IV, e no art. 202, ambos da Constituição de 1946.

3.2. Ano de 1977: Dec.-lei 1.598 que ampliou de 3 (três) para 4 (quatro) anos o prazo para o exercício do direito à compensação dos prejuízos fiscais acumulados

Seguiram-se à Constituição de 1946 novas disposições sobre competência e regime normativo constitucional para instituir imposto sobre a renda com a **Constituição de 1967**:

> Art 18. O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.
>
> Art 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar: (...)
>
> § 1.º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.
>
> (...)
>
> Art 22. Compete à União decretar impostos sobre:
>
> (...)
>
> IV – renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; (...)

A novidade em relação ao Sistema Tributário de 1946 foi a criação do Código Tributário Nacional, referido nos arts. 18 e 19 da Carta de 1967, disciplinando o fato gerador do IR:

> SEÇÃO IV
>
> Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
>
> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
>
> I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
>
> II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Todavia, o princípio da capacidade contributiva – embora não expresso – não foi suprimido pela Constituição de 1967, mantendo sua força como DIRETIVO IMPLÍCITO ou DERIVADO do princípio da igualdade e na decisiva modulação normativa que produziu em toda legislação pela irradiação da diretiva do art. 202 da Constituição de 1946 no sistema do direito positivo (no CTN, nas leis, decretos, portarias e na jurisprudência).

Sob a égide dessa Constituição de 1967 foi publicado, em 26.12.1977, o art. 64 do Dec.-lei 1.598 ("DL 1.598"), que ampliou, de 3 (três) para 4 (quatro) anos, o prazo para o exercício do direito à compensação dos prejuízos fiscais acumulados.

Ou seja, o pleno e irrestrito direito à compensação dos prejuízos fiscais acumulados no caso da extinção de pessoa jurídica permaneceu inalterado, sendo apenas ampliado, pelo art. 64 do Dec.lei 1.598, o prazo para o exercício do direito à compensação dos prejuízos fiscais acumulados.

No regime da Constituição de 1967 e com a alteração do Dec.-lei 1.598, a relação entre critérios normativos e as soluções normativas para os casos de continuidade ou extinção da pessoa jurídica:

Ano de 1977 **Critério normativo:**	**Solução normativa no caso de extinção:**
1. Fato gerador do IRPJ no exercício com continuidade da pessoa jurídica em exercícios seguintes.	Deve ser a compensação plena do prejuízo fiscal acumulado, respeitado o prazo de 4 anos, após o qual se extingue esse direito.
2. Fato gerador do IRPJ no exercício sem continuidade da pessoa jurídica: caso de extinção da PJ.	**Deve ser a compensação plena do prejuízo fiscal acumulado, respeitado o prazo de 4 anos, após o qual se extingue esse direito.**

3.3. Anos de 1991 a 1995 (quatorze anos depois): a Constituição de 1988, plena compensação prevista pela Lei 8.383, reintrodução da limitação de 4 anos na Lei 8.541 e revogação da limitação temporal e imposição da trava de 30% pela Lei 9.065

Após o fim da ditadura, nos trabalhos da Comissão Constituinte que seria responsável pela elaboração do texto constitucional de 1988, a chamada comissão Afonso Arinos fez constar no anteprojeto o Princípio da Capacidade Contributiva, referindo-se a todos os tributos em geral:

> Art. 149. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte segundo os critérios fixados em lei complementar.

O texto sofreu críticas em razão da dificuldade de se aplicar o princípio da capacidade contributiva às taxas e aos tributos indiretos (IPI, ICMS etc.), surgindo assim a redação final do art. 145, § 1.º: "*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*".

Dessa forma, a estipulação do conceito de renda no art. 153, III, combinada com a reinstalação de forma expressa da capacidade contributiva, retoma o desenho inaugurado na Constituição de 1946.

Desde o Dec.-lei 1.598, quatorze anos se passaram até a publicação de uma terceira regra sobre o assunto da compensação de prejuízos fiscais. Ela veio introduzida pelo art. 38 da Lei 8.383, de 30.12.1991 ("Lei 8.383") e não impunha qualquer limitação para a compensação dos prejuízos fiscais. Veja-se, assim, como fica o quadro comparativo:

Ano de 1991 Critério normativo:	Lei 8.383 Solução normativa no caso de extinção:
1. Fato gerador do IRPJ no exercício com continuidade da pessoa jurídica em exercícios seguintes.	Deve ser a compensação plena do prejuízo fiscal acumulado, sem limites temporais ou quantitativos.
2. Fato gerador do IRPJ no exercício sem continuidade da pessoa jurídica: caso de extinção da PJ.	**Deve ser a compensação plena do prejuízo fiscal acumulado, sem limites temporais ou quantitativos.**

Ou seja, segundo a disciplina da Lei 8.383, a compensação de prejuízos fiscais era plena e sem limite temporal ou quantitativo.

No ano seguinte, o legislador resolveu reintroduzir a limitação de 4 (quatro) anos para o exercício do direito à compensação dos prejuízos fiscais, mediante a publicação do art. 12 da Lei 8.541, de 23.12.1992 ("Lei 8.541"), ficando assim o quadro comparativo:

Ano de 1992 Critério normativo:	Lei 8.981 Solução normativa no caso de extinção:
1. Fato gerador do IRPJ no exercício com continuidade da pessoa jurídica em exercícios seguintes.	Deve ser a compensação plena do prejuízo fiscal acumulado, respeitado o prazo de 4 anos, após o qual se extingue esse direito.
2. Fato gerador do IRPJ no exercício sem continuidade da pessoa jurídica: caso de extinção da PJ.	**Deve ser a compensação plena do prejuízo fiscal acumulado, respeitado o prazo de 4 anos, após o qual se extingue esse direito.**

Finalmente, com a publicação do art. 42 da Lei 8.981, de 02.01.1995 ("Lei 8.981") e dos arts. 15 e 16 da Lei 9.065, de 20.06.1995 ("Lei 9.065"), o legislador substituiu a limitação temporal por uma limitação quantitativa: o exercício do direito de compensar prejuízos fiscais[14] pode ser exercido infinitamente, mas somente poderá reduzir o lucro líquido do período até o limite de 30% (trinta por cento) do imposto devido.

> Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.
>
> Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de

14. Essa disposição também se aplica, por força do art. 16, da Lei 9.065, de 20.06.1995, às bases de cálculo negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

> dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei 8.981, de 1995.

Na exposição de motivos da MedProv 998, convertida na Lei 9.065, observa-se que a limitação quantitativa ao exercício desse direito somente se justifica em razão da não limitação temporal e do interesse em manter o fluxo de arrecadação após a crise fiscal que sucedeu ao Plano Real:

> Arts. 15 e 16 do Projeto: (...) A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.

Interpretação literal e isolada da Lei 9.065 sugere a existência de lacuna normativa ou de regra geral que simplesmente ignora a diferença específica dos casos de extinção da pessoa jurídica, conforme retratado abaixo:

Ano de 1995 **Critério normativo:**	**Lei 9.065** **Solução normativa no caso de extinção:**
1. Fato gerador do IRPJ no exercício com continuidade da pessoa jurídica em exercícios seguintes.	Deve ser a compensação plena do prejuízo fiscal acumulado até o limite de 30% do lucro líquido.
2. Fato gerador do IRPJ no exercício sem continuidade da pessoa jurídica: **caso de extinção da PJ.**	**Qual a solução normativa no caso de Extinção da PJ?**

Qual é a novidade?

A extinção da pessoa jurídica não é novidade no sistema jurídico brasileiro: o ser sujeito de direito – ensina Lourival Vilanova – é o momento eficacial, no interior de uma relação jurídica em sentido amplo. Ninguém é sujeito de direito, portador de direitos subjetivos relativos ou absolutos sem estar nessa relacionalidade.[15]

Ocorre que, no mundo da realidade e no mundo do direito dos últimos 60 anos (desde 1947), as pessoas jurídicas, especialmente no início de

15. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 111-112.

suas atividades, tendem a acumular prejuízos operacionais e fiscais, pois realizam grandes investimentos com o objetivo de colher lucros futuros.

O fato de a Lei 9.065 não oferecer regulação especial ao caso específico da compensação dos prejuízos fiscais na extinção da pessoa jurídica significa que a plena compensação nesses casos é norma implícita ou derivada do Sistema Tributário, dispensando menção específica.

Além disso, o contexto de crise econômica que envolve a edição da Lei 9.065 parece convergir, mediante a própria justificação expressa do dispositivo, para um pacto entre Fisco e contribuintes. Nesse sentido, reitere-se o texto da exposição de motivos da MedProv 998: "*A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo*".

Neste sentido, texto, contexto normativo e a própria lógica do IRPJ operaram no sentido de acoplar o direito, a prática e a realidade, fazendo com que o antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), entendesse que a aplicação dessa limitação quantitativa tinha como pressuposto a continuidade da pessoa jurídica, ou seja, a ausência de limitação temporal.

Assim, a interpretação sistemática e prática da Lei 9.065 encontrou solução normativa institucional para o caso da extinção da pessoa jurídica, mediante REGRA DERIVADA que decorre imediatamente do conceito constitucional de renda e da capacidade contributiva, expressamente dirigida ao IR:

Ano de 1995 Critério normativo:	Lei 9.065 Solução normativa no caso de extinção:
1. Fato gerador do IRPJ no exercício com continuidade da pessoa jurídica em exercícios seguintes.	Deve ser a compensação do prejuízo fiscal acumulado até o limite de 30% do lucro líquido.
2. Fato gerador do IRPJ no exercício sem continuidade da pessoa jurídica: caso de extinção da PJ.	**Deve ser a compensação do prejuízo fiscal acumulado SEM o limite de 30% do lucro líquido.**

O Conselho de Contribuintes, atualmente denominado CARF, pacificou sua jurisprudência, conforme Acórdãos proferidos entre os anos de

2001 e 2008,[16] no sentido de que, no caso de encerramento ou extinção da pessoa jurídica, "não havia impedimento legal para estabelecer limitação"[17] quantitativa ou, em outras palavras, que "à empresa extinta não se aplica o limite de 30%".[18] Essa interpretação decorria do entendimento de que, embora a lei traga "qualquer exceção à regra que limita a compensação dos prejuízos fiscais a 30% do lucro líquido ajustado, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subsequentes, como determina a legislação".[19]

3.4. Ano de 2005: contexto normativo e fáctico do contribuinte perante a extinção da EMPRESA K' em plena consagração da jurisprudência do Conselho de Contribuintes

Mesmo com essa jurisprudência pacificada, os Auditores-Fiscais, por ausência de norma interna ou procedimentos institucionais que os vinculassem, continuaram autuando empresas que aproveitaram, no seu último período de vida (balanço de extinção), prejuízos fiscais em montante superior aos 30% do lucro líquido ajustado.

Neste sentido, no ano de 2008, a EMPRESA K foi cientificada de Auto de Infração e Imposição de Multa ("AIIM"), para cobrança de IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro ("CSLL") em razão da glosa de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas que, segundo o Termo de Verificação Fiscal, foram compensados acima do limite de 30%.

---

16. Ac 108-06.682, proferido na sessão de 20.09.2001; Ac 108.06.682 (IRPJ) e 108-06.683 (CSLL), ambos proferidos na sessão de 20.09.2001 (Norquisa); Ac CSRF/01-04.258, proferido na sessão de 02.12.2002 (Norquisa); Ac 108-07.456, proferido na sessão de 02.07.2003 (Cimento Tocantis); Ac CSRF/01-05.100, proferido na sessão de 19.10.2004 (Eletrolux do Brasil); Ac 101-95872, proferido na sessão de 09.11.2006 (Votorantim Celulose e Papel), Ac 101-95.856, proferido na sessão de 9 de novembro de 2006 (Banco Nacional de Investimentos), Ac 107-09.243, proferido na sessão de 05.12.2007 (Metso), Ac 107-09.447, proferido na sessão de 13.08.2008 (Sumatra).

17. Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1.ª T., Ac CSRF/01-04.258, sessão de 02.12.2002, rel. Celso Alves Feitosa.

18. 1.º Conselho de Contribuintes, 8.ª Câm., Ac 108-07.456, sessão de 02.07.2003, rel. José Henrique Longo; Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1.ª T. Ac CSRF/01-05.100, sessão de 19.10.2004, rel. José Henrique Longo; e 1.º Conselho de Contribuintes, 7.ª Câm., Ac 107-09.243, sessão de 19.10.2004, rel. Luiz Martins Valero.

19. 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câm., Ac 101-95.872. sessão de 09.11.2006, rel. João Carlos de Lima Júnior.

A EMPRESA K foi autuada na qualidade de responsável por sucessão da EMPRESA K', a qual foi extinta por incorporação em 2005, momento em que realizou a compensação ilimitada de seus prejuízos acumulados.

4. NO PLANO LEGAL DAS SIGNIFICAÇÕES DO DIREITO POSITIVO (SISTEMA S2), DIREITO À COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS SEM LIMITES TEMPORAIS. PRINCÍPIO DA IDEMPOTÊNCIA DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS (PIDCPF): A CONTINUIDADE COMO PRESSUPOSTO PARA APLICAÇÃO DA LIMITAÇÃO QUANTITATIVA E DIVERSAS OUTRAS REGRAS QUE INTEGRAM A REGRA-MATRIZ DO IRPJ E DA CSLL

É no plano legal das significações, superada a demarcação dos textos do direito positivo, que se forma o plano das interpretações, constituindo um sistema de sentidos normativos e princípios orientados para a formação do "filme" que conforma a hipótese normativa do IRPJ e da CSLL.

Princípios são peças importantes que formam um ordenamento jurídico e traduzem diretivos que devem ser seguidos. Podemos classificar esse domínio em duas categorias: princípios axiológicos e princípios lógicos. Axiológicos são princípios mais abstratos que decorrem de valores em que procuramos identificar o fundamento ou sentido último de uma regra; são mais complexos e difíceis de consolidar, pois decorrem da relação pragmática e subjetiva dos intérpretes com os signos normativos, por exemplo: não confisco, segurança jurídica etc. Diversamente, há princípios lógicos que decorrem da simples relação sintática entre as regras positivadas pelo legislador competente. Em oposição aos princípios axiológicos, os princípios lógicos são muito mais objetivos e contundentes. É o caso do princípio da continuidade da pessoa jurídica e da idempotência do direito à compensação de prejuízos fiscais, explicados adiante.

4.1. A continuidade da pessoa jurídica como pressuposto para aplicação das regras que conformam a Regra-Matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL

Na exposição de motivos da MedProv 998, convertida na última lei que disciplinou a compensação de prejuízos fiscais – Lei 9.065 –, observa-se que a limitação quantitativa ao exercício desse direito somente se justifica em razão da não limitação temporal:

> Arts. 15 e 16 do Projeto: (...) A limitação de 30% garante uma parcela expressiva da arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar, até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.

Especialmente no início de suas atividades, as pessoas jurídicas tendem a acumular prejuízos operacionais e fiscais, pois realizam grandes investimentos com o objetivo de colher lucros futuros, como dito anteriormente. Neste caso, assim como em outras situações fáticas semelhantes, a impossibilidade de compensar os prejuízos fiscais acumulados em sua integralidade, no mesmo período (pois são muito maiores que 30% do lucro), neutraliza-se com o pressuposto de *continuidade da pessoa jurídica*. Esse pressuposto, também admitido como princípio objetivo, permeia diversas regras de apuração do IRPJ e da CSLL.

Nos termos do art. 8.º, I, do Dec.-lei 1.598, a pessoa jurídica deverá controlar, no Livro de Apuração do Lucro Real ("Lalur"), as adições e exclusões ao lucro líquido para apuração da base de cálculo do IRPJ, e os prejuízos fiscais compensáveis nos períodos subsequentes. O Lalur é, assim, uma primeira regra que pressupõe a continuidade da pessoa jurídica para ser aplicada. Sua parte "B", aliás, é destinada exatamente a controlar os "valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros, de acordo com o art. 262 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Dec. 3.000, de 26.03.1999 ("RIR/1999").

No mesmo sentido são as regras de dedutibilidade dos custos com a aquisição de bens que integram o ativo imobilizado. Conforme prescreve o art. 305 do RIR/1999, o custo incorrido na aquisição de uma máquina, por exemplo, não poderá ser integralmente deduzido no exercício em que foi adquirida. O valor despendido será deduzido conforme o período de depreciação do ativo que, neste caso, é de 10 (dez) anos. Portanto, em cada exercício a pessoa jurídica poderá deduzir até, no máximo, 1/10 do custo de aquisição da máquina.

As regras que regulam a dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos são outro exemplo do pressuposto de continuidade da pessoa jurídica para efeitos de apuração do IRPJ e da CSLL. De acordo com o art. 9.º da Lei 9.430, de 27.12.1996, os valores inadimplidos somente podem ser deduzidos em períodos subsequentes ao vencimento.

Por fim, o art. 273 do RIR/1999 reitera, de forma muito clara, a ideia de continuidade e interação dos períodos de apuração do IRPJ e da CSLL, quando determina que a inexatidão, quanto ao período de apuração, de determinada receita ou despesa somente constitui fundamento para lavratura de Auto de Infração quando não ficar caracterizada a postergação do pagamento dos tributos ou for identificada a redução indevida do lucro real.

4.2. Evolução legislativa e o Princípio IDEMpotente do direito à compensação dos prejuízos fiscais sem limites temporais

Princípio Idempotente designa o diretivo normativo lógico formado pela IDEMPOTÊNCIA DE REGRAS alinhadas num mesmo sentido. É mais que um feixe de valores porque é mais objetivo, visto que decorre da reiteração de várias regras, produzidas em momentos diversos, mas que apontam para a mesma direção. Em lógica, *idempotência* é uma propriedade do conjuntor ("^") em que a associação reiterada de uma mesma proposição "p" implica a mesma proposição "p":

$$(p \wedge p \wedge p \wedge p \rightarrow p)$$

Diversamente, no plano pragmático da linguagem do direito, a reiteração de um diretivo revela sua relevância e importância para o ordenamento: é valor que se expressa, reiterada e diacronicamente (em momentos ou para fins distintos) no ordenamento jurídico. Isto ocorre, *e.g*, com o *princípio da legalidade*, referido reiteradamente nos arts. 5.º, II, e 150, I, da CF/1988, e no art. 9.º, I, do CTN.

Da mesma forma podemos associar o art. 10 da Lei 154, o art. 64 do Dec.-lei 1.598, o art. 38 da Lei 8.383, o art. 12 da Lei 8.541 e o art. 42 da Lei 8.981, combinado com os arts. 15 e 16 da Lei 9.065, que reunidos traduzem, no tempo, o reiterado percurso narrativo que conforma o que podemos chamar de "Princípio Idempotente do Direito à Compensação de Prejuízos Fiscais" (PIDCPF), ou em representação lógica:

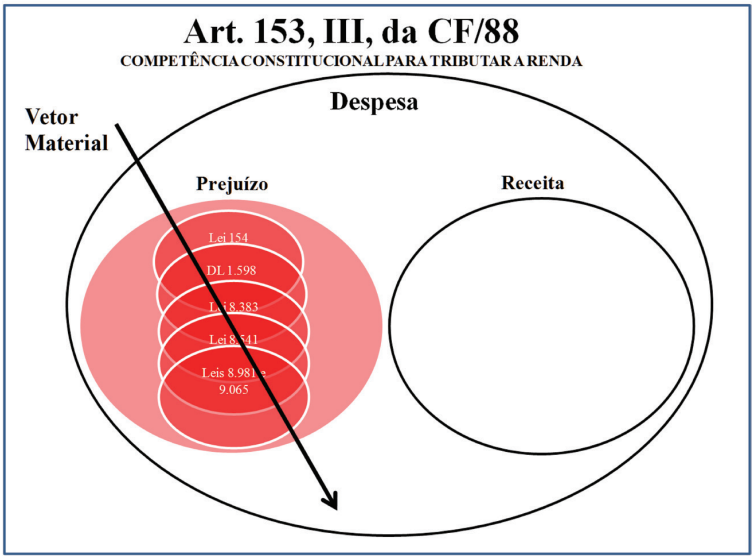
(Lei 154 ∧ Dec.-lei 1.598 ∧ Lei 8.383 ∧ Lei 8.541 ∧ Leis 8.981/9.065) → PIDCPF

Traduzindo, em linguagem natural: a Lei 154 prescrevia o direito à dedução de prejuízos fiscais, cujo exercício estava limitado a 3 (três) anos "**e**" (**^**) o Dec.-lei 1.598 continuou a permitir a dedução, mas limitada a 4 (quatro) anos "**e**" (**^**) a Lei 8.383 manteve o direito à compensação de prejuízos fiscais ilimitadamente "**e**" (**^**) a Lei 8.541 voltou a limitar a utilização do prejuízo por 4 (quatro) anos, mas manteve intocável o direito subjetivo à compensação "**e**" (**^**) as Leis 8.981 e 9.065, finalmente, excluíram a limitação temporal ao exercício do direito da compensação, para substituí-la pela limitação quantitativa (30% do lucro líquido). Todas essas regras consolidam a diretiva e o reconhecimento do legislador quanto à necessidade de compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas.

Vale a pena contrastar a estrutura lógica desse processo narrativo com o Esquema abaixo:

ESQUEMA V

(Lei 154 ∧ Dec.-lei 1.598 ∧ Lei 8.383 ∧ Lei 8.541 ∧ Leis 8.981 e 9.065)
→ PIDCPF



Portanto, o direito à compensação de prejuízos fiscais não só é imperioso por ser indispensável ao conceito constitucional de "renda", mas também por ser vetor material construído a partir de reiteradas regras expressas, promulgadas em diferentes épocas e para diferentes fins, que confirmam a concretude do "Princípio da Idempotência do Direito à Compensação de Prejuízos Fiscais" (PIDCPF).

5. NO PLANO DA NORMA JURÍDICA (SISTEMA S3) E NO PLANO DA SISTEMATIZAÇÃO DO DIREITO (SISTEMA S4), REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL COMO SISTEMA DE REGRAS: SOBRE AS "FOTOGRAFIAS" QUE, SISTEMATIZADAS, FORMAM O "FILME" DO FATO GERADOR DO IRPJ E DA CSLL

Diz-se que a *Regra-Matriz do Imposto sobre a Renda* é um filme, em oposição aos demais tributos em que o fato gerador funciona como uma fotografia. De fato, a norma de incidência do IR é uma série normativa que se sobrepõe continuamente, inclusive considerando as incidências e os resultados de períodos-base anteriores: as normas aplicadas no primeiro período-base oferecem seu resultado, como suporte factual, para a regra do período-base

ulterior. Em outros termos, o segundo exercício considera o resultado do primeiro exercício, pois este, na condição de fato jurídico, integra a hipótese normativa das regras aplicáveis ao segundo exercício. Na mesma linha, as hipóteses normativas aplicáveis ao terceiro exercício tomam os resultados do segundo exercício, também como fato jurídico (que é uma função do resultado do primeiro exercício), e assim por diante.

Desse modo, construir a Regra-Matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL significa sistematizar as regras do IRPJ e da CSLL que determinam incidências, adições, exclusões e compensações, além dos resultados intraperíodos-base e interperíodos-base. Não há opção para aplicar parcialmente uma regra em detrimento de outras, sob pena de desfigurar o esboço legal do tributo. Trata-se de estrutura normativa de alta complexidade, que onera os custos de adequação do contribuinte, mas que requer, também, especial cuidado legal da Administração Tributária.

5.1. "Fotografia" normativa INTERPERÍODO: regra de compensação de prejuízos fiscais *vs.* regra de apuração do IRPJ e da CSLL

A *Regra-Matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL* não se realiza, isoladamente, em nenhuma das regras mencionadas acima (regra de ajuste anual, regras de recolhimento de estimativas e retenções na fonte, e regra de apuração) e *nem em um só exercício.*

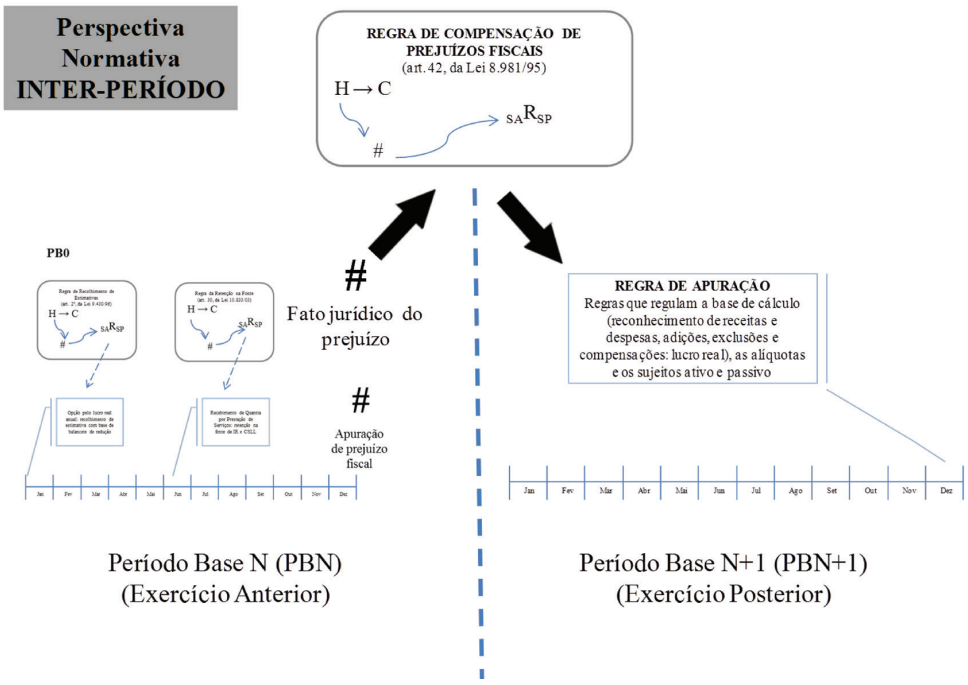
Tomemos o exemplo: ao final do período-base N (PBN), "X" elabora seu balanço anual e verifica ter apurado prejuízo fiscal (para efeitos de IRPJ) e base de cálculo negativa (para efeitos de CSLL).[20] O resultado verificado em PBN decorre da eficácia jurídica das normas que foram aplicadas a este período-base (receitas auferidas, despesas incorridas, estimativas recolhidas e retenções na fonte sofridas, por exemplo). São eficácias jurídicas da perspectiva de PBN, mas são fatos jurídicos da perspectiva do ulterior período-base N+1 (PBN+1), pois a logística constitucional e legal do IRPJ e da CSLL exige a integração normativa INTEREXERCÍCIOS na conformação do conceito de renda/lucro.

Em PBN+1 – como também ocorreu em PBN – "X" sofre retenções e recolhe estimativas durante o ano (por exemplo), mas, ao final do período de apuração (dezembro), considerando adições e exclusões autorizadas

20. Por não influenciar no raciocínio desenvolvido neste estudo, não entraremos nos efeitos e nas formas de utilização do "saldo negativo" (nome técnico dado aos valores que, recolhidos por antecipação durante o ano-calendário, restam como créditos ao contribuinte em razão da apuração de prejuízo fiscal ou de imposto ou contribuição a menor).

pela legislação tributária, apura *lucro*. Mas esse lucro ainda não é o lucro tributável. Além das adições e exclusões ao lucro líquido contábil, também a legislação tributária autoriza a *compensação de prejuízos fiscais de exercícios anteriores*, eficácia jurídica da *regra de compensação de prejuízos fiscais*. Essa regra realiza a integração normativa entre os exercícios PBN e PBN+1 (relação normativa INTERPERÍODO), pois o cotejo entre prejuízo fiscal anterior e lucro atual é *exigido* para consolidação normativa da *Regra-Matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL*, conforme o Esquema VI:

Esquema VI



O fato jurídico do prejuízo – "resultado de PBN" – pela via da *regra de compensação de prejuízos fiscais* integra o suporte fáctico da *regra de apuração do IRPJ e da CSLL* de PBN+1. Destarte, o conceito legal de lucro real – base de cálculo do IRPJ e da CSLL[21] – informando a perspectiva dimensível do

21. Embora a base de cálculo da CSLL seja, legalmente, diferente da do IRPJ (pois é denominada "lucro líquido ajustado"), trataremos como sinônimos para facilitar a exposição do raciocínio.

fato gerador desses tributos (auferir renda/lucro) é resultado da integração entre diversas regras que formam a *regra de apuração*: regras que prescrevem o reconhecimento de receitas e despesas, adições, exclusões e a *regra de compensação do prejuízo fiscal*.

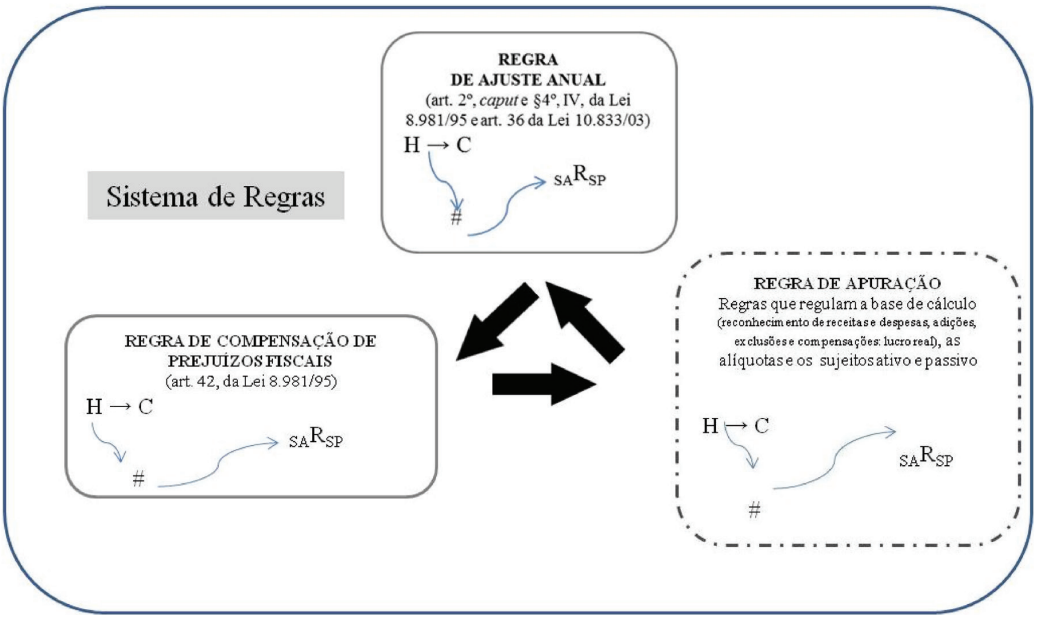
5.2. "Filme" normativo e resultado das "fotografias" INTRA e INTERPERÍODO: a REGRA-MATRIZ DE INDICÊNCIA do IRPJ e da CSLL como a sistematização entre a regra do ajuste, as regras de apuração e a regra da compensação de prejuízos fiscais

Aplicar a *Regra-Matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL* significa constituir um enredo normativo formando um sistema de regras. Ou seja, a *Regra-Matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL* é um feixe normativo formado (i) pelas *regras de apuração do IRPJ e da CSLL* (regras de reconhecimento de receitas e despesas, adições e exclusões); (ii) pela *regra de compensação de prejuízos fiscais* (que integra o feixe das regras de apuração e estabelece a relação entre a regra de apuração do exercício atual e os prejuízos fiscais de exercícios anteriores); (iii) pela *regra de ajuste anual* (que consolida a relação entre apuração do lucro real e as estimativas e retenções na fonte desse mesmo ano-base) e eventuais *regras outras* não pertinentes para essa análise.

Portanto, a *Regra-Matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL* pressupõe o cálculo lógico dessas três regras integradas. A incidência isolada de cada uma dessas regras, juridicizando determinado fato, implica uma "fotografia" que é simples perspectiva parcial da *Regra-Matriz de Incidência do IRPJ e da CSLL*. Tão somente o conjunto ordenado dessas três regras aplicadas conjuntamente pode constituir o "filme normativo" que representa a hipótese de incidência e os respectivos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, conforme Esquema VII:

Esquema VII

REGRA-MATRIZ DO IRPJ E DA CSLL
(INTRA + INTER)-PERÍODO



Desconsiderar esse "filme" implica constituir outro filme, outra história, outras hipóteses de incidência, outra REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL: já não são os fatos geradores do IRPJ nem da CSLL.

6. NO PLANO DA APLICAÇÃO DO DIREITO, A REGRA-MATRIZ DE INDICÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL CONSTRUÍDA E APLICADA PELO CARF COM O STATUS DE "MATÉRIA SUMULADA": REITERADAS DECISÕES QUE DERAM GANHO DE CAUSA AO CONTRIBUINTE PARA AFASTAR A LIMITAÇÃO DE 30% NO CASO DE EXTINÇÃO POR INCORPORAÇÃO DA PJ

As atuais regras que conferem o direito à compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas – arts. 15 e 16 da Lei 9.065 – não prescrevem, expressamente, que a limitação dessa compensação a 30% do lucro líquido se aplica nos casos de extinção da pessoa jurídica. Tampouco, tais artigos afirmam expressamente que a trava **não** se aplica no caso de extinção da pessoa jurídica.

O fato é que a continuidade ou não da pessoa jurídica é um critério normativo relevante para se decidir a respeito da aplicação ou não da trava de 30%. O fato de não haver tratamento expresso desse critério não nos permite dizer que ele não decorre de processos de derivação e dedução a partir das normas válidas que compõem a Regra-Matriz do IRPJ ou o sistema de regras como um todo, que compõe essa Regra-Matriz.

A teoria, a prática e a racionalidade do IRPJ e da CSLL convergem no sentido de tornar desnecessária a regulamentação expressa de que a limitação dessa compensação a 30% NÃO se aplica nos casos de extinção da pessoa jurídica, conforme ratificou a jurisprudência do CARF.

Infelizmente, não foi possível averiguarmos todo o universo de casos julgados, em razão dos limites dos próprios sistemas de informação do CARF. Mas todas as referências empíricas confirmam a tendência de que essa matéria seria brevemente sumulada.

6.1. Julgamento do CARF de 20.09.2001. Relator: Mário Junqueira. Decisão: por unanimidade, seguindo o voto do Relator, deram provimento ao Recurso do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação

Em 20.09.2001, sob a *presidência* de Manoel A. Gadelha, a 8.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes deu provimento, por unanimidade, ao Recurso Voluntário interposto pela Nordeste Química S/A – Norquisa ("Norquisa"), em face da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento ("DRJ") de Salvador, que havia mantido o Auto de Infração lavrado em razão da não aplicação do limite de 30% para a compensação dos prejuízos fiscais no caso de extinção da pessoa jurídica por incorporação.[22]

O caso foi relatado pelo ex-Conselheiro Mário Junqueira, que proferiu seu voto favorável ao contribuinte, sendo seguido por todos os demais Conselheiros (Nelson Lósso Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Tânia Koetz Moreira, José Henrique Longo, Marcia Maria Loria Meira e Luiz Alberto Cava Maceira), conforme Ementa abaixo:

> INCORPORAÇÃO – DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA – LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – INAPLICABILIDADE – No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado.

22. 1.º Conselho de Contribuintes, 8.ª Câm., Ac 108-06.682 e 108.06.683, sessão de 20.09.2001, rel. Mário Junqueira Franco Júnior. O Ac 108-06.683 possui idêntico posicionamento ao do Ac 108-06.682, diferençando-se apenas quanto ao tributo objeto do Auto de Infração: aquele trata de CSLL e este de IRPJ.

Este Acórdão foi objeto de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF"), tendo sido mantido por esta, conforme relatado logo em seguida.

6.2. Julgamento da CSRF de 02.12.2002. Relator: Celso Feitosa. Decisão: por maioria de votos, seguindo o voto do Relator, negaram provimento ao Recurso Especial da Fazenda para manter o afastamento da limitação de 30% no caso de extinção por incorporação

Em 02.12.2002, sob a presidência de Edison Pereira Rodrigues, a 1.ª Turma da CSRF negou provimento, por maioria de votos, a Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão 108-06.682, que foi julgado favorável à Norquisa pela 8.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes (conforme acima descrito).[23]

O processo foi relatado pelo ex-Conselheiro Celso Feitosa, que proferiu seu voto favorável ao contribuinte para negar provimento ao Recurso da Procuradoria, e foi seguido por todos Conselheiros à época (Antonio de Freitas Dutra, Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Victor Luis de Salles Freire, Leila Maria Scherrer Leitão, Remis Almeida Estol, José Carlos Passuello, Zuelton Furtado, Wilfrido Augusto Marques, José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Manoel Antonio Gadelha Dias e Mário Junqueira Franco Neto), com exceção dos Conselheiros Vencidos Cândido Rodrigues Neuber e Verinaldo Henrique da Silva, que não apresentaram Declaração de Voto. No Acórdão, o Relator destaca o seguinte trecho da decisão recorrida proferida pelo ex-Conselheiro Manoel Gadelha:

> De partida, afere-se que a norma nunca teve a intenção de cercear direito à compensação. Essa certeza mais se concretiza quanto mais se busca o histórico da legislação quando em tramitação [exposição de motivo da MP 998, convertida na Lei 9.065] (...). A expressão "sem retirar do contribuinte" o direito de compensar" reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, cabe integral compensação das bases negativas acumuladas, sendo inaplicável a trava. Todo o interesse protegido foi somente regular o fluxo de caixa do Governo, sem extirpar do contribuinte o direito à compensação. Qualquer hipótese na qual o efeito seja eliminar a compensação não estará abrangida pelo campo de incidência da norma de limitação".

23. Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1.ª T., Ac CSRF/01-04.258, sessão de 02.12.2002, rel. Celso Alves Feitosa.

Citou, ainda, trecho do Acórdão divergente (juntado como paradigma para a interposição do Recurso Especial pela Procuradoria da Fazenda), cuja relatora foi a Conselheira Sandra Faroni, proferido na 1.ª Câmara:[24]

> De acordo com as disposições legais em vigor à época, a incorporada, no balanço referente à incorporação, deveria ter observado o limite de 30% para compensação da base de cálculo negativa. Não o tendo feito, infringiu a legislação aplicável.

Ao final, considerando estes dois posicionamentos, o Relator afirmou no Voto-Vencedor:

> Não se põe em dúvida, sendo pacífico segundo a doutrina e jurisprudência, que nos casos de incorporação há sucessão a título universal (...). Assim sendo, num primeiro momento, poder-se-ia entender que o prejuízo da incorporada somar-se-ia ao da incorporadora, totalizando um momento capaz de ser utilizado para compensação posterior com lucro (...). Entretanto, em matéria fiscal, é sabido ainda, que, os prejuízos das pessoas jurídicas não se transferem às sucessoras (...). Assim sendo, revendo posição anterior, entendo que tem fundamento jurídico as ponderações do relator do acórdão atacado (...). É como voto.

Deste modo, prevaleceu como predominante no Conselho de Contribuintes, atual CARF, o posicionamento favorável à não limitação de 30% para compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas nos casos de extinção da pessoa jurídica, em detrimento daquele esposado no Acórdão paradigma.

6.3. Julgamento do CARF de 02.07.2003. Relator: José Henrique Longo. Decisão: por unanimidade de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento parcial ao Recurso do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação

Em 02.07.2003, sob a presidência do ex-Conselheiro Manoel A. Gadelha, a 8.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes deu parcial provimento, por unanimidade, a Recurso Voluntário interposto pela Cimento Tocantins S/A ("Cimento Tocantins"). O processo foi relatado pelo ex-Conselheiro José Henrique Longo, que proferiu seu voto favorável ao contribuinte, dando provimento parcial ao Recurso Voluntário no que se referia ao questionamento da limitação de 30% para com-

24. 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câm., Ac 101-93.461, sessão de 24.05.2001, rel. Sandra Maria Faroni.

pensação de prejuízos fiscais, afastando-se no caso de extinção da pessoa jurídica por incorporação.[25]

O ex-Conselheiro José Henrique Longo foi seguido por todos Conselheiros à época (Nelson Lósso Filho, Luiz Alberto Cava Maceira, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Helena Maria Pojo do Rego (suplente convocada no lugar de Tânia K. Moreira), José Carlos Teixeira da Fonseca e Mário Junqueira Franco Neto). O Acórdão foi assim ementado:

> IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – LIMITE DE 30% – EMPRESA INCORPORADA – À empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação de prejuízo fiscal.

No Voto (que foi acompanhado por todos os demais Conselheiros), o Relator afirma:

> Sua argumentação principal [da empresa] é que, em face da incorporação e da impossibilidade de compensar posteriormente o saldo de prejuízo na incorporadora, não havia outra opção senão a de compensar integralmente seu prejuízo. Esse raciocínio está pacificado neste Conselho de Contribuintes. A norma, ao impor a "trava" na compensação, não pretendeu tolher o direito do contribuinte de não recolher IRPJ sobre a recuperação do capital, correspondente ao lucro após o prejuízo. Pretendeu sim uma arrecadação mínima, se apurado lucro líquido, com a limitação de utilização do prejuízo acumulado. Em contrapartida, extinguiu o prazo (...) para que o contribuinte pudesse compensar integralmente seu saldo de prejuízo fiscal, ainda que em muitos anos. Desse modo, e considerando que à empresa incorporadora é vedado o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada, deixa de existir a premissa de inexistência de limitação ao aproveitamento do prejuízo com os lucros futuros, o que compromete a legitimidade da trava do prejuízo.

Para fundamentar a sua alegação de pacificação deste entendimento, o Relator cita, ainda, precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/01-04.258) neste sentido.

6.4. Julgamento da CSRF de 19.10.2004. Relator: José Henrique Longo. Decisão: por unanimidade de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento parcial ao Recurso do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação

Em 19.10.2004, sob a presidência de Manoel A. Gadelha, a 1.ª Turma da CSRF deu provimento, por unanimidade, a Recurso Especial interposto pela Electrolux do Brasil S/A ("Electrolux") em face do Acórdão da 1.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, que havia manifestado

25. 1.º Conselho de Contribuintes, 8.ª Câm., Ac 108-07.456, sessão de 02.07.2003, rel. José Henrique Longo.

o entendimento de que "a regra legal que estabeleceu o limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação".[26]

O processo foi relatado pelo ex-Conselheiro José Henrique Longo, que proferiu seu voto favorável ao contribuinte para dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, tendo sido seguido por todos Conselheiros à época (Antonio de Freitas Dutra, Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Cândido Rodrigues Neuber, Victor Luis de Salles Freire, Leila Maria Scherrer Leitão, Remis Almeida Estol, José Clovis Alves, José Carlos Passuello, José Ribamar Barros Penha, Wilfrido Augusto Marques, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Dorival Padovan e Mário Junqueira Franco Neto). Note-se que neste julgamento, também votou a favor do contribuinte o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, que havia sido voto vencido no Acórdão CSRF/01-04.258.

No Acórdão, o Relator reitera os argumentos pelos quais já havia decidido processo anterior (Cimento Tocantins), "considerando que à empresa incorporadora é vedado o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada (Dec.-lei 2.341/1987, arts. 32 e 33), deixa de existir a premissa de inexistência de limitação de aproveitamento do prejuízo com os lucros futuros, o que compromete a legitimidade da trava do prejuízo".

6.5. Julgamento do CARF de 09.11.2006. Relator: João Carlos de Lima Júnior. Decisão: por unanimidade de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento ao Recurso Especial do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação

Em 09.11.2006, sob a presidência de Manoel A. Gadelha, a 1.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes deu provimento, por unanimidade, a Recurso Voluntário interposto pela Votorantim Celulose e Papel S/A ("Votorantim").[27] O processo foi relatado pelo Conselheiro João Carlos De Lima Júnior, que proferiu seu voto favorável ao contribuinte e foi seguido por todos Conselheiros à época (Sebastião Rodrigues Cabral, Paulo Roberto Cortez, Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri e Mário Junqueira Franco Neto. Estava ausente o Conselheiro Caio Marcos Cândido).

Note-se que neste julgamento também votou a favor do contribuinte a Conselheira Sandra Maria Faroni, que tinha posicionamento diferente, conforme demonstrou o ex-Conselheiro Celso Feitosa no Relatório do

26. Ac CSRF/01-05.100 (IRPJ) e CSRF/01-05.101 (CSLL).
27. Ac 101-95.872.

Acórdão CSRF/01-04.258. No Acórdão, o Relator afirma em seu Voto-Condutor (e vencedor, por unanimidade), que:

> A legislação supracitada [Lei 9.065] nada menciona a respeito de qualquer exceção à regra de que os prejuízos fiscais somente podem ser compensados, caso observado o limite de 30% de seu valor. Assim, não importa a situação do contribuinte, o limite imposto pela legislação deve ser observado. Contudo, tal limitação somente pode ter aplicabilidade nos casos em que o contribuinte permanece com suas atividades regulares. De fato, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica, em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados nos anos subsequentes, como determina a legislação. No caso em comento, a empresa que apurou os prejuízos fiscais – Celipav Celulose e Papel Ltda. – foi incorporada pela recorrente, encerrando suas atividades, o que tornou legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação imposta por lei. O fundamento para tanto pode ser encontrado nos trechos do voto proferido pelo Eminente Conselheiro Mário Junqueira Franco Junior, no Acórdão 108-06.682, que pelo seu brilhantismo e caráter elucidativo, merecem ser transcritos: "Aqui, me basta fundamentar meu entendimento que, em casos de descontinuidade da pessoa jurídica, como na incorporação, não se pode aplicar a limitação à compensação, mais comumente, denominada por 'trava'. Todo julgador apreende o fato e aplica a lei, interpretando-a e descortinando o campo de sua aplicação. Para esta hercúlea tarefa, necessário perquirir antecipadamente qual a finalidade da legislação editada, sua mens legis. E nada mais garantidor de um bom julgamento do que descobrir a sua história, sua verdadeira origem e finalidade. (...) A expressão 'sem retirar do contribuinte o direito de compensar' reforça o meu entendimento de que, em casos de descontinuidade da empresa, na declaração de encerramento, cabe integral compensação dos prejuízos acumulados, sendo inaplicável a trava. Todo interesse protegido foi somente regular o fluxo de caixa do Governo, sem extirpar do contribuinte o direito à compensação de prejuízos. Qualquer hipótese na qual o efeito seja eliminar a compensação, não estará abrangida pelo campo de incidência da norma delimitação. É matéria de pura interpretação de lei. (...)'".

Além deste precedente, o Relator também fundamentou sua decisão nos Acórdãos CSRF/01-05.100 (proferido em 2004) e CSRF/01-04.258 (proferido em 2002).

6.6. Julgamento do CARF de 05.12.2007. Relator: Luiz Martins Valero. Decisão: por unanimidade de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por incorporação

Em 05.12.2007, sob a presidência do atual Subsecretário de Fiscalização da RFB, Marcos Vinícius Neder de Lima, a 7.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes deu provimento, por

unanimidade, a Recurso Voluntário interposto pela Metso Automation do Brasil Ltda. ("Metso").[28]

O processo foi relatado pelo Conselheiro Luiz Martins Valero, que proferiu seu voto favorável ao contribuinte e foi seguido por todos Conselheiros à época (Albertina Silva Santos de Lima, Hugo Correia Sotero, Jayme Juarez Grotto, Lisa Marini Ferreira dos Santos e Carlos Alberto Gonçalves Nunes). No breve Voto-Condutor (vencedor) do Relator, lê-se:

> Como a incorporada se extingue no evento, não se pode aplicar a trava na compensação de prejuízos fiscais, pois ter-se-ia verdadeiro cerceamento do direito à compensação, em contraposição ao intuito da legislação que trouxe a limitação que pretende a diluição no tempo dos efeitos das reduções de lucro tributável por conta de prejuízos fiscais anteriores. (...) Esse entendimento trazido pelo ACÓRDÃO 108-06.683 de lavra do ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, foi referendado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/01-05.100 (...). Desnecessário analisar os demais argumentos da recorrente.

Neste sentido, nota-se que o posicionamento majoritário do Conselho de Contribuintes, atual CARF, era no sentido de reconhecer que a limitação de 30% não se aplicava em nenhum caso de extinção de pessoa jurídica, tanto para o IRPJ como para a CSLL. O posicionamento minoritário, por sua vez, foi analisado pela CSRF por meio de Recursos Especiais de Divergência, mas restou superado, tendo sido pacificado o posicionamento majoritário.

6.7. Julgamento do CARF de 13.08.2008. Relator: Hugo Correia Sotero. Decisão: por maioria de votos, seguindo o voto do Relator, deram provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção por cisão

Em 13 de agosto de 2008, também sob a presidência do atual Subsecretário de Fiscalização da RFB, Marcos Vinícius Neder de Lima, a 7.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes deu provimento, por maioria de votos, a Recurso Voluntário interposto pela Sumatra Comércio Exterior Ltda. ("Sumatra").[29]

O processo foi relatado pelo Conselheiro Hugo Correia Sotero, que proferiu seu voto favorável ao contribuinte e foi seguido por à época pelos Conselheiros Luiz Martins Valero, Albertina Silva Santos de Lima, Jayme Juarez Grotto, Lisa Marini Ferreira dos Santos, Silvana Rescigno Guerra Barreto – suplente convocada de Silvia Bessa Ribeiro Biar – e

28. Ac 107-09.243.

29. 1.º Conselho de Contribuintes, 7.ª Câmara, Ac 107-09.447, sessão de 13.08.2008, rel. Hugo Correia Sotero.

Carlos Alberto Gonçalves Nunes. No bem fundamentado Voto-Condutor (vencedor) do Relator, lê-se:

> A pretensão da Recorrente encontra amparo na jurisprudência deste Colendo Conselho, sendo paradigmático o voto proferido pelo eminente Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior quando da formação do Acórdão nº. 108-06.682 (8.ª. Câmara) (...). Adota a jurisprudência deste Conselho o entendimento de que a aplicação das limitações impostas pelas Leis 8.981/1995 e 9.065/1995 à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas acumuladas em exercícios anteriores não podem importar em fenecimento do direito ao aproveitamento integral dos prejuízos acumulados, sendo pressuposto da limitação a *continuidade* das atividades do contribuinte de modo a permitir a paulatina compensação. Nos casos de extinção da personalidade jurídica do contribuinte (fusão, incorporação e cisão total), abre-se ensejo para a compensação total dos prejuízos, exatamente porque o encerramento das atividades proibiria o aproveitamento integral.

Com estas considerações, manifestando expressamente a continuidade da pessoa jurídica como pressuposto para a limitação quantitativa da compensação de prejuízos fiscais, o CARF manteve seu posicionamento no sentido de reconhecer que os 30% não se aplicam em nenhum caso de extinção de pessoa jurídica, tanto para o IRPJ como para a CSLL.

7. NO PLANO DA ARGUMENTAÇÃO DO CARF, SEIS ARGUMENTOS NA APLICAÇÃO DA REGRA DE COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS NOS CASOS DE EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA: PREMISSA INICIAL TÁCITA DA IDEIA DA TRAVA DE 30% COMO "BENEFÍCIO FISCAL" E COMO RECONHECIMENTO DA LEGALIDADE DA LEI 9.065

São os seguintes argumentos jurídicos que estão presentes nas razões de decidir dos ex e atuais Conselheiros do Conselho de Contribuintes, atual CARF, e que consolidaram o entendimento de que a limitação de 30% não se aplica aos casos em que há a extinção da pessoa jurídica:

A1. **A trava de 30% é constitucional**. A premissa inicial e universal de todos os votos é a própria validade da Lei 9.065 e de seus arts. 15 e 16, que impuseram a limitação de 30% a partir do encerramento do ano-calendário de 1995. Com isso, reconhece-se que a compensação dos prejuízos fiscais é uma prerrogativa legal e constitucional do Fisco (um *"benefício fiscal" na acepção de base do Supremo*), no sentido de que o Fisco tem o poder jurídico de limitar quantitativamente o exercício desse direito no tempo.

A2. **Não há previsão expressa na Lei 9.065 para os casos de extinção da pessoa jurídica**. Conforme argumentou o ex-Conselheiro Celso Feitosa "A legislação supracitada *[Lei 9.065]* nada menciona a respeito de qualquer exceção à regra de que os prejuízos fiscais somente podem ser compensados, caso observado o limite de 30% de seu valor. Assim, não importa a situação do contribuinte, o limite imposto pela legislação deve

ser observado. Contudo, tal limitação somente pode ter aplicabilidade nos casos em que o contribuinte permanece com suas atividades regulares. De fato, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica, em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados nos anos subsequentes, como determina a legislação".[30]

A3. A motivação na edição da Lei 9.065 trazia expressa a ideia de que, não obstante a trava, não haveria limitação do direito de compensar. Conforme votos de Celso Feitosa e Manoel Gadelha, a partir do contexto da edição da Lei 9.065 e da exposição de motivos da MedProv 998 em que se afirma que será imposta a limitação "sem tirar do contribuinte" o direito de compensar, entendeu-se que para os casos de extinção de pessoa jurídica não se aplica a trava de 30%.[31]

A4. **O motivo da trava foi garantir arrecadação e não limitar o direito à compensação**. Conforme voto de José Henrique Longo, o "objetivo da trava de 30% foi garantir uma arrecadação mínima, se apurado lucro líquido, com a limitação de utilização do prejuízo acumulado. Em contrapartida, extinguiu o prazo (...) para que o contribuinte pudesse compensar integralmente seu saldo de prejuízo fiscal, ainda que em muitos anos".[32]

A5. A vedação de a incorporadora aproveitar o prejuízo da incorporada implica a permissão de a incorporada compensar o prejuízo sem a trava, na data da extinção. Também, do voto vencedor de José Henrique Longo, depreende-se que "dado que à empresa incorporadora é vedado o aproveitamento do saldo de prejuízo fiscal da empresa incorporada, deixa de existir a premissa de inexistência de limitação ao aproveitamento do prejuízo com os lucros futuros, o que comprometeria a legitimidade da trava do prejuízo".[33]

A6. **A compensação de prejuízos é decorrência necessária do fato gerador do imposto sobre a renda e da CSLL**. No voto de Valmir Sandri, a compensação de prejuízos é "um elemento para a determinação do aspecto quantitativo do imposto de renda, e sendo assim, eliminá-lo, como visto acima, estar-se-á maculando os arts. 43 e 44 do CTN, tornando um 'não acréscimo patrimonial' (a parcela de lucro não compensável do prejuízo existente) tributado pelo imposto de renda, em montante, portanto, não real".[34]

---

30. Acórdão 101-95.872.

31. Voto do Ex-Conselheiro Celso Feitosa, citando voto do ex-Conselheiro Manoel A.Gadelha no Acórdão CSRF/01-04.258.

32. Voto do ex-Conselheiro José Henrique Longo no Acórdão 108-07.456.

33. Idem.

34. Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1.ª T., Acórdão 9101-00.401, sessão de 02.10.2009, rel. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

8. NO PLANO DO STF, A CONCLUSÃO DA DECISÃO DO SUPREMO É A PREMISSA INICIAL DO CARF: A LEI 9.065 É VÁLIDA E A RESTRIÇÃO DA TRAVA DE 30% É CONSTITUCIONAL

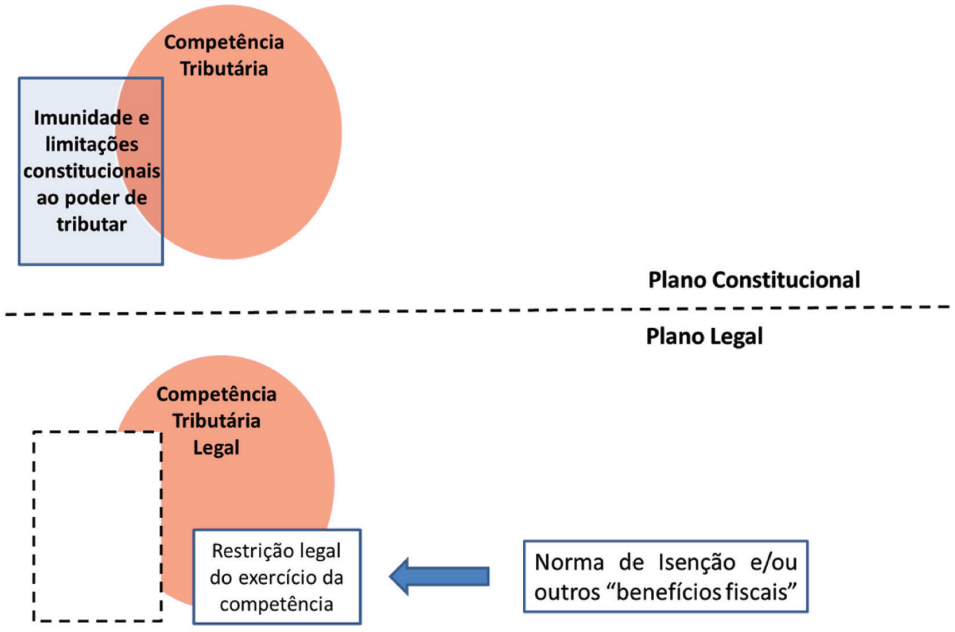
Em 25 de março de 2009, confirmando a orientação do CARF no sentido de entender que a trava de 30% é válida, e julgando constitucional os arts. 42 e 58, ambos da Lei 8.981, o Supremo Tribunal Federal proferiu a seguinte decisão:

> RE 344994 / PR – PARANÁ
> RECURSO EXTRAORDINÁRIO
> Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO
> Relator(a) p/ Acórdão: Min. EROS GRAU
> Julgamento: 25.03.2009 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTS. 42 E 58 DA LEI 8.981/1995. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTS. 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5.º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.
> 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido
> 2. A Lei 8.981/1995 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Cumpre destacar dois aspectos importantes desse Acórdão: um é compreender o uso da expressão "benefício fiscal"; outro, que se trata de recurso extraordinário que só tem efeito entre as partes, tanto que na apreciação da constitucionalidade dos dispositivos desconsiderou-se a análise do princípio da capacidade contributiva *ex vi* do art. 145, § 1.º, da CF/1988.

8.1. Uso da expressão "benefício fiscal" na presente decisão do STF: faculdade normativa de o Fisco tributar ou não, mediante lei, dentro de sua esfera de competência tributária

"Benefício Fiscal", em seu uso comum, designa regime especial de tributação que envolve vantagem fiscal em relação ao regime normal, assumindo a forma de isenção, redução de base de cálculo, concessão de créditos presumidos ou quaisquer outros incentivos, favores fiscais ou financeiro-fiscais, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário.



Em sua acepção de base, "benefício fiscal" denota a competência infraconstitucional do ente tributante para desonerar, mediante lei, a tributação.

Destarte, "benefício fiscal" pressupõe ao menos três dimensões legais: (i) competência para tributar, (ii) inexistência de regra de imunidade ou limitação ao poder de tributar que interfira nessa competência e (iii) norma legal que demarque expressamente a área da isenção ou de outro benefício fiscal.

Portanto, benefícios fiscais não podem dispor nas áreas de ausência de competência constitucional ou nas áreas de imunidade tributária: espaços materiais em que ao legislador tributário é defeso tributar e, em razão disso, descabe falar em benefício fiscal. Ou seja, não pode haver "benefício fiscal" sobre áreas em que não há competência original para se tributar ou em que existam matérias protegidas pelas imunidades ou pelas limitações constitucionais ao poder de tributar. Se não há competência para tributar a renda ou "os templos de qualquer culto", tais situações não poderiam ser tomadas como benefícios fiscais. Se a Constituição não permite que a lei tributária volte no tempo, também não há margem para encarar a irretroatividade (limitação constitucional ao poder de tributar) como um benefício fiscal.

No Recurso Extraordinário 344.994-0 ("RE 344.994"), verifica-se o uso de "benefício fiscal" nessa acepção de base: a permissão de o Fisco atuar na sua esfera de competência legal de modo a exercer a faculdade de tributar ou exonerar determinadas circunstâncias da tributação. Trata-se, pois, conforme pontifica o voto do Min. Nelson Jobim,[35] da possibilidade de interferir na esfera de competência de modo a "manipular, trabalhar; pode, inclusive, negar a existência do benefício ou estabelecer como foi feito". Na mesma linha, a Min. Ellen Gracie: "É apenas por benesse da política fiscal – atenta a valores mais amplos como o da estimulação da economia e o da necessidade da criação e manutenção de empregos – que se estabelecem mecanismos como o que ora examinados, mediante o qual é autorizado o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados. Como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei. É a lei vigorante para o exercício fiscal que definirá se o benefício será calculado sobre 10, 20 ou 30%, ou mesmo sobre a totalidade do lucro líquido".[36] O mesmo entendimento foi seguido pelos Min. Eros Grau, Gilmar Mendes, Joaquim Barbosa, Carlos Britto e Cezar Peluso.

Assim, reconheceu o STF que a trava de 30% é constitucional e que se trata de benefício fiscal, ou seja, faculdade normativa de o Fisco conceder ou não, mediante lei, a plena compensação de prejuízo fiscal no mesmo exercício.

8.2. Efeitos da presente decisão sobre o entendimento do CARF nos casos específicos de extinção da pessoa jurídica: três desafios entre os limites do conceito de "benefício fiscal" e a invasão ou o abuso da competência constitucional

O Supremo Tribunal Federal, nessa decisão, julgou constitucional a lei que introduziu a trava de 30% ao mesmo tempo que eliminou o limite de quatro anos para a compensação de prejuízos fiscais de exercícios anteriores.

Como vimos no item 7 deste estudo, nos casos de extinção da pessoa jurídica, a premissa dos julgamentos do CARF era justamente a validade da trava de 30% proposta pela legislação tributária. Aliás, posição que segue também a orientação de que o CARF não pode julgar a constitucionalidade das leis. Portanto, em nada esse julgamento inova na apreciação dos casos de extinção da pessoa jurídica.

35. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário 344.994, p. 692. Sessão de 25.03.2009, rel. originário Min. Marco Aurélio.

36. Idem, p. 701.

Aliás, diversamente do presente julgado, o caso da compensação de prejuízos fiscais na hipótese de extinção da pessoa jurídica demanda ao menos três desafios constitucionais.

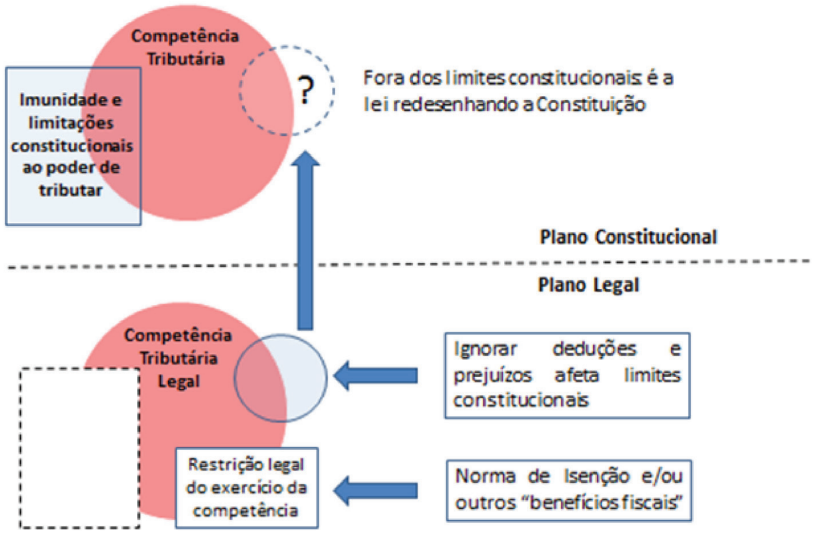
O primeiro desafio é a *ausência de objeto* para o controle de constitucionalidade, pois, como vimos, esse direito à compensação de prejuízos no caso de extinção da pessoa jurídica decorre de norma jurídica implícita identificada e construída pela *expertise* dos Conselheiros do CARF. É certo que, seguindo a linha desse julgamento podemos tomar o direito à compensação de prejuízos como um "benefício fiscal" que pode ser limitado por lei. Mas, nesse caso, faltaria, justamente, a lei que expressamente extinga tal "benefício", sistematicamente presente no sistema do direito positivo desde 1947.

O segundo desafio é a consideração sistemática do princípio da capacidade contributiva *ex vi* do art. 145, § 1º, da CF/1988, ignorado no presente caso por falta de prequestionamento, mas que é essencial no desenho do imposto sobre a renda e imprescindível na análise e compreensão da relação entre investimento, prejuízo e lucro que caracterizam o mundo da realidade da atividade empresarial no Brasil e no mundo. O fato gerador do IRPJ e da CSLL é um filme que vai muito além dos quadros anuais que perfazem as unidades das técnicas de apuração, ajuste e compensação, as quais formam a dinâmica do investimento e do lucro no tempo histórico e no espaço social.

O terceiro desafio constitucional, conectado sistematicamente com o segundo, é saber se é possível desconsiderar os prejuízos fiscais de forma absoluta sem distorcer o conceito constitucional de renda. Aqui, perguntas difíceis surgem: seriam as deduções dos encargos com educação e saúde do IRPF também "benefícios fiscais"? O exercício pragmático do Poder Fiscal mostra que podem ser limitados... Mas poderiam ser extintos? Essa situação é muito semelhante àquelas que colocam em evidência a relação entre o princípio da não cumulatividade constitucional e a prática da não cumulatividade, ignorando os créditos financeiros. O fato é que desconsiderar prejuízos, deduções ou direito a crédito são formas eficientes e silenciosas de aumentar a tributação e a carga tributária sem a necessidade de lei. Basta a simples interpretação inovadora da autoridade fiscal chancelada pelo Supremo Tribunal Federal.

Contudo, essa novel interpretação configura nova perspectiva do sistema tributário, conforme abaixo ilustrado:

Esquema VIII



A missão do Supremo é garantir a separação dos poderes e não permitir que restrições legais ou restrições interpretativas sem lei alterem o sentido da Constituição. Neste sentido, cabe retomar o raciocínio de John Marshall:

> PREMISSA 1: O dever do Poder Judiciário é aplicar a lei.
>
> PREMISSA 2: Quando houver duas leis contraditórias, a aplicação de uma deve excluir a aplicação da outra.
>
> PREMISSA 3: A Constituição é, ao mesmo tempo, (i) a lei suprema e (ii) o documento que define que outras normas têm força de lei.
>
> PREMISSA 4: A supremacia da Constituição implica a sua prevalência. Quando houver conflito entre a Constituição e uma norma editada em lei, esta última deixa de ser válida.
>
> PREMISSA 5: A negação da premissa anterior (4) implica a competência do legislador para mudar a Constituição mediante mera lei ordinária e a conclusão de que a Constituição não se presta para limitar o poder das leis.
>
> PREMISSA 6: As leis são limitadas pela Constituição.
>
> PREMISSA 7: Se a norma não é uma norma válida, ela não tem força.

> CONCLUSÃO: Se uma disposição legal é contrária à Constituição, então essa disposição inconstitucional não pode ser resguardada pela autoridade do Poder Judiciário.

É certo que os conceitos constitucionais podem ser delimitados pela lei, mas a lei não pode ir contra a Constituição, nem negá-la, sob pena de perdermos a Constituição e esvaziarmos a competência do Supremo Tribunal Federal em razão do interesse do Poder Executivo em arrecadar sem respeitar a exigência de lei expressa, nem a exigência de efetiva alteração da materialidade constitucional. É... como já advertiu John Mashall: *the power to tax implies the power to destroy*!

9. CASO "BUNGE", JULGAMENTO DO STF, AUSÊNCIA DE NOVOS CRITÉRIOS NORMATIVOS DO CARF NA APLICAÇÃO DA REGRA DE COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS E O ART. 146 DO CTN: COMO O CARF PRETENDE REDUZIR O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO SE DESRESPEITA A AUTORIDADE DE SUAS PRÓPRIAS DECISÕES?

Em 17.08.2010 foi formalizado o voto do caso BUNGE, relativo ao julgamento realizado em 02.10.2009, cuja Ementa segue abaixo:

> Acordão n. 9101-00.401 – 1.ª Turma
>
> IRPJ – COMPENSAÇÃO INTEGRAL DE PREJUÍZOS
>
> IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.

A Relatora Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro inicia seu voto apontando com precisão o cerne da questão a ser enfrentada no processo:

> Daí resulta que o foco da presente lide consiste em analisar se há amparo legal que permita a compensação integral dos prejuízos fiscais, sem a observância do limite de 30% a que se refere o art. 15 da Lei 9.065, de 1995, quando do desaparecimento da empresa, por incorporação, em decorrência de reorganização societária ou por qualquer outro motivo.

Em seguida afirma:

> Confesso seduzir-me, incialmente, a tese defendida pela Recorrente, de sorte que no acórdão paradigma, da então 8.ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com ela concordei. Todavia, melhor refletindo, revi meu posicionamento pelos motivos que neste voto discorro.

Na sequência, passa a aduzir suas justificativas e suas razões de decidir, traçando os argumentos que pretendemos enumerar abaixo:

B1. **A trava de 30% é constitucional.** "O STF se pronunciou acerca do tema, em 25.03.2009, no RE 344.994-0 [*(analisado acima no item 8)*] do Paraná", reconhecendo que o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte.[37]

B2. **Afirma que há regra expressa para compensar no caso do regime Befiex** *ex vi* do art. 95 da Lei 8.981 que dispõe que "poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes (...). E afirma "de fato, quando a lei quis que fosse liberado o limite para a compensação de 30% dos prejuízos fiscais, o fez de forma expressa, como foi o caso dos lucros auferidos pelas empresas inseridas no regime Befiex".[38]

B3. **O art. 111 do CTN impõe interpretação restritiva às normas que concedem benefícios fiscais.** "Dessa forma, em homenagem ao comando legal do art. 111 do CTN, que impõe restrição de interpretação das normas que concedem benefícios fiscais, como é o caso, descabe o elastério interpretativo pretendido pela recorrente".[39]

B4. **Normas jurídicas exceptivas, como é o caso, só abrangem os antecedentes que especificam, devendo se utilizar, sim, o argumento a *contrario sensu*.** "Vê-se que a boa hermenêutica baseada nos ensinamentos de Lourival Vilanova ampara a utilização do argumento a contrário sensu, perfeitamente válido em se tratando de norma exceptiva".[40]

B5. **Há vedação legal expressa ao aproveitamento dos prejuízos fiscais nos casos de incorporação**, como se vê no Dec.-lei 2.341/1987. "O art. 32 explicita que a pessoa jurídica não pode compensar seus próprios prejuízos, quando 'entre a data da apuração e da compensação ocorra modificação de seu controle societário ou ramo de atividade'".[41]

---

37. Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão 105-148.140, 1.ª T., p. 10. Sessão de 02.10.2009, rel. Ivete Malaquias Monteiro Pessoa.
38. Idem, p. 6-7.
39. Idem, p. 14.
40. Idem, ibidem
41. Idem, p. 9.

9.1. Análise dos cinco argumentos do voto do caso BUNGE

Análise do Argumento B1:

> B1. **A trava de 30% é constitucional.** "O STF se pronunciou acerca do tema, em 25.03.2009, no RE 344.994-0 [(analisado acima no item 8)] do Paraná", reconhecendo que o direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte.[42]

Conforme análise dos argumentos do CARF e do voto citado do STF, não vislumbramos qualquer consequência relevante do argumento B1: (i) o RE 344.994 não analisou a hipótese de extinção da pessoa jurídica nem considerou o princípio da capacidade contributiva por falta do requisito formal-procedimental do prequestionamento; (ii) reconhecer que se trata de benefício fiscal em nada muda o panorama dos casos de extinção, dado que também a revogação de benefícios fiscais exige lei expressa, então seria necessária lei prevendo expressamente o não direito à compensação integral no caso da extinção da pessoa jurídica; (iii) a conclusão do STF não inova o sistema, pois já serviu de premissa para todos os julgados do CARF (a trava de 30% é constitucional).

Análise do Argumento B2:

> B2. **Afirma que há regra expressa para compensar no caso do regime BEFIEX** ex vi do art. 95 da Lei 8.981 que dispõe que "poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes (...). E afirma "De fato, quando a lei quis que fosse liberado o limite para a compensação de 30% dos prejuízos fiscais, o fez de forma expressa, como foi o caso dos lucros auferidos pelas empresas inseridas no regime Befiex".[43]

O argumento da existência de uma norma expressa não afasta a existência de norma implícita ou derivada: não é porque o princípio da irretroatividade está expresso no art. 150, III, *a*, da CF/1988 que posso inferir que o princípio da segurança jurídica não existe, pois não está expresso no texto constitucional. Além disso, o exemplo do Befiex não se aplica perfeitamente ao caso: (i) não regula expressamente os casos de extinção da pessoa jurídica e (ii) mantém a lógica anterior, limite temporal para compensar sem limite quantitativo, confirmando a relevância dada pelo direito brasileiro à compensação de prejuízos fiscais interperíodos.

---

42. Idem, p. 10.
43. Idem, p. 6-7.

Análise do Argumento B3:

> B3. **O art. 111 do CTN impõe interpretação restritiva às normas que concedem benefícios fiscais.** "Dessa forma, em homenagem ao comando legal do art. 111 do CTN, que impõe restrição de interpretação das normas que concedem benefícios fiscais, como é o caso, descabe o elastério interpretativo pretendido pela recorrente".[44]

Argumento de difícil sustentação. Primeiro, em razão da própria literalidade do art. 111 do CTN:

> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
> I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;
> II – outorga de isenção;
> III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Compensação de prejuízos fiscais não é "suspensão ou exclusão do crédito tributário", nem se enquadra em "outorga de isenção", tampouco podemos entendê-la como "dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias", logo não é o caso de aplicar-se o art. 111 do CTN.

Por outro lado, pretender a interpretação restritiva ou literal, sobre ser um equívoco, é técnica arbitrária de interpretar a lei, pois seleciona e secciona os dispositivos que satisfazem o sentido pretendido, isolando-os do seu contexto jurídico de modo a produzir a falsa impressão de legitimação legal de interesse estranho ao ordenamento jurídico. Neste sentido, adverte Alf Ross: "(...) **a crença numa interpretação literal é uma ilusão.** A interpretação se apoia sempre em outros fatores, em particular em conjecturas acerca da ideia, o propósito ou a intenção associados à obra. A própria consciência do fato de que alguém está se ocupando de um poema, de uma obra científica, de uma lei, etc., é em si importante. A interpretação objetiva simplesmente se recusa a investigar a intenção, estudando a maneira pela qual a obra foi produzida. Deste modo, a **interpretação objetiva – contrastando obviamente com o que a terminologia autorizaria a crer – adquire um tom de maior imprecisão e arbitrariedade** que a interpretação subjetiva"[45] (destaques nossos).

---

44. Idem, p. 14.
45. ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Bauru, São Paulo: Edipro, 2003. p. 150.

Análise do argumento B4:

> B4. Normas jurídicas exceptivas, como é o caso, só abrangem os antecedentes que especificam, devendo se utilizar, sim, o argumento a "contrário sensu". "Vê-se que a boa hermenêutica baseada nos ensinamentos de Lourival Vilanova ampara a utilização do argumento a contrario sensu, perfeitamente válido em se tratando de norma exceptiva".[46]

Em primeiro lugar, seguindo as lições de Lourival Vilanova, não podemos chamar os arts. 15 e 16 da Lei 9.065 de norma jurídica: "É fundamental ter-se em conta a forma de a norma jurídica regrar a classe de condutas. A *norma jurídica* exprime-se em proposição implicacional: dado um fato F, então deve-ser a consequência C".[47]

Em segundo, também não se trata de regra exceptiva: a trava de 30%, tal qual estruturada e reconhecida pela jurisprudência do CARF, é tida como regra geral para os casos que regula. Enfim, o argumento a *contrario sensu* só se presta nos casos de implicação intensiva, ou implicação formal, pretender utilizá-lo nos domínios da implicação material, ou extensiva, enseja a *falácia do consequente* que representa o "uso indevido do *modus ponendo pones*":[48] se chove, o chão fica molhado (se p, então q), o fato de o chão não se encontrar molhado (-q) não autoriza decidirmos que não choveu (-p).

Análise do argumento B5:

> B5. **Há vedação legal expressa ao aproveitamento dos prejuízos fiscais nos casos de incorporação**, como se vê no Decreto-lei 2.341/1987. "O art. 32 explicita que a pessoa jurídica não pode compensar seus próprios prejuízos, quando 'entre a data da apuração e da compensação ocorra modificação de seu controle societário ou ramo de atividade'".[49]

Esse argumento, na mesma linha que o argumento B2, segue sentido contrário à decisão do caso Bunge: é justamente esta proibição de a incorporadora aproveitar o prejuízo da incorporada extinta (B5), combinado com a lógica maciça do sistema em valorizar e considerar, em vários casos, a compensação de prejuízos sem restrições (B2), que sustentam a tese forte (anterior) do CARF. Além disso, o argumento B5 não se aplica ao caso da

46. Acórdão 105-148.140, p. 14.

47. VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 187.

48. Idem, p. 188.

49. Acórdão 105-148.140, p. 9.

extinção da pessoa jurídica, em que a modificação do controle acionário só ocorre depois do fato da compensação.

Conclusão sobre a análise dos argumentos: o argumento B1 é redundante em relação às razões de decidir do próprio CARF; o argumento B2 não trata do caso de extinção da pessoa jurídica; B3 carece de aderência ao art. 111 do CTN e revela a pretensão arbitrária da interpretação literal; o argumento B4 esbarra em problemas teóricos como o conceito de "norma", a relatividade do predicativo "exceptiva" e a "falácia do consequente" decorrente do controvertido argumento a contrário senso; enfim, B5 trata de hipótese estranha aos fatos relevantes para o caso de compensação de prejuízos realizada antes da incorporação.

9.2. Cotejo dos Cinco Argumentos do Voto do Caso BUNGE com os Seis Argumentos da Jurisprudência do Conselho: ausência de linearidade e omissão no enfrentamento das posições defendidas pela jurisprudência do CARF

A análise do voto do caso Bunge mostra a dificuldade jurídica em se argumentar contra toda uma torrente de normas que se formaram no processo histórico de consolidação do instituto da compensação de prejuízos, firmada de modo expresso e implícito no direito positivo brasileiro desde 1947.

Contudo, o maior problema do voto do caso Bunge é a desconsideração e o não enfrentamento das teses e convicções firmadas nos dez anos de jurisprudência do Conselho de Contribuintes (atual CARF). Mudanças na jurisprudência são sempre muito delicadas, afinal, o ato derradeiro de aplicação do direito por um tribunal administrativo é a última voz da legalidade. Outros casos de guinada jurisprudencial do Conselho, como a virada entre 2003/2004 sobre a relação entre forma e substância, foram alicerçados em valores compartilhados e justificações defensáveis. Situação diversa se dá nesse caso que é muito mais técnico, pontual e preciso que os abstratos e metafísicos debates sobre planejamento tributário, a dissimulação e o drama do fantasma mascarado desvendado pela "requalificação do fato". O tema aqui, conforme o Voto da própria Relatora, é saber se há ou não norma jurídica, construída a partir da experiência do nosso ordenamento positivo, que autorize a compensação sem a trava de 30% nos casos de extinção da pessoa jurídica.

A resposta consolidada pelo CARF em dez anos de jurisprudência foi "sim", há norma implícita decorrente do próprio conceito constitucional de renda e da necessidade de considerar a relação de vários exercícios contínuos, na relação que se estabelece entre capacidade contributiva e realidade.

Retomemos, pois, do *item* 7, os seis argumentos do CARF que justificam a NÃO aplicação da trava de 30% na compensação dos prejuízos

fiscais nos casos de extinção da pessoa jurídica, para cotejá-los com os cinco argumentos do caso Bunge:

> A1. A trava de 30% é constitucional
>
> A2. Não há previsão expressa na Lei 9.065 para os casos de extinção da pessoa jurídica.
>
> A3. A motivação na edição da Lei 9.065 trazia expressa a ideia que não obstante a trava, não haveria limitação do direito de compensar.
>
> A4. O motivo da trava foi garantir arrecadação e não limitar o direito à compensação.
>
> A5. A vedação de a incorporadora aproveitar o prejuízo da incorporada implica a permissão de a incorporada compensar o prejuízo sem a trava, na data da extinção.
>
> A6. A compensação de prejuízos é decorrência necessária do fato gerador do imposto sobre a renda e da CSLL.

Em relação ao argumento A1 (**A trava de 30% é constitucional**), verificamos que ambas as argumentações (A1 e B1) tomam como premissa a conclusão do Supremo: a trava de 30% é constitucional e reconhecem que é faculdade da Administração Tributária (acepção de base de "benefício fiscal" usada pelo STF), mediante lei expressa, limitar quantitativamente a compensação de prejuízos nos casos convencionais de continuidade da pessoa jurídica. Ou seja, a decisão do Supremo no Acórdão RE 344.994 em nada inova a jurisprudência do CARF, ao contrário, confirma premissa universal em todos os julgados do CARF.

O argumento A2 (**Não há previsão expressa na Lei 9.065 para os casos de extinção da pessoa jurídica**) não foi enfrentado pelo voto do caso Bunge. Ele apenas é negado ostensivamente na Ementa do próprio voto "Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa". Contudo, em direito não basta afirmar apofanticamente, condição necessária para a validade do conteúdo de qualquer ato administrativo é sua motivação jurídica.

O argumento A3 (**A motivação na edição da Lei 9.065 trazia expressa a ideia de que não obstante a trava não haveria limitação do direito de compensar**) foi solenemente ignorado pelo voto do Caso Bunge. Não obstante a naufragada tentativa de valorizar a *mens legis* no argumento B6 (em que pretende valorar a tratamento expresso no regime Befiex), os argumentos colacionados sobre as motivações históricas do Ex-Conselheiro Edson Vianna De Brito e positivados no Diário Oficial do Congresso Na-

cional de 14 de junho de 1995,[50] como exposição de motivos da MedProv 998/1995, também não foram enfrentados. Uma coisa é negar o direito, outra, negar a história.

O argumento A4 (**O motivo da trava foi garantir arrecadação e não limitar o direito à compensação**) também não foi rebatido. Aliás, implicitamente, parece ser o derradeiro condutor do voto do caso Bunge, que parece sustentar-se unicamente no argumento que defende a solução que arrecada mais. Seja como for, a crítica situação econômica do País em 1995, pós-crise inflacionária e com a recente implantação do Plano Real, que justificou a limitação quantitativa para garantir um mínimo arrecadatório, não se justifica atualmente. Não é possível afirmarmos que as pessoas jurídicas extintas, que aproveitam integralmente os prejuízos fiscais, degradam a situação arrecadatória do País, considerando as tantas outras empresas ativas que garantem, no mínimo, 70% de IRPJ e CSLL ao Estado.

O argumento A5 (**A vedação de a incorporadora aproveitar o prejuízo da incorporada implica a permissão de a incorporada compensar o prejuízo sem a trava, na data da extinção**) foi corroborado no argumento B5 do caso Bunge, mas sua racionalidade não foi rebatida senão em rápida referência a voto vencido do Conselheiro Antonio Bezerra Neto,[51] em que afirma "*dizem que pelo fato de o texto não ter cerceado o direito do contribuinte de compensar prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 com o lucro real obtido a partir de 10 de janeiro de 1995 (extinção da trava temporal), isso implicaria dizer que estaria sempre garantido o aproveitamento de todo o estoque de prejuízos da empresa. É que esse raciocínio só é válido no pressuposto da continuidade da vida empresarial da empresa. É claro que em uma descontinuidade da mesma, como é o caso de uma incorporação ou cisão, a regra da limitação da "trava de 30%" deve prevalecer*". A parte transcrita no voto do caso Bunge explicita bem a lógica do argumento da ausência da regra proibitiva, sustenta exemplarmente a tese de que a lógica da trava pressupõe a "continuidade da vida empresarial empresa", restando apenas inconclusa e desmotivada a repentina e peremptória conclusão final do voto.

Enfim, o argumento A6 (**A compensação de prejuízos é decorrência necessária do fato gerador do imposto sobre a renda e da CSLL**), principal argumento material e conexão necessária entre a competência constitucional para tributar a renda, e os limites da expressão "benefício fiscal"

---

50. Diário Oficial do Congresso Nacional de 14.06.1995. p. 3270. Disponível em: http://legis.senado.gov.br/diarios/BuscaDiario?codDiario=14488. Acesso em 15.03.2014.

51. Acórdão 105-148.140, p.16.

(observar os limites da competência impositiva, não é benefício fiscal, é dever de todos os Poderes da República, diria Geraldo Ataliba) NÃO foram contrastados, não obstante, sua expressa menção na Declaração de Voto do Conselheiro Valmir Sandri.[52]

Conclusão necessária, resgatando o problema lógico do argumento das "premissas contraditórias" de Max Schulman, citado no Item 1 deste Estudo ("Se Deus pode fazer tudo, pode fazer uma pedra tão pesada que ele mesmo não conseguirá levantar?"), é que o CARF pode sim modificar sua jurisprudência, mas para isso deve institucionalmente enfrentar e superar os motivos jurídicos que justificaram sua posição anterior: até agora isso não ocorreu. O caso Bunge é um desvio isolado que não enfrentou os temas sedimentados pelo próprio CARF.

9.3. Segurança jurídica, competências privativas da Administração Tributária, e o art. 146 do CTN: como o CARF pretende reduzir o contencioso tributário se desrespeita a autoridade de suas próprias decisões?

Não nos enganemos. A legalidade se constrói não com leis, mas com atos de aplicação do direito. O Ato Administrativo é a primeira voz e a decisão sobre esse ato, a última voz sobre a verdadeira legalidade. Daí a importância dos chamados órgãos atípicos de julgamento dentro da Administração Tributária. Contudo, a diferença específica que justifica o CARF como órgão atípico é a sua garantia de autorrefencialidade no sistema do direito, i.e, sua força na argumentação estritamente jurídica. Abandonar essa diferença específica significa ingressar no caminho típico e convencional do Poder Executivo: órgão de julgamento que apenas serve aos interesses do Executivo já não é um verdadeiro órgão de julgamento e, também, já não se faz necessário senão como instrumento retórico de justiça ou mera instância de contenção e adiamento do ativo tributário.

Outro aspecto muito importante é o critério da especialidade. A matéria fiscal é abstrata, complexa e requer alta especialização. Por isso, é muito importante a existência de órgão que elucide tecnicamente os termos técnicos relativos ao direito fiscal, orientando a sociedade na aplicação do direito, ao mesmo tempo que orienta e submete as grandes questões de Estado aos Tribunais Superiores.

Nesse sentido, é dever do CARF aplicar o direito e dizer a legalidade para elucidar a atuação dos tribunais superiores e deflagrar a necessária segurança jurídica que o Sistema Tributário exige. Ao aplicar a lei e resolver problemas técnicos, o CARF define sua esfera de competência técnica

52. Acórdão 105-148.140, p. 10.

própria e exerce sua função institucional de preencher lacunas normativas e lacunas de reconhecimento (interpretação de conceitos técnicos indeterminados). Quando o CARF resolve e sedimenta sua jurisprudência sobre determinado caso de aplicação do direito, ele, ao mesmo tempo, sinaliza para a sociedade qual é a legalidade e atrai para si a última palavra sobre os conceitos jurídicos tributários, poupando os tribunais superiores de serem instados a decidir sobre detalhes excessivamente técnicos.

Se o Poder Judiciário decidir – em matéria na qual o CARF foi favorável à tese do contribuinte – depois, em desfavor ao contribuinte e em favor ao interesse fazendário (portanto, contra a posição do CARF), isso não significa que seja a solução melhor, nem se pode falar, aqui, em critério hierárquico do Poder Judiciário sobre o Poder Executivo: são esferas de competência distintas. No direito administrativo e fiscal continental europeu isso é muito claro em razão de expresso desenho institucional. Talvez, esse seja um dos principais motivos do vultoso contencioso nacional: uma espécie de baixa autoestima de nossos órgãos administrativos técnicos diante dos órgãos do Poder Judiciário.

Uma vez decididas e sedimentadas na esfera administrativa, não há sentido em desestabilizar a jurisprudência administrativa em favor de uma aventura nos Tribunais Superiores. Aliás, todos sabemos que a tendência dos tribunais superiores é seguir a expertise e a coerência construída pelas decisões reiteradas do CARF.

Nesse sentido, acho desrespeitoso avocar argumentação específica, localizada, pontual e focada para resolver caso diverso, para reabrir contenda já sedimentada pelo próprio CARF. Todos nós sabemos muito bem como utilizar a expressão "benefício fiscal", nenhum autor que conheço associa a ideia de "compensação de prejuízos fiscais" ao conceito técnico de "benefício fiscal". Sabemos que a expressão é ambígua e serve de palco para os debates sobre a guerra fiscal em torno dos financiamentos indiretos, vantagens financeiras que maltratam e tornam ineficaz a LC 24/1975. Como especialistas na área, também sabemos que o emprego da expressão "benefício fiscal" no Acórdão do RE 344.994, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, não foi uso estritamente técnico da expressão: **o "Supremo" usou a expressão "benefício fiscal" no sentido de competência facultativa da lei tributária**. Consultando os relatórios de impacto dos benefícios fiscais sobre a arrecadação da Receita Federal nada se encontra sobre a matéria dos prejuízos fiscais.[53]

53. Demonstrativo dos Gastos Tributários 2010, publicado em agosto de 2009 pela Coordenação-Geral de Previsão e Análise da RFB. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br.

Será uma novidade esse novo uso técnico da expressão "benefício fiscal"? Ou será que estamos manipulando as decisões do Supremo Tribunal Federal em desfavor também das decisões sedimentadas pelo CARF? Trabalhando contra a segurança jurídica? Trabalhando contra a separação dos Poderes? Trabalhando contra o Supremo Tribunal Federal? E contra o próprio CARF?

Enfim, é aqui que o art. 146 do CTN encontra sua derradeira função institucional, estendendo sua força do ato concreto de lançamento aos atos finais de julgamento da Administração Tributária – assim como os exercícios de uma empresa não podem ser vistos de forma estanque, isolados uns dos outros, em fictícia e irreal abstração da realidade, também os atos administrativos da RFB e os julgamentos do CARF não podem ser analisados, nem entendidos, de forma isolada:

> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Afinal, a última e mais precisa voz da lei é a reiterada e contínua aplicação da legislação tributária pelo CARF. Aqui, temos a legalidade de verdade, que conhece a realidade, a prática e o direito: nenhuma força institucional pode calar a efetiva voz da legalidade e do direito.

9.4. Uma experiência internacional inspiradora para o CARF, a Suprema Corte Americana garantindo segurança jurídica e previsibilidade ao contribuinte: QUILL CORP *vs.* NORTH DAKOTA

Diferentemente do discurso antifederativo no Brasil, os EUA não veem o *tax competition* sob uma perspectiva necessariamente negativa. Dado que: (i) os entes federados têm autonomia para determinação de seus próprios tributos, alíquotas e procedimentos; e (ii) não há um sistema institucionalizado de transferências, de modo que a receita de cada ente depende da própria arrecadação, o ambiente seria de um *fair tax competition*.

O critério adotado para o *Sales Tax* nas transações interestaduais é o do destino, como de praxe (só o Brasil parece adotar tributação na origem, nos outros países ou é critério de destino ou a competência para transação interestadual é Federal). Foi na regulamentação desse imposto que a Suprema Corte dos EUA proferiu decisão de extrema importância para a reflexão sobre a Reforma Tributária no Brasil.

Este julgamento determinou que os *remote sellers* (vendedores que utilizam internet, serviços postais, entre outros) são isentos de recolher o *sales and use tax* para vendas em Estados que não possuam presença física de estabelecimento, pois a Suprema Corte entendeu que não é razoável obrigar que o contribuinte conheça e subjugue-se à diversidade das legislações de todos os 50 Estados para os quais os contribuintes vendem e realizam seus negócios. Ou seja, decidiu-se que a complexidade não pode ser suportada pelo contribuinte, devendo ser devolvida aos Estados: para que possam cobrar o *sales tax*, o Congresso terá que harmonizar e unificar a cobrança relativa às transações interestaduais.[54]

Essa decisão, somada ao fato de que as vendas pela internet vêm aumentando substancialmente, faz com que bilhões de dólares não sejam recolhidos e incentiva os Estados a despender efetivos esforços para uniformizar as legislações, a respeito do *sales tax* via acordo celebrado entre os Estados (*Streamlined Sales Tax Agreement*) para viabilizar sua cobrança no futuro. Desta forma, embora 23 Estados (Arkansas, Indiana, Iowa, Kansas, Kentucky, Michigan, Minnesota, Nebraska, Nevada, New Jersey, North Carolina, North Dakota, Ohio, Oklahoma, Rhode Island, South Dakota, Tennessee, Utah, Vermont, Washington, West Virginia, Wisconsin e Wyoming) já tenham adotado a uniformização da legislação do *Sales Tax* ao aderirem ao *Sales Tax Agreement*, o Congresso ainda não tratou da questão, de modo que os "remote sellers" seguem isentos da obrigação de pagar este tributo.

Esta ideia de não deixar o Contribuinte arcar com os ônus da complexidade tributária fez surgir a percepção segundo a qual o Fisco brasileiro, que dispõe de um sistema extremamente desenvolvido de Tecnologia da Informação e Tribunais Administrativos de altíssima qualidade como o CARF, pode – seguindo o exemplo americano – internalizar conflitos intrapoderes, resolver problemas sobre a complexidade da legislação tributária e oferecer, sem mudanças constitucionais, mais segurança e simplicidade ao contribuinte.

10. DEZ CONCLUSÕES INSTITUCIONAIS: PARA CONSAGRAR OS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS E GARANTIR A SEGURANÇA JURÍDICA

C1. O problema da compensação dos prejuízos fiscais não configura exemplo de generosidade fiscal, decorre de uma lógica histórica que envolve a formação da nossa lei das S/A, ao mesmo tempo que orienta o seguro rumo

54. Cf. Relatório *Pesquisa sobre o tema da Guerra Fiscal*, do Pesquisador do NEF, Leonardo Ribeiro.

de aproximação entre o direito, a realidade econômica e prática. Não nos deixemos enganar, pessoas jurídicas não existem no mundo real, servem apenas como centros de imputação normativa. São as pessoas físicas que pagam efetivamente os tributos: uns mais, outros menos. Especialmente, em mercados concentrados como é o caso do Brasil, aumento de tributo significa repasse dos custos e riscos tributários nos preços, aumento da carga tributária nacional, desincentivo ao investimento privado, perda de competitividade e eficiência das empresas nacionais. Compensar prejuízos fiscais não significa tão só socializar prejuízos, implica socializar riscos sobre grandes investimentos em infraestrutura, implica, por exemplo, garantir à Petrobras e ao seu principal acionista (o Governo brasileiro) que os 100 bilhões de dólares necessários para a exploração inicial do pré-sal serão abatidos nos exercícios subsequentes: o Estado pode negar esse "benefício", mas a gasolina vai aumentar. Enfim, a citação de J. Marshall e de Lourival Vilanova na mesma página têm um propósito específico: a força das instituições, a preservação da separação dos poderes, dos princípios federativos e da missão protagonista do Supremo e de órgãos como o CARF, defendidas exemplarmente por Marshall, são tão só factíveis pela preservação da institucional da linguagem do direito. Ou – nas sábias palavras do mestre pernambucano – as estruturas do direito exprimem técnicas, regras dos usos e dos costumes, regras morais e jurídicas, ou seja, "linguagem cuja a finalidade é a circunstância, e cujo o destinatário é o homem e sua conduta no universo social. Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potência em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito".[55]

C2. A análise dos argumentos do CARF e do voto do STF no RE 344.994 demonstrou que o julgado do Supremo não interfere na jurisprudência do CARF relativa à não aplicabilidade da trava de 30% para os casos de extinção da pessoa jurídica: (i) a decisão do STF não analisou a hipótese de extinção da pessoal jurídica nem considerou o princípio da capacidade contributiva por falta do requisito formal-procedimental do prequestionamento; (ii) reconhecer que se trata de "benefício fiscal" em nada muda o panorama do presente caso, dado que também a revogação de benefícios fiscais exige lei expressa, portanto, sem lei extinguindo expressamente o direito à compensação no caso da extinção da pessoa jurídica, não há como desconsiderar esse direito; (iii) a conclusão do STF não inova o sistema,

55. VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 3-4.

pois já serviu de premissa e supedâneo para todos os julgados do CARF (a trava de 30% é constitucional).

C3. Há, no direito, normas implícitas ou derivadas que são consequência lógica de outras normas expressamente formuladas pelas autoridades normativas do direito no processo narrativo de positivação do direito. Portanto, a hipótese de compensação de prejuízos fiscais não é caso de *lacuna normativa*, pois a lógica do aplicador do CARF identificou-a na qualidade de norma derivada ou implícita que decorre de outras normas expressas *ex vi* dos arts. 153, III, e 145, § 1.º, ambos da CF/1988. Nem é caso de *lacuna axiológica* que supõe a existência de uma propriedade relevante em determinado caso concreto (critério axiológico denominado hipótese de relevância) e que foi IGNORADA pelo sistema jurídico tão somente porque o legislador, quando elaborou a regra, não previu tal propriedade e, se a tivesse previsto, haveria dado uma solução diferente da que o sistema oferece: em vez de solucionar o caso de forma genérica, haveria dado uma solução específica (situação que pode, de fato, ser verdadeira em muitos casos).

C4. A análise do processo histórico narrativo da legislação tributária, desde a Lei 154/1947, passando pelos regimes jurídicos impostos no Dec.-lei 1.598/1977, pela Lei 8.383/1991 e pela Lei 8.981/1995, até a Lei 8.541/1992 e a Lei 9.065/1995, revela que, não obstante os limites temporais que foram alterados no decorrer destes 60 anos, nunca houve restrição à plena compensação de prejuízos no caso de extinção de pessoa jurídica. *Princípio Idempotente* designa o diretivo normativo lógico formado pela IDEMPOTÊNCIA DE REGRAS alinhadas num mesmo sentido. É mais que um feixe de valores porque é mais objetivo, visto que decorre da reiteração de várias regras, produzidas em momentos diversos, mas que apontam para a mesma direção. Em lógica, *idempotência* é uma propriedade do conjuntor ("^") em que a associação reiterada de uma mesma proposição "p" implica a mesma proposição "p". Dessa forma pode-se associar o art. 10 da Lei 154, o art. 64 do Dec.-lei 1.598, o art. 38 da Lei 8.383, o art. 12 da Lei 8.541 e o art. 42 da Lei 8.981, combinado com os arts. 15 e 16 da Lei 9.065, que reunidos traduzem, no tempo, o reiterado percurso narrativo que conforma o que podemos chamar de "Princípio Idempotente do Direito à Compensação de Prejuízos Fiscais" (PIDCPF), ou em representação lógica: **(Lei 154 ^ DL 1.598 ^ Lei 8.383 ^ Lei 8.541 ^ Leis 8.981/9.065) → PIDCPF.**

C5. A análise sistemática no plano das significações da legislação tributária do IRPJ e da CSSL identificam vários dispositivos que pressupõem e regulamentam a relevância da compensação de prejuízos como regra

essencial na demarcação dos conceitos de renda e lucro (controle das adições e exclusões ao lucro líquido, além das compensação, no LALUR, para efeitos nos períodos subsequentes; regras de dedutibilidade dos custos com a aquisição de bens que integram o ativo imobilizado; regras que regulam a dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos; e, por fim, o art. 273 do RIR/1999 que reitera, de forma muito clara, a ideia de continuidade e interação dos períodos de apuração do IRPJ e da CSLL, quando determina que a inexatidão, quanto ao período de apuração, de determinada receita ou despesa somente constitui fundamento para lavratura de Auto de Infração quando ficar caracterizada a postergação do pagamento dos tributos ou a redução indevida do lucro real). A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL é formada por um conjunto de regras que, aplicadas no tempo – na relação entre períodos-base sucessivos, e no espaço – na relação, entre espaço nacional e internacional, congregam e conformam os conceitos de renda e lucro, critérios materiais dos fatos geradores do IRPJ e da CSSL, de aplicação obrigatória pelas autoridades tributárias. O "filme" normativo que delineia a necessária "montagem" da REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL é resultado das "fotografias" intra e interperíodos e da obrigatória sistematização e coordenação entre as regras de ajuste, as regras de apuração e a regra de compensação de prejuízos fiscais. No plano da aplicação do direito, verificou-se que a REGRA-MATRIZ DE INDICÊNCIA do IRPJ e da CSLL construída e aplicada pela prática do CARF consolida o status de "matéria sumulada" em razão das reiteradas decisões que deram ganho de causa ao contribuinte para afastar a limitação de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica

C6. Dez anos de reiterada jurisprudência do CARF consolidaram os seguintes argumentos jurídicos que estão presentes nas razões de decidir dos Conselheiros do CARF e que materializam o entendimento de que a limitação de 30% não se aplica aos casos de extinção da pessoa jurídica:

> A1. A trava de 30% é constitucional
>
> A2. Não há previsão expressa na Lei 9.065 para os casos de extinção da pessoa jurídica.
>
> A3. A motivação na edição da Lei 9.065 trazia expressa a ideia que não obstante a trava não haveria limitação do direito de compensar.
>
> A4. O motivo da trava foi garantir arrecadação e não limitar o direito à compensação.
>
> A5. A vedação de a incorporadora aproveitar o prejuízo da incorporada implica a permissão de a incorporada compensar integralmente o prejuízo na data da extinção.

A6. A compensação de prejuízos é decorrência necessária do fato gerador do imposto sobre a renda e da CSLL.

C7. A análise do RE 344.994 julgado pelo Supremo Tribunal Federal verifica o uso de "benefício fiscal" na sua acepção de base: a permissão de o Fisco atuar na sua esfera de competência legal de modo a exercer a faculdade de tributar ou exonerar determinadas circunstâncias da tributação. Verificou-se do cotejo dessa decisão do STF com os casos de extinção da pessoa jurídica julgados pelo CARF que a premissa do CARF era justamente a conclusão do STF nesta decisão sobre a validade da trava de 30% proposta pela legislação tributária. Portanto, em nada esse julgamento inova na apreciação dos casos de extinção da pessoa jurídica. Restam, assim, para o caso específico da compensação de prejuízos fiscais na hipótese de extinção da pessoa jurídica, ao menos três desafios constitucionais. O primeiro desafio é a ausência de objeto para o controle de constitucionalidade, pois, como vimos, esse direito à compensação de prejuízos no caso de extinção da pessoa jurídica decorre de norma jurídica implícita identificada e construída pela *expertise* dos Conselheiros do CARF. É certo que, seguindo a linha desse julgamento, podemos tomar o direito à compensação de prejuízos como um "benefício fiscal" que pode ser limitado por lei. Mas, nesse caso, faltaria, justamente, a lei que expressamente extinga tal "benefício", sistematicamente presente no sistema do direito positivo desde 1947. O segundo desafio é a consideração sistemática do princípio da capacidade contributiva *ex vi* do art. 145, § 1.º, da CF/1988, ignorado no julgamento do STF por falta de prequestionamento, mas que é essencial no desenho do imposto sobre a renda e imprescindível na análise e compreensão da relação entre investimento, prejuízo e lucro que caracterizam o mundo da realidade da atividade empresarial no Brasil e no mundo. O fato gerador do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas é um filme que vai muito além dos quadros anuais que perfazem as unidades das técnicas de apuração, ajuste e compensação, as quais formam a dinâmica do investimento e do lucro no tempo histórico e no espaço social. O terceiro desafio constitucional, conectado sistematicamente com o segundo, é saber se é possível desconsiderar os prejuízos fiscais de forma absoluta sem distorcer o conceito constitucional de renda. Aqui, perguntas difíceis surgem: seriam as deduções dos encargos com educação e saúde do IRPF também "benefícios fiscais"? O exercício pragmático do Poder Fiscal mostra que podem ser limitados, mas poderiam ser extintos? É muito semelhante ao caso da relação entre o princípio da não cumulatividade constitucional e a prática da não cumulatividade ignorando os créditos financeiros. O fato é que desconsiderar prejuízos, deduções ou direito a crédito são formas eficientes e silenciosas de aumentar a tributação e a carga tributária sem a

necessidade de lei, bastando a simples interpretação inovadora da autoridade fiscal chancelada pelo Supremo Tribunal Federal.

C8. A análise do voto do caso Bunge mostra a dificuldade jurídica em se argumentar contra toda uma torrente de normas que se formaram no processo histórico de consolidação do instituto da compensação de prejuízos, firmada de modo expresso e implícito no direito positivo brasileiro desde 1947. Contudo, o maior problema do voto do caso Bunge é a desconsideração e o não enfrentamento das teses e convicções firmadas nos dez anos de jurisprudência do Conselho de Contribuintes (atual CARF). São os seguintes argumentos do caso Bunge:

> B1. A trava de 30% é constitucional.
>
> B2. Afirma que há regra expressa para compensar no caso do regime Befiex
>
> B3. O art. 111 do CTN impõe interpretação restritiva às normas que concedem benefícios fiscais.
>
> B4. Normas jurídicas exceptivas, como é o caso, só abrangem os antecedentes que especificam, devendo se utilizar, sim, o argumento a "contrario sensu".
>
> B5. Há vedação legal expressa ao aproveitamento dos prejuízos fiscais nos casos de incorporação.

A conclusão sobre a análise interna dos argumentos: o argumento B1 é redundante em relação às razões de decidir do próprio conselho; o argumento B2 não trata do caso de extinção da pessoa jurídica; B3 carece de aderência ao art. 111 do CTN e revela a pretensão arbitrária da interpretação literal; o argumento B4 esbarra em problemas teóricos como o conceito de "norma", a relatividade do predicativo "exceptiva" e a "falácia do consequente" decorrente do controvertido argumento a contrário senso; enfim, B5 trata de hipótese estranha aos fatos relevantes para o caso de compensação de prejuízos realizada antes da incorporação. A resposta consolidada pelo CARF em dez anos de jurisprudência foi "sim": há norma implícita decorrente do próprio conceito constitucional de renda e da necessidade de considerar a relação de vários exercícios contínuos, na relação que se estabelece entre capacidade contributiva e realidade. O cotejo dos argumentos consolidados pelo CARF com os argumentos do caso BUNGE, oferecem as seguintes subconclusões.

C9. Em relação ao argumento A1 (**A trava de 30% é constitucional**), verificamos que ambas as argumentações (A1 e B1) tomam como premissa a conclusão do Supremo: a trava de 30% é constitucional e reconhece que é faculdade da Administração Tributária (acepção "benefício fiscal" usada pelo STF), mediante lei expressa, limitar quantitativamente a compensação

de prejuízos nos casos convencionais de continuidade da pessoa jurídica. Ou seja, a decisão do Supremo no Acórdão proferido no RE 344.994-0 em nada inova a jurisprudência do CARF. Ao contrário, confirma premissa universal em todos os julgados do CARF. O argumento A2 (**Não há previsão expressa na Lei 9.065 para os casos de extinção da pessoa jurídica**) não foi enfrentado pelo voto do caso Bunge. Ele apenas é negado ostensivamente na Ementa do próprio voto "Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa". Contudo, em direito não basta afirmar apofanticamente, condição necessária para a validade do conteúdo de qualquer ato administrativo é sua motivação jurídica. O argumento A3 (**A motivação na edição Lei 9.065 trazia expressa a ideia de que não obstante a trava não haveria limitação do direito de compensar**) foi solenemente ignorado pelo voto do Caso Bunge. Não obstante a naufragada tentativa de valorizar a *mens legis* no argumento B6 (em que pretende valorar tratamento expresso no regime Befiex), os argumentos colacionados sobre as motivações históricas do ex-Conselheiro Edson Vianna de Brito e positivados no Diário Oficial do Congresso Nacional de 14 de junho de 1995, como exposição de motivos da MP 998/1995, também não foram enfrentados. Uma coisa é negar o direito, outra, negar a história. O argumento A4 (**O motivo da trava foi garantir arrecadação e não limitar o direito à compensação**) também não foi rebatido. Aliás, implicitamente, parece ser o derradeiro condutor do voto do caso Bunge que parece sustentar-se unicamente no argumento que defende a solução que arrecada mais. Seja como for, a situação econômica do país e os números envolvidos nos casos específicos de extinção da pessoa jurídica não se assemelham à crítica circunstância daquele País pós-crise inflacionária e Plano Real, em 1995. O argumento A5 (**A vedação de a incorporadora aproveitar o prejuízo da incorporada implica a permissão de a incorporada compensar integralmente o prejuízo na data da extinção**) foi corroborado no argumento B5 do caso Bunge, mas sua racionalidade não foi rebatida senão em rápida referência a voto vencido do Conselheiro Antonio Bezerra Neto em que afirma "*Dizem que pelo fato de o texto não ter cerceado o direito do contribuinte de compensar prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 com o lucro real obtido a partir de 10 de janeiro de 1995 (extinção da trava temporal), isso implicaria dizer que estaria sempre garantido o aproveitamento de todo o estoque de prejuízos da empresa. É que esse raciocínio só é válido no pressuposto da continuidade da vida empresarial da empresa. É claro que em uma descontinuidade da mesma, como é o caso de uma incorporação ou cisão, a regra da limitação da 'trava de 30%' deve prevalecer*". A parte transcrita no voto do caso Bunge explicita bem a lógica do argumento da ausência da regra proibitiva, sustenta

exemplarmente a tese de que a lógica da trava pressupõe a "continuidade da vida empresarial", restando apenas inconclusa e desmotivada a repentina e peremptória conclusão final do caso Bunge. O argumento A6 (**A compensação de prejuízos é decorrência necessária do fato gerador do imposto sobre a renda e da CSSL**), principal argumento material e conexão necessária entre a competência constitucional para tributar e renda, e os limites da expressão "benefício fiscal" (observar os limites da competência impositiva não é benefício fiscal, é dever de todos os Poderes da República, diria Geraldo Ataliba) NÃO foram contrastados, não obstante, sua expressa menção na Declaração de Voto do Conselheiro Valmir Sandri.

C10. Enfim, é aqui que o art. 146 do CTN encontra sua derradeira função institucional, estendendo sua força do ato concreto de lançamento aos atos finais de julgamento da Administração Tributária – assim como os exercícios de uma empresa não podem ser vistos de forma estanque, isolados uns do outros, em fictícia e irreal abstração da realidade, também os atos administrativos da RFB e os julgamentos do CARF não podem ser analisados, nem entendidos, de forma isolada: afinal, a última e mais precisa voz da lei é a reiterada e contínua aplicação da legislação tributária pelo CARF. Aqui tem-se a legalidade de verdade, que conhece a realidade, a prática e o direito: nenhuma força institucional pode calar a efetiva voz da legalidade e do direito.



A MALDIÇÃO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Estudo de Caso:

"Des-Controladas do Exterior": Instabilidade da MP 2.158-35/2001, reeditada 35 vezes, depois de 12 anos objeto de empate de 5x5 no STF e substituída por outra medida provisória (MP 627/2013)

> *"Um fratricídio" é uma das histórias mais violentas e realistas de Kafka. Esse realismo descritivo é acentuado pelo fato de começar com uma oração introdutória que, em linguagem que evoca um documento legal ou um relato jornalístico objetivo, insiste no caráter factual dos eventos que são narrados. (...) O texto não indica que Schmar e Wese são irmãos de sangue (a não ser pelo título). Na verdade, o título "Um fratricídio" alude de maneira genérica à morte de Abel por Caim, seu irmão bíblico.*
>
> ("Um fraticídio", de Franz Kafka, 1916-7, análise de Modesto Carone)

1. FRATICÍDIO OU MALDIÇÃO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO: SOBRE A OMISSÃO DA AUTORIDADE EM INFORMAR SUA INTERPRETAÇÃO SOBRE A LEGALIDADE QUE OBRIGA O CONTRIBUINTE A INFORMAR E INTERPRETAR ANTECIPADAMENTE[1]

A legalidade se realiza no ato de aplicação do direito: seja o ato do contribuinte, seja o ato da autoridade. A diferença é que os contribuintes são muitos e, portanto, são múltiplas e difusas suas interpretações, induzidas pelo "instituto" do lançamento por homologação, mas sem a autoridade e a presunção de validade dos atos administrativos. São os atos revestidos de autoridade que veiculam a derradeira voz da legalidade: a lei não passa de uma caixinha de palavras produzida por políticos, e sempre será assim. É desígnio de quem aplica a lei outorgar voz e sentido coerente à legalidade: para isso existem os tribunais e, em matéria fiscal, os Auditores-Fiscais, as DRJ e o CARF.

Assim, não há sentido em revirar a Constituição ou psicografar o "verdadeiro" sentido das leis. É imprescindível, pois, aprender a ler a legalidade a partir dos atos de aplicação do direito e, em especial, a partir de órgãos colegiados como as DRJ e o CARF. São tais instâncias que, por sua própria *expertise* e composição, permitem-nos avançar para além dos valores e das convicções pessoais que contaminam nossas decisões em detrimento dos critérios objetivos oferecidos pela lei e pelas provas dos fatos. Aplicar o direito não é ato de convicção ou intuição transcendental: significa, simplesmente, ater-se aos critérios legais, sedimentados pela experiência do direito, e aos fatos provados.

É surpreendente notar que os Autos de Infração na esfera federal são lavrados muito próximos ao fim do prazo decadencial, para alcançarem períodos ainda não decaídos.

Sabemos a importância da técnica do "lançamento por homologação" para o sucesso da arrecadação e eficiência das três esferas fiscais, em que se delegou ao contribuinte o dever de interpretar e aplicar a legislação tributária. Mas tal episódio, marcado pela ausência da tecnologia de informação nas origens da formação da nossa Administração Tributária, deixou o que chamamos de "Maldição do Lançamento por Homologação": lógica perversa em que a "Administração Tributária", refém da complexidade das leis tributárias e da óbvia dificuldade em antecipar seus critérios de interpretação, ao mesmo tempo obriga o contribuinte a entender, interpretar e aplicar a legislação. O contribuinte tem 30 dias após o fato gerador para realizar essa tarefa e a Administração Tributária goza do prazo de 5 anos

1. O Supremo Tribunal Federal tratou da questão no julgamento dos RE 61586 e 541090 e da ADI 2.588.

não só para realizar o lançamento de ofício, mas para, também, alterar interpretação anterior e/ou identificar nova interpretação que seja mais vantajosa para a arrecadação, em flagrante desvio de finalidade e desvirtuando os objetivos da regra decadencial: delimitar o tempo para formalizar o crédito, e não aproveitar o tempo do prazo de caducidade para encontrar uma interpretação mais vantajosa para os cofres públicos.

De fato, todos nós sabemos que o "lançamento por homologação" é uma contradição em termos, quase um nada jurídico: não é lançamento, pois o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa *ex vi* do art. 142 do CTN; não pode ser lançamento em razão da "homologação tácita" porque o silêncio não se coaduna com a motivação/conteúdo inerentes à estrutura de todo ato administrativo; por fim, não se torna lançamento pela "homologação expressa", de um lado porque inexistente na prática administrativa nacional, de outro, porque, se empreendida, seria o próprio lançamento de ofício realizado dentro do prazo decadencial do art. 150 do CTN (com motivação/conteúdo expressos pela autoridade fiscal competente). O chamado "lançamento por homologação" é uma ficção jurídica em que a Administração delega para o contribuinte o dever de interpretar e aplicar a legislação tributária, mas a constituição do crédito por este ainda fica sujeita à homologação (fiscalização) por parte das autoridades. Essa prática vem gerando grandes complexidades e distorções na atividade impositiva da Administração Tributária, que "abre mão" de interpretar e aplicar a legislação que cria, e passa essa obrigação para o contribuinte. Assim, além de ser obrigado a pagar o tributo, o contribuinte tem que entender de leis e tributação, ou contratar especialistas para ajudá-lo. Mas fica sempre sujeito à posterior e incerta concordância da Administração Tributária nos próximos cinco anos – prazo que ela (Administração Tributária) tem para confortavelmente decidir se a lei criada "pegou" ou não, ou optar pela melhor interpretação considerando os interesses arrecadatórios.

Em verdade, o problema está na conjugação perversa de três fatores: (i) complexidade, imprecisão e ambiguidade da legislação; (ii) dificuldade de a Administração Tributária oferecer critérios de interpretação prévios; e (iii) difusão das fontes de entendimento e aplicação da legislação, causada pela herança do lançamento por homologação. Combina-se, assim, o silêncio das autoridades e a prática do "lançamento por homologação", em que a Administração Tributária delega ao contribuinte o "dever" de encontrar uma saída legal satisfatória e, muitas vezes (como no presente caso), omite-se com o propósito de "testar" como o "adversário" irá contestar a autuação. Parece-nos que a Administração Tributária joga um "balão de ensaio" mediante a lavratura dos Autos de Infração dos períodos que estão no limite do prazo decadencial, "aprende", mediante análise da impugnação, como

o contribuinte fundamenta e interpreta a legislação tributária e, somente a partir daí, firma sua subjetiva, mas nunca derradeira, "verdade verdadeira substancial" que norteará as próximas autuações... Ou, ainda "melhor", afrontando as regras de delimitação da lide administrativa, altera a própria autuação original mediante adulteração da motivação legal e da interpretação dos fatos, *e.g.*, pelas novas e inusitadas intervenções da Procuradoria da Fazenda Nacional no CARF.

No caso da tributação dos lucros auferidos por empresa no exterior, vale registrar que a sistemática do lançamento por homologação, conjugada à complexidade da legislação tributária brasileira, já foi inclusive apreciada pelo Supremo Tribunal Federal no voto do Min. Joaquim Barbosa quando do julgamento da ADI 2.588.[2] Nas palavras do Ministro:

> No cerne do debate, há duas questões constitucionais de maior relevância. A primeira delas é se o alegado temor de abuso com vistas à evasão ou a à elisão fiscal autorizariam o Estado a atalhar o devido processo legal. Em seguida, devemos saber se a interpretação do texto constitucional pode evoluir para acompanhar as mudanças sociais e, com isso, garantir certas expectativas fiscais. (...) Colocados em termos diretos, o argumento da União tem a seguinte síntese: "diante da alta probabilidade de evasão ou de elisão, e considerada a dificuldade de fiscalização, a tributação será ampla, irrestrita e imotivada". Em especial, "imotivada", pois a autoridade fiscal não precisa argumentar, nem provar, ter ocorrido a disponibilização jurídica, nem econômica, da participação nos resultados. A um só tempo o ato plenamente vinculado do lançamento é trivializado e todo contribuinte é considerado um presumido sonegador.

De acordo com o posicionamento do Ministro, permitir que a Autoridade Fiscal passe a presumir o intuito de evasão de seus contribuintes cria uma situação extremada, uma vez que os contribuintes estariam sujeitos a violar "um sem-número de normas" sem ao menos ter consciência disso, criando-se uma situação na qual as autoridades fiscais podem escolher arbitrariamente quem fiscalizar.[3]

Tal situação torna-se ainda mais alarmante diante da complexidade da legislação tributária brasileira. Neste ponto, vale transcrever outro trecho do referido julgado:[4]

---

2. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.588, rel. Min. Joaquim Barbosa. Fls. 229 Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053. Acesso em 04.04.2014.

3. Idem, fls 230.

4. Idem, ibidem.

Esse risco é potencializado, porquanto, atualmente, a legislação tributária de nosso país é uma das complexas e impenetráveis do mundo, segundo estudos realizados por entidades como o Banco Mundial (mencionado no RE 564.413 – Pleno), pesquisadores do IPEA, entidades representativas dos setores produtivos (e.g., a Fecomércio) e o Núcleo de Estudos Fiscais da FGV/SP.

Portanto, sujeitar o contribuinte a um emaranhado legislativo, combinado a uma técnica de tributação que o obriga a interpretar e aplicar corretamente a lei tributária, configura o ambiente perfeito para o Fisco lançar os seus "balões de ensaio" e elevar os números da arrecadação via Autos de Infração.

2. DESCOMPASSO INSTITUCIONAL ENTRE A MOTIVAÇÃO QUE ORIENTOU OS DEBATES LEGISLATIVOS E A APROVAÇÃO DA ALTERAÇÃO DO ART. 43 DO CTN E O REGIME LEGAL DA MP 2.158-3/2001, SOBRE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR: INCREMENTO DA ARRECADAÇÃO PARA VIABILIZAR O AUMENTO DO SALÁRIO MÍNIMO PARA 180 REAIS E A INTENÇÃO DE INIBIR PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS ABUSIVOS (NÃO HÁ REGISTRO DE QUALQUER PREOCUPAÇÃO COM O INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO E A INTERNACIONALIZAÇÃO DA INDÚSTRIA NACIONAL)

É curioso notar a natureza do debate legislativo que orientou a instauração da atual legislação internacional sobre tributação de lucros no exterior. Pautou-se, de um lado, na preocupação das autoridades fiscais em coibir o planejamento tributário internacional, mediante a prática de superfaturamento e subfaturamento (preços de transferência) e do represamento de lucros em subsidiárias localizadas em "paraísos fiscais"[5]; de outro lado, é notável registrar expectativa que se tinha em relação à aprovação do projeto de Lei Complementar 77/1999 (convertido na atual Lei Complementar 104/2001 – "LC 104", e que pretendia alterar todo o art. 43 do CTN – "CTN"), relativo ao aumento indireto da arrecadação tributária através do aperfeiçoamento dos meios de controle e fiscalização da Receita Federal do Brasil sobre o contribuinte.

Não se discutiu se o objetivo da inserção do § 2.º ao art. 43 do CTN pela LC 104 seria possibilitar o regime de tributação em bases universais, nem tampouco se tal fato seria desejável do ponto de vista econômico ou político. A inclusão desse dispositivo passou

5. *Ex vi* do trecho do relatório do Deputado Antonio Kandir (relator do Projeto de Lei 913, encaminhado pelo então Ministro da Fazendo Pedro Malan), conforme relatório de pesquisa "O regime especial de tributação de lucros auferidos no exterior" de Roberto Codorniz Leite Pereira (mestrando da DIREITO GV, no programa Direito & Desenvolvimento). Disponível em: http://nucleodeestudosfiscais.com.br/files/upload/2011/12/07/11-11_roberto_o-regime-especial-de-tributacao-de-lucros-auferidos-no-exterior.pdf. Acesso em 04.04.2014.

despercebida no processo legislativo e foi tratada como norma de combate à elisão fiscal, conforme demonstra o trecho do relatório do Deputado Antônio Cambraia, exposto na discussão em turno único do projeto na Câmara dos Deputados:

> Observe-se, porém, que a proposição acrescenta dois parágrafos, no art. 43, que talvez mereça ser acolhida. Os dois parágrafos objetivariam assumir o papel de norma antielisiva, ou seja, normas genéricas que pretendem evitar que o contribuinte com capacidade econômica de pagar o seu imposto dele escape mediante fórmulas engenhosas de fugir à caracterização do fato gerador do imposto.

Não houve grande embate político para a aprovação da conversão do projeto em Lei Complementar: da análise do processo legislativo, em especial a discussão em turno único do projeto na Câmara dos Deputados, é possível identificar a razão de o projeto haver sido aprovado com 98% de apoio na Câmara dos Deputados e 100% no Senado Federal. Na verdade, tratava-se de contexto em que houve uma grande articulação de diversos segmentos políticos para que o salário mínimo pudesse ser aumentado para R$ 180,00.[6] Ou seja, os recursos que seriam utilizados para financiar o aumento do salário mínimo seriam provenientes do ganho de receitas tributárias oriundas da sofisticação das técnicas de fiscalização e controle de práticas de planejamento tributário, as quais passariam a ser combatidas fortemente pelas autoridades fiscais. Registre-se, neste sentido, intervenção do Deputado Eduardo Paes (PTB-RJ), na discussão do projeto em turno único na Câmara dos Deputados:[7]

> Parece-me que o Deputado Antônio Cambraia, em seu substitutivo, trata da questão mais relevante deste projeto, questão que faz parte de um acordo de honra nesta Casa: a norma que busca viabilizar o aumento do salário mínimo para 180 reais.
>
> O que estamos tentando fazer neste momento, ao aprovarmos o substitutivo do referido Deputado, é permitir que esta luta, iniciada por diversos partidos, por diversos parlamentares no início deste ano, possa se concretizar agora. Estaremos aprovando a norma antielisiva e criando dispositivos que serão regulados por lei – talvez seja essa a única pequena modificação que faria no substitutivo aprovado pelo Deputado Antônio Cambraia –, para que, ao instrumentalizar a

6. PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *O regime especial de tributação de lucros auferidos no exterior.* Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/a/5hlw/o-regime-especial-de-tributacao-de-lucros-auferidos-no-exterior-um-estudo-em-direito-comparado-roberto-codorniz-leite-pereira. Acesso em 15.03.2014.

7. Idem.

> Receita Federal, a tentativa de se anular atos ou negócios jurídicos que busquem dissimular o conhecimento do fato gerador possa ser feita com critério, garantindo os direitos dos contribuintes. Esta é uma questão básica no País, que já sofre com uma carga tributária abusiva, com uma carga tributária que inviabiliza boa parte das empresas e com um processo político que, infelizmente, ainda não nos permitiu a realização da reforma tributária.
>
> Estamos dando um grande passo para a justiça social, com o aumento do salário mínimo, instrumentalizando a Receita Federal para acabar com esse absurdo do planejamento tributário abusivo no País.

Nesse contexto, nota-se que a previsão do § 2º ao art. 43 do CTN, por meio da inapropriada técnica generalista de disponibilização ficta dos lucros auferidos em 31 de dezembro de cada ano e vista como norma destinada a combater a elisão fiscal, estava alinhada ao objetivo de fortalecer as bases arrecadatórias do Governo Federal para permitir que o salário mínimo fosse aumentado.

Não se trata de alardear problema moral ou ético que pode ser explicado pela confortável oposição entre anjos fiscais e demônios tributários. O que verificamos, aqui, é o conflito completamente fora do atual contexto atual dos objetivos do relacionamento entre o Estado brasileiro e as 10 maiores empresas nacionais de capital aberto que, não por acaso e nem por ironia do destino, têm seu centro decisório pulverizado entre controladores e acionistas majoritários: o próprio Estado brasileiro.

O dilema Federal é elucidativo: o governo Dilma Rousseff conseguiu reduzir o crescimento das despesas para 2,3% nos 12 meses encerrados em novembro de 2011, resultado melhor que a alta de 9,4% do último ano da administração Lula. Contudo, só foi possível atingir a meta fiscal graças ao aumento de 12,1% da receita de tributos no mesmo período e mediante a consolidação de novo recorde de arrecadação da Receita Federal: 23,5% do PIB. Ou seja, o principal avalista do cumprimento das metas fiscais do governo continua sendo os recordes de arrecadação da Receita Federal: a pergunta central é saber qual a natureza desses "recordes" e qual seu custo institucional.

1.1. Art. 74 da MP 2.158-35/2001: desvio de finalidade do contencioso fiscal, abuso da presunção de validade das leis e dos atos administrativos e o novo princípio da insegurança jurídica: "na dúvida, autuar para ver o que vai dar"

A situação descrita acima (item 1.1) revela grave problema institucional de desvio de finalidade do contencioso nacional contra os interesses e a política pública atual: vale a pena para o Estado patrocinar a criação de leis vagas, ambíguas e inconstitucionais e, em outro plano, incentivar autuações ilegais para, sem lei e pela via do auto de infração, garantir

e implementar o aumento da arrecadação, em descompasso com a política pública desenvolvimentista do governo Dilma? A questão se torna mais grave quando se coloca em perspectiva o fato de que 96% da arrecadação federal é espontânea, *i.e*, decorre do pagamento antecipado pelo próprio contribuinte, e que cinco anos após esse pagamento extingue-se o direito de o contribuinte exigir o eventual indébito tributário.

O que se vê, especialmente no art. 74 da MP 2.158-35/2001 ("MP 2.158"), é flagrante desrespeito aos diretivos da LC 95/1998, em que se abusa da criação de novas materialidades pelo insólito expediente das ficções e presunções. Tudo isso está inserto num cenário de omissão sobre os critérios interpretativos da legislação tributária, obrigatoriedade de o contribuinte antecipar sua interpretação pelo pagamento espontâneo do tributo via lançamento por homologação, falta de transparência das decisões da DRJ em nome do direito ao sigilo do contribuinte, falta de publicidade ao inteiro teor das consultas fiscais e o pragmático princípio de "na dúvida, autuar para ver o que vai dar", que funciona como a moderna espada fiscal de Dâmocles sobre a cabeça dos auditores fiscais. Assim, na dúvida, a autoridade fiscal, coagida pela afiada espada sobre sua cabeça, lavra o auto de infração dando início ao procedimento de constituição do crédito tributário e ao contencioso administrativo, mas constituindo desde logo crédito tributário sujeito à presunção de validade e de legitimidade que dá origem ao que podemos chamar de indústria do contencioso tributário nacional, abertamente promovida pelo "incentivo fiscal ao contencioso tributário", formalizado pela Lei 9.703/1998 que autoriza a transferência automática dos depósitos judiciais para a conta única do Tesouro Nacional.

Enfim, é essa a lógica que parece haver presidido o histórico bilionário das autuações sobre a tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior. Primeiro, em ambiente de grave crise fiscal, pós-Plano Real, surgiu a ideia de equiparar o conceito de "renda" ao de "receita" para efeito de simplificar e modernizar o imposto sobre a renda. Contudo, tal proposta não logrou êxito no texto final da LC 104, mas colaborou na aprovação do novo § 2.º do art. 43 do CTN, criando a estranha delegação para que Lei Ordinária redefina o conceito de disponibilidade (ora, se o fato gerador do imposto de renda é a disponibilidade econômica ou jurídica, *ex vi* do *caput* do art. 43 do CTN, e a Lei Ordinária pode definir "as condições e o momento da disponibilidade", então, qualquer coisa poderá ser renda!). É, mas a lei não veio e estamos até hoje sob a regulamentação precária de Medida Provisória reeditada 35 vezes.

1.2. O malsinado e impreciso conceito da "concomitância" alegado e constituído pelo próprio Fisco: revelando o paradoxo entre a indução dos contribuintes à via do mandado de segurança preventivo (como efêmero remédio para ilegalidades) e a possibilidade de o Fisco lançar para prevenir a decadência, dando início ao processo administrativo

Diante dos múltiplos indícios de ilegalidade e inconstitucionalidade, além dos efeitos perversos da indevida generalidade da disponibilização automática de lucros no exterior, os contribuintes passaram a questionar o art. 74 da MP 2.158 pela via do mandado de segurança preventivo. Protegidos ou não sob o manto de medidas liminares, os contribuintes passaram a sofrer com as autuações do Fisco (feitas para interromper ou prevenir a decadência). Assim, mediante a lavratura de autos de infração, o Fisco impulsionou a criação de vários processos administrativos para depois alegar a existência de "concomitância" e obrigar os contribuintes a abandonar a via judicial – que muitas vezes os protege contra a lavratura de multas de 75% – ou a abandonar o processo administrativo, ficando sujeitos à estreita via cognitiva do mandado de segurança e à proteção precária das liminares que, uma vez afastadas, sujeitam o contribuinte à contingência de efetuar o depósito que se converte automaticamente em receita para o tesouro nacional: assim funciona o contencioso nacional.

Com efeito, há incoerência lógica em se pleitear "concomitância" entre mandado de segurança preventivo e processo administrativo decorrente de auto de infração posterior: se o próprio direito reconhece a possibilidade de o Fisco instaurar procedimento administrativo posteriormente à propositura de ação judicial (art. 63, da Lei 9.430/1996), não se pode utilizar do argumento da concomitância para extinguir processo administrativo ("PAF"). Ou seja, é o próprio sistema legal do direito que reconhece a legitimidade da regra da concomitância entre processos administrativo e judicial, quando juridiciza e regulamenta as hipóteses e condições em que o auto de infração deve ser lavrado no curso da ação judicial com o objetivo de garantir a constituição definitiva do crédito tributário. Portanto, não se pode alegar meramente a existência de processo judicial como causa extintiva do processo administrativo que lhe é posterior, em razão da concomitância: a existência de ação judicial anterior ao lançamento é pressuposto para a lavratura de auto de infração que origina o processo administrativo, conforme reconhece expressamente o art. 63 da Lei 9.430/1996.

Há, ainda, desvio de finalidade e inadequação na pretensão de utilizar-se a Súmula 1/CARF para casos em que o mandado de segurança é preventi-

vo, ou seja, anterior à autuação fiscal. A análise dos dezesseis acórdãos[8] que sustentam e fundamentam o enunciado da Súmula 1/CARF[9] demostra que parte significativa desses paradigmas cuida de ações judiciais posteriores ao lançamento tributário, sendo patente a concomitância; as demais decisões paradigmáticas, relacionadas com as hipóteses de lançamento ulterior à ação judicial, cuidam preponderantemente de matérias em que o direito do contribuinte já estava consolidado no Judiciário (e.g., compensação do Finsocial em face do reconhecimento da inconstitucionalidade dos Dec.-lei 2.445 e 2.449/1988).

Nesses casos, o reconhecimento da concomitância era uma forma oblíqua de extinguir o processo administrativo, reconhecendo o direito do contribuinte consolidado no Poder Judiciário. Por isso, não se pode interpretar de forma tabular e literal a Súmula 1/CARF, ou seja, sem considerar os acórdãos paradigmas[10] que justificam sua existência e desconsiderando o fundamento legal sob o qual devem estar subsumidas todas essas 16 decisões: o art. 38 da Lei 6.830/1980,[11] que expressamente tratando de "discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública", refere-se tão apenas à propositura de ação posterior ao lançamento. Aliás, tal tese foi veiculada justamente em um dos acórdãos paradigmáticos da Súmula 1:

---

8. Acórdão 101-93877, de 20.06.2002. Acórdão 103-21884, de 16.03.2005. Acórdão 105-14637, de 12.07.2004. Acórdão 107-06963, de 30.01.2003. Acórdão 108-07742, de 18.03.2004 Acórdão 201-77430, de 29.01.2004 Acórdão 201--77706, de 06.07.2004. Acórdão 202-15883, de 20.10.2004. Acórdão 201-78277, de 15.03.2005. Acórdão 201-78612, de 10.08.2005. Acórdão 201-77430, de 29.01.2004. Acórdão 303-30029, de 07.11.2001. Acórdão 301-31241, de 16.06.2003. Acórdão 302-36429, de 19.10.2004. Acórdão 303-31801, de 15.03.2005. Acórdão 301-31875, de 15.06.2005.

9. Súmula 1/CARF: "Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial".

10. Acórdãos Paradigmas que deram origem à Súmula 1/CARF: Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf . Acesso em 15.03.2014.

11. "Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos".

> No caso de ser efetuado lançamento após iniciado o processo judicial, o termo previsto no art. 38 da Lei 6.830/1980, qual seja "renúncia" à defesa na esfera administrativa, tomado na acepção literal, não surtiria efeito, porque direcionado à defesa já apresentada em âmbito administrativo frente à posterior ação judicial objetivando cancelar ou declarar nulo o mesmo lançamento.

Com efeito, não se pode negar a Súmula 1/CARF, mas também não se pode interpretá-la além dos limites de seus paradigmas e muito menos em contraposição à letra da lei que fundamentou a existência legal dos próprios paradigmas.

De fato, é imperativo que o CARF se manifeste em relação à controvertida matéria da tributação dos lucros de coligadas e controladas no exterior. Por decorrência lógica e prática, os autos de infração lavrados após a propositura de ação judicial levam novos argumentos à matéria da lide, o que é natural e inerente à concreção fática de todo auto de infração, em oposição à geografia limitada do juízo de cognição preventivo da liminar em mandado de segurança. Além disso, o julgamento do CARF sobre a matéria não representa qualquer risco ou prejuízo para o crédito tributário ou para o direito do Fisco: a missão do CARF no julgamento dos casos concretos não é servir de instância de autolegitimação dos interesses do Estado de plantão, mas servir de órgão de calibração do sistema, encontrando soluções jurídicas adequadas para casos concretos, outorgando racionalidade, coerência e corrigindo os excessos formalistas na aplicação da legislação tributária. Aliás, bem nessa guisa, verificamos no livro "Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais":

> Missão do CARF: "Assegurar à Sociedade Imparcialidade e Celeridade na Solução de Litígios Tributários"; Objetivos do CARF: "Contribuir para a segurança jurídica na área tributária, para o aperfeiçoamento da legislação tributária e para reduzir os litígios judiciais e administrativos"; Visão de futuro do CARF: "Ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários".

Não pode o CARF, omitindo-se em julgar matérias de sua máxima expertise, atingir sua missão (assegurar à sociedade imparcialidade), realizar seus objetivos (contribuir para a segurança jurídica), nem atingir sua visão de futuro (ser reconhecido pela sua excelência no julgamento dos litígios tributários). Se o CARF abrir mão de suas prerrogativas de julgar, deveras, não haverá mais futuro para ele.

2. "BRAZIL TAKES OFF" E DESAFIOS CONCRETOS DO CARF E DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA O SÉCULO XXI: O BRASIL CONTINUA TENTANDO DECOLAR

Não há sentido em ficarmos presos à geografia estrita de um modelo autista de tributação, ligado à arrecadação imediata e sem perspectiva para o desenvolvimento nacional: os tempos são outros, o mundo mudou e, especialmente, o Brasil. A manchete "*Brazil Takes Off*" (O Brasil Decola), matéria especial e capa da revista inglesa *The Economist* de novembro de 2009, bem retrata essa mudança de cenários desse novo Brasil de hoje e do futuro. Contudo, o êxito desse processo de desenvolvimento nacional há de ser informado pela ideia central de transparência e lealdade, que motive uma aproximação positiva e produtiva entre Administração Tributária e contribuinte, como verso e anverso de uma mesma moeda, rumo ao interesse nacional, que não é tão somente arrecadar, mas oferecer critérios claros e diretivas isonômicas para aplicação da legislação tributária.

Resta aos agentes fiscais, às DRJ, ao CARF e à Receita Federal, derradeiros definidores institucionais do sentido da lei, por expertise e competência constitucional, a missão institucional de dar concretude à ideia de legalidade, espraiando segurança e previsibilidade à atividade impositiva de tributar: o Brasil precisa decolar!

3. PERSPECTIVA DINÂMICA E PERCURSO FÁCTICO-NARRATIVO DA LEGISLAÇÃO SOBRE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR: LEGALIDADE 1, O PROBLEMA; LEGALIDADE 2, A TENTATIVA PARTE I (LEI 9.249); LEGALIDADE 3, O ARREPENDIMENTO (IN 38); LEGALIDADE 4, A FRUSTRAÇÃO (LEI 9.532); LEGALIDADE 5, O FUNDAMENTO (LC 104); LEGALIDADE 6, A TENTATIVA PARTE II (MP 2.158) E LEGALIDADE 7, A REGRA FINAL INFRALEGAL (IN 213)

Direito é fato e norma.

Diria nessa ordem – fato e norma – pois a própria existência de norma depende de fatos que lhe são anteriores: (i) os fatos sociais, econômicos, políticos etc., que motivaram a elaboração da norma (aos quais chamaremos "fontes materiais") e (ii) o fato de sua produção (ao qual chamaremos de "fonte formal").

Por isso, não se podem entender as normas sem entender suas fontes materiais: os fatos e contextos que situam e constituem o direito no tempo histórico e no espaço social. Aqui se encontram direito, economia, realidade e o que chamamos de prática, não como formas metafísicas da interdisciplinaridade, mas como formas concretas de relacionamento do espaço factual que forma e conforma o direito.

A dúvida sobre a relevância desses fatos sociais, econômicos, políticos na *mens legis* (ou na intenção) do ato de criação do direito não pode obs-

curecer a importância deles no mundo jurídico: é a eficácia legal, jurídica e social da legalidade 1 que motiva e induz a legalidade 2 (criação da Lei 9.249), cuja eficácia legal, jurídica e social provoca, agora como fonte material, a reação normativa da legalidade 3 (IN 38), a qual demandada sobre seu fundamento em lei implica a legalidade 4 (Lei 9.532). Novo contexto sistêmico exige alteração do conceito de renda no CTN, via Lei Complementar: cria-se a legalidade 5 (LC 104), que justifica e implica a legalidade 6 (MP 2.158) e a legalidade 7 (IN 213). Norma (L1) incidindo sobre fato fundamentando a (L2), que justifica (L3), que exige a correção (L4), que pressupõe alteração do CTN (L5), que fundamenta (L6), enfim, (L7) é a interpretação de (L6) pela Receita Federal do Brasil.

Ou seja, o direito intervém no comportamento dos agentes econômicos, assim como também o comportamento desses agentes, induzidos pela alteração anterior do direito, serve de motivação (fonte material) para alterar o direito: esta dialética entre fato social que interfere na produção normativa a qual, por sua vez, induz novos comportamentos sociais, é patente nesse estudo, registrando o fenômeno da globalização da indústria nacional desde o início da década de 1990, em que o Brasil, que era tido como importador de capital, passa de modo crescente e exponencial a exportador de capitais. Esta internacionalização dos investimentos requereu a instituição da "tributação em bases universais", induzindo sistema normativo que obviamente levaria o contribuinte a ter outro tipo de comportamento, evitando a tributação dos lucros auferidos por intermédio de empresas no exterior: a resposta da Administração Tributária, como veremos detalhadamente no percurso narrativo dessa matéria, foi a manipulação normativa do sentido de "disponibilidade" da renda. Novos estados de legalidade foram se sobrepondo com o objetivo de alcançar a tributação de lucros auferidos no exterior.

3.1. Legalidade 1 (antes da Lei 9.249), o problema: globalização e a perda da base imponível nacional

A tributação da renda em bases universais é tendência mundial da era globalizada e se contrapõe à ideia de tributação da renda em bases territoriais. A utilização do território nacional como critério para a tributação da renda por muito tempo mostrou-se satisfatória, além de adequada à antiga ideia de soberania ilimitada das nações.

O mundo mudou e diante do expressivo aumento dos negócios internacionais e da tendência mundial de derrubada das barreiras ao comércio exterior, a noção de soberania passa a ser relativizada e outros elementos de conexão começam a ser propostos para se alcançar a renda auferida por residentes em determinado país, embora fora do território nacional.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico ("OCDE ") bem descreveu esse fenômeno mundial:[12]

> Recent decades have seen a phenomenal increase in the volume and complexity business. With technological advances and improved communication systems, trade and investment flows across international borders have substantially increased. In addition, international business has become increasingly integrated, with transnational alliances among firms which combine technology, production and marketing across borders. A significant factor which has led to this development has been the increasing openness of borders to both inward and outward capital flows.

Até o ano de 1995, os lucros auferidos pelas empresas brasileiras no exterior não estavam sujeitos à tributação. Isto porque o Brasil ainda adotava somente o critério territorial para tributação da renda, ou seja, só tributava a renda produzida no País, que representa o que chamaremos de "Legalidade 1", para o fato gerador "auferir lucros no exterior".

Nesse contexto, outros critérios de conexão além do territorial deveriam ser considerados para que o Brasil não perdesse suas bases tributárias, o que ocorreu conforme percurso adiante narrado.

3.2. Legalidade 2 (Lei 9.249/1995), a Tentativa Parte I: a ostensiva dissociação entre a motivação e o enunciado dessa nova regulamentação

Com a promulgação da Lei 9.249 de 26.12.1995 ("Lei 9.249"), passou-se a considerar como renda os lucros auferidos no exterior por empresa brasileira. Abandona-se, assim, o critério estritamente territorial e inaugura-se a denominada "tributação em bases universais" no Brasil (legalidade 2):

> Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.
>
> (...)
>
> § 3.º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

12. Organization for Economic Co-Operation and Development. Controlled Foreign Company Legislation. In: *Studies in Taxation of Foreign Source Income*. OECD, 1996, p. 9.

> I – os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;
>
> II – os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;
>
> III – se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;
>
> IV – a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

De fato, a tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas (*worldwide income*) veio motivada pela tendência mundial de proteger a base tributária de cada país, sem prejudicar o processo de globalização e a internacionalização das empresas. Assim, considerando a soberania de suas nações e a legitimidade para a alteração de seus sistemas tributários, os países (e a própria OCDE) passaram a tomar medidas para evitar regimes fiscais nocivos que levassem à erosão de sua arrecadação tributária.

Contudo, verifica-se ostensiva dissociação entre a motivação da criação da tributação em bases universais e sua regulamentação no Brasil. A norma tinha o objetivo de evitar os planejamentos tributários nocivos, mas a generalidade do enunciado acabou pretendendo alcançar todo e qualquer tipo de filial, sucursal, controlada ou coligada, e todo e qualquer tipo de lucro auferido no exterior. Neste cenário, uma companhia sediada na Alemanha que aufira rendimentos operacionais decorrentes de atividades comerciais ou de prestação de serviços, por exemplo, é equiparada a uma companhia sediada nas Ilhas Virgens Britânicas e que aufere somente rendimentos passivos (juros e outras receitas financeiras), o que termina por gerar grandes distorções na tributação internacional.

3.3. Legalidade 3 (IN 38), o arrependimento: eliminação da genérica e indesejável regra de presunção de disponibilidade da renda trazida pela Lei 9.249

Aproximadamente 6 (seis) meses após a promulgação do art. 25 da Lei 9.249, a Secretaria da Receita Federal publicou a Instrução Normativa 38, de 27.06.1996 ("IN 38"), que previu o seguinte em seus arts. 1.º e 2.º:

> Art. 1.º A partir de 1.º de janeiro de 1996 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, observadas as disposições desta Instrução Normativa. (...)

> Art. 2.º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

Note-se que essa Instrução Normativa reconstruiu parcialmente o estado da legalidade 2: manteve a tributação em bases universais (art. 1.º da Lei 9.249) – obrigando a inclusão dos lucros auferidos no exterior na base de cálculo do Imposto de Renda no Brasil – mas definiu os momentos em que a renda no exterior seria considerada disponibilizada (art. 2.º da Lei 9.249).

Além disso, a IN 38, com a pretensão de regulamentar o art. 25 da Lei 9.249, determinou no art. 1.º, § 8.º, que os lucros auferidos pela empresa brasileira, por meio de filial, sucursal, controlada ou coligada indireta fossem consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada direta.

Neste patamar, passou-se a conviver com duas legalidades: (i) as disposições da Lei 9.249 e (ii) os novos critérios da IN 38. Dada a ambiguidade das disposições da Lei 9.249, que deixaram "no ar" a ideia de disponibilização automática em 31 de dezembro, pode-se dizer que a IN 38 representa o "arrependimento". A IN 38 pretendeu orientar a atividade fiscalizadora dos auditores da Receita Federal, evitando autuações baseadas na questionável Lei 9.249, mas em inapropriado veículo normativo: instrução normativa não pode inovar a lei que pretende regulamentar.

3.4. Legalidade 4 (Lei 9.532), a frustração: a legalização do conteúdo da IN 38 e a confirmação do critério da efetiva disponibilização (eliminação da presunção)

A IN 38 também não passou despercebida, sendo alvo de diversas críticas. Embora favorável ao contribuinte e supostamente alinhada ao art. 43 do CTN e à Constituição de 1988, não deixava de contrariar seu fundamento de validade (Lei 9.249).

Assim, aproximadamente um ano e meio depois, foi promulgada a Lei 9.532, de 10.12.1997, que pretendeu "legalizar" a IN 38, dispondo em seu art. 1.º:

> Art. 1.º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

A Lei 9.532, assim como a IN 38, retorna parcialmente ao estado de legalidade 2, mantendo a tributação em bases universais (instituída pela

Lei 9.249), mas eliminando a duvidosa presunção de disponibilidade de renda quanto aos lucros levantados nos balanços de coligadas e controladas no exterior.

Com a instauração da legalidade 3 e dessa legalidade 4, confirmou-se a "frustração" da primeira tentativa, inaugurada pela legalidade 2 – Lei 9.249 – de evitar que as empresas brasileiras mantivessem, indefinidamente, fora do alcance da tributação no Brasil, os lucros de suas coligadas e controladas no exterior.

3.5. Legalidade 5 (LC 104/2001), o fundamento: norma de competência orientada para outorgar fundamento de validade à norma antielisiva internacional

Após o aprendizado com a celeuma criada pelas legalidades 2, 3 e 4, o Governo brasileiro optou por impulsionar a promulgação de uma Lei Complementar que, alterando o art. 43 do CTN, autorizasse a presunção de disponibilidade dos lucros auferidos no exterior. Assim, surge a Lei Complementar 104, de 10.01.2001, que inseriu os §§ 1.º e 2.º no art. 43 do CTN:

> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
>
> I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
>
> II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
>
> § 1.º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.
>
> § 2.º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

É interessante observar alguns trechos dos pareceres das Comissões de Finanças e de Constituição e Justiça sobre as alterações propostas pelo Projeto da LC 104 (Projeto de Lei Complementar 77/1999) que, além de alterar o art. 43 do CTN, também inseriu o parágrafo único no art. 116, a chamada "Norma Geral Antielisiva".

O ex-presidente da Câmara, Michel Temer, concedeu ao Deputado Antonio Cambraia a função de emitir o parecer da Comissão de Finanças, cujos trechos selecionados seguem abaixo:[13]

> Ao projeto foram apresentadas diversas emendas de Plenário (...).
>
> O projeto altera o fato gerador do imposto sobre a renda, que passará a ser a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de receita ou de rendimento, bem como de acréscimos patrimoniais de qualquer natureza.
>
> A inovação seria a de considerar como fato gerador e base de cálculo do Imposto de Renda a aquisição de disponibilidade de receita. Isso abriria caminho para a incidência do Imposto de Renda sobre o faturamento ou a receita bruta da empresa ou da pessoa física.
>
> O conceito tradicional de Imposto de Renda, não assente na legislação e na jurisprudência, é o de imposto sobre a renda líquida após as deduções e custos admitidos na legislação ordinária. Imposto de Renda não é imposto sobre o faturamento ou simplesmente sobre a receita.
>
> Observe-se, porém, que a proposição acrescenta dois parágrafos no art. 43, que talvez mereçam acolhida.
>
> Os dois parágrafos objetivariam assumir o papel de normas antielisão (...).
>
> Atendendo à diretriz de evitar alterações desnecessárias ou qualitativamente inferiores ao texto atual do Código (...), é aconselhável recusar a nova redação proposta para os arts. 43 e 44 (...), acrescentando-se, porém, os parágrafos acima referidos, até porque se trata de assunto polêmico que precisaria ser melhor discutido nesta Casa. (...)
>
> O parágrafo único do art. 116 (...) é amplo e ambicioso. Dará consideráveis poderes de interpretação e decisão ao Fisco, armando-o de instrumentos legais contra a elisão e também contra tentativas de sonegação fiscal.

O parecer da Comissão de Constituição e Justiça foi relatado pelo Deputado Eduardo Paes:[14]

> (...) Vou me permitir ultrapassar um pouco daquelas que são as atribuições de Relator da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação para destacar a importância do projeto que estamos votando neste momento.

---

13. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=D&Datain=7/12/2000&txpagina=65311&altura=700&largura=800. Acesso em 15.03.2014.

14. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=D&Datain=7/12/2000&txpagina=65327&altura=700&largura=800. Acesso em 15.03.2014.

> No início deste ano, tivemos uma discussão nesta Casa sobre a viabilidade de se aumentar o salário mínimo para 180 reais.
>
> O projeto trata de uma série de questões relativas ao Código Tributário Nacional (...). Destacaria quatro pontos (...).
>
> O segundo diz respeito à modificação da base de cálculo do fato gerador do Imposto de Renda e do próprio conceito de Imposto de Renda, criando, na verdade, como a própria exposição do projeto apresentado pelo Governo diz, o chamado Imposto de Renda Mínimo. (...)
>
> Parece-me muito oportuno o substitutivo apresentado pelo ilustre Deputado Antonio Cambraia. (...)
>
> Não estou tratando de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinados dispositivos suprimidos (...). certos temas, como a criação do Imposto de Renda Mínimo, demandariam discussão mais aprofundada (...).

Esses dois pareceres trazem à tona informações de suma importância, já ressaltadas anteriormente (item 1.1). As alterações propostas pela LC 104 tinham como objetivo a obtenção de receitas para sustentar o aumento do salário mínimo. Sem poder aumentar a carga tributária, a opção do Governo foi aumentar a pressão da fiscalização, mediante a inserção do parágrafo único no art. 116 do CTN. Essa informação, ao que nos parece, explica muitos dos autos de infração lavrados nos últimos 10 anos, sob o obscuro e questionável "fantasma mascarado" que é o planejamento tributário. A inserção dos §§ 1.º e 2.º ao art. 43, por outro lado, não foi devidamente motivada: ficaram, no ar, a ideia de viabilizar o "Imposto de Renda mínimo" e seu objetivo antielisivo, conforme expressamente mencionado pelo Deputado Cambraia.[15]

Aprovado o Projeto da LC 104, o § 2.º do art. 43 do CTN permitiu que a legislação ordinária determinasse, aparentemente sem qualquer limite, o momento de disponibilização da renda auferida no exterior para efeitos de tributação no Brasil.[16] Essa legalidade 5 pretendia dar fundamento de validade a um estado de legalidade 6, conforme se segue.

---

15. Os pareceres acima explicam aquilo que o Prof. Paulo Ayres Barreto sempre repetiu em suas aulas de Imposto sobre a Renda: ao rejeitarem a alteração do *caput* e manterem os parágrafos, "esqueceram-se" de retirar a palavra "receita", integrante da redação atual do § 1.º e do § 2.º.

16. Um primeiro limite a ser considerado seria a interpretação restritiva dos novos dispositivos do CTN e do art. 74 da MP 2.158-35, haja vista sua função antielisiva.

3.6. Legalidade 6 (MP 2.158), a Tentativa Parte II: (i) inaplicabilidade do art. 74 nos casos em que não há disponibilidade sobre o lucro e (ii) veículo equívoco e sem "relevância e urgência" exigidas para validade de medidas provisórias

Aproximadamente 6 (seis) meses depois da alteração do CTN, foi inserido o art. 74 na 34.ª edição da MP 1.807, originariamente publicada em 28.01.1999 ("MP 1.807"). Mediante a inserção do art. 74, na reedição agora numerada como 2.158-34, de 27.07.2001 ("MP 2.158-34"), instituiu-se a pretendida "disponibilização automática de lucros auferidos no exterior". Já com fundamento de validade no CTN, mediante a inserção do § 2.º no art. 43, a partir de 2002, independentemente de pagamento, remessa, crédito, entrega ou emprego dos lucros auferidos no exterior, eles seriam presumidamente considerados disponibilizados na data do balanço levantado pela empresa estrangeira. Essa disposição, originariamente inserida pela MP 2.158-34, foi mantida na última edição da MP 1.807, numerada como 2.158-35, em 24.08.2001:

> Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.
>
> Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Note-se que a MP 2.158-34 instituiu a disponibilização automática de lucros auferidos no exterior tão só para o ano-base de 2001, conforme parágrafo único. Para períodos posteriores, regulados pela regra geral do *caput*, seria necessária a edição de regulamentação.

3.6.1. Natureza do art. 74 da MP 2.158-35 – coibir o represamento de lucros no exterior – e inaplicabilidade dessa regra nos casos em que não há disponibilidade sobre esse lucro (hipóteses de reinvestimento)

A nova normatização instaurada pela MP 2.158-35 pretendeu restaurar o estado de coisas da legalidade 2 (Lei 9.249) e da legalidade 3, evitando o represamento indefinido de lucros no exterior, conforme descrito na Exposição de Motivos do Projeto de Lei convertido na Lei 9.249.

É interessante notar o movimento que a MP 2.158 tentou evitar: o uso de planejamentos tributários nocivos.[17] A reação a esse movimento é o que mundialmente denomina-se "regras CFC": Controlled Foreign Corporation rules.

O objetivo das regras CFC é evitar o diferimento artificial (*deferral*) dos lucros auferidos no exterior. Existem diversas formas de se desenhar as regras CFC: por tipos de sócios, tipos de entidade, de renda ou investimentos.[18]

Foi neste contexto que surgiu a regra do art. 74 da MP 2.158, que, mediante a manipulação legal do conceito de "disponibilidade", presumiu a existência de renda quando as controladas ou coligadas levantassem seus balanços no exterior.

A motivação do art. 74 da MP 2.158-35, alinhado com o objetivo da regra de competência do art. 43, alterado pela LC 104, era evitar que se mantivessem lucros fora do país, com o único objetivo de se esquivar da tributação desses lucros no Brasil. Desta forma, se o objetivo da regra do art. 74 da MP 2.158 é coibir o represamento de lucros no exterior, tal regra não seria aplicável nas hipóteses de reinvestimento, por exemplo, permitindo a lógica da consolidação vertical de grupos nacionais em processo de expansão internacional.

3.6.2. Características e problemas inerentes à MP 2.158-35: veículo equívoco e sem motivação "relevância e urgência" exigido para validade de medidas provisórias

A MP 2.158-35 nunca foi convertida em lei, sendo mantida no "limbo" entre a situação anterior e a situação posterior à publicação da EC 32, de 11.09.2001 ("EC 32"), que impediu a reedição contínua e indefinida de medidas provisórias. Continua, inacreditavelmente, com o mesmo status normativo, mesmo quase 10 anos depois.

Pior do que estar até hoje "em tramitação" é relembrar os requisitos essenciais que fazem desses atos do Poder Executivo medidas provisórias: a relevância e a urgência. Qual a relevância e a urgência das matérias tratadas na atual MP 2.158-35?

---

17. Embora o enunciado do art. 74 denote que a tributação automática dos lucros no exterior independa do país de constituição (*low ou high tax jurisdiction*), a finalidade da MP 2.158, especialmente construída a partir da motivação da LC 104 (que lhe dá fundamento de validade), permite-nos a interpretação construída nesse parágrafo.

18. OECD. Controlled Foreign Company Legislation: studies in taxation of foreign source income. OECD, 1996. p. 5-65.

De outro lado, cabe questionar: qual o alcance do *caput* e do parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35?

Como já dissemos, o art. 74 foi introduzido na 34.ª edição da MP 1.807, numerada como 2.158-34. Curiosamente, a justificativa e a exposição de motivos que deveriam orientar a inserção de todos os artigos da referida medida provisória não estão disponíveis publicamente. Talvez nem sequer estejam documentados, afinal, antes da EC 32, vivíamos na "farra das medidas provisórias".

Ao vasculhar o nosso Poder Legislativo (Senado e Câmara) e nosso Poder Executivo (Planalto), encontra-se Exposição de Motivos da "reedição da MPV 2158-34", assinada pelo Ministro da Fazenda à época, o Sr. Pedro Mallan. Mas a reedição da MP 2.158-34, numerada como 2.158-35, apenas alterou o art. 2.º, introduziu os arts. 76 a 90, renumerando os antigos arts. 76 a 78 (que passaram a ser numerados como 91 a 93). Ou seja, só temos, documentada, a motivação de alteração e inclusão dos referidos artigos: nada sobrou sobre o art. 74 (sequer tem motivação ou justificativa para estar na MP 2.158). E, novamente, pergunta-se: qual a relevância e urgência na introdução deste art. 74 em uma 34.ª edição de Medida Provisória, silenciosa e injustificadamente? Será que uma matéria tão importante e cara ao desenvolvimento econômico do País deveria ter sido e continuar sendo tratada por um artigo de uma medida provisória proposta há dez anos?

3.7. Legalidade 7 (IN 213), a regra final infralegal: exercício da delegação do art. 74, *caput*, da MP 2.158-35

Pouco mais de 1 (um) ano após a edição da MP 2.158-35, o art. 74 foi regulamentado pela Instrução Normativa 213, de 07.10.2002 (IN 213), editada pela Secretaria da Receita Federal.

Segundo os arts. 1.º e 7.º, ambos da IN 213, os lucros auferidos no exterior, pelas empresas brasileiras, por intermédio de filiais, sucursais, coligadas ou controladas, estarão submetidos à tributação no Brasil por meio da adição do resultado positivo de equivalência patrimonial, o que também vem sendo objeto de questionamento perante nossos tribunais.

4. INSTABILIDADE INTERPRETATIVA DO ART. 74 DA MP 2.158-35 NO STF E NO STJ E IMPORTÂNCIA DA EXPERTISE DO CARF NA ESTABILIZAÇÃO DO SENTIDO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS: MISSÃO INSTITUCIONAL, EQUÍVOCO DO TEMOR E RELEVÂNCIA DA DEFINITIVIDADE DAS DECISÕES NA ESFERA DO PAF

Em 21.12.2001, logo após a inserção do art. 74 na MP 2.158-34/2001, a Confederação Nacional da Indústria ("CNI") ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade ("ADI 2588") perante o STF, para questionar a constitucionalidade desse dispositivo e do § 2.º do art. 43 do CTN, incluído pela LC 104/2001. Em síntese,

argumentou a CNI que para a incidência do Imposto de Renda, o lucro das empresas coligadas e controladas no exterior deveria estar disponível para a empresa brasileira. Além disso, o art. 74 também ofenderia os princípios da anterioridade e irretroatividade ao dispor sobre a tributação dos "lucros" auferidos no próprio ano de 2001. Colateralmente, contestou ainda a ausência de relevância e urgência da matéria tratada por Medida Provisória (art. 62 da CF/1988).

A ADI 2.588 foi distribuída para relato da Min. Ellen Gracie, que proferiu seu voto em 05.02.2003, no sentido de que a disponibilidade jurídica da renda só existiria para as controladas no exterior. Para as coligadas, tal disponibilidade só se daria quando da efetiva remessa desses lucros à empresa brasileira ou por ocasião da deliberação dos órgãos diretores da coligada sobre a destinação dos lucros do exercício. Em nome de tais argumentos, julgou inconstitucional a expressão "ou coligada" contida no art. 74 da MP 2.158-35/2001, por ofensa ao art. 146, III, da CF/1988, que reserva à Lei Complementar a definição dos fatos geradores de tributos.

Após seu pedido de vista, o Ex-Min. Nelson Jobim proferiu seu voto em 09.12.2004, julgando constitucional a disponibilização automática de lucros instituída pelo art. 74 da MP 2.158-35/2001, mas, diferentemente da Min. Ellen Gracie, não adotou premissas relativas ao conceito de disponibilidade jurídica e o poder de controle da empresa brasileira sobre a empresa estrangeira, aduzindo os seguintes argumentos: (i) por meio do método de equivalência patrimonial ("MEP") o lucro auferido pelas coligadas e controladas é automaticamente registrado na contabilidade (balanço patrimonial e demonstração de resultados do exercício) da controladora ou coligada brasileira, independentemente de efetiva distribuição, o que inclusive reflete no valor das ações dessa última e é considerado na apuração de seu próprio valor patrimonial. Afirmou, ainda, que (ii) a partir de 1995, a legislação tributária foi recorrentemente alterada para combater a elisão fiscal, verificada principalmente nas empresas brasileiras com controladas e coligadas no exterior, tendo o sistema sido aperfeiçoado pela LC 104 e pela MP 2.158-34/2001, donde se abandonou a disponibilização financeira e adotou-se a disponibilização econômica. Por fim, rebatendo os argumentos da Min. Ellen Gracie, afirmou que a apuração de acréscimo patrimonial pela empresa brasileira independe de eventual controle dessa sobre a investida estrangeira.

Seguiu-se ao voto do Min. Nelson Jobim o voto do Min. Marco Aurélio, julgando procedente a ADI, para emprestar ao art. 43, § 2.º, do CTN interpretação conforme à Constituição, excluindo alcance que resulte em desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Note-se

que, diferentemente do Min. Nelson Jobim, a disponibilidade econômica da renda não pode ser dissociada da ideia de disponibilidade financeira. Além do mérito, o Min. Marco Aurélio também julgou inconstitucional a utilização de Medida Provisória em face da ausência dos requisitos de relevância e urgência, denotados pelo decurso do prazo de mais de 4 (quatro) anos de sua edição, à época de seu voto (28.09.2006). Com exceção dessa última parte relativa ao instrumento legal de medida provisória, o Ex-Min. Sepúlveda Pertence acompanhou o Min. Marco Aurélio.

Ao contínuo, em 25.10.2007, seguiram-se os votos do Min. Ricardo Lewandowski e Eros Grau. O Min. Ricardo Lewandowski seguiu a linha dos votos dos Min. Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, dando interpretação conforme à Constituição. O Min. Eros Grau, por outro lado, houve por bem acompanhar o voto do Min. Nelson Jobim.

Em 17.08.2011, o Min. Carlos Ayres Britto, que havia pedido vista após o voto do Min. Eros Grau, proferiu sua decisão no sentido de julgar improcedente a ADI, tanto quanto à questão formal (edição de medida provisória) quanto ao mérito. No mérito, argumentou que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 foi inserido no contexto das regras "CFC" (*Controlled Foreign Corporation*) e, por isso, não se poderia ignorar o fato de que os lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior repercutiriam positivamente na empresa brasileira (controladora ou coligada). Ademais, afirmou que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 efetivou a migração do sistema de tributação em bases universais (que utilizava o regime de caixa) para outro sistema, também de tributação em bases universais, porém com o uso do regime de competência, similarmente ao argumentado pelo Min. Nelson Jobim quanto à disponibilidade econômica *versus* a disponibilidade financeira da renda.

Na mesma ocasião em que proferido o voto do Min. Ayres Britto (17.08.2011), julgou procedente a ADI o Min. Celso de Mello, sob argumentos similares ao do Min. Marco Aurélio – exclusão de qualquer interpretação do art. 43, § 2.º, que resulte na desconsideração da efetiva aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda – além de ter afirmado que as controladas e coligadas possuem personalidade jurídica distinta da empresa brasileira.

Por fim, também na mesma sessão de 17.08.2011, o Min. Cezar Peluso votou pela constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/2001 apenas quanto às controladas e coligadas em que a empresa brasileira tenha investimentos considerados relevantes, nos termos dos arts. 247 e seguintes da Lei das S/A (Lei 6.404/1976), ou seja, reconhecidos contabilmente pelo MEP. Para o Min. Peluso, é o registro contábil da variação

positiva do investimento avaliado pelo MEP que figura como elemento de conexão entre o lucro produzido no exterior e a pessoa jurídica localizada no Brasil, aumentando-lhe o patrimônio e, assim, atendendo ao princípio da capacidade contributiva. Nessa ocasião, os autos foram remetidos ao Min. Joaquim Barbosa, licenciado à época.

A instabilidade interpretativa do art. 74 da MP 2.158-35/2001 presente no placar de 5 x 5 no STF (os Min. Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello e parcialmente a Min. Ellen Gracie decidiram pela procedência da ADI e os Min. Nelson Jobim, Eros Grau, Carlos Ayres Britto, Cezar Peluso e parcialmente a Min. Ellen Gracie julgaram improcedente a ADI) tem sido, inclusive, reconhecida pelo STJ, conforme trecho da Ementa do Acórdão proferido no Recurso Especial 983.134:[19]

> TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA. ARTS. 43, § 2.º, DO CTN E 74 DA MP 2.158-35/2001.
>
> (...)
>
> 8. Pelos votos já proferidos na ADIn, tem-se uma noção de como é tormentosa a questão em torno da constitucionalidade do disposto no art. 74 da MP 2.158-35/2001. Há voto no sentido inconstitucionalidade apenas quanto às empresas coligadas (Min. Ellen Gracie); votos pela total constitucionalidade do dispositivo (Ministros Nelson Jobim e Eros Grau); e votos pela sua total inconstitucionalidade (Ministros Marco Aurélio , Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski).
>
> (...)

Mas os debates nem de longe se encerram nas disputas travadas perante o STF e o STJ. A edição do art. 74 da MP 2.158 desconsiderou a existência de coligadas e controladas em países com os quais o Brasil assinou Tratado para evitar a Dupla Tributação ("TDT") e que, portanto, as regras de disponibilização automática de lucros não poderiam ser aplicadas. Diante dessa variável, o Fisco brasileiro passou a desconsiderar as coligadas e controladas situadas em países com os quais o Brasil possui TDT sob o vago e impreciso argumento relativo à existência ou não de "substância" dessas empresas. Esse argumento foi aplicado indiscriminadamente a diversos contribuintes, para alcançar as controladas ou coligadas estabelecidas em países sem TDT assinado com o Brasil.

---

19. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 983.134, rel. Min. Castro Meira. Disponível em: http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=983134&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO. Acesso em 15.03.2014.

Um segundo debate levado ao CARF originou-se da aplicação dos arts. 7.º ou 10 do TDT-Modelo da OCDE. O art. 7.º aplica-se aos lucros auferidos no exterior pela controlada ou coligada e, nessa qualidade, só seriam tributáveis fora do Brasil. O art. 10, por ser aplicável aos dividendos, permite a tributação em ambas as jurisdições. Assim, considerando que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 dispõe sobre os lucros auferidos no exterior (e não sobre os dividendos distribuídos ao Brasil), o art. 7.º (ou equivalente) dos TDTs teriam o condão de afastar a disponibilização automática dos lucros.[20]

Um terceiro debate, tão inconclusivo quanto os outros dois descritos acima, diz respeito à interpretação do termo "controlada" previsto no art. 74 da MP 2.158-35/2001: a disponibilização automática de lucros alcançaria as controladas indiretas por meio da controlada direta (atendendo ao disposto no art. 1.º, § 6.º, da IN 213/2002, que obrigava empresas brasileiras a consolidar os resultados das controladas indiretas na controlada direta) ou alcançaria diretamente o lucro das controladas indiretas, o que implicaria ignorar a empresa localizada em jurisdição que possua TDT com o Brasil?

É interessante notar a profundidade e, ao mesmo tempo, a concretude com que tais debates chegaram ao CARF, diferentemente do Judiciário. Isso porque a missão do CARF é julgar casos concretos, servindo como órgão de calibração do sistema, encontrando soluções jurídicas adequadas para casos concretos, outorgando racionalidade, coerência, corrigindo os excessos formalistas na aplicação da legislação tributária, e não servir de instância de autolegitimação dos interesses do Estado de plantão.

Não se pretende, nessa lógica e seguindo esses diretivos, que o CARF atue contra a Receita Federal. O CARF é composto de *experts* justamente para encontrar e corrigir os excessos de poder perpetrados nos atos individuais de aplicação do direito (autos de infração). Ao agir no julgamento de questões concretas, o CARF exerce a oportunidade de realizar o controle interno da aplicação da legislação tributária, retroalimentando a Administração Pública no sentido de realizar o interesse público funcional (interpretar e aplicar a legislação tributária).

Ao atuar como órgão diretivo da ação dos auditores da Receita Federal, o CARF oferece inestimável serviço público ao cidadão-contribuinte, já que aclara imprecisões da legislação tributária, elimina a "contenciosidade" do sistema, ganhando força e credibilidade institucional, ao mesmo tempo que identifica a solução para o caso concreto.

---

20. MUSA, Simone Dias. Uma visão desenvolvimentista para a tributação internacional no Brasil, Col. "Tributação & Desevolvimento", coordenada por Eurico Marcos Diniz de Santi. Quartier Latin, p. 731.

Desta forma, é absolutamente equívoca a racionalidade e o temor de o CARF produzir matérias julgadas que vão de encontro às decisões do Poder Judiciário: quando isso acontece é sinal de que o CARF está assumindo e cumprindo sua derradeira missão institucional, estancando problemas com critérios técnicos, colaborando com a indesejada contínua proliferação da litigiosidade na esfera do Judiciário, que retroalimenta e coloca em xeque a própria existência e necessidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A missão do CARF é estancar e resolver os litígios no CARF, e que, uma vez resolvidos, não subirão ao Judiciário.

Se a função do CARF fosse tão somente homologar e legitimar as autuações pretendidas pela Receita Federal, seria um órgão com função estatal redundante e desnecessária: seria a autodestruição do CARF abdicar de sua função de correção e contraste aos atos que formalizam o crédito tributário.

E tudo isso, sempre, sem qualquer prejuízo na arrecadação e na manutenção de recursos ao Estado. Afinal, o exercício da competência tributária pelo Estado é poder incontrastável. Sempre o Estado poderá incrementar a arrecadação mediante o aumento de alíquota ou pela criação de novos tributos: basta respeitar as regras do jogo da legalidade. O que não vale é quem tem a prerrogativa de criar a lei (Estado) aproveitar-se das zonas cinzentas e obscuras da lei que ele mesmo cria, em benefício próprio.

Cabe, portanto, legitimamente ao CARF, por expertise e competência estatutária, resolver as distorções geradas pela interpretação da MP 2.158 e que a IN 213 pretendeu eliminar. Aqui já não importa o certo ou errado, o bem ou o mal. Espera-se a melhor solução institucional para o Estado brasileiro, cujo problema central, já advertiu Richard Bird, não é arrecadação, matéria em que somos campeões e modelos mundiais: nosso desafio é fortalecer nossas instituições. A idoneidade e legitimidade das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é interesse público inalienável e intangível, porque não tem preço.

5. DEZ CONCLUSÕES INSTITUCIONAIS

C.1. O atual estágio da discussão judicial e administrativa sobre a legalidade de um passivo bilionário entre o Fisco Federal e as 10 maiores empresas nacionais de capital aberto revela a completa corrupção sistêmica do direito, confirmando a indiscutível desatualização e provisoriedade da legislação sobre tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior. Essa situação demanda a definitiva regulamentação dessa matéria pelo Poder Legislativo, mediante lei efetiva que trate dos efeitos e das idiossincrasias geradas pelas múltiplas teses jurídicas e desencontrados balões de ensaio interpretativos que envolvem o art. 74 da MP 2.158-35.

C.2. Tal situação revela os limites e a dificuldade do direito em manter autonomia referencial com decisões genuinamente fundamentadas em critérios normativos perante interesses formalizados em autos de infração que alcançam a cifra de bilhões de reais. No atual ambiente institucional do Poder Judiciário, marcado pelas denúncias do Conselho Nacional de Justiça ("CNJ") sobre corrupção e corporativismo, qual juiz, desembargador ou ministro encontrará conforto e tranquilidade para julgar a legalidade de autos de infração que envolvem R$ 134,4 bilhões (em grande parte vinculados ao problema da legalidade da MP 2.158-35 e da constitucionalidade do § 2.º do art. 43 do CTN, veiculado pela LC 104)?

C.3. Por outro lado, o ativismo da Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN), defendendo os interesses arrecadatórios do Fisco Federal, exibindo invejável dedicação e competência técnica, também tem colaborado para aumentar o maniqueísmo sobre o contencioso que envolve a matéria da tributação das coligadas e controladas no exterior. Diante de uma "legalidade" incerta, marcada pela pluralidade de teses e ajustes interpretativos sobre o mesmo texto provisório (MP 2.158-35), assiste-se à simples defesa da presunção de legalidade dos atos administrativos (autos de infração) como se fossem, desde logo, sagrado dinheiro público, em desrespeito aos procedimentos legais de garantia, constituição e execução dos créditos tributários.

C.4. Desta forma, diante de indiscutível incerteza legal, marcada pela insegurança dos contribuintes e do próprio Poder Judiciário, muito bem sinalizada pelo empate técnico de 5x5 da ADI da CNI, no STF, a própria Administração Tributária e seus agentes fiscais encontram-se na contingência de, na dúvida, lavrar os autos de infração, delegando para o processo administrativo (e ulterior processo judicial) a derradeira decisão sobre a legalidade e subsistência das autuações.

C.5. Tal circunstância vem gerando gravíssimas consequências institucionais, colocando em xeque os procedimentos tradicionais de legitimação do direito. De um lado, restringe e limita silenciosamente, de forma oblíqua e dissimulada, garantias constitucionais como a via do mandado de segurança (art. 5.º, LXIX, da CF), pois pune os contribuintes que, legitimamente e com abundantes razões, optaram pela via do Judiciário – e registre-se, inicialmente, com grande êxito – para garantir seu direito líquido e certo, mas que, agora, veem-se tolhidos em seu direito ao processo administrativo em razão da aplicação com desvio de finalidade da regra de "concomitância".

C.6. A regra de "concomitância", com lastro legal no art. 38 da Lei 6.830/1980, foi criada para evitar a concorrência entre o processo de

execução da dívida ativa e outras ações judiciais sobre o mesmo crédito tributário. Foi estendida para evitar manobras que se aproveitavam da impugnação administrativa para suspender a exigibilidade, mas que, ao mesmo tempo, em paralelo, buscavam a tutela do Poder Judiciário para desconstituir autos de infração previamente lavrados. Contudo, o que se assiste hoje é ao uso da regra de concomitância para coibir o uso legítimo do mandado de segurança preventivo contra veículos legais marcados mais por fumaça do que por bom direito: assim, o contribuinte, primeiramente, obtém liminar favorável perante a alegação de inconstitucionalidade da MP 2.158-35; depois o Fisco lavra auto de infração sem multa para prevenir a decadência, instaura-se o processo administrativo de constituição definitiva do crédito tributário para, ato contínuo, surgir a PGFN alegando concomitância entre as vias administrativas e judiciais sob coação e uso indevido do Ministério Público Federal. Ou seja, agora, está proibido o uso do mandado de segurança preventivo contra ato ilegal, protegendo direito líquido e certo, sob pena de se perder o direito à expertise da via cognitiva do processo administrativo fiscal.

C.7. Merece destaque esse uso indevido do Ministério Público Federal para coagir julgadores administrativos tributários de 1.ª e 2.ª Instâncias. Diante de um direito tributário penal que não funciona (afinal ninguém é preso no Brasil por crime fiscal), não tem eficácia social nem jurídica e é desprezado pelo próprio sistema legal que admite a extinção da punibilidade pelo pagamento do "tributo" devido, pelo STF que exige o termo final de todas as vias administrativas, inviabilizando a consecução do processo penal que acaba sofrendo a prática da prescrição intercorrente, e pelo próprio Ministério Público Federal que não consegue dar curso e efetividade às denuncias fiscais penais contidas em quase todos autos de infração, a Procuradoria da Fazenda Nacional parece haver encontrado uma forma útil e prática de trabalhar: uso da violência simbólica, mediante a coação e o medo que o imaginário sobre o Ministério Público Federal provoca nos funcionários públicos e nos agentes fiscais. Assim, basta a Procuradoria da Fazenda peticionar para a Receita Federal ou para o CARF, alegando o descumprimento "legal" da "regra de concomitância", e requerer expedição de ofício ao Ministério Público Federal, para que se obtenham os efeitos pretendidos: diante da completa incerteza do que é legal, quem tem coragem de enfrentar o Ministério Público Federal?

C.8. No plano legal, confirma-se o cenário dessa comédia de erros no processo narrativo dos suportes legais que confundem contribuintes, Fisco, CARF e Poder Judiciário, consolidando a dúvida da *mens legis* (letra da

lei) pela *volunta legis* (na intenção da lei). O plano da aplicação do direito, como não poderia deixar de ser, espelha a comédia de erros do processo narrativo legal, pautando-se pela busca quase desesperada do Fisco e da PGFN por argumentos administrativos que atropelam os procedimentos legais, orientando a adulteração das motivações iniciais da autuação e ferindo a vinculação do PAF aos pilares do Estado de Direito. Esse jogo de "vale tudo" começa com a bola nos pés do contribuinte, que é obrigado a orientar seus negócios internacionais perante uma legislação inconsistente e que ninguém entende (daí a motivação legítima para a impetração de mandado de segurança preventivo, pois em ambiente que se exigia legalidade, havia absoluta falta do bom direito), situação que induziu as multinacionais brasileiras, na busca por segurança jurídica, a organizarem-se concentrando seus investimentos em países aparentemente protegidos por tratados internacionais contra dupla tributação.

C.9. Nesse plano de aplicação do direito e sem qualquer preocupação com a ideia de "*fair play*" que a noção de Estado de Direito exige, observa-se o Fisco e a PGFN perseguindo tais operações das empresas brasileiras no exterior – bem ao estilo da incansável perseguição do inspetor Javert ao protagonista Jean Valjean, no clássico *Os miseráveis*, de Victor Hugo – de diversas maneiras, mediante argumentos que sofrem mutações em função do tempo e da oportunidade: primeiro, houve a tentativa indiscriminada de atacar a substância das controladas e coligadas localizadas em jurisdições com as quais o Brasil tem celebrado TDT; depois, iniciou-se a eterna e infrutífera discussão sobre o sentido e alcance dos arts. 7.º e 10 desses tratados internacionais, em torno da imprecisão das expressões "distribuição de dividendos", "lucros das empresas" e "distribuição ficta de lucros"; na sequência, passou-se a discutir e a lavrar autos de infração (ou alterar a motivação de procedimentos administrativos já em curso) para o novo debate sobre o termo "controlada" previsto no art. 74 da MP 2.158-35; e, enfim, verificamos a prática da alegação da "regra de concomitância" em combinação com o uso da violência simbólica, mediante intervenção do Ministério Público Federal, para eliminar a discussão administrativa e garantir o depósito desses bilhões de reais no fluxo de caixa do tesouro nacional.

C.10. A conclusão que se impõe é que esse cenário de incerteza e dúvida tem sido fértil para semear a arbitrariedade e a insegurança que se instauram nos limites do direito. Aqui, falta direito, faltam critérios legais, falta legalidade. A Constituição Federal de 1988 não permite inibir garantias como o Mandado de Segurança, nem autoriza o Fisco ou a PGFN a agirem tal qual o Inspetor Javert, em prol da arrecadação a todo custo.

Nem se autorizam os desvios de finalidade da regra de concomitância. Tampouco o direito parece oferecer apoio ao uso enviesado do prestígio do Ministério Público Federal para forçar decisões administrativas onde a legalidade é precária. Aqui onde o direito exibe notoriamente seus limites, sobra e falta espaço para ação do Poder Legislativo diante da precariedade da MP 2.158-35: poderia ele regulamentar os efeitos de todo esse imbróglio que perdura nesses últimos dez anos, e, o melhor de tudo, sem prejuízo do Fisco: afinal, na prática, a MP 2.158-35 acabou funcionando como eficiente expediente que diferiu a tributação dos lucros auferidos no exterior (ou seja, sua disponibilização, fato gerador do IR e da CSLL), o que evita a decadência, não trazendo prejuízos para o erário. Falta, apenas, a luz e os critérios legais que essa importante matéria demanda para o futuro das empresas nacionais.



5

PRINCÍPIO DA COMODIDADE FISCAL: "NA DÚVIDA, LANÇAR PARA VER NO QUE VAI DAR"

Estudo de Caso:

"Lançamento por arbitramento" em casos abusivos, delegando o ônus da autuação para o contencioso artificial

O Problema de Kafka é o de descobrir o ponto de intersecção do particular no geral, do indivíduo no todo. Revelar a vocação específica de cada um e o seu verdadeiro lugar no seio da comunidade, e agir segundo a lei que lhe designa essa situação. "Creio diz o agrimensor, que há aí duas coisas a distinguir: primeiro, o que se passa no âmbito dos serviços e a propósito do que os serviços podem pensar isto ou aquilo, a seu grado; e, segundo, a minha própria pessoa, a minha pessoa real, eu, que existo fora das repartições e que as repartições ameaçam de um dano, o qual seria tão insensato que eu não posso permanecer na realidade desse perigo". Para além de toda a "burocracia", terrestre ou celeste, o que Kafka quer "salvar" é a particularidade de cada um: "Deus não é acessível senão pessoalmente. Todo o ser humano tem a sua vida própria e o seu próprio Deus. Seu defensor e seu juiz. Os sacerdotes e os ritos não são senão as muletas da alma a caminho da paralisia".

("O castelo", de Franz Kafka, 1922, análise e citação, respectivamente, de Roger Garaudy e Gustav Janouch)

1. BUROCRACIA E O "PRINCÍPIO DA COMODIDADE TRIBUTÁRIA": A FACILIDADE DE ARRECADAR NÃO PODE SE SOBREPOR À VINCULAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA EM APURAR E PROVAR A OCORRÊNCIA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Sob a lógica do "princípio da comodidade tributária", o Fisco não precisa provar para acusar o contribuinte. É o contribuinte que, acusado sem provas (pela inversão do ônus da prova), tem que provar situação jurídica que é da esfera de competência do Fisco dispor.

Nessa cômoda racionalidade, o contribuinte cumpre suas obrigações tributárias, muitas vezes incorrendo em custos de adequação para facilitar a atividade da fiscalização, os quais, na verdade, deveriam ser suportados pelo Estado (*e.g.*, preenche dezenas de declarações, elabora relatórios, balanços, livros contábeis, mantém setores repletos de funcionários especializados em *compliance* tributária etc.). Não obstante, ainda fica sujeito à ulterior autuação em decorrência da ineficiência da fiscalização do Poder Público, que, não raro, não empreende todos os esforços possíveis para realizar sua atividade e, quase sempre, limita-se a procurar ilícitos para punir, em vez de auxiliar o contribuinte no correto cumprimento da legislação.

O economista do BNDES e pesquisador da Fundação Getulio Vargas ("FGV") José Roberto Afonso, especialista em questões relativas à responsabilidade fiscal e reforma tributária, observa que:

> *Um problema aqui é a visão tosca de que o desempenho tributário deve ser medido pelo tamanho da arrecadação e, especialmente, pelo seu crescimento. Ora, ensinam manuais, experiências internacionais, arrecadar mais não é necessariamente arrecadar melhor. Porém isso tem sido ignorado no Brasil, dada a permanência imposta pelo ajuste fiscal promovido desde 1999, basicamente sustentado pelo aumento da carga tributária, nas três esferas de governo. Não adianta arrecadar muito, cada vez mais, sem se preocupar de quem e como se arrecada, com as repercussões econômicas e sociais dessa cobrança. É preciso vencer o princípio da comodidade tributária.*[1]

Fernando Rezende, ex-presidente do Instituto de Pesquisas Econômicas Avançadas ("IPEA") e professor da Escola de Economia de São Paulo da FGV, também já alertou para a existência de um novo "princípio" imperando no sistema tributário e regendo a relação Fisco-contribuinte – o "princípio da comodidade tributária":

---

1. Comentários ao paper de Sulamis Dain sobre Reforma Tributária. *Econômica – Revista da Pós-Graduação em Economia da UFF*, Rio de Janeiro, vol. 7, n. 2, p. 321.

> *A proliferação de regimes simplificados de arrecadação ocorreu à sombra de um novo "princípio" tributário, o da comodidade, pelo qual o melhor imposto é o mais fácil de arrecadar. Por ele, o sistema tributário pode ser revestido de uma capa aparentemente moderna, mas estabelecem-se regras de cobrança que o desvirtuam, em prejuízo da competitividade da economia e da proteção do contribuinte.*[2]

Embalado pelo movimento iniciado com as colônias de exploração, o Estado brasileiro tem, historicamente, retratado seu modelo fiscal extrativista[3] apoiado no "princípio" da comodidade tributária, que vem travestido nas diversas modalidades de obrigações acessórias e nas presunções que, considerado o onipotente agente arrecadador, servem a tais objetivos.

Não se defende que presunções como o arbitramento de lucros deixem de ser utilizadas pelas Autoridades Fiscais. De fato, elas são úteis quando é impossível aferir a real grandeza econômica dos fatos jurídicos tributários. Mas se existem dados que permitem conhecer a verdade material, a facilidade de arrecadar não pode se sobrepor ao dever de esgotar os meios de fiscalização disponíveis para cobrar os tributos de modo compatível com os fenômenos econômicos sobre os quais incidem.

Exigir que o ato administrativo de arbitramento seja apoiado por robusto corpo probatório é apenas demandar que o Estado cumpra seu papel e exija apenas valores que forem comprovadamente devidos pelo contribuinte, ou que os arbitre apenas quando de outro modo não for possível o conhecimento da base de cálculo tributável. A atividade do agente fiscal é vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, no entanto sua obrigatoriedade não esquiva a atividade fiscalizatória dos deveres de agir de maneira diligente, responsável e exaustiva.

---

2. REZENDE, Fernando. *Integração Regional e Harmonização Tribu*tária: a perspectiva brasileira. p. 22. Disponível em: http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=831634. Acesso em 16.03.2014.

3. Entende-se por *Extrativismo fiscal* a dinâmica pela qual o Estado utiliza a lei como instrumento de força para extrair riquezas da sociedade. Cria-se um ciclo vicioso e autista, em que a lei é utilizada como instrumento de poder de arrecadação de tributos, mas sem qualquer contrapartida jurídica. Paga-se tributo porque a Constituição autoriza, a lei prescreve e o Auto de Infração determina: é o império do direito com o obsessivo objetivo de arrecadar. ACEMOGLU, Daron et al. The Colonial Origins of Comparative Development: An Empirical Investigation. *The American Economic Review*, vol. 91, n. 5 (Dec., 2001), p. 1369-1401. Disponível em: <http://economics.mit.edu/files/4123>. Acesso em 16.03.2014.

1.2. Extrativismo fiscal: razões históricas que explicam – mas não justificam – a pretensa transferência do ônus de fiscalização do Estado para o contribuinte

Kamer Daron Acemoglu – professor de Economia Aplicada do Massachusetts Institute of Technology ("MIT") e vencedor do John Bates Clark Medal, prêmio dirigido a jovens economistas entre 30-40 anos e considerado o segundo mais importante prêmio mundial na área de Economia – em denso estudo empírico sobre as origens coloniais e os efeitos no desenvolvimento econômico conclui que diferentes tipos de colonização implicam distintos desenhos institucionais. De um lado, nas origens de países como os Estados Unidos, o Canadá e a Nova Zelândia, encontramos colônias de povoamento em que o Estado surgiu a partir da ordem social, e que se tornaram modelos do respeito às instituições, à propriedade e à ideia de Estado de Direito. De outro, tantos outros países da África e da América Latina que funcionaram como colônias de exploração, em que o Estado surgiu, artificialmente, de cima para baixo, com o único objetivo de extrair riquezas sob o domínio da força da metrópole, configurando o que Acemoglu denomina extrativismo fiscal: sistema impositivo em que o Estado utiliza a lei como instrumento de força para extrair riquezas da sociedade, submetendo os cidadãos ao risco da expropriação, desrespeitando o direito de propriedade e a ideia de Estado de Direito.

Extrativismo fiscal é o regime em que o Estado submete Sociedade e Economia num ciclo vicioso e autista em que a lei é utilizada como instrumento de poder de arrecadação de tributos. Não se paga tributo para exercer direito sobre a prestação de serviços públicos. Paga-se porque a Constituição autoriza, a lei prescreve e o Auto de Infração determina: é o império do direito com o obsessivo objetivo de arrecadar.[4]

Em seu extremo, o Extrativismo Fiscal culmina em desenhos legais abusivos por meio dos quais os serviços públicos que deveriam ser realizados pelo Estado e para o contribuinte que paga tributos tornam-se ônus do contribuinte: este, diante da omissão do Estado, torna-se obrigado a prestar tais serviços e, agora, sob a pressão do poder de polícia do Fisco. É a perfeita conjunção da omissão de prestar serviço público cumulada com o abuso de poder de constituir o crédito.

Apesar de nossa herança histórica e da perpetuação de um regime de extrativismo fiscal, é preciso evoluir. Nesse sentido, as diretrizes da doutrina do Direito e Desenvolvimento são valiosas para a identificação do

4. SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Extrativismo Fiscal e limites da legalidade nas operações de importação: A ameaça do planejamento tributário às avessas*. p.11.

melhor desenho para as nossas instituições diante dos problemas práticos por nós enfrentados.

No Brasil, utiliza-se a arrecadação para extrair o máximo de riquezas do contribuinte, em uma lógica contrária ao Estado de Direito, no qual o contribuinte paga seus tributos na medida das contraprestações governamentais que recebe.

Trata-se, portanto, de nítido problema institucional. Contudo, instituições nada mais são que criações humanas. Logo, são falhas e mutáveis. Reconhecer a nossa falha institucional, que consiste nessa lógica perversa de tributação, é um primeiro passo para a resolução de nossos problemas.

2. DESCRIÇÃO DO CASO CONCRETO E DELIMITAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO: USO INDEVIDO E ABUSIVO DO LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO

Após procedimento fiscal, a Delegacia Especial da Receita Federal de Maiores Contribuintes lavrou quatro autos de infração em face da EMPRESA K de capital aberto, optante da sistemática do Lucro Real (trimestral), que atua na revenda de eletrodomésticos, eletrônicos e móveis.

A DEMAC procedeu ao arbitramento dos lucros da EMPRESA K, com base no fato de terem sido enviadas cinco intimações à companhia solicitando a apresentação de documentos, a qual teria supostamente se negado a atender às requisições.

Segundo a Autoridade Fiscal:

> Considerando a *opção feita pela empresa por não atender às várias Intimações e solicitações da Secretaria da Receita Federal do Brasil* para prestar esclarecimentos, apresentar documentos, livros contábeis e fiscais, não restou outra alternativa do que a aferição do Lucro pelo arbitramento, dada a *voluntária indisponibilização dos documentos comprobatórios* do Lucro declarado...
>
> (...)
>
> Fica *previsível a intenção da empresa* em apresentar sua escrituração contábil em sede de impugnação, *tentando se beneficiar de sua indolência,* e por que não dizer *de sua própria torpeza...*
>
> (...)
>
> É lícito que qualquer empresa promova esforços na busca de recolher menos impostos, mas a maneira adotada pela EMPRESA K fala da sua forma rudimentar de alcançar esse objetivo, trazendo prejuízos para a sociedade, o que não se coaduna com uma empresa moderna, consciente de sua responsabilidade social.

A partir disso exigiu, em cada autuação separadamente, o recolhimento de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica ("IRPJ"), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), Contribuição ao Programa de Integração Social ("PIS") e Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social ("Cofins") que, somados, alcançam cerca de R$ 1,2 bilhão de reais.

Todas as autuações foram impugnadas pelo contribuinte. Os autos de IRPJ e de CSLL, por terem sido lavrados diretamente em razão do arbitramento. De outro lado, os autos de PIS e Cofins, embora não sejam resultado direto do arbitramento, só foram lavrados em razão dos reflexos por ele causados. O objeto do presente Estudo é apenas o arbitramento de lucros praticado nos autos de infração de IRPJ e CSLL, objetos do respectivo processo administrativo.

Na impugnação aos autos de IRPJ e CSLL, a EMPRESA K alegou, em suma, entre outros argumentos, que:

(i) A documentação solicitada sempre existiu e não houve negativa deliberada às requisições da fiscalização;

(ii) O domicílio fiscal da empresa havia sido transferido do Rio de Janeiro/RJ para São Caetano do Sul/SP, fato este de conhecimento da fiscalização;

(iii) A EMPRESA K é companhia de capital aberto, listada na bolsa de valores nacional e em bolsas estrangeiras. Portanto, é obrigada a produzir e disponibilizar detalhados relatórios informando sua situação fisco-contábil, muitos deles disponíveis, inclusive, na internet e em outros órgãos públicos, como a Comissão de Valores Mobiliários ("CVM");

(iv) A EMPRESA K possui setor específico e estruturado com profissionais aptos a auxiliar e disponibilizar informações fiscais de modo a facilitar o relacionamento e o trabalho de fiscalização das Autoridades Fiscais, não havendo motivos para supor que houve intenção de não atender à fiscalização;

(v) A fiscalização não fez uma única visita à sede da empresa no interior de SP. Seria razoável supor que se houvesse emprego de maiores esforços para obter as informações desejadas, em atenção ao princípio da verdade material, o arbitramento não seria necessário;

(vi) O arbitramento é cabível apenas em situações extremadas, quando revelada a absoluta impossibilidade de aferição do lucro real, e, no caso específico do art. 530, III, do RIR/1999 quando há efetiva "recusa" para a disponibilização dos documentos solicitados;

(vii) O que se verifica por parte da Fiscalização é a tentativa de aplicação indevida da Súmula 59/CARF. Ocorre que todos os acórdãos que lhe

deram origem referem-se a situações distintas do caso concreto, reforçando a improcedência da autuação;

(viii) Mesmo já tendo ocorrido o arbitramento, é direito do contribuinte obter avaliação pormenorizada dos documentos apresentados juntamente às impugnações, conforme dispõe o art. 148 do CTN,[5] motivo pelo qual requereu a realização de perícia sobre a documentação acostada aos processos.

Na primeira instância administrativa, a Turma da DRJ proferiu decisão dando provimento parcial à impugnação, reduzindo modestamente a cobrança para os valores relativos a tributos e multa. A redução ocorreu devido ao entendimento da DRJ sobre a ilegalidade da cobrança de certas multas cumuladamente. Porém, não houve afastamento do arbitramento.

A DRJ limitou-se a afirmar que *"as circunstâncias do caso concreto se subsumem na hipótese legal autorizativa do arbitramento e (...) que não havia outro modo de se apurar o lucro da interessada..."*. Também decidiu que *"o arbitramento é ato administrativo definitivo, não se submetendo à condição. Assim a apresentação extemporânea da escrituração não é motivo hábil para fundamentar a revisão do lançamento..."*.

Neste estudo, demonstraremos que a interpretação isolada do inc. III do art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda distorce a racionalidade do conjunto de incisos que compõem o dispositivo, não podendo justificar a aplicação do arbitramento (relação de coordenação). Além disso, o dispositivo deve ser interpretado em harmonia com o art. 148 do CTN, norma hierarquicamente superior, com força de lei complementar, que lhe dá respaldo (relação de subordinação).

Na sequência serão expostos os problemas lógicos da "metonímia fiscal" e da "afirmação do consequente", demonstrando que a "não resposta de notificação" é condição necessária, mas não suficiente, para caracterizar a "não apresentação de documentação" e, consequentemente, ensejar o arbitramento de lucros.

Também ficará claro que as informações solicitadas pela Autoridade Fiscal sempre estiveram disponíveis e poderiam ter sido facilmente

5. "Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

acessadas por meios diversos, o que comprova não existir o pressuposto "motivo" para a prática do ato administrativo de arbitramento e torna a autuação inválida.

Em seguida, aponta-se a invalidade da autuação em razão de desvio de finalidade, vez que o arbitramento é método de cálculo subsidiário, passível de utilização apenas quando não for possível a apuração da real base tributável. Não pode ser utilizado simplesmente para inverter o ônus da prova, ou como punição por descumprimento de obrigação acessória, sob pena de se converter em ato sancionatório.

Por fim, são analisados os acórdãos que fundamentam a Súmula 59 ("Súmula 59") do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), bem como julgados do Superior Tribunal de Justiça ("STJ") e do Supremo Tribunal Federal ("STF"), os quais, em sua vasta maioria, confirmam o entendimento segundo o qual a sistemática do lucro arbitrado só é aplicável após o estabelecimento de comunicação efetiva entre Fisco e contribuinte, cabendo apenas em hipóteses extremas de inexistência, insuficência ou fraude de documentação, combinada com ação positiva da autoridade fiscalizadora (conforme a maioria dos acórdãos), a fim de coletar robusto corpo probatório que dê suporte ao ato administrativo do arbitramento.

3. ARBITRARIEDADE DA INTERPRETAÇÃO ISOLADA E DISTORCIDA DO INC. III DO ART. 530 DO RIR/1999, IGNORANDO-SE O CONTEXTO NORMATIVO DO DISPOSITIVO, QUE EXIGE O ESGOTAMENTO DOS MEIOS DE PROVA SOBRE A MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DA RENDA

O procedimento de arbitramento deve atender aos requisitos exigidos pelos arts. 47 da Lei 8.981/1995 e 1.º da Lei 9.430/1996, que se encontram consolidados no art. 530 do Dec. 3.000/1999, (Regulamento do Imposto de Renda – "RIR/1999"):

> *Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei 8.981, de 1995, art. 47, e Lei 9.430, de 1996, art. 1.º):*
>
> *I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*
>
> *II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*
>
> *a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*
>
> *b) determinar o lucro real;*

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV – o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V – o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

O arbitramento de lucros praticado no caso concreto deve ser afastado, pois a fiscalização pretende aplicar ISOLADAMENTE o inc. III do art. 530, ignorando a racionalidade do conjunto de incisos que compõem este dispositivo.

Há no art. 530 cinco critérios relevantes que se combinam sistematicamente para que seja admitida a regra do arbitramento: (i) ausência de demonstrações financeiras, (ii) ausência de escrituração fiscal (iii) evidentes indícios ou vícios de fraude na documentação, (iv) opção indevida pelo lucro presumido e (v) "deixar de apresentar" os documentos fiscais.

Diante do presente caso, em que (i') EXISTEM demonstrações financeiras idôneas, (ii') EXISTE escrituração fiscal válida, (iii') NÃO HÁ indício ou vício de fraude na documentação e (iv') HÁ OPÇÃO DEVIDA pelo regime do lucro real, NÃO HÁ SENTIDO EM APLICAR O ARBITRAMENTO pela mera ausência de resposta do contribuinte a notificações enviadas pela Autoridade Fiscal solicitando documentos.

Há uma armadilha no inc. III do art. 530. A expressão "deixar de apresentar documentos fiscais" pressupõe implicitamente que o requerido recebeu comunicação VÁLIDA/EFETIVA da respectiva solicitação, configurando por presunção o ato volitivo de "deixar de apresentar documentos fiscais".

Na verdade, o inc. III é apenas uma PORTA DE ACESSO FORMAL de que dispõe o procedimento de fiscalização para aferição de CONDUTA MATERIAL do contribuinte que demonstre: (i) AUSÊNCIA de demonstrações financeiras, (ii) AUSÊNCIA de escrituração fiscal, (iii) evidentes indícios ou vícios de FRAUDE na documentação, (iv) OPÇÃO INDEVIDA pelo lucro presumido e (v) MANIFESTA INTENÇÃO de não apresentar documentação fiscal.

O equívoco da fiscalização nos presentes autos de infração reside na conveniente suposição de que o simples silêncio às intimações é fato suficiente para utilização do regime de arbitramento, mediante aplicação isolada do inc. III. Ocorre que para o agente fiscal exercer sua atividade vinculada de forma plena, buscando a realização da legalidade em direção à verdade material dos fatos, não pode esconder-se atrás de meros expedientes formais, devendo esgotar todos os meios de prova sobre a materialidade do fato gerador da renda.

A interpretação isolada praticada pelo Fisco com relação ao inc. III do art. 530 é técnica arbitrária de interpretar a lei, pois seleciona e secciona os dispositivos que satisfazem o sentido pretendido, isolando-os do seu contexto jurídico de modo a produzir a falsa impressão de legitimação legal de interesse estranho ao ordenamento jurídico.

Portanto, o cabimento do arbitramento não depende somente da tentativa de um enquadramento míope dos fatos a uma das hipóteses previstas no art. 530 do RIR/1999, de modo ISOLADO e DISTORCIDO. O arbitramento de lucros só se justifica quando houver impossibilidade de apuração do lucro real do contribuinte fiscalizado. É obrigatório, portanto, que o resultado da omissão ou do vício da documentação implique impossibilidade de descoberta da real grandeza econômica do fato jurídico tributário, não sendo condição suficiente para o arbitramento a mera ausência de resposta a notificações postais enviadas pelo Fisco ao contribuinte.

4. EXTRAPOLAÇÃO DA COMPETÊNCIA PARA ARBITRAR: DESCONFORMIDADE ENTRE A INTERPRETAÇÃO DO INC. III DO ART. 530 DO RIR/1999 E A NORMA GERAL DE ARBITRAMENTO, DISPOSTA NO ART. 148 DO CTN

Conforme exposto no item anterior, a interpretação do inc. III do art. 530 exige consideração das relações de coordenação que regem o dispositivo: não pode a Autoridade Fiscal interpretar o inc. III isolada e arbitrariamente, fora do contexto dos demais incisos que compõem o dispositivo.

Além disso, o art. 530 como um todo deve ser interpretado considerando-se sua relação de subordinação ao art. 148 do CTN, que é regra geral, hierarquicamente superior, e que confere fundamento de validade ao art. 530 do RIR/1999.

O art. 148 do CTN, por sua vez, encontra fundamento no art. 146, III, *b*, da Constituição Federal,[6] que reserva à Lei Complementar a competên-

6. "Art. 146. Cabe à lei complementar:(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"

cia para estabelecimento de normas gerais sobre lançamento tributário. Portanto, o art. 530 do RIR/1999 deve ser necessariamente interpretado em conformidade com o art. 148 do CTN, que dispõe o seguinte:

> Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante *processo regular*, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, *ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

No presente caso, a fiscalização contrói interpretação que vai além da autorizada pelo art. 148 do CTN, extrapolando a previsão legal para a aplicação do arbitramento. Segundo o Fisco, a ausência de resposta à notificação postal enviada ao contribuinte seria causa suficiente para demonstrar omissão do contribuinte na apresentação de documentação fiscal.

Ocorre que essa interpretação extrapola os limites estabelecidos pelo art. 148 do CTN. É evidente a racionalidade do legislador acerca da aplicabilidade restrita da sistemática do lucro arbitrado, vez que há a necessidade de observância de um "processo regular" por parte das autoridades fiscalizadoras. Por "processo regular", entende-se que o Fisco é obrigado a envidar todos os esforços possíveis para obter as informações necessárias ao lançamento tributário de acordo com a sistemática original de tributação pela qual optou o contribuinte – no caso, o lucro real.

Assim, o arbitramento deve ser enxergado sob a perspectiva de que o processo administrativo fiscal e os atos de fiscalização praticados por autoridades administrativas em geral devem se pautar pela busca da verdade material.

Diferentemente do que ocorre no processo judicial, a autoridade que está realizando investigação ou julgando contenda administrativa não está *"restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado (...)"*.[7] Ou seja, independentemente das informações que tenham sido trazidas pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial.

O cabimento do arbitramento, portanto, exige demonstração, por parte do Fisco, de que a verdade material foi exaustivamente perseguida,

---

7. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 391.

o que não ocorreu no caso concreto. A interpretação ISOLADA do inc. III do art. 530 do RIR/1999, juntamente à interpretação que EXTRAPOLA A COMPETÊNCIA demarcada pelo art. 148 do CTN, desrespeita a relação de coordenação e hierarquia das normas.

5. "METONÍMIA FISCAL" E USO INDEVIDO E RETÓRICO DO FATO DA "NÃO RESPOSTA À NOTIFICAÇÃO SOLICITANDO DOCUMENTOS" COMO EQUIVALENTE AO FATO DE "NEGAR-SE A APRESENTAR DOCUMENTOS FISCAIS" *EX VI* DO ART. 530, III, DO RIR/1999: "COMER UM SACO DE PIPOCA" *NÃO É* "COMER PAPEL"!

A confusão da autuação em questão está em igualar duas proposições contíguas e relacionáveis, mas que são totalmente distintas: (i) o fato da "não resposta à notificação", e (ii) o fato de "negar-se a apresentar documentos fiscais".

Flagramos aqui o uso abusivo e retórico da metonímia. Trata-se de figura de linguagem que consiste no emprego de uma palavra fora do seu sentido básico (do seu contexto semântico normal), por efeito de contiguidade.

Na metonímia um termo substitui outro, não porque a nossa sensibilidade estabeleça uma relação de semelhança entre os elementos que esses termos designam (caso da metáfora), mas porque há uma relação de contiguidade entre o sentido de um termo e o sentido do termo que o substitui.

Um exemplo clássico é o da expressão "comer um saco de pipoca". A expressão, em sua literalidade, significa "comer o papel do qual é feito o saco de pipoca". Mas, como todos sabemos, "comer um saco de pipoca" quer dizer "comer toda a pipoca que está contida no saco". Há uma relação de contiguidade entre a pipoca – conteúdo – e o saco – continente.

O inc. III do art. 530 do RIR/1999 não faz referência à notificação como forma suficiente de comunicação: ou seja, em momento nenhum autoriza a interpretação de que a mera ausência de resposta à notificação autoriza a aplicação do drástico regime de arbitramento:

> *o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;*

O dispositivo refere-se à conduta material de o contribuinte negar-se a "apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal". Tomar o fato da "não resposta à notificação" como equivalente ao fato de "negar-se a entregar documentos fiscais" é uma presunção não autorizada em lei. Especialmente quando se trata de aplicar o regime de arbitramento, que é outra presunção!

A "ausência de resposta a intimações" não permite associação automática com "negar-se a apresentar documentos fiscais". É possível relacionar esses fatos, mas "não responder às intimações" é apenas uma das condições necessárias para qualificar a omissão de "deixar de apresentar documentação fiscal". É necessária, porém não suficiente, dado que outras formas de comunicação figuram como possíveis e necessárias.

Portanto, NOTIFICAR O CONTRIBUINTE POR MEIO POSTAL SOLICITANDO A ENTREGA DE DOCUMENTOS E NÃO OBTER RESPOSTA NÃO SIGNIFICA QUE O CONTRIBUINTE NEGOU-SE A ENTREGAR OS DOCUMENTOS FISCAIS. O uso da notificação como pressuposto da comunicação é condição necessária para qualificar a NÃO ENTREGA DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL, mas não esgota as formas de fiscalização que a vinculação dos atos administrativos exige *ex vi* do art. 142 do CTN.[8]

6. FALÁCIA LÓGICA DA "AFIRMAÇÃO DO CONSEQUENTE" E O ERRO LÓGICO NA INTERPRETAÇÃO DO INCISO III DO ART. 530 DO RIR/1999: A NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE SOLICITANDO OS DOCUMENTOS É APENAS UMA DAS CONDIÇÕES NECESSÁRIAS PARA CONFIGURAR O FATO DE O CONTRIBUINTE "DEIXAR DE APRESENTAR DOCUMENTOS FISCAIS", MAS NÃO É CONDIÇÃO SUFICIENTE DESSA OMISSÃO

Há crimes de paixão e há crimes de lógica.[9] A Lógica é a ciência do pensamento. Se quisermos pensar corretamente é preciso, antes, saber identificar as falácias que habitam o pensamento e que comprometem nossa racionalidade.

Na presente autuação, há patente erro lógico qualificado pela falácia da "afirmação do consequente", que consiste em confundir o consequente com o antecedente, pretendendo, com a simples afirmação do consequente, concluir a verdade do antecedente. Definição:

Qualquer argumento da seguinte forma é inválido:

Se A, ENTÃO, B
ORA, afirma-se B,
PORTANTO, conclui-se A

8. "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

9. CAMUS, Albert. *O homem revoltado*. 9. ed. Rio de Janeiro: Record, 2011. p. 7.

Exemplo (1):

Se jogamos bem, ENTÃO, ganhamos.

ORA, ganhamos.

PORTANTO, jogamos bem.

EXPLICAÇÃO: este argumento é falacioso porque, mesmo que as premissas em si sejam verdadeiras, a conclusão não segue delas, já que o time poderia ter ganho porque, por exemplo, o time adversário não só jogou pior como o árbitro ajudou numa má atuação.

Exemplo (2):

Se Bill Gates fosse Presidente do Brasil, ENTÃO ele seria rico.

ORA, Bill Gates é rico.

PORTANTO, Bill Gates é Presidente do Brasil.

EXPLICAÇÃO: esse argumento é obviamente falso, pois para ser rico não é necessário ser Presidente do Brasil.

Exemplo (3):

Se chove, ENTÃO o chão está molhado.

ORA, o chão está molhado.

PORTANTO, choveu.

EXPLICAÇÃO: este argumento também é falacioso porque, mesmo que as premissas em si sejam verdadeiras, a conclusão não segue delas, já que o chão pode encontrar-se molhado simplesmente porque passou um caminhão pipa ou porque alguém jogou um balde de água sobre o chão.

Argumentos que utilizam a falácia lógica da "afirmação do consequente" – não obstante superficiais – podem parecer convincentes, como vemos no exemplo abaixo:

Se estou gripado, ENTÃO tenho dor de garganta.

ORA, estou com dor de garganta.

PORTANTO, estou gripado.

EXPLICAÇÃO: estar gripado não é a única causa de dor de garganta, portanto, a implicação não é verdadeira.

Na presente autuação, há claro uso dessa falácia, relacionando-se: (i) o fato da não resposta da notificação e (ii) o fato jurídico pretensamente qualificado de o contribuinte deixar de entregar documentos fiscais:

Se o contribuinte não quer entregar documentos fiscais, ENTÃO, o contribuinte não responde à notificação.

ORA, o contribuinte não responde à notificação.

PORTANTO, o contribuinte não quer entregar documentos fiscais.

EXPLICAÇÃO: a simples não resposta à notificação não é causa suficiente para garantir que o contribuinte não quer entregar os documentos fiscais. Pode, como no presente caso, haver simples falha na comunicação da notificação, estando os documentos à disposição do Fisco, que dispõe, além da notificação, de outras formas de obter as informações, como, por exemplo, a visita pessoal.

Se transpusermos tal raciocínio para a interpretação do inc. III do art. 530 do RIR/1999, veremos que a apresentação de documentos é condição suficiente da notificação enviada pelo Fisco: ou seja, sempre que houver apresentação de documentos pelo contribuinte, necessariamente pode-se afirmar que houve o ato de comunicação prévia qualificado pela notificação do contribuinte.

Contudo, a ausência de resposta do contribuinte à notificação enviada pelo Fisco não permite aferir que o contribuinte não quer apresentar a documentação fiscal: em verdade, a não resposta à notificação, além do fato em si, não nos dá elementos suficientes para concluir absolutamente nada.

A falácia lógica empregada pelo Fisco no caso concreto é justamente esta, relacionar falaciosamente: (i) o simples fato da ausência da resposta da notificação por parte do contribuinte, com o (ii) fato da deliberada não entrega dos documentos fiscais por parte do contribuinte. Conexão lógica impossível, mas confortável para o Fisco, pois permite ao agente fiscal aplicar o arbitramento sem fiscalizar o contribuinte pessoalmente, mediante o simples expediente de notificações postais e sem a necessidade de sair do seu gabinete da Demac.

7. NULIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO DE ARBITRAMENTO POR FALTA DE MOTIVO DO ATO QUE JUSTIFIQUE APLICAÇÃO DA HIPÓTESE LEGAL (MOTIVO LEGAL) DO ARBITRAMENTO

Motivo do ato (i) é o fato jurídico que autoriza e exige a prática de ato administrativo vinculado, mediante dado *procedimento administrativo (ii)* realizado por *autoridade competente (iii)* em conformidade com a *publicidade (iv)* exigida por lei.

Não por acaso os quatro elementos enumerados acima são os fatos jurídicos protocolares que influem positivamente na conformação jurídica do ato administrativo:[10]

(i) motivo do ato

(ii) procedimento previsto normativamente;

(iii) agente público competente; e

(iv) publicidade na forma da lei.

Agente público competente é a autoridade administrativa juridicamente habilitada para fiscalização e verificação da ocorrência do motivo do ato, para realização do procedimento e da publicidade exigidos pelo direito posto.

Procedimento é o fato jurídico que se configura com a ordenação da série de atos e fatos jurídicos que colaboram, de forma sucessiva ou instantânea, sequencial ou não, na formação do ato-fato administrativo. É perfeitamente cabível considerar os outros três elementos (a autoridade, a publicidade e a verificação do motivo do ato) como aspectos do *procedimento*.

Publicidade é o fato jurídico que se configura mediante o ato comunicacional para informar ao destinatário que a norma individual e concreta foi produzida em conformidade com os pressupostos legais. Nela, constam dêiticos da autoridade, do motivo do ato, do procedimento e da própria publicidade.

7.1. Há vício no motivo legal para a prática do ato administrativo de arbitramento: não há, portanto, arbitramento válido nem pode subsistir o crédito arbitrado

Na teoria do ato administrativo, *motivo do ato* é o "fato que autoriza ou exige a prática do ato".[11] Dentro do mundo do direito, esse "fato" só autoriza ou exige a prática de um ato administrativo se for *fato jurídico*. Todo fato, para se tornar jurídico, precisa de um fundamento legal que assim o reconheça. É o que a doutrina administrativista chama de *motivo legal*.

No direito tributário, problemas de inadequação entre o efetivo fato gerador (fato jurídico) e o motivo legal (regra-matriz de incidência) pro-

10. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 77-78.

11. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 391.

jetam vícios (erros de direito) no ato administrativo de lançamento (Auto de Infração), verificáveis a partir da *motivação*.

A *motivação* do ato na aplicação do arbitramento é a interconexão entre o motivo legal (fundamento jurídico do motivo do ato) e o próprio motivo do ato administrativo (provas do fato concreto).

Analisando a presente autuação verifica-se que a *motivação* do ato na aplicação do arbitramento apresenta vício em sua dúplice função.

Na perspectiva do motivo legal (cf. itens 2 e 3), há descompasso entre a legalidade exigida pela interpretação sistemática do inc. III do art. 530 do RIR e demais incisos desse mesmo dispositivo com a norma individual e concreta do ato de lançamento por arbitramento. Além disso, verifica-se desalinhamento da interpretação isolada e arbitrária do art. 530, III, com o conteúdo legal da norma geral de direito tributário do art. 148 do CTN. Há, portanto, distorção entre a legalidade exigida pelo RIR e pelo CTN e a legalidade interpretada e aplicada na autuação pela autoridade fiscal.

7.2. Há vício no motivo do ato: ausência de esgotamento das vias do procedimento administrativo tendente a configurar "efetivo fato da não apresentação dos documentos fiscais"

Sob o prisma do motivo do ato, verifica-se que a simples ausência de resposta à notificação – sem o esgotamento dos esforços do procedimento de fiscalização – não pode servir como motivo do ato de arbitramento suficiente para sustentar validamente o crédito tributário arbitrado, formalizado na autuação.

Ora, conforme exposto no item 2 desse estudo a crença numa interpretação isolada, mais que uma ilusão é uma técnica retórica para o exercício da arbitrariedade. O direito, para tratar com o mundo da vida, reduz complexidades e simplifica canais comunicativos para constituir o fato da publicidade do ato de lançamento pela presunção da entrega da notificação, por exemplo. Contudo, não se pode confundir a entrega da notificação que aqui é procedimento preparatório para o exercício da fiscalização como ato final e acabado que justifica o arbitramento.

É cômodo esconder-se atrás do formalismo da lei. Mas é injustificável: especialmente na "Era da Informação", em que a comunicação não se restringe mais ao limitado universo de dois polos comunicantes (o auditor e o contribuinte), nem ao meio postal como único meio de contato possível.

A empresa é sociedade anônima de capital aberto. É obrigada a manter contabilidade idônea, disponibilizando livros e documentos que compõem sua escrituração contábil e que são verificados periodicamente por auditores externos especializados.

Além dos livros e demais documentos tradicionalmente utilizados pela Fiscalização para homologar autolançamentos de IRPJ e CSLL, a EMPRESA K mantém contínuo fluxo comunicacional com o Fisco, disponibilizando informações que seriam suficientes para a aferição do lucro real. É obrigada a preencher, por exemplo, numerosas declarações que são disponibilizadas à RFB periodicamente, tais como: Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica ("DIPJ"), Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais ("DACON"), Documento de Arrecadação de Receitas Federais ("DARF"), Declaração de Compensação ("DCOMP"), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais ("DCTF").

Não bastasse isso, a EMPRESA K é companhia listada na bolsa de valores brasileira, assim como em bolsas estrangeiras. Desta maneira, produz e divulga relatórios financeiros e contábeis exigidos pelo Ofício-Circular/CVM/SEP/ 001/2007 e pela Instrução CVM 220/94,[12] além de publicar periodicamente balanços financeiros em veículos midiáticos de grande circulação.

Sendo possível obter integralmente as informações desejadas pelo Fisco por outros meios para realizar o lançamento tributário e, ainda, considerando que o Fisco poderia, por exemplo, (i) ter feito visitas fiscalizatórias *in loco* à sede do departamento jurídico da empresa, o qual é especializado no atendimento a fiscalizações, (ii) telefonado diretamente para o mesmo departamento no interior de São Paulo, (iii) contactado os representantes legais perante a RFB, (iv) solicitado às instituições financeiras nas quais a EMPRESA K possuísse contas bancárias a expedição de Requisição de Movimentação Financeira ("RMF"), entre outras providências, resta evidente que a Autoridade Fiscal não envidou todos os esforços necessários para aferir o lucro real do contribuinte.[13]

---

12. Disponível em: < http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em 16.03.2014.

13. Nesse sentido é, inclusive, a posição de Alberto Xavier: "A este quesito a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio da legalidade, tendente à proteção da esfera privada dos arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de constituir em submeter a investigação a um princípio inquisitório e a valoração dos fatos a um princípio da verdade material. Com efeito, de entre os caracteres gerais que se podem individualizar neste tipo de procedimento sobressai, desde logo, sua natureza marcadamente inquisitória, no que toca às provas e ao objeto processual. Por força destes princípios, o Fisco não está limitado aos meios de prova facultados pelo contribuinte, nem pode prescindir das diligências probatórias previstas na lei como necessárias ao pleno conhecimento do objeto do processo, salvo quando a lei excepcionalmente o autorize". XAVIER, Alberto. I.R.: Lançamento por arbitramento – pressupostos e limites, *RDT,* n. 31, p. 174.

Além das informações prestadas por meio de obrigações acessórias e das exigências do mercado de valores mobiliários, em especial do Novo Mercado,[14] a EMPRESA K oferece farto volume de informações livremente disponibilizadas em seu sítio eletrônico.[15] A empresa conta ainda com um campo exclusivo para que interessados solicitem informações que não foram encontradas.

Ora, sem *motivo legal* e *sem motivo do ato* válidos não há *motivação* possível para fundamentar juridicamente nem o ato administrativo de arbitramento, nem o crédito arbitrado.

7.3. Há vício no procedimento do ato de arbitramento (notificação preparatória do contribuinte para apresentação de documentação fiscal) por incoerência do procedimento fiscal: duas notificações por correspondência bastam para evitar a aplicação da lei e afastar a apuração material do lucro real, mas para a notificação do auto de arbitramento a autoridade cuida de fazer visita pessoal ao estabelecimento no interior de São Paulo

Outro vício do ato administrativo de arbitramento está na objetiva incoerência no procedimento do agente fiscal que, para configurar a aplicação do arbitramento, insistiu em notificações por correspondência, mas que para notificação final do arbitramento não mediu esforços para ir pessoalmente até a sede da empresa no interior de São Paulo.

Ou seja, no caso concreto, além de a Autoridade Fiscal ter se limitado a enviar notificações por correspondência para se comunicar com o contribuinte, é preciso ressaltar que das cinco intimações enviadas à EMPRESA K, somente duas foram ao endereço atualizado de sua sede, pois a empresa mudou seu domicílio fiscal para o interior de São Paulo.

Além disso, enquanto para motivar o arbitramento a autoridade fiscal utilizou-se de notificações por correspondência, para notificação dos autos de infração a autoridade fiscal foi pessoalmente à sede da EMPRESA K no interior de São Paulo.

Configura-se, desta forma, vício no procedimento do ato administrativo de arbitramento baseado na incoerência dos procedimentos de notificação: (i) quando interessava para configurar a não resposta do

14. Em dezembro de 2000, foi criado pela Bovespa o Novo Mercado. Uma iniciativa que objetivava o aumento da transparência e da proteção aos acionistas minoritários. As empresas inseridas nesse regime submetem-se a severas exigências de transparência, *accountability*, *enforcement* e governança corporativa.

15. Disponível em: <http://www.viavarejo.com.br/viavarejo/index.htm>. Acesso em 16.03.2014.

contribuinte tendente à constituição do fato da "não apresentação da documentação fiscal" o agente fiscal da DEMAC enviou notificações por correspondência; (ii) quando interessava a efetiva notificação do auto de infração do arbitramento houve VISITA PESSOAL do agente fiscal à sede da EMPRESA no interior de São Paulo.

8. DESVIO DE FINALIDADE DO ATO DE ARBITRAMENTO POR MEIO DA UTILIZAÇÃO DO "PRINCÍPIO DA COMODIDADE TRIBUTÁRIA": ESTRATÉGIA DA INVERSÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO PELA QUAL O FISCO, EM VEZ DE EMPREENDER ESFORÇOS PARA APURAR O LUCRO REAL, QUALIFICA A OMISSÃO DO CONTRIBUINTE ATRAVÉS DE MERAS NOTIFICAÇÕES ENVIADAS PELOS CORREIOS, ENSEJANDO A APLICAÇÃO DO ARBITRAMENTO E TRANSFERINDO AO CONTRIBUINTE O ÔNUS DE PRODUZIR PROVA NEGATIVA DE QUE NÃO FOI NOTIFICADO

Finalidade é a adequação da eficácia do ato administrativo com os princípios e valores (fins) do sistema jurídico que congrega. Ou seja, é a concatenação semântica entre o "conteúdo legal" e o "conteúdo do ato-norma".[16]

No ato de lançamento, sua finalidade está em formalizar o crédito tributário mediante as provas que constituem a motivação desse ato administrativo e justificam a materialidade legal da exigência tributária. O ônus de provar o fato gerador e constituir a motivação do ato de lançamento é do agente fiscal.

No ato de lançamento por arbitramento, a finalidade desse ato administrativo também é formalizar o crédito tributário, mas se caracteriza pela diferença específica da resistência de o contribuinte apresentar os documentos fiscais necessários para apuração do lucro real. Assim, configurada no arbitramento a impossibilidade de o agente fiscal obter os meios de prova necessários para apurar o lucro real auferido pelo contribuinte, resta o ônus de provar a omissão do contribuinte em apresentar os documentos fiscais que é justamente a motivação legal do ato de arbitramento.

16. SANTI, Eurico M. D. de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

8.1. Desvio de finalidade I: utilização do ato de arbitramento sem esgotar os procedimentos de fiscalização para apuração do lucro real, com inversão do ônus da prova, exigindo do contribuinte produção de prova negativa de que a notificação não foi suficiente para estabelecer comunicação efetiva

Como observa Celso Antônio Bandeira de Mello, "quem desatende ao fim legal desatende à própria lei".[17] Os desvios de finalidade do ato administrativo "escondem a intenção do administrador sob a capa da legalidade (...). Demonstrados, mediante prova irrefutável, permitem o controle jurisdicional da medida viciada, por desvio de poder, acarretando a anulação do ato, eivado desse defeito ou vício".[18]

Portanto, existe desvio de finalidade toda vez que o agente administrativo pratica ato com finalidade distinta da perseguida por lei. O administrador tem sua competência circunscrita ao que as normas determinam, restringida e orientada ao cumprimento da própria finalidade do sistema normativo.

Esse limite visa impedir que a prática do ato administrativo possa dirigir-se à consecução de um fim de interesse privado, ou mesmo de outro fim público estranho à previsão legal.[19]

Nesse sentido, é patente o desvio de finalidade do ato de arbitramento que, no presente caso, é utilizado pelo Fisco para afastar o ônus de a autoridade fiscal provar e apurar o lucro real. Assim, em nome da "comodidade tributária", mediante notificações pelos Correios, que não esgotam os procedimentos de fiscalização que possam justificar a prática do arbitramento, a autoridade fiscal se exime do ônus de provar e apurar eventual lucro real exigível.

Além disso, ao mesmo tempo que realiza o que chamamos de "Metonímia Fiscal", equiparando indevidamente o fato de (i) "não obter resposta à notificação" com o fato de o contribuinte (ii) "negar-se a apresentar documentação fiscal", configurada pela falácia lógica da "Afirmação do Consequente", a Autoridade Fiscal, mediante essa estratégia procedimental, sujeita o contribuinte à produção da difícil prova negativa de que a notificação não foi suficiente para estabelecimento de efetiva comunicação.

---

17. MELLO. Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 89.

18. CRETELLA JÚNIOR, José. *Controle jurisdicional do ato administrativo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 271.

19. TÁCITO, Caio. O desvio de poder no controle dos atos administrativos, legislativos e jurisdicionais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, vol. 228, p.1-12, abr./jun. 2002, p. 2.

Ou seja, nesse procedimento, o agente fiscal inverte o ônus da prova, deixando de ser obrigado a provar e apurar eventual lucro real, lavra auto de infração exigindo indevidamente e injustificadamente imposto sobre a renda com base no lucro arbitrado e, ainda, inverte para o contribuinte o ônus da prova negativa.

8.2. Desvio de Finalidade II: comodidade tributária ensejando aplicação do arbitramento de lucros como sanção em vez de método de cálculo subsidiário

As delegacias de maiores contribuintes foram constituídas para aumentar a especialidade e o diálogo com poucos e grandes contribuintes:

> Esse cenário induziu à criação das Delegacias Especiais de Maiores Contribuintes (Demac), unidades inteiramente dedicadas à tarefa de fiscalizar e acompanhar o comportamento fiscal dos grandes contribuintes, composta por profissionais especialmente capacitados e aptos para enfrentar os desafios que lhes serão oferecidos pelos operadores do direito – advogados e consultores tributaristas, que prestam apoio e consultoria aos grandes contribuintes.[20]

Em seus quadros, essas delegacias contam com a elite dos auditores fiscais do país, responsáveis pela fiscalização de um número bastante reduzido de contribuintes que possuem grande faturamento, o que permitiria um acompanhamento mais próximo, cuidadoso e diligente.

As delegacias de grandes contribuintes, portanto, devem estar preocupadas em estabelecer diálogo efetivo com os contribuintes. Desse modo, meras notificações por correspondência certamente não podem ser consideradas como suficientes para configurar um "diálogo efetivo".

No caso concreto, além de a Autoridade Fiscal ter se limitado a enviar notificações para se comunicar com o contribuinte, é preciso ressaltar que das cinco intimações enviadas à EMPRESA K, somente duas foram ao endereço atualizado de sua sede, pois a empresa mudou seu domicílio fiscal do Rio de Janeiro/RJ para São Caetano do Sul/SP. Interessante notar, no entanto, que a autoridade fiscal responsável pela lavratura dos autos de infração foi pessoalmente ao interior de São Paulo para entregá-los à empresa. O que torna essa incoerência na conduta da autoridade fiscal ainda mais grave e reforça o desvio de finalidade da autuação é o fato de que ela tinha plena ciência que no endereço do Rio de Janeiro não havia funcionário habilitado a representar a empresa, visto que toda operação estava sendo realizada em

20. Trecho do discurso do ex-Secretário da Receita Federal Otacílio Cartaxo, na data de inauguração das delegacias de grandes contribuintes. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticoSRFSinot/2010/11.25.2010_11_12_11_29_03_857618228.html>. Acesso em 16.03.2014.

São Paulo, razão pela qual optou por dar ciência por aviso de recebimento "AR", conforme denota o Termo de Verificação Fiscal:

> O procedimento teve início em 04.02.2011 com a ciência do Contribuinte do Termo de Início de Ação Fiscal através de Aviso de Recebimento – AR dos correios, tendo em vista que ao comparecer à empresa à Avenida Dr. K n. 2000 foi informado que não havia qualquer funcionário com procuração para representá-la. Esta informação foi fornecida pelo funcionário Y, do departamento jurídico, que disse ainda que toda operação estava sendo realizada em São Paulo, motivo pelo qual o Termo de Inicio seria para lá encaminhado. Diante deste fato optamos por dar ciência por AR.

Ora, a EMPRESA K não teria interesse em deixar de responder às intimações, uma vez que suporta custos relevantes para a manutenção de área especializada no atendimento à fiscalização, a qual tem como principais responsabilidades:

1. Criar e manter relacionamento com os diversos órgãos Fiscalizadores Tributários (Federal, Estaduais e Municipais);

2. Manter atendimento permanente às diversas ações fiscais, atenuando eventuais riscos de autuação e aplicação de multas;

3. Dar suporte à área jurídica nas impugnações, com o levantamento de documentos fiscais e possível auxílio técnico, se necessário.

Tal setor, que não se confunde com o departamento jurídico da empresa, é especializado no atendimento à fiscalização, contando com mais de vinte e cinco funcionários exclusivamente dedicados a esta atividade.

Segundo controles mantidos pela EMPRESA K, nos últimos três anos esse setor prestou 1.837 atendimentos aos fiscos municipal, estadual e federal:

Ano	Fisco Municipal	Fisco Estadual	Fisco Federal	Total
2011	1	683	18	717
2012	9	610	40	744
2013 (até agosto)	127	219	30	376
				Total geral: 1.837

Ou seja, seria possível, sim, entrar em contato com o contribuinte por meio de outras providências simples de comunicação. Se o objetivo principal do Fisco fosse – e deve ser – descobrir a verdade material, e não

simplesmente lavrar autuações de grande monta, bastaria telefonar ao departamento de atendimento da empresa para perguntar o porquê da não resposta, enviar e-mails, ou, ainda, realizar visita fiscalizatória à sede da empresa, no interior de São Paulo, mais de vinte e cinco pessoas estariam à disposição da fiscalização para atendê-la. Isso sem esquecer que a apuração do lucro real poderia ser facilmente empreendida por meio das informações disponíveis no sítio eletrônico da CVM e nas instituições financeiras em que a empresa realizava movimentações (conforme exposto no item 6).

Isso deixa claro que a prioridade da Administração Tributária não era buscar a verdade material. O Fisco impôs o arbitramento ao contribuinte, independentemente da existência de documentação fiscal e deixando de empreender todos os esforços possíveis para obter as informações necessárias à fiscalização. Esta situação concreta revela manifestação inequívoca do "Princípio Da Comodidade Tributária", configurando desvio de finalidade.

É unânime entre doutrina, jurisprudência e o próprio Fisco,[21] que o método do arbitramento não tem natureza de penalidade, consistindo em mera técnica subsidiária de apuração da base tributável, quando inviabilizada a sua quantificação por outros meios.

Não se pode confundir tributo e sanção, pois o primeiro visa à manutenção do Estado, respeitando a capacidade contributiva dos cidadãos, enquanto o segundo tem a finalidade de punir aquele que pratica ato ilícito. Nessa lógica, o que justifica a aplicação do arbitramento não é a ocorrência de ato ilícito – como o descumprimento de uma obrigação acessória –, mas a inexistência de meios diretos de prova que permitam reconstituir a base de cálculo de acordo com a sistemática original eleita pelo contribuinte para a apuração de IRPJ e CSLL.[22]

A medida cabível contra o descumprimento de obrigação acessória é aquela prevista em lei, geralmente, a multa. E não o arbitramento puro e simples, que multiplicaria o peso do "*castigo*".[23]

---

21. Na decisão proferida pela DRJ no processo ora analisado: "Registrese que o arbitramento não se configura em sanção, mas tão somente uma forma de apuração do Lucro facultada pela legislação...".

22. O caráter não punitivo do lançamento por arbitramento também fica claro se analisarmos a posição do antigo Tribunal Federal de Recursos, manifestado pela Súmula 76 de 1981:

"(...) *em tema de imposto de renda, a desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa, não a justificando simples atraso na escrita*".

23. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. p. 469.

9. OS ACÓRDÃOS QUE FUNDAMENTAM A SÚMULA 59 DO CARF CONFIRMAM, EM SUA MAIORIA, QUE O ARBITRAMENTO SÓ É IMPONÍVEL EM CASOS EM QUE A AUTORIDADE FISCAL ESGOTA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO

A 1.ª Turma do CARF aprovou, em sessão ocorrida em 29.11.2010, a edição da Súmula 59,[24] postulando que a sistemática do lançamento arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.[25]

Embora a posterior apresentação de documentos pelo contribuinte não seja o objeto deste Estudo, realizou-se a análise empírica dos julgados do CARF que fundamentam a referida Súmula, com o objetivo de verificar quais pressupostos suportam o arbitramento de lucros por parte da Autoridade Fiscal.

A análise dos julgados[26] confirma a ideia de que o arbitramento não é cabível no caso da EMPRESA K: a fundamentação de todos os acórdãos paradigmas da Súmula 59 pressupõe notificação com efetiva comunicação com o contribuinte e baseia-se na omissão, inexistência, insuficiência ou fraude nos documentos apresentados pelo contribuinte, combinada com postura proativa da fiscalização no sentido de coletar robusto corpo probatório que dê suporte ao ato administrativo de arbitramento.

---

24. Súmula CARF 59: A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. Disponível em: <carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf> . Acesso em: 17.09.2013.

25. Conforme a Portaria do Ministério da Fazenda 383, publicada no Diário Oficial da União de 14.07.2010, a Súmula 59 não possui caráter vinculante. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2010/MinisteriodaFazenda/portmf383.htm. Acesso em 16.03.2014.

26. Acórdão 198-00.028, de 16.09.2008. Acórdão 108-09.668, de 13.08.2008. Acórdão 105-16.815, de 06.12.2007. Acórdão 101-96.319, de 13.09.2007. Acórdão 101-96.212, de 14.06.2007. Acórdão 101-96.093, de 30.03.2007. Acórdão 101-96.039, de 02.03.2007. Acórdão 108-08.919, de 26.07.2006. Acórdão 103-22.032, de 07.07.2005.

9.1. Acórdão 108-09.668: antes de realizar a autuação o Fisco solicitou informações ao contribuinte, concedeu prazo, possibilitou a ampla defesa e ainda buscou obter elementos probatórios junto a terceiros

No Acórdão 108-09.668, relatado pelo Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, a Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negou provimento a recurso voluntário em que o contribuinte, uma revendedora de veículos, pugnou pelo descabimento do arbitramento de IRPJ e CSLL. Além disso, requeria a realização de diligência para apresentação de livros e documentos necessários à apuração do lucro real auferido e consequente afastamento do arbitramento realizado pela Administração Fiscal.

Segundo a fiscalização, os lucros do contribuinte teriam sido arbitrados em razão de reiterada não apresentação dos livros exigidos pela legislação comercial e fiscal, do ano-calendário de 1997, sob diversas alegações:

> Em substância deseja a realização de diligência para exame de sua escrituração, que diz possuir, mas não foi apresentada ao fisco no momento da fiscalização alegadamente por vários motivos, entre eles viagem do sócio majoritário, medo e dúvidas dos minoritários quanto à apresentação da escrituração em virtude de certo temor provocado por alegado escândalo no ramo de revendedoras de veículos que grassava naquela quadra. Ora assevera que jamais houve recusa em apresentar a escrituração que existia, mas não houve tempo hábil para localizá-la à época da ação fiscal.

Ao longo da investigação, o contribuinte foi regularmente intimado e, inclusive, recebeu da Administração Fiscal prazo para que fossem apontadas inexatidões porventura existentes no trabalho do órgão fazendário. Nesse sentido:

> Para assegurar-se à interessada amplo direito de defesa, foi formulada em 08.11.2000, nova intimação, instruída com cópia xerográfica da listagem fornecida pelo Detran, ensejando-lhe a oportunidade de apresentar esclarecimentos e informações, por escrito, sobre as divergências existentes entre a declaração de rendimentos que apresentou e as informações obtidas. A interessada não se manifestou quanto a essa intimação.
>
> Em razão dos finos expostos está sendo adotada a medida extrema do arbitramento do lucro, do ano-calendário de 1997, nos termos do disposto no inciso III do art.539 do RIR/1994.[27]

27. 1.º Conselho de Contribuintes, 8.ª Câmara. Acórdão 108-09.668. Fl. 11, sessão de 13.08.2008, rel. Cândido Rodrigues Neuber.

Merece destaque o fato de que face à dificuldade em obter documentos a partir das intimações ao contribuinte, a Administração Fiscal (Sepad/DRF/RJ), por iniciativa própria, buscou obter elementos de provas das vendas realizadas pelo contribuinte para que fosse possível aferir o lucro real.

Para tanto, (i) solicitou ao programa "SIGA PJ"[28] todos os valores de vendas informados pelas montadoras de veículos registrados na jurisdição do contribuinte, bem como todas com as aquisições declaradas por concessionárias de veículos da mesma jurisdição. Posteriormente, (ii) intimou a General Motors do Brasil a apresentar as notas fiscais das vendas de veículos novos que efetuou, no ano-calendário de 1997, para o contribuinte fiscalizado. Também (iii) foram encaminhados ofícios ao Detran para que fosse fornecida a relação dos veículos novos licenciados por aquele órgão, durante o ano de 1997, relativos ao Cadastro Geral de Contribuintes ("CGC"). Somente após todas essas diligências e o cruzamento das informações obtidas é que a Administração Fiscal realizou o arbitramento de lucros.[29]

Da análise do caso, verifica-se que o contribuinte não possuía a necessária documentação fiscal e contábil à época da fiscalização, e que, mesmo assim, foram concedidos diversos prazos para que a apresentação desses documentos ocorresse.

No entanto, o contribuinte nada apresentou, ensejando ativo trabalho investigativo por parte do Fisco. Ao final do trabalho da fiscalização,

---

28. Sistema que permite ao servidor da Fiscalização selecionar, de maneira impessoal, utilizando critérios técnicos e objetivos, os sujeitos passivos a fiscalizar, considerando os tributos sob a responsabilidade da COFIS (Coordenação de Fiscalização). Através de sua estrutura de dados facilita a realização de estudos visando ao estabelecimento de diretrizes e metas para planos de trabalho anuais, em nível nacional, e a identificação de possíveis irregularidades.

29. Destaca-se o trecho do acórdão: "O fato de a contribuinte não ter apresentado seus livros comerciais e fiscais fez com que o fisco se movimentasse e recorresse a terceiros, a fabricante dos veículos comercializados pela recorrente e ao Detran, no sentido de obter elementos de provas das vendas realizadas pela empresa" "Compulsando-se as informações obtidas da GM, que coincidem com as da SIGA, e as do Detran, constatou-se que a interessada comprara e vendera, no ano-calendário de 1997, os montantes mensais constantes da relação de fl.46".

"Obtidas as informações solicitadas após o cruzamento dos dados com os da declaração de rendimentos apresentada pela empresa revelou-se a omissão de vultosa importância de receitas de vendas de veículos, especificadas nos demonstrativos fiscais, diferenças essas que a recorrente jamais logrou esclarecer e comprovar."

o contribuinte teve novamente a oportunidade de impugnar as provas produzidas e, novamente, não se manifestou.

O arbitramento de lucros, portanto, foi resultado de reiterados pedidos (não atendidos) de informações ao contribuinte, incluindo a concessão de prazos que não foram cumpridos e intenso trabalho investigativo por parte da Administração Fiscal, que empreendeu significativos esforços para coletar informações sobre o contribuinte, a fim de proceder ao correto lançamento tributário.

9.2. Acórdão 105-16.815: a escrituração contábil apresentada pelo contribuinte era "imprestável" e viciada por atividade fraudulenta. Ainda assim, o Fisco concedeu prazo para saneamento dos dados e o contribuinte não retificou suas informações por falta de documentação, impossibilitando a aferição do lucro real

O Acórdão 105-16.815, relatado pelo Conselheiro Irineu Bianchi, da 5.ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, manteve, por unanimidade, a exigência de IRPJ e outros tributos por meio de arbitramento de lucros realizado pela Autoridade Fiscal.

A justificativa para o arbitramento consistiu no fato de a escrituração contábil apresentada pelo contribuinte ter sido considerada "imprestável"[30] para a determinação do lucro real nos anos-calendário de 2000 a 2004, em virtude de inúmeros erros e falhas encontrados pela fiscalização. Entre as irregularidades apuradas, verificou-se que o contribuinte investigado realizava movimentações financeiras por meio de interposta pessoa, recebendo, assim, créditos oriundos de receita de vendas por meio de conta bancária de terceiro.

A partir dessa constatação, o Fisco intimou a pessoa física titular das contas-correntes em que ocorriam as operações para comprovar a origem dos depósitos/créditos efetuados, confirmando que os recursos pertenciam ao contribuinte autuado.

Além disso, a fiscalização verificou que houve significativa omissão de receitas e intimou o contribuinte a refazer sua escrituração contábil incluindo os valores omitidos.[31] Em resposta, o contribuinte afirmou: "*(...)*

30. 1.º Conselho de Contribuintes, 5.ª Câmara. Acórdão 105-16.815. Fl 4, sessão de 06.12.2007, rel. Irineu Bianchi.

31. A Fiscalização também considerou nas infrações constantes do Auto de Infração que estariam demonstradas as ocorrências de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, definido pelo art. 10 da Lei 8.137, de 27.12.1990, e formalizou representação fiscal para fins penais.

que até o momento, não localizou os documentos necessários para refazer sua escrituração contábil conforme solicitado pelo que, além dos documentos já apresentados, não tem outros, a serem, no momento, oferecidos a essa fiscalização",[32] e que *"além de não dispor dos livros obrigatórios à apuração do lucro real, não tinha condições de prepará-los, por não dispor da documentação exigida"*.[33]

Após essa informação, a Administração Fiscal realizou o lançamento por arbitramento, apoiando-se no fato de que como o contribuinte *"não refez a escrituração, não restou outra alternativa senão a do arbitramento de lucros"*.[34]

O arbitramento de lucros, portanto, foi admitido após (i) a fiscalização ter analisado a escrituração contábil do contribuinte e ter constatado que não havia informações suficientes para a apuração da base tributável; (ii) ter sido constatada a utilização da interposição de terceiros para a realização de movimentações financeiras e consequente omissão de receitas; e (iii) ter concedido ao contribuinte, sem sucesso, a oportunidade de retificar e reapresentar sua documentação fisco-contábil.

9.3. Acórdão 101-96.319: o arbitramento de lucros só foi aplicado em razão de comprovada indisponibilidade e inexistência de escrituração contábil do contribuinte, e após verificação de sua movimentação financeira, análise de transações com terceiros e realização de diligências

O Acórdão 101-96.319, relatado pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez, da 1.ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negou provimento a recurso voluntário interposto pelo contribuinte em razão de arbitramento de lucros referente a quatro semestres entre os anos de 1999 e 2000.

O lançamento realizado pela fiscalização decorre da omissão de receitas creditadas em contas de depósito mantidas em instituição financeira, em relação às quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ao intimar o contribuinte para apresentar sua documentação, a fiscalização deparou com a "indisponibilidade/inexistência de qualquer traço

32. Acórdão 105-16.815, fl.8.
33. Idem, fl. 1.
34. Idem, fl.8.

de escrituração contábil".[35] Diante da "pífia"[36] documentação apresentada, a Autoridade Fiscal (i) procurou verificar as receitas oriundas da revenda de mercadorias do contribuinte, cujos valores foram obtidos junto aos clientes do contribuinte autuado. A fiscalização também (ii) solicitou movimentação bancária ao próprio contribuinte. Diante do não atendimento, (iii) houve a solicitação das informações às instituições financeiras, com a finalidade de comprovar a origem dos recursos creditados em contas de depósito.

Além disso, diante da ausência de documentação por parte do contribuinte, a Administração Fiscal (iv) realizou diligência junto ao estabelecimento do contador do investigado para que fossem analisados livros e documentos fiscais, inclusive retendo alguns desses documentos para verificação pormenorizada.[37]

Após todo esse percurso fiscalizatório, o contribuinte foi novamente intimado a apresentar seus documentos contábeis e fiscais. Na oportunidade, foi concedido prazo inclusive para realização da escrituração, "caso não estivesse em perfeita ordem".[38]

Ao apreciar a matéria, a Câmara julgadora decidiu, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, para que a fiscalização, entre outros quesitos, prestasse a seguinte informação: "os papéis retidos dariam um mínimo de amparo para promover escrituração?".[39] A resposta apresentada pela fiscalização foi negativa, informando que não havia dados fiscais e contábeis suficientes. Note-se que após a resposta da fiscalização, houve oportunidade para que o contribuinte se manifestasse.

Verifica-se que o Fisco empreendeu esforços para solicitar informações diretamente ao contribuinte, analisar movimentações financeiras, receitas obtidas junto a clientes do contribuinte e diligências junto ao contador do investigado e até à própria Administração Fiscal, para que fosse possível a coleta do máximo de informações sobre as operações realizadas pelo contribuinte. Portanto, o arbitramento de lucro só foi aplicado em razão da comprovada indisponibilidade e inexistência de escrituração contábil por parte do contribuinte, bem como do intenso trabalho investigativo empreendido.

---

35. 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara, Acórdão 101-96.319. Fl. 10, sessão de 13.09.2007, rel. Paulo Roberto Cortez.

36. Idem, ibidem.

37. Idem, ibidem.

38. Idem, fl. 14.

39. Idem, fl. 11.

9.4. Acórdão 101-96.093: o arbitramento é decorrência da inexistência de documentação fiscal e contábil, de ativa ação fiscalizatória que produziu robusto corpo probatório e do não exercício do direito ao contraditório por parte do contribuinte

O Acórdão 101-96.093, da 1.ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, relatado pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez, por unanimidade, negou provimento a recurso voluntário que questionava autos de infração de IRPJ, PIS, Cofins e CSLL.

Antes de proceder ao lançamento, a fiscalização intimou o contribuinte para apresentar sua documentação fiscal e contábil a fim de verificar a origem de determinadas receitas. Contudo, o contribuinte não apresentou as informações solicitadas sob o argumento de que "teria ocorrido o extravio da documentação pelo contador".[40]

Em razão da não exibição dos documentos e livros fiscais solicitados, a fiscalização constituiu o crédito tributário por meio do confronto entre os valores declarados pelos fornecedores do contribuinte e o valor declarado por ele em sua DIPJ. Ou seja, a omissão de receitas somente foi verificada devido ao trabalho investigativo empreendido pela Administração Fiscal junto a terceiros que realizavam transações com o contribuinte.

Face à impossibilidade do contribuinte em prover as informações necessárias, a fiscalização, a fim de comprovar a omissão de receitas, utilizou-se também de outras fontes de prova. A convergência de todas essas fontes probatórias foi fundamental para que se admitisse o arbitramento de lucros. Conforme o acórdão:

> "A presunção simples, na qualidade de prova indireta, é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes, o que é muito diferente de uma autuação lastreada, apenas, no primeiro elemento colhido pelo Fisco.
>
> Fica claro, portanto, que *há uma grande diferença entre uma autuação com base em simples indício e uma autuação apoiada em presunção regularmente construída pelo Fisco,* mediante o levantamento dos denominados indícios convergentes.
>
> No caso em exame a *fiscalização efetuou a prova cabal das irregularidades fiscais praticadas pela recorrente*, conforme acima relatado. De fato, *com o levantamento de todos esses indícios convergentes, restou devidamente caracterizadas as irregularidades praticadas pela empresa".*[41]

40. 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara. Acórdão 101-96.093. Fl. 5, sessão de 30.03.2007, rel. Paulo Roberto Cortez.

41. Idem, fl.8-9.

Merece destaque o fato de que, embora o Fisco tenha esgotado os meios probatórios e demonstrado a necessidade de aplicação do arbitramento, a decisão observa que o "*lançamento nessas condições, somente pode ser cancelado mediante a apresentação de provas em sentido contrário ao do apurado pelo Fisco*",[42] cabendo ao "*contribuinte refazer a prova*". Demonstrando assim, "*que todas as provas juntadas aos autos pela fiscalização, não são verídicas ou ainda, que todos os valores foram devidamente oferecidos à tributação, estaria afastada a prova da omissão, pouco importando o destino dado aos mesmos*".[43] No entanto, não houve questionamento dos valores do arbitramento por parte do contribuinte.

Da decisão, verifica-se que o arbitramento é resultado da inexistência de documentação fiscal e contábil, combinada com o não exercício do direito ao contraditório por parte do contribuinte e, ainda, com ativa postura investigativa do Fisco, que produziu robusto corpo probatório para fundamentar a necessidade de aplicação da presunção.

9.5. Acórdão 101-96.039: o arbitramento sobreveio após intimação pessoal ao contribuinte que, junto de seu contabilista, demonstrou total incapacidade de apresentar a documentação solicitada, incorrendo, inclusive, em fraude e sonegação fiscal

Por decisão unânime, a 1.ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-96.039, relatado pelo Conselheiro Caio Marcos Candido, negou provimento a recurso voluntário para julgar procedente o lançamento de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário de 1998 a 2002.

Antes da lavratura do auto de infração, a Administração Tributária procedeu ao Mandado de Procedimento Fiscal, intimando pessoalmente o sócio da empresa, que também tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização e da intimação para apresentação de documentos fiscais e contábeis. Em resposta à intimação, o contribuinte informou que havia encerrado suas atividades em setembro de 2011, e apresentou alguns documentos, informando que seu contador disponibilizaria o restante da documentação solicitada. O contribuinte requereu prazo adicional para a exibição dos documentos. Não obstante a dilação de prazo concedida, o contribuinte deixou transcorrer o lapso temporal sem fornecer o restante dos livros e documentos fiscais solicitados.

O acórdão resume as condições da escassa documentação apresentada:

42. Idem, fl.9.
43. Idem, ibidem.

> Apesar de insistentemente intimada e reintimada, a Contribuinte apresentou tão somente parte dos livros fiscais da matriz referentes aos anos-calendário 1998 a 2003, e de uma filial da matriz referentes aos anos-calendário 01/2001 a 12/2002, silenciando-se em relação aos demais livros e documentos solicitados (ou seja, não apresentou os Livro Diário, Razão, LALUR, os comprovantes de entrega das DIPJ, DCTF etc.).[44]

Em razão da ausência dos documentos solicitados, a Autoridade Fiscal arbitrou os lucros da empresa com base na receita verificada nos Livros Registros de Apuração do ICMS, e nas Declarações Periódicas de Informações ("DPI") fornecidas pela Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás em cooperação com a Receita Federal.

O acórdão merece atenção, pois o arbitramento não ocorreu apenas com base na inércia do contribuinte e de seu contabilista. A decisão trata de empresa que vinha descumprindo "*sistemática e totalmente a legislação tributária federal*",[45] pois deixara de apresentar as DIPJ dos exercícios 1999, 2000, 2001 e 2002, bem como as DCTF desses períodos. Inclusive, a decisão observa que "os livros não foram apresentados à Fiscalização, pois não estavam escriturados ou inexistiam".[46] Em relação ao exercício de 2003, o contribuinte "apresentou a DIPJ e as DCTF sem movimento, com valores zerados, portanto, prestou informações falsas".[47]

Além disso, teria sido verificada pelo Fisco a ocorrência de sonegação e fraude fiscal, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, conforme se verifica na decisão:

> O intuito de fraudar o Erário já havia se consumado muito antes do início do procedimento fiscal, em face do não cumprimento reiterado das obrigações acessórias que impediram ou retardaram o conhecimento, por parte do Fisco federal, da ocorrência do fato gerador dos tributos e contribuições federais devidos. As informações prestadas ao auditor durante a ação fiscal não afastam o anterior intuito fraudulento. Veja que se a empresa não tivesse sido fiscalizada a fraude teria sido bem-sucedida.
>
> Que diante do exposto, resta indubitável que houve, sim, conduta dolosa, reiterada, do sujeito passivo buscando, a todo custo, impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Autoridade Fiscal Federal, da ocorrência do fato gerador da

44. 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara. Acórdão 101-96.039. Fl. 4, sessão de 02.03.2007, rel. Caio Marcos Candido.

45. Idem, fl. 12.

46. Idem, fl. 11.

47. Idem, ibidem.

> obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, conforme disposto nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/1964.

A decisão manifesta-se pela impossibilidade de arbitramento condicional, ou seja, que o lançamento por arbitramento "não pode ser modificado pela posterior apresentação dos livros e documentos, que, pela sua não apresentação, lhe deram causa[48]". No entanto, faz a ressalva de que após a autuação "a discussão se resume à quantificação de sua base de cálculo".[49] No caso, o contribuinte não apresentou qualquer argumento ou documentação capaz de desqualificar a base de cálculo eleita pelo Fisco para o arbitramento.

Em suma, o arbitramento de lucros demonstrou-se necessário após intimação pessoal do contribuinte, que, junto de seu contabilista, demonstrou total incapacidade de apresentar a documentação solicitada, incorrendo em fraude e sonegação fiscal. Ainda que a decisão entenda não ser possível a desqualificação do arbitramento e que o contribuinte tenha incorrido em flagrante atividade ilícita, há clara admissibilidade quanto ao questionamento do cálculo do arbitramento, o que também não foi realizado pelo contribuinte.

9.6. Acórdão 103-22.032: a aplicação do arbitramento é sujeita à retificação dos cálculos e exige que a Administração Fiscal opere esforços na elaboração de robusto corpo probatório

A decisão da 3.ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, no Acórdão 103-22.032, relatado pelo Conselheiro Flávio Franco Corrêa, por maioria de votos, deu provimento parcial a recurso voluntário, para excluir a tributação de verba autuada a título de "omissão de receitas", bem como ajustar as exigências reflexas ao decidido em relação ao IRPJ do contribuinte.

A fiscalização deu início a suas atividades com a intimação do contribuinte para apresentar livros e documentos fiscais referentes ao ano de 1996. No entanto, as exigências da Administração Fiscal não foram atendidas sob o argumento de que os livros não apresentados haviam sido roubados devido à invasão sofrida no estabelecimento do contribuinte. Reiterada a intimação, o contribuinte ratificou a impossibilidade de exibir as informações diante da inexistência da documentação que lastreava a escrituração, levada pelos autores do ilícito.

48. Idem, fl. 21.
49. Idem, fl. 23.

Assim, a ausência de documentação exigiu que a Administração Fiscal exercesse um papel ativo e promovesse diligências junto à fornecedora do contribuinte, requisitando-lhe o rol das vendas efetuadas no ano de 1996. A partir dessa ação, o Fisco concluiu que as mercadorias obtidas junto à fornecedora foram adquiridas com receitas não submetidas à tributação.

Diante da alegação de roubo e impossibilidade do contribuinte de reconstituir sua escrituração, bem como a comprovação de omissão de receitas por meio das informações coletadas junto à fornecedora do contribuinte, utilizou-se o arbitramento para a determinação das bases tributáveis.

O que chama a atenção na decisão é o fato de que o arbitramento do Fisco foi realizado de forma majorada por estar fundamentado em dois fatos distintos: (i) a receita declarada obtida por prova direta, e (ii) as compras não escrituradas, fatos indiciários da receita supostamente omitida, em afronta ao mandamento legal que veda a adoção simultânea de elementos excludentes entre si.

Diante desse fato, embora não vislumbre possível a figura do arbitramento condicional, a decisão entende que somente nos casos em que a receita é desconhecida, o procedimento legal terá que se desvencilhar de sua prova direta. Para tanto, vale-se das palavras de Alberto Xavier:[50]

> Do que anteriormente se expôs resulta a necessidade de manter nítida a distinção entre o arbitramento administrativo como meio de prova (indiciário ou não) dos casos de substituição da prova, por força da própria lei, mediante a adoção de bases de cálculo substitutivas que, por normas dispositivas de direito material — por ficção legal — colocam as novas bases de cálculo (percentual da receita bruta, por exemplo), no lugar e nas vezes das bases objeto de ficção (lucro real).

Assim, o presente acórdão manifesta-se no sentido de que para que o arbitramento seja cabível e aplicável, é necessário que a Autoridade Fiscal opere esforços na elaboração de robusto corpo probatório e que, ainda que não se admita o arbitramento condicional, as eventuais incorreções de cálculo devem ser retificadas.

50. Origem da citação não mencionada no respectivo acórdão.

9.7. Acórdão 108-08.919: intimado a apresentar sua documentação fiscal e contábil o contribuinte o fez em parte, declarando que os documentos não apresentados haviam se extraviado e solicitando prazo para apresentação do restante da documentação

No Acórdão 108-08.919, relatado pelo Conselheiro José Henrique Longo, a 8.ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu por unanimidade de votos negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte questionando o lançamento promovido para exigência de IRPJ e CSLL, mediante arbitramento do lucro dos trimestres dos anos de 1999 a 2002.

Intimado a apresentar sua documentação fiscal e contábil o contribuinte o fez em parte, declarando que os documentos não apresentados haviam se extraviado e solicitando prazo para apresentação do restante da documentação.

Embora o contribuinte tenha apresentado a parte restante no momento da interposição do Recurso Voluntário, a decisão entendeu que a não apresentação à época da fiscalização foi suficiente para autorizar o arbitramento. O acórdão adverte que: "o contraditório restringe-se nessa situação ao atendimento, ou não, às formalidades da escrituração prevista em lei".[51]

O contribuinte pleiteou então a realização de perícia para que o cálculo aplicado pela Administração Fiscal fosse verificado. No entanto, o pedido foi indeferido sob o argumento de que seria "prescindível em razão de o resultado de julgamento não se modificar independentemente do que vier a ser constatado. Ainda que a análise dos livros aponte para a mesma base de cálculo declarada pela recorrente, essa eventual coincidência não alteraria o lançamento que decorreu da alteração da forma de apuração de lucro em face da não apresentação de livros à fiscalização".[52]

9.8. Acórdão 101-96.212: confirmada a efetividade da notificação, o arbitramento se justificou pela completa ausência de apresentação de documentos e livros obrigatórios, ainda que a escassa fundamentação da decisão não permita aferir se houve esforço investigativo do Fisco

No Acórdão 101-96.212, relatado pelo Conselheiro José Ricardo da Silva, a 1.a Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negou provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte em razão de valores devidos a título de IRPJ, que não haviam sido recolhidos pelo contribuinte.

No caso, o contribuinte foi intimando a informar o regime de tributação do IRPJ e da

51. 1.º Conselho de Contribuintes, 8.ª Câmara. Acórdão 108-08.919. Fl. 5, sessão de 26.07.2006, rel. José Henrique Longo.

52. Idem, fl. 7.

CSLL e a apresentar a escrituração contábil referente ao ano-calendário de 2002. O contribuinte informou que adotava o regime do lucro real no ano de 2002, sem apresentar escrituração correspondente ao período solicitado pela fiscalização.

Segundo o contribuinte: "em razão de reforma administrativa, os documentos contábeis ainda estavam sendo entregues ao escritório contábil para serem escriturados e apurados os resultados reais trimestrais".

Depois de transcorridos mais de 70 dias desde a lavratura do Termo de Início de Fiscalização e mais de 150 dias desde o encerramento do segundo trimestre de 2002, a empresa fiscalizada, embora tenha respondido a todas as intimações, não apresentou a escrituração contábil solicitada.

O arbitramento se justificou pela completa ausência de apresentação de documentos e livros obrigatórios. Contudo, o acórdão não explicita quais os meios probatórios pelos quais a Administração Fiscal realizou a coleta de informações sobre o contribuinte. A escassa fundamentação da decisão não nos permite aferir se houve esforço investigativo ou oportunidades para que o contribuinte exercesse o contraditório, como se percebe em outras decisões que dão suporte à Súmula 59.

9.9. Acórdão 198-00.028: DECISÃO INDISPONÍVEL para consulta, impossibilitando ao contribuinte aferir os critérios de interpretação e concretização do direito aplicados pelo CARF

O Acórdão 198-00.028 é uma das decisões que fundamentam a edição da Súmula 59 do CARF. A publicidade dos acórdãos que fundamentam as súmulas é fundamental, pois trata-se do meio pelo qual o Conselho torna públicos seus próprios critérios de interpretação e concretização do direito. Seria obrigatório, portanto, que a íntegra do acórdão estivesse disponível para a consulta dos interessados em razão dos princípios da publicidade, transparência, acesso à informação, segurança jurídica e do devido processo legal.

Contudo, nada se pode dizer sobre a respectiva decisão, pois ela encontra-se indisponível para consulta no endereço eletrônico do CARF.[53]

53. Consulta realizada diversas vezes durante o mês de março de 2014.

Em resumo, os acórdãos que fundamentam a edição da Súmula 59 do CARF podem assim ser divididos:

9.10. Inaplicabilidade da Súmula 59 ao caso da EMPRESA: o arbitramento de lucros segundo TODOS os acórdãos paradigmas que outorgam fundamento de validade à Súmula pressupõe, além da simples notificação, o estabelecimento de efetiva comunicação com o contribuinte, configurando omissão do contribuinte combinada com ação positiva da fiscalização para esgotar os meios de prova sobre a realização do fato gerador

(i) Seis acórdãos em que há notificação que efetiva a comunicação com o contribuinte e o arbitramento é motivado pela inexistência, insuficiência ou fraude nos documentos solicitados ao contribuinte, gerando completa impossibilidade de aferição do lucro real pela Autoridade Fiscal apenas com bases nessas informações. Em todos esses acórdãos, restou demonstrada alguma espécie de vício na informação prestada pelo contribuinte. No entanto, por iniciativa própria, as autoridades fiscalizadoras buscaram obter elementos de provas diversos e envidaram significativos esforços para a reconstituição das bases tributáveis (Acórdãos 103-22.032, 108-09.668, 105-16.815, 101-96.319, 101-96.093 e 101-96.039).

(ii) Dois acórdãos em que também há notificação que efetiva a comunicação com o contribuinte, mas nos quais não se exigiu ou não se explicitou qualquer demonstração da Administração Fiscal de que foram empreendidos esforços para a coleta de informações que pudessem, ainda que de maneira aproximada, aferir o lucro auferido pelo contribuinte (Acórdãos 108-08.919 e 101-96.212).

(iii) Acórdão indisponível para consulta no endereço eletrônico do CARF, nada podendo ser dito sobre a respectiva decisão, o que, inclusive, prejudica o direito de ampla defesa dos contribuintes, vez que não é possível compreender, em sua totalidade, os critérios interpretativos que devem orientar a aplicação da Súmula 59 (Acórdão 198-00.028).

A partir da fundamentação dos acórdãos paradigmas da Súmula 59, verifica-se que em 100% dos julgados em que há aplicação do arbitramento de lucros HOUVE NOTIFICAÇÃO COM O ESTABELECIMENTO DE EFETIVA COMUNICAÇÃO COM O CONTRIBUINTE e baseiam-se na omissão, inexistência, insuficiência ou fraude nos documentos apresentados pelo contribuinte, combinada com postura proativa da fiscalização (em sua maioria) no sentido de coletar robusto corpo probatório que dê suporte ao ato administrativo de arbitramento.

Todos os acórdãos paradigmáticos que fundamentam a aplicabilidade, validade jurídica e o sentido da Súmula 59 partem do pressuposto fáctico de que HOUVE NOTIFICAÇÃO PRÉVIA COM O ESTABELECIMENTO DE EFETIVA COMUNICAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE. No

caso ora analisado, NÃO HOUVE NOTIFICAÇÃO COM EFETIVA COMUNICAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA QUE SE CONFIGURASSE O PRESSUPOSTO DE VALIDADE DO ATO DE ARBITRAMENTO QUE É A OMISSÃO NA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. Portanto, por absoluta falta de ato administrativo de arbitramento válido, é inaplicável a Súmula 59 do CARF ao caso da EMPRESA K.

10. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ("STJ") ENTENDE QUE ARBITRAMENTO É MÉTODO DE CÁLCULO SUBSIDIÁRIO, PASSÍVEL DE UTILIZAÇÃO APENAS QUANDO INVIABILIZADO O CÁLCULO PELO LUCRO REAL, E NÃO PODENDO SER EMPREGADO COMO PUNIÇÃO AO CONTRIBUINTE POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

O STJ já se posicionou no sentido de que o arbitramento é hipótese extremada para apuração de lucros do contribuinte. No processo 835.845-5/RS,[54] relatado pelo Min. José Delgado, a 1.ª Turma, *por unanimidade*, negou provimento a Recurso Especial da Fazenda Nacional.

A Fazenda pretendia reformar decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4.ª Região, que estabeleceu entendimento de que o arbitramento é critério de cálculo excepcional, que não tem caráter punitivo:

> 1. O *arbitramento* não constitui uma modalidade de lançamento, mas uma técnica, um *critério substitutivo que a legislação permite, excepcionalmente*, quando o contribuinte não cumpre com seus deveres de manter a contabilidade em ordem e em dia e de apresentar as declarações obrigatórias por lei. *Não tem o caráter punitivo que o fisco lhe conferiu*, pois a empresa fiscalizada, ao promover a regularização da escrita contábil e apurar o montante tributável de acordo com as determinações do Regulamento do Imposto de Renda, reconheceu o equívoco e forneceu os elementos de investigação que tornariam possível a descoberta da verdade material, ainda na fase de impugnação do lançamento.
>
> 2. A norma do art. 148 do CTN tem o escopo de aproximar os valores arbitrados o máximo possível da verdadeira base de cálculo do tributo, na medida em que o direito ao contraditório limita a discricionariedade da autoridade fiscal. Firma-se uma presunção relativa quanto à tributação com base no arbitramento, porquanto o contribuinte sempre poderá fazer prova em contrário. A conduta do fisco, na hipótese em exame, desvirtuou o princípio da finalidade que norteia os atos administrativos, pois ignorou os elementos oferecidos pelo contribuinte, ao contestar o lançamento, não se efetivando o contraditório.

54. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 835.845-5/RS, rel. Min. José Delgado. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=648836&sReg=200600750697&sData=20061016&formato=PDF>. Acesso em 16.03.2014.

> 3. O art. 148 do CTN não encerra a possibilidade de prova em contrário no momento de formação do lançamento; o legislador estendeu a garantia do contraditório também à ocasião posterior ao arbitramento. Este é o espírito do dispositivo, quando estabelece: "ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial".

Na mesma linha, e confirmando a decisão proferida pelo Tribunal recorrido, o STJ manifestou-se nos seguintes termos:

> O aresto recorrido merece total manutenção, tendo emitido o irretocável pronunciamento de que o arbitramento não constitui uma modalidade de lançamento, mas uma técnica, um critério substitutivo que a legislação permite, excepcionalmente, quando o contribuinte não cumpre os seus deveres de manter a contabilidade em ordem e em dia, e de apresentar as declarações obrigatórias por lei, não tendo caráter punitivo. No presente caso, segundo as provas analisadas nas instâncias ordinárias, a empresa fiscalizada, ao promover a regularização da escrita contábil e apurar o montante tributável de acordo com as determinações do Regulamento do Imposto de Renda, reconheceu o equívoco e forneceu os elementos de investigação que tornariam possível a descoberta da verdade material, ainda na fase de impugnação do lançamento. A legislação tributária permite o arbitramento do lucro somente quando a escrituração contábil se afigura inútil para os fins de apuração do lucro real. Se o contribuinte procede à regularização da sua escrita contábil dentro do prazo para o fornecimento tempestivo da impugnação, bem como, se dentro deste prazo fornece a documentação necessária, esta deve ser considerada para fins de apuração do lucro.

Portanto, fica evidente, conforme entendimento do STJ, que o arbitramento de lucros é método de cálculo subsidiário utilizado apenas em casos extremos, quando restar absolutamente inviabilizada a apuração do lucro real, não podendo ser utilizado como instrumento de punição do contribuinte por eventual descumprimento de obrigação acessória.

11. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ("STF") ENTENDE QUE ARBITRAMENTO É HIPÓTESE EXCEPCIONALÍSSIMA, NÃO SE APLICANDO NEM MESMO A CASO DE EMPRESA QUE SE OMITIU DO CUMPRIMENTO DE QUASE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

No Recurso Extraordinário 94.416-8,[55] interposto pela Fazenda Nacional para reformar decisão proferida pelo antigo Tribunal Federal de Recursos, discutia-se a situação da Fábrica Kosmos Indústria e Comércio S/A.

55. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 94.416-8, rel. Min. Soares Muñoz. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=187888>. Acesso em 16.03.2014.

Os sócios deixaram de proceder à dissolução regular da pessoa jurídica e continuaram realizando operações comerciais, sem, contudo, manter escrituração contábil. A empresa se omitiu do cumprimento de praticamente todas as suas obrigações acessórias perante a Receita Federal, não tendo preenchido nenhum tipo de declaração de bens ou receitas.

Ainda assim, o STF, por unanimidade, não conheceu do recurso da Fazenda Pública, mantendo o entendimento do Tribunal recorrido no sentido de que o arbitramento não seria cabível, por se tratar de medida extrema.

Em relação ao descumprimento das obrigações acessórias pela empresa, a Corte julgou que seria mais razoável aplicar as multas previstas na legislação tributária para esse fim.

Naquele caso concreto, o Fisco não apenas intimou o contribuinte para que entregasse suas declarações, como o contribuinte confessou não ter mantido escrituração contábil regular.

Não bastasse isso, o Fisco, na sequência, deu-se ao trabalho de informar o contribuinte de que a lei não exime empresas "semiparalisadas" de apresentar declaração anual de rendimentos.

Não obstante, o STF assim decidiu:

> Não há dúvida de que a executada encerrou, de fato, suas atividades em 1968, como também apresentou o último balanço com a ocorrência de prejuízo. Se não promoveu a dissolução regular da firma ou providenciou a baixa do registro na Junta Comercial, e não fez declaração do imposto de renda nos exercícios subsequentes, *podiam os fatos dar lugar à aplicação de penalidades, nunca porém, ao lançamento, nas bases de lucro presumido*[56] *e à exigência de vultosa quantia, como imposto de renda.*

Trecho do relatório pericial, citado no acórdão da Suprema Corte, também demonstra que a situação da empresa era de praticamente total omissão perante a Receita Federal, que empregou esforços além do comum para estabelecer comunicação com o contribuinte:

> Apesar, porém, reconhece-se, de se encontrar em estado deficitário, semi paralizada [*sic*], desorientada, persistia a obrigatoriedade da apresentação da declaração anual de rendimentos, eis que a determinação legal é clara, sem dependência de quaisquer circunstâncias ou condições. *Essa obrigatoriedade também lhe foi lembrada pela Fazenda Nacional* (fls. 42 a 51).

---

56. Aqui, leia-se lucro arbitrado. A diferença de nomenclatura ocorre em razão de o julgado ser muito antigo, mas a leitura do acórdão permite identificar que se trata de caso em que se discute a possibilidade de arbitramento de lucros.

> Injustificável, também, a falta de entrega dessas declarações pela paralisação da Empresa, eis que houve de fato *operações que ela mesma confessou, mau grado não haverem sido contabilizadas*, como veremos a seguir.

Veja-se, portanto, que na interpretação do Supremo, o arbitramento é instrumento destinado a situações extremas, não se aplicando para casos em que o contribuinte pode ser punido pelas multas existentes para descumprimento de obrigações acessórias.

12. DEZ CONCLUSÕES INSTITUCIONAIS SOBRE O USO INDEVIDO E ABUSIVO DO LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO NO CASO CONCRETO

C1. O caso concreto, abaixo descrito, não diz respeito ao contribuinte que pretende deixar de pagar IRPJ e CSLL. A EMPRESA PAGA E PRETENDE CONTINUAR PAGANDO TODOS SEUS TRIBUTOS DEVIDOS em conformidade com o RIR, a legislação ordinária, o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal. O que se requer aqui, de pleno direito, é que o Fisco apure a materialidade de eventual exigência adicional mediante a sistemática do lucro real e não se utilize da presunção de legitimidade de auto de infração para exigir tributo indevido mediante aplicação inválida, insubsistente, retórica e oportunista da sistemática do lucro arbitrado.

C2. Não se pode aplicar de forma inapropriada e isolada o inc. III do art. 530 do RIR, ignorando a racionalidade do conjunto de incisos que compõem este dispositivo. A notificação é apenas uma porta de acesso formal para se configurar a "não apresentação dos documentos fiscais" prevista no inc. III do art. 530, que exige, ainda, nos demais incisos: (i) ausência de demonstrações financeiras, (ii) ausência de escrituração fiscal, (iii) evidentes indícios ou vícios de fraude na documentação, e (iv) opção indevida pelo lucro presumido. A interpretação distorcida do inc. III do art. 530 revela técnica arbitrária de interpretar o dispositivo, pois seleciona e secciona um sentido inexistente do inciso, isolando-o do seu contexto jurídico e ensejando falsamente a ideia de que o simples fato da não resposta à *notificação preparatória* para o lançamento, sem esgotar os meios procedimentais da fiscalização, pode autorizar o arbitramento.

C3. O cotejo do art. 530 do RIR com o art. 148 do CTN demostra que a interpretação empreendida pelo Fisco nesta autuação extrapola a competência demarcada por essa norma geral sobre o ato de lançamento por arbitramento, veiculada no Código Tributário Nacional. Segundo a inapropriada autuação, a ausência de resposta à notificação seria causa suficiente para configurar a omissão do contribuinte na apresentação de

documentação fiscal. Situação que está em conflito com a racionalidade do legislador complementar e com a própria literalidade do art. 530, que exige das autoridades fiscalizadoras todos os esforços possíveis para obter as informações necessárias ao lançamento tributário e para a apuração do fato gerador em conformidade com a sistemática do lucro real.

C4. Na autuação flagra-se o uso abusivo de figura de linguagem que toma a causa pelo efeito. Assim, o Fisco utiliza silenciosa e retoricamente o expediente da "metonímia fiscal", para sustentar a equivalência entre dois fatos relacionáveis, porém, complemente distintos: (i) o fato de "não obter resposta à notificação" e (ii) o fato de "negar-se a apresentar documentação fiscal". O uso da notificação como pressuposto da comunicação é condição necessária para qualificar a não entrega da documentação fiscal, mas não esgota as formas de fiscalização que a vinculação dos atos administrativos exige *ex vi* do art. 142 do CTN. Além disso, o inc. III do art. 530 do RIR refere-se apenas ao fato de "negar-se a apresentar documentação fiscal", não trata do "fato da notificação".

C5. Além disso, tal situação configura patente erro lógico da "afirmação do consequente" na acusação central do Auto de Infração, que relaciona, falaciosamente: (i) o simples fato da ausência da resposta da notificação por parte do contribuinte, com (ii) o fato da deliberada não entrega dos documentos fiscais por parte do contribuinte. A simples não resposta à notificação não é causa suficiente para permitir a conclusão de que o contribuinte não quer entregar os documentos fiscais. Pode, como no presente caso, haver simples falha na comunicação da notificação, estando os documentos à disposição do Fisco, que, além da notificação, DEVE exercer outras formas de fiscalização para obter as informações necessárias para realização da legalidade, como, por exemplo, a visita pessoal.

C6. Sob a perspectiva do ato administrativo, verifica-se que há vício na motivação do ato de arbitramento em sua dúplice função. Na perspectiva do motivo legal, há descompasso entre a legalidade exigida pela interpretação sistemática do inc. III do art. 530 do RIR com os demais incisos desse mesmo dispositivo, bem como desalinhamento da interpretação isolada e distorcida do art. 530, III, com o conteúdo legal da norma geral de direito tributário do art. 148 do CTN. Há, portanto, distorção entre a legalidade exigida pelo RIR e pelo CTN e a legalidade interpretada e utilizada na autuação como motivo legal pela autoridade fiscal, invalidando o ato de arbitramento. Sob o prisma do motivo do ato, verifica-se que a simples ausência de resposta à notificação (sem o esgotamento dos esforços do procedimento de fiscalização) não pode servir como motivo do ato de

arbitramento suficiente para sustentar validamente o crédito tributário arbitrado. Ora, sem motivo legal e sem motivo do ato válidos não há motivação possível para fundamentar juridicamente nem o ato administrativo de arbitramento, nem o crédito arbitrado.

C7. Ainda sob a perspectiva da estrutura do ato administrativo de arbitramento, verifica-se a existência de vício no procedimento do ato, que se revela na incoerente conduta do agente fiscal, que para configurar a aplicação do regime especial de arbitramento insistiu em notificações por correspondência, mas que, para notificação final do auto de infração pelo lucro arbitrado, não mediu esforços para ir pessoalmente até a sede da empresa no interior de São Paulo. Ou seja, configura-se, desta forma, vício no procedimento do ato de arbitramento em razão da incoerência da conduta nas notificações: (i) quando interessava configurar a não resposta do contribuinte tendente à constituição do fato da "não apresentação da documentação fiscal", o agende fiscal da Demac enviou notificações por correspondência; (ii) quando interessava a efetiva notificação do auto de infração do arbitramento, houve visita pessoal do agente fiscal à sede da EMPRESA K, no interior de São Paulo.

C8. Verifica-se também duplo desvio de finalidade do ato administrativo de arbitramento, em aberta manifestação do "Princípio da Comodidade Tributária": Desvio de finalidade I: está no *modus operandi* do agente fiscal utilizar do ato de arbitramento (sem esgotar os procedimentos de fiscalização) como expediente para inversão do ônus da prova de apurar o lucro real, sujeitando o contribuinte à prova negativa de que não foi notificado. Desvio de Finalidade II: conduta do agente fiscal que em nome da "Comodidade Tributária" enseja aplicação do arbitramento de lucros como sanção em vez de método de cálculo subsidiário. O que justifica a aplicação do regime de arbitramento não é a ocorrência de ato ilícito, mas a inexistência de meios diretos de prova que permitam reconstituir a real base de cálculo dos tributos devidos. O método do arbitramento não tem natureza de penalidade. A medida cabível contra o descumprimento de obrigação acessória é aquela prevista em lei, geralmente, a multa.

C9. A Súmula 59 do CARF não se aplica ao caso da EMPRESA K: o arbitramento de lucros, segundo todos os acórdãos paradigmas que outorgam fundamento de validade à Súmula, parte do pressuposto fáctico de que, além da simples notificação, houve o estabelecimento de efetiva comunicação entre Fisco e contribuinte. No caso da EMPRESA K, a notificação não foi suficiente para estabelecer efetiva comunicação com o contribuinte para que se configurasse o pressuposto de validade do ato de arbitramento, que

é a omissão na apresentação de documentos fiscais, combinada com ação positiva da autoridade fiscal na busca da verdade material. Portanto, por absoluta falta de ato administrativo de arbitramento válido, é inaplicável a Súmula 59 do CARF ao caso ora analisado.

C10. Enfim, o STJ e o STF já decidiram que o arbitramento de lucros é método de cálculo subsidiário utilizado apenas em casos extremos, quando restar absolutamente inviabilizada a apuração do lucro real e esgotados todos os procedimentos de fiscalização possíveis. Importa frisar que essas decisões do STJ e STF se encontram em perfeita consonância com as Conclusões deste Estudo: C1 (deve-se respeitar a materialidade do fato gerador "renda"), C2 (interpretação inapropriada do art. 530, III, do RIR), C3 (a interpretação da autuação extrapola o art. 148 do CTN), C4 (uso abusivo e retórico da "metonímia fiscal"), C5 (falácia lógica da "afirmação do consequente"), C6 (vício no motivo legal e no motivo do ato de arbitramento), C7 (vício de incoerência no procedimento para notificação do contribuinte), C8 (desvio de finalidade por inversão do ônus da prova e por utilizar o arbitramento como sanção) e C9 (invalidade de ato de arbitramento sem notificação que estabeleça efetiva comunicação com o contribuinte, tornando inválido o ato de arbitramento e, por consequência, inaplicável a Súmula 59 do CARF).



6

ILUSÃO, OCULTAÇÃO FISCAL E MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO STF

Estudo de Caso:

"ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins na importação" e modulação dos efeitos das decisões do STF

O método de Kafka consiste, pois, em suspender através da troca de etiquetas, os preconceitos ligados às etiquetas, possibilitando, com isso, julgamentos não preconcebidos. Age exatamente no mesmo sentido quando cola às coisas etiquetas incompreensíveis. Assim, descreve por exemplo um objeto "ODRADEK", cuja função parece consistir justamente em não ter uma função. Mas a apresentação desse objeto "absurdo" e, ao que parece, nomeado sem sentido é tão pouco absurda quanto a dos que foram etiquetados "erradamente". O objeto lembra-nos todos os tipos de objetos e máquinas com os quais o homem moderno tem de lidar diariamente, embora o trabalho delas não pareça ter nada a ver diretamente com as necessidades humanas. Milhares de vezes o homem de nossos dias esbarra em aparelhos cuja condição lhe é desconhecida e com os quais só pode manter relações "alienantes", uma vez que a vinculação deles com o sistema de necessidades dos homens é infinitamente mediada: pois "estranhamento" não é um truque filosófico ou do escritor Kafka, mas um fenômeno do mundo moderno – só que o estranhamento na vida cotidiana, é encoberto pelo hábito oco. Kafka revela, através de sua técnica de estranhamento, o estranhamento encoberto na vida cotidiana – e dessa maneira é outra vez realista. Sua "deslocação" fixa.

(sobre "Odradek" no conto "The Cares of a Family Man", de Franz Kafka, 1914-7, análise de Günther Anders)

1. "ODRADEK": ILUSÃO E OFUSCAÇÃO FISCAL COMO ESTRATÉGIAS PARA BURLAR OS PROCEDIMENTOS DE LEGITIMAÇÃO E ESCOLHA DEMOCRÁTICA, MANTENDO O PÚBLICO MAL INFORMADO SOBRE O EFETIVO ÔNUS TRIBUTÁRIO E A REPERCUSSÃO DAS DECISÕES DO STF

Como demostram Tino Sanandaji (University of Chicago) e Björn Wallace (Stockholm School of Economics) no artigo "Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation: An Empirical Study of Tax Perception in Sweden", ilusão e ofuscação são estratégias para burlar os procedimentos de legitimação de escolha democrática e manter o público mal informado sobre o ônus tributário, mediante a "mispercepção" sistemática de parâmetros fiscais importantes que obscurecem e distorcem as escolhas do eleitorado e a atuação da assembleia legislativa. Nas palavras dos autores:[1]

> Fiscal illusion refers to the "notion that systematic misperception of key fiscal parameters may significantly distort fiscal choices by the electorade" (Oates, 1988, 65). The premise is that the tax system´s design can lead to underestimation of the costs of public expenditure, with the public not being fully informed of taxation´s total costs. Fiscal illusion is an example of a collective-action problem in public policy, where the benefits of individual voters´gathering and processing information are shared by many, but the costs are placed solely on the individual (...).

Não há legalidade sem democracia, nem democracia sem ética, e sem ética não há legalidade: tão apenas fraude à legalidade, que é a pior das ilegalidades, especialmente quando flagrada no *modus operandi* do Poder Público. Nesse sentido, é magistral a lição de Isaias Coellho:[2]

> Por onde começar a tarefa hercúlea de reformar o sistema tributário? Aumentando a transparência tributária. Como bem colocou Louis Brandeis, juiz da corte suprema americana, em 1914, "a luz do sol é o melhor desinfetante". O sistema tributário brasileiro padece de enorme complexidade, a qual resulta da falta de uma visão sistêmica de longo prazo, da falta de técnica jurídica, de casuísmos, e de incompetência e descaso na feitura das leis e regulamentos tributários. Resulta, também, às vezes, da deliberada intenção de enganar o contribuinte.

No último caso se enquadra o cálculo do ICMS. Sua alíquota normal é de 18%, mas numa venda de R$ 100 (antes de calculado o imposto) o

1. SANANDAJI, Tino. WALLACE, Björn. Fiscal Illusion and Fiscal Obsfucation. *An Empirical Study of Tax Perception in Sweden*. Disponível em: http://www.independent.org/pdf/tir/tir_16_02_5_sanandaji.pdf. Acesso em 06.04.2014.

2. COELHO, Isaias. Ofuscação tributária: Cálculo do ICMS "por dentro" é indefensável. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-ago-08/isaias-coelho-calculo-icms-dentro-indefensavel>. Acesso em 21.03.2014.

imposto que incide não é de R$ 18, como a simples lógica e secular prática nos diria, mas R$ 21,95. Ou seja, a alíquota nominal é 18% mas a alíquota efetivamente praticada é 21,95%! Essa anomalia, chamada de cálculo "por dentro", consiste em incluir o imposto na sua própria base de cálculo.

> Na aplicação do ICMS aos serviços de comunicação e eletricidade, o cálculo "por dentro" transforma a já exagerada alíquota de 25% adotado por vários Estados em nada menos que 33,33%. E há Estados que adotam alíquota de 30% para comunicações e eletricidade, com o que na verdade aplicam tributação de 42,86%!
>
> Na esteira do ICMS, a União, ao aplicar as contribuições PIS e Cofins sobre o consumo de eletricidade adotou também o cálculo "por dentro". Então essas contribuições englobam, na sua base de cálculo, não apenas o valor dos serviços prestados mas também os encargos do ICMS e das próprias contribuições... cada um dos tributos recaindo sobre si mesmo e os demais, numa escalada de incidências.

Aplicar o direito exige interpretação das regras, interpretação dos fatos e formalização do conteúdo, sentido e alcance das normas em sucessivos atos administrativos e judiciais, materiais e formais. Trata-se de processo altamente complexo, que envolve convicções, valores, pressões políticas e ideologias, as quais modulam a legalidade em função do tempo histórico e do espaço social. Um momento, uma legalidade; uma decisão, um direito aplicado. Outro momento, outra legalidade; outra decisão, outro direito aplicado. Sobre a mesma lei e o mesmo fato concreto, incontáveis "legalidades" podem ser construídas, bem como inúmeras versões de fato podem ser sustentadas sobre idêntico conjunto probatório. Contudo, a ética, a segurança e a coerência demandadas das decisões proferidas pelo Poder Judiciário e pela Administração Pública exigem respeito e consideração às várias legalidades criadas sobre os mesmos textos objetivos, a fim de conter as metamorfoses interpretativas inerentes ao processo de aplicação do direito. Minimizar tais mutações, construindo certeza e segurança sobre o terreno movediço da "legalidade", é missão do direito e da Administração Pública (para isso, aliás, existe a decadência, a prescrição e a coisa julgada). Segue Isaias Coelho:

> Não existe nenhum razão técnica ou de política pública que recomende o cálculo de impostos "por dentro". Tampouco esse tipo de cálculo é encontrado em qualquer dos mais de 150 países que têm imposto geral sobre vendas do tipo valor adicionado (IVAs), gênero do qual ICMS, IPI, PIS e Cofins são espécies.
>
> A única explicação plausível é que sua adoção no Brasil foi feita para criar a percepção entre os contribuintes de que alíquota não é tão elevada. Isso é o que se chama, na economia política da tributação, de ilusão fiscal ou ofuscação fiscal, o oposto de saliência fiscal ou tributária. O uso da tributação "por dentro" é feita

> para gerar opacidade onde deveria haver transparência; numa palavra, para iludir, enganar o contribuinte. No caso brasileiro, essa disposição de iludir foi tão forte a ponto de o engano ser erigido ao patamar de preceito constitucional (Constituição de 1988 art. 155, § 2.º, XII, i, ex vi da Emenda 33 de 2001).
>
> Deveríamos começar a reforma do ICMS pela eliminação do cálculo do imposto "por dentro". Essa medida traria alguma simplificação, mas sobretudo traria mais visibilidade, sobretudo agora que a legislação (ainda aguardando vigência) impõe o dever de informar aos consumidores o valor dos impostos incluídos no preço. Com a mudança de método, a alíquota teria que ser majorada, para que, atuando sobre uma base menor (mas real), não houvesse impacto sobre a arrecadação.

Enfim, conclui o ex-subsecretário adjunto da Receita Federal do Brasil, na Administração Dornelles, ex-Diretor Chefe do Fundo Monetário Internacional – FMI e atual Coordenador de Pesquisa do Núcleo de Estudos Fiscais da DireitoGV:[3]

> Não haveria, portanto, que temer perda de receitas para os Estados e Municípios. Tampouco seriam necessários outros ajustes do cipoal legislativo tributário. Mas, importantemente, esse pequeno passo seria um gesto de honestidade do poder público, um avanço no respeito ao cidadão-contribuinte.

Ora, aproveitar-se das mazelas e das instabilidades da legalidade em nome da legalidade é abuso de forma (abusar do formalismo inerente ao texto legal) e abuso de poder (abusar da autoridade de quem interpreta a lei). É fraude à legalidade (deixar de se responsabilizar pela estabilização do sentido da lei e utilizar a legalidade a favor de seus interesses, mas ainda em nome da legalidade): triste, obscura e iludida legalidade!

1.1. Julgamento do STF em repercussão geral entendendo pela não incidência do Pis/Cofins importação sobre a base de cálculo ampliada pelo ICMS devido sobre o valor aduaneiro

Em 20.10.2010, o STF iniciou o julgamento do Recurso Extraordinário 559.937/RS ("RE 559.937"), com repercussão geral reconhecida,[4] interposto pela Fazenda Nacional para defender a constitucionalidade do art. 7.º, I, da Lei 10.865/2004 ("Lei 10.865"), promulgada com fundamento de validade no art. 149, § 2.º, III, *a*, da Constituição Federal de 1988 ("CF/1988").

3. Idem.

4. Em 2006, a Lei 11.418 inseriu os art.s 543-A e 543-B ao Código de Processo Civil aprovado pela Lei 5.869, de 11.01.1973 ("CPC"), criando o mecanismo de julgamento em sede Repercussão Geral no STF:

Em apertada síntese, a discussão enfrentada nesse RE relacionava-se com a constitucionalidade da base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social ("PIS") e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("Cofins") incidentes na importação de bens ("PIS/Cofins-Importação"), dada a possível ampliação do conceito constitucional de valor aduaneiro previsto no art. 149, § 2.º, III, *a*, da CF/1988. Segundo o art. 7.º, I, da Lei 10.865, o conceito de valor aduaneiro para fins de cobrança do PIS/Cofins-Importação seria o seguinte:

> *(...) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.*

Tal conceito se opõe àquele previsto no art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, vigente quando da promulgação do § 2.º, III, *a*, do art. 149 da CF/1988, entendido tão só como o valor-base do Imposto de Importação.

A Min. Ellen Gracie, relatora do caso, negou provimento ao RE da Fazenda, reconhecendo a inconstitucionalidade da parte do art. 7.º, I, da Lei 10.865 que se referia à inclusão do ICMS e do próprio PIS/Cofins-Importação na base de cálculo dessas contribuições. Nessa oportunidade, o Min. Dias Toffoli pediu vista dos autos.

"Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1.º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

(...)

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo.

§ 1.º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte.

(...)

§ 3.º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se".

Em 20 de março deste ano, o Min. Dias Toffoli retornou com o julgamento do RE e, seguindo o mesmo entendimento da Min. Ellen Gracie, julgou inconstitucional o conceito de valor aduaneiro ampliado pela lei instituidora do PIS/Cofins-Importação:

> Sobre o conceito de valor aduaneiro, registro que, quando da edição da já citada EC 33/2001 – a qual, combinada com a EC 42/2003, passou a permitir a incidência do PIS/COFINS sobre a importação –, o referido conceito já estava definido no art. 2.º do Decreto-lei 37/1966, o qual dispõe sobre a base de cálculo do imposto de importação e remete, nos casos de alíquota ad valorem (inciso II), ao conceito de valor aduaneiro "apurado segundo as normas do art. 7.º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT".
>
> Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24.08.2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil.
>
> A propósito, Eurico Marcos Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto (*Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 121, p. 42), ao analisar a materialidade das contribuições em apreço, traçaram os limites do conceito de 'valor aduaneiro' nos seguintes termos: "É o conceito de 'valor aduaneiro' que demarca, com precisão, a identidade (e intensidade) da cobrança tributária. Daí a disputa conceptual em torno do sentido e do alcance do termo utilizado na atribuição de competência à União Federal." (...)
>
> Neste sentido destacam-se as disposições do Acordo sobre a Implementação do artigo VII do GATT, também conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), que disciplina os parâmetros para aferição da base de cálculo nas operações de comércio internacional. Logo na introdução, este diploma normativo determina que 'a primeira base para a determinação do valor aduaneiro há de ser o valor da transação'. O artigo primeiro, a que remete a introdução do acordo, cuida, portanto, de traçar o núcleo conceptual a ser perseguido na aferição do valor aduaneiro".
>
> Tal norma vem, igualmente, prevista no art. 75, inciso I, do Decreto 6.759, de 05.02.2009, o qual, atualmente, regulamenta a administração das atividades aduaneiras e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Essa norma dispõe ser a base de cálculo do imposto, "quando a alíquota for ad valorem, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1994".
>
> Portanto, na ausência de estipulação expressa do conteúdo semântico da expressão 'valor aduaneiro' pela EC 42/2003, há de se concluir que o sentido pressuposto, e incorporado pela Constituição Federal, quando da utilização do termo para conferir competência legislativa tributária à União, remete àquele já praticado no discurso jurídico-positivo preexistente à sua edição.

Seguindo os argumentos do Min. Toffoli, os demais Ministros (Teori Zavaski, Luiz Fux, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes, Marcos Aurélio, Celso de Mello e Joaquim Barbosa) acompanharam integralmente a declaração de inconstitucionalidade da cobrança exacerbada dessas contribuições.

1.2. Após a derrota da tese defendida, a Procuradoria da Fazenda Nacional pleiteou a "modulação" dos efeitos da decisão, com base única e exclusivamente nos valores envolvidos na causa que, segundo a PGFN, giram em torno de R$ 34 bilhões

Ao final do julgamento, a Procuradoria da Fazenda Nacional pleiteou a "modulação" dos efeitos da decisão, dadas as altas quantias envolvidas no imbróglio.[5] Em nome da União, o representante da Fazenda Nacional pleiteou, na tribuna do plenário, a modulação dos efeitos desse julgamento com base única e exclusivamente nos valores envolvidos na causa que, segundo ele, giram em torno de R$ 34 bilhões. O Plenário decidiu que eventual modulação só poderá ocorrer com base em avaliação de dados concretos sobre os valores e isso deverá ser feito na ocasião da análise de eventuais embargos de declaração:

5. Cf. Notícia do STF Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=233986>. Acesso em 21.03.2014.

Recurso Extraordinário 559.937 RIO Grande do Sul

DEBATE

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) – O Ministro Dias Toffoli redigirá o acórdão, que foi o primeiro a proferir voto.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – E com a declaração de inconstitucionalidade, para que possa haver a comunicação ao Senado e a suspensão da execução do preceito – artigo 52, inciso X, da Constituição Federal.

O SENHOR LUIZ CARLOS MARTINS (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL) – Senhor Presidente, com o devido respeito e acatamento, a Fazenda Nacional pede à Corte a possibilidade de modulação dos efeitos deste julgamento, tendo em vista os valores que giram em torno de 34 bilhões de reais que atingirão os cofres da seguridade social. E a Fazenda fia-se no precedente desta egrégia Corte, no RE 560.626, da relatoria do eminente Ministro Gilmar Mendes, quando julgou a questão da prescrição e decadência dos créditos das contribuições previdenciárias, pedindo à Fazenda Nacional que a Corte estabeleça como marco dos efeitos da presente decisão ou as ações propostas até o julgamento deste presente feito.

E o que pede a Fazenda com o devido respeito e acatamento.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (PRESIDENTE) – Ministro Dias Toffoli.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Eu penso que esse tema, se for o caso, que a Fazenda traga em embargos de declaração para, depois, ter uma avaliação com dados concretos. Não tem elementos aqui para...

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO – E a Corte já decidiu, num caso de que Vossa Excelência foi Relator, no sentido de que a modulação dos efeitos temporais de uma decisão declaratória de inconstitucionalidade pode ocorrer até mesmo de ofício e inclusive em sede de embargos de declaração.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI: Mas nós não temos elementos aqui para ...

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO – Sim, então, estou dizendo que é lícito fazê-lo até mesmo em sede de embargos de declaração. Há precedente nesse sentido.

O SENHOR ADVOGADO – Senhor Presidente, pela recorrida, por gentileza.

Como houve a evocação da tribuna pelo Advogado da União, cabe à recorrida destacar que, no recurso extraordinário, não houve a invocação do pedido de modulação e nem na sustentação oral feita pela União, quando da sessão inicial.

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI: Sem querer interromper, se houver esse pedido em embargos, eu darei vista, evidentemente, à parte contrária, senão o debate dar-se-á na tribuna de maneira intempestiva.

Eis aqui, portanto, a delimitação do objeto de análise deste Estudo: é cabível a atribuição de efeitos prospectivos – ou a modulação de efeitos, como comumente se chama a possibilidade de a decisão de inconstitucionalidade não retroagir (*ex nunc*) – à decisão que declara inconstitucionalidade de norma de incidência tributária? Pode a inconstitucionalidade do tributo valer apenas a partir do acórdão prolatado pelo STF?

2. JUSTIFICAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DA REGRA DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS PREVISTA NO ART. 27 DA LEI 9.868

A Lei 9.868, de 10.11.1999 ("Lei 9.868"), foi promulgada para regular o controle concentrado de constitucionalidade das leis, feito por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade ("ADI") ou Ações Declaratórias de Constitucionalidade ("ADC"), perante o STF.

O projeto da Lei 9.868 foi intentado pelo então Subchefe para Assuntos Jurídicos da Casa Civil, Gilmar Ferreira Mendes, posteriormente Advogado-Geral da União e hoje Ministro do STF.[6]

6. VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária modulação dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 157, 2008.

Em sintonia com a evolução da jurisdição constitucional de vários países do mundo, o art. 27 dessa lei veio permitir a modulação temporal de efeitos das decisões da Corte Constitucional, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social:

> *Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.*

Como toda norma que inova em um ordenamento jurídico, o dispositivo ensejou grandes discussões na doutrina e na jurisprudência. Diferentes interpretações surgiram para explicar os limites da regra, seus efeitos e as situações que permitiriam sua utilização.

No próprio Legislativo, as discussões que antecederam a promulgação do diploma legal foram marcadas por embates acerca do art. 27. O Deputado Miro Teixeira, líder do PDT à época, na Emenda de Plenário 7 ao PL 2.960-A/1997, manifestou preocupação com a ampla margem de discricionariedade que o art. 27 conferiria aos julgadores, colocando em risco os princípios constitucionais da isonomia e da separação de Poderes, "já que o STF, por 6 votos, pode*[ria]* efetivamente legislar, estabelecer condições e restrições para a aplicação da decisão".[7]

No mesmo sentido era a preocupação dos então Deputados Aldo Arantes, PCdoB/GO, e Agnelo Queiroz, Vice-Líder do PCdoB, que, na Emenda Substitutiva Global 11, defendiam o seguinte:[8]

> *O que se faz, no art. 27, é destituir a norma constitucional como parâmetro de validade absoluta das demais normas, à medida em que é conferida aos ministros do STF a faculdade de dizer que uma lei ou ato normativo inconstitucional tem uma meia validade, uma validade de meio tempo. O que é inválido objetivamente desde o nascedouro o que é vedado pela Constituição de penetrar no ordenamento jurídico nacional, não pode ser convalidado, mesmo que por tempo determinado, pela vontade subjetiva dos ministros.*
>
> *Pior: segundo o Projeto de Lei, a subjetividade dos julgadores pode decidir que para alguns efeitos a lei ou ato normativo é inválido, e para outros, não, pois é isso que significa restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade.*

---

7. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD20NOV1998.pdf#page=76>. Acesso em 21.03.2014.

8. Idem.

O ex-Deputado Jarbas Lima, à época membro da Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, apresentou voto em separado ao da Comissão, no qual observou o seguinte quanto ao art. 27:[9]

> Resulta daí, por via transversa, que o STF poderá declarar a eficácia temporária de preceito inválido por inconstitucionalidade. Assim, retomando-se o exemplo *no campo do Direito Tributário, um tributo declarado inconstitucional, por decisão do STF, poderá ser considerado devido durante o período determinado pelo STF, ficando desde logo afastado qualquer direito à repetição do indébito.*
>
> (...)
>
> Como já colocado anteriormente, a aplicação desse dispositivo importará em criação de situações desiguais, pois uma lei inválida será aplicada em certo período como se válida fosse. *No campo tributário, esse tratamento desigual importará em verdadeiro confisco.* Não há razão de "segurança jurídica" e de "interesse social" que justifique tamanho casuísmo, mas tão somente interesse de governo, deixando os cidadãos brasileiros à mercê diante de leis e atos normativos inconstitucionais.

Na doutrina também houve reações contrárias ao atual art. 27 da Lei 9.868, a exemplo da crítica feita pelo grande jurista Manoel Gonçalves Ferreira Filho:[10]

> Seria preciso não conhecer o Brasil para supor motivada por questões de alta indagação científica essa proposta. Conhecendo-o, é fácil descobrir o que têm em mente os proponentes dessa "nulidade" ou "anulação" diferida. É sempre o ângulo governamental. Com base nessa regra, *toda vez que um tributo correr o risco de ser julgado inconstitucional – e essas coisas se sabem com antecedência em Brasília – invocando o pesado ônus da devolução do já recebido, o Poder Público pleiteará que a eficácia da decisão seja a partir do trânsito em julgado.* Assim não terá de devolver o já recebido...

A Exposição de motivos da Lei (189, de 07.04.1997, apresentada pelo Sr. Ministro de Estado Chefe da Casa Civil da Presidência da República, assinada pelo Ministro de Estado da Justiça, Nelson Jobim, com base em parecer elaborado por comissão de notáveis juristas), diz o seguinte sobre o art. 27:[11]

---

9. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD26JAN1999.pdf#page=37>. Acesso em 27.04.2013.

10. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *A Reforma do Judiciário*: observações sobre o parecer do relator. Aula inaugural proferida na Faculdade de Direito da USP. Coleção Estudos Documentos e Debates do IRS. São Paulo: [s.n.], 1997, p. 14.

11. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD-26JAN1999.pdf#page=37>. Acesso em 27.04.2013.

> Coerente com evolução constatada no Direito Constitucional comparado, a presente proposta permite que o próprio Supremo Tribunal Federal, por uma maioria diferenciada, decida sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, fazendo um juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados da segurança jurídica e do interesse social, de outro (art. 27). Assim, *o princípio da nulidade somente será afastado "in concreto" se, a juízo do próprio Tribunal, se puder afirmar que a declaração de nulidade acabaria por distanciar-se ainda mais da vontade constitucional.*
>
> Entendeu, portanto, a Comissão que, ao lado da ortodoxa declaração de nulidade, há de se reconhecer a possibilidade de o Supremo Tribunal, em casos excepcionais, mediante decisão da maioria qualificada (dois terços dos votos), estabelecer limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, proferindo a inconstitucionalidade com eficácia ex nunc ou pro futuro, *especialmente naqueles casos em que a declaração de nulidade se mostre inadequada (v.g.: lesão positiva ao princípio da isonomia) ou nas hipóteses em que a lacuna resultante da declaração de nulidade possa dar ensejo ao surgimento de uma situação ainda mais afastada da vontade constitucional.*

Ou seja, o objetivo do legislador com o art. 27 não era atribuir poderes ilimitados ao STF, mas criar instrumento que possibilitasse equilibrar os efeitos de declaração de nulidade quando ela pudesse acabar por criar lacuna normativa, gerar situação de grave insegurança jurídica ou ofender algum outro princípio disposto na Constituição Federal, distanciando-se ainda mais da vontade constitucional. E é exatamente nesse sentido que a jurisprudência da Suprema Corte vem caminhando, como se verá a seguir.

Atualmente, o art. 27 da Lei 9.868 é objeto de duas ADI ajuizadas pela Confederação Nacional das Profissões Liberais – CNPL e pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (2.154/DF e 2.258/DF, respectivamente). Ambas estão pendentes de julgamento pelo Plenário do STF, com voto já proferido pelo antigo relator, o Ministro aposentado Sepúlveda Pertence, em agosto de 2007, que entendeu pela inconstitucionalidade do dispositivo.

Em resumo, argumentou-se nas ADI que o dispositivo impugnado violaria o Estado Democrático de Direito e o princípio da legalidade, na medida em que a relativização da nulidade da lei inconstitucional colocaria em xeque a própria supremacia do texto constitucional.

Felizmente, como será demonstrado neste Estudo, a modulação de efeitos está sendo utilizada de maneira prudente pelo STF, que, ao longo do tempo, vem fixando parâmetros para a aplicação do mecanismo. Ademais, as preocupações de Ferreira Filho não foram confirmadas pela atuação do Tribunal, que vem decidindo de modo imparcial, sem qualquer tipo de favorecimento ao Fisco ou ao contribuinte.

3. JURISPRUDÊNCIA DO STF EM MATÉRIA DE INSTITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS JULGADOS INCONSTITUCIONAIS: EM 100% DOS CASOS VERIFICA-SE QUE O STF TEM PACIFICADA A NÃO MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO[12]

Geralmente, as discussões que procuram explicar em que situações a modulação de efeitos pode ser utilizada não saem do plano abstrato, conotativo. Diversamente, este Estudo foi completamente focado na análise empírica dos julgados do STF – plano denotativo da jurisprudência da nossa Suprema Corte – para explicitar a aplicação prática do art. 27 da Lei 9.868, bem ao estilo do sistema norte-americano de controle de constitucionalidade como sugere o Min. Gilmar Mendes.[13]

12. As decisões analisadas nos itens 4, 5 e 6 foram encontradas por meio de pesquisa de jurisprudência no sítio eletrônico do STF, em 26.04.2013, pelo critério de busca "modulação efeitos tributário", apenas para acórdãos proferidos em ações de controle concentrado ou em recursos cujo órgão julgador foi o Plenário da Corte. Isso porque as decisões do Plenário têm efeitos *erga omnes*, sendo, portanto, as mais impactantes e representativas do entendimento do Tribunal. Foram encontrados 9 (nove) resultados: 1) RE 596.177/RS, que trata do Funrural e que foi incluído neste item; 2) ADI 875/DF, que trata do Fundo de Participação dos Estados e que será analisado no item 6 (seis); 3) RE 363.752/MG, também sobre o Funrural; 4) 377.457/PR, que cuida da Cofins sobre faturamento de sociedades de profissão regulamentada, analisada no item 5 (cinco); 5) RE 556.664/RS, que declarou inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, analisado no item 6 (seis); 6) RE 560.626/RS, idem ao anterior; 7) RE 559.943/RS, que também trata da inconstitucionalidade dos arts. 45 e 45 da Lei 8.212/1991. Os julgados analisados sobre o tema foram decididos conjuntamente e, portanto, foram considerados de maior representatividade do entendimento da Corte; 8) RE 353.657/PR, que trata da constitucionalidade da vedação ao creditamento de IPI para insumos sujeito à alíquota zero, isentos ou não tributados, analisado no item 5 (cinco); 9) RE 370.682/SC, idem ao anterior. O caso do RE 197.917/SP, que trata do número de vereadores municipais, não foi resultado de pesquisa de jurisprudência, mas foi escolhido para ser analisado porque é citado em várias decisões da corte, como os RE 377.457/PR e 353.657/PR. Portanto, trata-se de precedente do Tribunal, relevante para encontrarmos os padrões interpretativos da Corte. Finalmente, também foram encontrados precedentes em pesquisa realizada na *Revista Dialética de Direito Tributário* e em informativos do STF.

13. Em seu voto sobre a possibilidade de modulação de efeitos de decisão proferida em sede de controle de constitucionalidade difuso, no RE 197.917/SP, descrito no item 5.1, o Min. Gilmar Mendes explica que "...faz-se necessária, inicialmente, uma análise da questão no direito americano, que é a matriz do sistema brasileiro de controle. É interessante notar que, nos próprios Estados Unidos da América, onde a doutrina acentuara tão enfaticamente a ideia de que a expressão 'lei inconstitucional' configurava uma *contradictio in terminis*, uma vez que '*the inconstitutional statue is not law at all*' (...), passou-se a admitir, após a Grande Depressão, a necessidade de estabelecerem limites à declaração de inconstitucionalidade (...)".

De acordo com o art. 27 da Lei 9.868, a justificativa da modulação de efeitos é o risco de insegurança jurídica ou de violação de relevante interesse social. Mas o que é (in)segurança jurídica ou relevante interesse social? Trata-se de conceitos abstratos, de baixíssima densidade normativa. Padecem de anemia semântica, admitindo múltiplas interpretações. Por isso, a discussão que não sai do plano conotativo é confusa: não existe conotação aqui. O que existe, na verdade, é o comportamento reiterado do STF acerca da modulação de efeitos. É essa percepção denotativa que permitirá constatar o que o STF entende por insegurança jurídica ou relevante interesse social capaz de justificar modulação temporal de efeitos em matéria tributária.

A análise da jurisprudência do STF, quando se trata de decisões que declaram a inconstitucionalidade de norma que institui ou majora tributo, demonstra que ela vem se consolidando no sentido da inaplicação da modulação dos efeitos. Desde a promulgação da CF/1988 e da promulgação da Lei 9.868, em 10.11.1999, houve, pelo menos, 7 (sete) casos de julgamento de inconstitucionalidade de tributos pelo STF, incluindo o RE 559.937 (objeto de análise deste estudo), conforme detalhadamente expostos nos itens seguintes, e resumido da Tabela abaixo:

Caso	Declaração de Inconstitucionalidade	Modulação de Efeitos	Valor Envolvido
Empréstimo Compulsório sobre Veículos	Sim	Não	CR$ 39,8 bi (US$ 3.6 bi)[14]
Finsocial	Sim	Não	R$ 37,95 bi[15]
Progressividade do IPTU	Sim	Não	X
ICMS Importação PF	Sim	Não	X
Ampliação da Base de Cálculo do PIS e da Cofins	Sim	Não	R$ 29 bi[16]
Funrural	Sim	Não	R$ 11 bi[17]
Base de Cálculo do PIS/ Cofins-Importação	Sim	?	R$ 34 bi

14. <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1611/estudo_sobre_emprestimo_baganha.pdf?sequence=5 A>. Acesso em 21.03.2014.

15. Cf.: <http://www.edisonsiqueira.com.br/site/informativo/noticias_finsocial.htm>. Acesso em 21.03.2014.

16. Cf.: <http://www.conjur.com.br/2005-nov-09/base_calculo_piscofins_inconstitucional>. Acesso em 21.03.2014.

17. Cf.: <http://www.conjur.com.br/2010-fev-03/supremo-declara-funrural-inconstitucional-nao-modula-decisao>. Acesso em 21.03.2014.

Como será observado, em todos os casos acima enumerados,[18] em que houve declaração de inconstitucionalidade de norma instituidora ou majoradora de tributo, não houve modulação de efeitos da decisão, ainda que o valor econômico envolvido fosse relevante.[19] A importância de manter a coerência institucional sobre o assunto é indiscutível, afinal, a jurisprudência é fonte formal de direito. As decisões dos tribunais, principalmente do STF, são essenciais para a estabilidade e harmonia do sistema jurídico.

3.1. Inconstitucionalidade do Empréstimo Compulsório sobre Veículos e Combustíveis (1990)[20]

Em 23 de julho de 1986 havia sido instituído o "empréstimo compulsório" incidente sobre a aquisição de automóveis e combustíveis, pelo Decreto-lei 2.288 ("Decreto-lei 2.288"), criado para "absorver temporariamente o que se dizia ser um excesso de poder aquisitivo, e os recursos arrecadados deveriam ficar indisponíveis no Banco Central do Brasil".[21]

Contudo, os destinatários dessa medida passaram a questioná-la junto ao Poder Judiciário e o STF decidiu, em 11.10.1990, no Recurso Extraor-

18. Há apenas um caso, julgado pelo Pleno do STF, envolvendo declaração de inconstitucionalidade de regra instituidora de tributo, em que foi determinada modulação de efeitos da decisão, que valeria apenas para o futuro. Trata-se da ADI 3.660/MS, em que se cuidava de lei estadual que destinava custas judiciais a entidades privadas representativas de carreiras jurídicas públicas. O STF sustentou que as custas judiciais são espécie tributária (taxas) e que, por isso, devem estar vinculadas a uma prestação específica e individualizável do poder público (art. 145, II, da CF). Assim sendo, elas teriam a finalidade de custear a atividade jurisdicional prestada pelo poder público, de modo que sua destinação diversa desta teria o condão de desvirtuar sua função. Por razões de insegurança jurídica e possibilidade de grave transtornos à Justiça com enxurrada de ações judiciais subsquentes, o Tribunal, por maioria, decidiu por modular os efeitos da decisão. Esse caso não desvirtua a coerência institucional do STF demonstrada neste Estudo. Primeiro, porque há discussões se as custas judiciais teriam efetivamente natureza jurídica de taxa. Segundo, porque taxas são tributos vinculados a uma prestação estatal específica e "individualizável", característica muito peculiar que as diferencia completamente dos impostos e contribuições, analisados neste Estudo.

19. A responsabilidade pela mensuração dos valores apresentados é exclusiva das fontes consultadas. Em relação a algumas decisões não foi possível encontrar dados que revelassem os valores envolvidos na decisão.

20. Inteiro teor disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207404>. Acesso em 21.03.2014.

21. Cf. <http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1611/estudo_sobre_emprestimo_baganha.pdf?sequence=5>. Acesso em 24.04.2013.

dinário 121.336 ("RE 121.336"),[22] pela inconstitucionalidade dos arts. 10, 11 e seus incs. II, III, IV; do art. 13 e seus parágrafos; do art. 15; e do art. 16, § 2.º, todos do mencionado Dec.-lei 2.288.

A decisão, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade dos aludidos dispositivos, sob os seguintes argumentos: (i) o empréstimo, embora compulsório, continua empréstimo e, portanto, deve ser restituído na mesma espécie. Não pode, como quis o legislador, exigir recolhimento do tributo em moeda para, depois, restituir os valores com quotas do Fundo Nacional do Desenvolvimento, por força do disposto no art. 110 do CTN;[23] (ii) Minoria entendeu, incluído o Relator, que o empréstimo poderia ser legitimado como imposto restituível de competência da União. No entanto, no caso, reputou-o inválido, porque se configura tributo de competência estadual (ICM) e discriminatório; (iii) Entendimento majoritário foi no sentido de impossibilidade de convalidar, como imposto federal restituível, o que a lei pretendeu instituir como empréstimo compulsório, sob o risco de falsear o objetivo legislativo em ponto essencial. Esse posicionamento ainda foi marcado pela dúvida quanto à subsistência, no sistema constitucional vigente, da possibilidade do imposto restituível.

Ao longo do julgamento não foi cogitado pelo Relator, o Min. Sepúlveda Pertence, nem por nenhum dos Ministros (Moreira Alves, Carlos Velloso, Paulo Brossard, Célio Borja, Octávio Galotti, Sydney Sanches, Aldir Passarinho e Néri da Silveira), a possibilidade de modular os efeitos da decisão, razão pela qual a inconstitucionalidade do "empréstimo compulsório" sobre adquirentes de automóveis e veículos de passeio retroagira desde sua instituição.

3.2. Inconstitucionalidade da Majoração das Alíquotas do Finsocial (1992)

No Recurso Extraordinário 150.764-1/PE ("RE 150.764"),[24] discutia-se a constitucionalidade do art. 9.º da Lei 7.689/1988[25]

22. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 121.336, rel. Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207404. Acesso em 21.03.2014.

23. Código Tributário Nacional: "Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (...)".

24. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 150.764, rel. Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211250. Acesso em 21.03.2014.

25. Lei 7.689/1988: "Art. 9.º Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o Decreto-lei

("Lei 7.689"), que instituiu a Contribução Social sobre Lucro Líquido e, no art. 9.º, manteve a cobrança da Contribuição ao Fundo de Investimento Social ("Finsocial"), instituído pelo Dec.-lei 1.940/1982 ("Dec-lei 1.940").

Como explica o Min. Marco Aurélio, em seu voto, o que se teve com a Lei 7.689 foi, em primeiro lugar, a instituição válida da contribuição relativa ao lucro; em segundo lugar, a manutenção da contribuição ligada aos salários; e em terceiro lugar, como que abrindo porta inclusive a alterações futuras incompatíveis com as balizas do art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a manutenção do Dec.-lei 1.940, como se o legislador, por lei ordinária, assim o pudesse fazer. O art. 56 faz remissão ao art. 195, I, da CF/1988, que exige lei complementar para a regulamentação do tributo. Isso significa que a simples menção ao Dec.-lei 1.940 no art. 9.º da Lei 7.689 não supre a exigência constitucional e, portanto, não poderia ser considerada válida.

As demais alterações legislativas questionadas se valeram do mencionado art. 9.º para majorar a alíquota do tributo. Originariamente, o Finsocial incidia à alíquota de 0,5% sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas, das instituições financeiras e sociedades seguradoras e, à alíquota de 5% para empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

De 1982 a 1991, a alíquota sofreu três majorações (por meio do art. 7.º da Lei 7.787/1989; do art. 1.º da Lei 7.894/1989 e do art. 1.º da Lei 8.147/1990), alcançando percentual de 2%. Em dezembro de 1992, o Plenário da Corte declarou a constitucionalidade do Dec.-lei 1.940 e das eventuais alterações havidas anteriormente à CF/1988. No entanto, foram declarados inconstitucionais os diplomas legais que majoraram as alíquotas do tributo, promulgados após o advento da novel Constituição, ultrapassando 0,5% do faturamento das empresas comerciais e industriais. Para as prestadoras de serviços, como se verá no item 4.1, os aumentos das alíquotas foi considerado constitucional, bem como a modificação da base de cálculo do tributo, que, antes, era a receita bruta e, com as alterações, passou a ser o faturamento.

De acordo com o STF, o Dec.-lei 1.940 continuou em vigor até a edição da Lei Complementar 70/1991, que instituiu a contribuição para financiamento da Seguridade Social, o chamado PIS, e, conforme o art. 13, substituiu e, portanto, extinguiu a antiga contribuição ao Finsocial.

1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidente sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal".

Enfim, o STF, por maioria de votos, decidiu pela inconstitucionalidade da majoração das alíquotas da contribuição ao Finsocial. No RE 150.764, os Ministros não debateram a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão, embora o Relator, Min. Sepúlveda Pertence, tenha esboçado preocupação com a "*afetação do produto da arrecadação*" e com o "*orçamento da seguridade social*". O Min. Marco Aurélio, em resposta, observou: "*não me preocupa o problema de caixa do erário, como também não preocupa aos demais ministros que integram esta Corte. Preocupa-me, sim, a manutenção, a intangibilidade da ordem constitucional*".[26]

3.3. Inconstitucionalidade das Alíquotas Progressivas do IPTU do Município de Belo Horizonte (1996)

Em 1989, o Município de Belo Horizonte editou a Lei 5.641, que permitia a cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano ("IPTU") sob alíquotas progressivas. Sob diversos argumentos de contrariedade à CF/1988, a discussão sobre a constitucionalidade dessa cobrança chegou ao STF.

No Recurso Extraordinário 153.771-0/MG ("RE 153.771-0),[27] o STF decidiu, por maioria de votos, declarar a inconstitucionalidade da lei referida municipal, sob o argumento de que o IPTU é imposto real e que, portanto, possui como fato gerador a propriedade, não sendo cabível levar em consideração a condição do sujeito passivo. A partir deste julgado, as delimitações constitucionais à instituição, pelos Municípios, do IPTU progressivo, ficaram adstritas somente à progressão extrafiscal, em razão da concreção da função social da propriedade.

---

26. Ratificando esse posicionamento, o Min. Celso de Mello defendeu que "Razões de Estado, ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse social, não pode, legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento o nosso sistema de direito constitucional positivo. Esta Corte, ao exercer, de modo soberano, a tutela jurisdicional das liberdades públicas, tem o dever indeclinável de velar pela intangibilidade de nossa Lei Fundamental, que, ao dispor sobre as relações jurídico-tributárias entre o Estado e os indivíduos, institucionalizou um sistema coerente de proteção, a que se revelam subjacentes importantes princípios de caráter político, econômico e social.

É preciso advertir o Estado de que o uso ilegítimo de seu poder de tributar não deve, sob pena de erosão da própria consciência constitucional, extravasar os rígidos limites traçados e impostos à sua atuação pela Constituição da República".

27. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 153.771-0, rel. Min. Moreira Alves. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=211634&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20153771. Acesso em 21.03.2014.

A modulação de efeitos não foi cogitada ao longo da decisão, e o Min. Celso de Mello bem advertiu sobre a importância de se respeitar o texto constitucional:

> *O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores – que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos – introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais entre os indivíduos e o Poder.*

O STF reiterou recentemente esse posicionamento no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 338.859-2/RJ, julgando inconstitucional a cobrança do IPTU progressivo, exceto nos casos de cumprimento da função social da propriedade. Contudo, diferentemente do que ocorreu no RE 153.771, nesse caso a Procuradoria-Geral do Município Rio de Janeiro pleiteou a aplicação de efeitos *ex nunc* à decisão proferida em sede de Embargos de Declaração ("EDcl no AgRg no RE 338.859-2").

No EDcl no AgRg no RE 338.859-2, o Ministro Relator, Dias Toffoli, negou a modulação pretendida pelo município, entendendo ausentes os requisitos legais e concluindo que o "pleito de que sejam atribuídos efeitos prospectivos ao julgado demonstra apenas inconformismo e resistência em pôr termo ao processo, em detrimento da eficiente prestação jurisdicional".

Nos mesmos moldes, o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 356.422-6/RJ e o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 531.125-3/RJ.[28], ambos relatados pelo Min. Marco Aurélio, também versavam sobre a inconstitucionalidade da progressividade do IPTU do Município do Rio de Janeiro. Nas respectivas causas, a Procuradoria-Geral do Município pleiteou a modulação de efeitos "em homenagem à boa-fé e em prol do princípio da segurança jurídica", o que foi analisado nos seguintes termos pelo Relator:

> *Inexiste na Carta da República qualquer dispositivo que, interpretado e aplicado, conduza à fixação do termo inicial da glosa de inconstitucionalidade em data posterior à do surgimento, na ordem jurídica, do diploma tido como desarmônico com a Carta da República, no que envolve estímulo à edição de normas conflitantes com o texto constitucional e, na espécie – o que é pior –, enriquecimento sem*

28. Outros precedentes sobre a impossibilidade de aplicação de efeitos *ex nunc* a decisões sobre a progressividade do IPTU: RE 392.139-AgR, AI 533.800-AgR, RE 446.911-AgR, RE 436.414-AgR, RE 598.070-AgR, 458.404-AgR, RE 395.654-AgR-ED, RE 410.954-AgR, AI 449.5435-AgR, AI 453.071-Ag-ED, RE353.508-AgR e AI 513.178-AgR.

causa por parte do Município em detrimento dos contribuintes, que já arcam com grande carga de tributos.

Esse posicionamento foi acompanhado unanimemente pela 1.ª Turma, mantendo o STF, portanto, a coerência de não atribuir efeitos prospectivos às decisões relativas a tributos inconstitucionais.

3.4. Inconstitucionalidade da exigência do ICMS – Importação por Pessoas Físicas (1998)

Em 1998, chegou ao STF discussão relativa à incidência do ICMS nas importações realizadas por pessoas físicas. No Recurso Extraordinário 203.075/DF[29] ("RE 203.075"), interposto pelo Distrito Federal, argumentava-se que deveria incidir ICMS sobre a importação ("ICMS-Importação") de veículo por membro do Corpo Diplomático da Embaixada da Itália, ainda que o veículo fosse para uso próprio, pois a incidência do tributo independeria do caráter mercantil da operação.

O Relator, Min. Ilmar Galvão, votou pelo provimento do Recurso Extraordinário em favor do Distrito Federal e foi acompanhado pelo Min. Nelson Jobim. Contudo, através dos votos dos Min. Maurício Côrrea, Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Néri da Silveira, Moreira Alves e Carlos Velloso, por maioria, o STF decidiu pela inexigibilidade da cobrança do ICMS na importação de bem para uso próprio realizada por pessoas físicas. O julgamento, que culminou com a edição da Súmula 660.[30], colocou fim ao entendimento diverso anterior, do STJ.[31]

O Plenário do STF, em relação ao RE 203.075, não cogitou da possibilidade de modular temporalmente os efeitos da decisão, mas a observação do Min. Marco Aurélio sobre o papel do Estado na criação de tributos merece destaque:

> *Costumo dizer que o Estado tudo pode. O Estado legisla, o Estado executa a lei, o Estado julga a aplicação da lei. Que o faça bem e, em se tratando de tributo, que se atenha ao figurino constitucional.*
>
> *[...]*

29. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 203.075, rel. Min. Ilmar Galvão. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238613. Acesso em 21.03.2014.

30. Súmula 660: "Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto".

31. Vide Súmulas 155 e 198/STJ.

Sou daqueles que dizem que, havendo uma dúvida quanto à legitimidade constitucional de um certo tributo cobrado pelo Estado, impõe-se concluir pelo conflito dessa cobrança com a Lei Básica Maior. Não inverto a situação; não procuro encontrar uma base mínima para salvar o tributo, já que, como afirmei, o Estado tudo pode.

Vale destacar que a exigência desse ICMS-Importação foi depois possibilitada em razão do advento da EC 33/2001, que expressamente determinou a incidência desse tributo na importação de bem para uso próprio de pessoa física, ainda que ela não seja comerciante habitual.

3.5. Inconstitucionalidade do alargamento do conceito de faturamento, base de cálculo do PIS e da Cofins, pela Lei 9.718 (2005)

Em 1998, foi promulgada a Lei 9.718 que, ao consolidar as incidências do PIS (instituído pela Lei Complementar 7/1970) e da Cofins (instituída pela Lei Complementar 70/1991), equiparou os conceitos de receita, receita bruta e faturamento. Essa equiparação, comumente conhecida como "alargamento" da base de cálculo do PIS e da Cofins, foi questionada nos Tribunais até chegar ao STF em novembro de 2005.

Nos autos dos Recursos Extraordinários 357.950-9/RS,[32] 390.840-5/MG,[33] 358.273-9/RS[34] e 346.084-6/PR,[35] o STF decidiu que incidência do PIS e da Cofins deveria dar-se sobre o faturamento, este entendido como a receita bruta derivada das operações próprias do negócio das empresas (venda de mercadorias e/ou prestação de serviços), com base no art. 3.º, *caput*, da Lei 9.718/1998 (promulgada com fundamento de validade no art. 195, I, da CF/1988, antes da alteração dada pela Emenda Constitucional 20/1998). O § 1.º do art. 3.º da Lei 9.718/1998, que promoveu a equiparação de tais conceitos à *receita total,* foi declarado, portanto, inconstitucional,

32. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 357.950. Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261412. Acesso em 21.03.2014.

33. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 390.840-5. Rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261694. Acesso em 21.03.2014.

34. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 358.273-9, rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261421. Acesso em 21.03.2014.

35. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 346.084-6, rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096. Acesso em 21.03.2014.

pois a CF/1988, em sua redação vigente quando da promulgação da Lei 9.718/1998, não deu fundamento de validade para a instituição de contribuição sobre outras receitas (que integrariam a *receita total*, mas não a *receita bruta*, espécie do gênero) além daquelas derivadas da receita típica das atividades empresarias das empresas de venda de mercadorias e/ou prestação de serviços.

Apesar de, posteriormente à promulgação da Lei 9.718/1998, ter sido edita a Emenda Constitucional 20/1998, que modificou o texto constitucional para equiparar receita bruta à receita total, o STF entendeu que o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. Assim, pronunciou, por maioria, a nulidade do aludido dispositivo legal, restando vencidos os Min. Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e Nelson Jobim.

Sobreleva do voto condutor do relator Min. Marco Aurélio o seguinte trecho:

> *A hierarquia das fontes legais, a higidez da Carta, a revelá-la documento supremo, conduz à necessidade de as leis hierarquicamente inferiores observarem-na, sob pena de transmudá-la, com nefasta inversão de valores. Ou bem a lei surge no cenário jurídico em harmonia com a Constituição Federal, ou com ela conflita, e aí afigura-se irrita...*

Tal caso tinha repercussão econômica estimada em 29 bilhões de reais, bastante próximo do presente caso. Novamente, a modulação de efeitos sequer foi mencionada, demonstrando-se que não há justificativa jurídica plausível para se modular efeitos em declaração de inconstitucionalidade de norma de incidência tributária, em conformidade com a jurisprudência consolidada do STF.

3.6. Inconstitucionalidade da Contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – Funrural (2010)

No dia 03.10.2010, o Plenário do STF declarou inconstitucional a incidência da Contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural ("Funrural") sobre as receitas de comercialização de produtos rurais prevista no art. 1.º da Lei 8.540/1992, por votação unânime. A decisão foi tomada no julgamento do Recurso Extraordinário 363.852 ("RE 363.852")[36] interposto pelo Frigorífico Mataboi S/A, de Mato Grosso do Sul, e uma subsidiária sua.

36. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 363.852, rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212. Acesso em 21.03.2014.

Findo o julgamento, a Advocacia Geral da União ("AGU"), atuando em defesa do INSS, requereu fossem modulados os efeitos da decisão sob a mesma justificativa utilizada no caso da base de cálculo do PIS/Cofins-Importação, ou seja, o caráter econômico: argumentou-se que os cofres públicos sofreriam grandes prejuízos[37] em decorrência das inúmeras repetições de indébito que seriam ajuizadas.

A Corte rechaçou com firmeza a possibilidade de conferir eficácia prospectiva à decisão. O Min. Gilmar Mendes observou que "há uma tese corrente [no STF] que não aceita a modulação de efeitos em matéria tributária". O Ministro Relator, Marco Aurélio, também ratificou a impossibilidade de a Suprema Corte "inverter valores":

> *Até aqui prevaleceria a lei inconstitucional e não a Carta Federal, e que somente passa a vigorar, com o sentido reconhecido pelo Supremo, a partir desta data. Por isso adianto ponto de vista no sentido de inadequação da modulação pretendida.*

O único voto dissonante nesse ponto, proferido pela Min. Ellen Gracie, entendeu pertinente a modulação da decisão em prol de um Judiciário mais ágil, evitando possível enxurrada de ações semelhantes. A ministra também argumentou que as restituições já efetuadas propiciariam enriquecimento ilícito, pois, segundo ela, as contribuições outrora recolhidas teriam sido incorporadas aos preços praticados pelos produtores.

No que tange ao problema da modulação dos efeitos, este caso é de suma importância e bastante emblemático,[38] dados os debates travados pelos Ministros do STF quanto aos critérios para a retroação ou não das decisões de inconstitucionalidade.

---

37. Segundo reportagem do STF, Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=119605>, o INSS alegou que haveria "risco potencial de uma enxurrada de tais ações provocar um rombo superior a RS 11 bilhões nas contas da Previdência".

38. Saul Tourinho Leal, em artigo para o jornal *Valor Econômico* muito pertinentemente declarou: "A rejeição do pedido fazendário de modulação de efeitos no caso Funrural mostra que a violação à Constituição quando praticada pelo Estado é muito mais perversa do que à cometida pelo contribuinte. É que o Estado, confiante na modulação de efeitos, estimula atos legislativos que acarretam obrigações tributárias inconstitucionais. A decisão do Supremo é um reencontro. Um reencontro do guardião da Constituição com os direitos fundamentais dos contribuintes". O Supremo e os direitos dos contribuintes. *Valor Econômico*, 01.04.2010. Disponível em: http://www.valor.com.br/arquivo/816165/o-supremo-e-os-direitos-dos-contribuintes. Acesso em 06.04.2014.

O Min. Carlos Ayres Britto[39] chamou atenção para o fato de que a modulação de efeitos "implicaria pura e simplesmente na abolição do instituto processual da repetição do indébito", sendo que, nesse caso, não se tratava de qualquer ameaça à segurança jurídica ou que ostentasse relevante interesse social, na medida em que não violava os direitos dos contribuintes. O Ministro reconheceu a possibilidade de modulação de efeitos das decisões da Suprema Corte, mas apenas em processos de índole subjetiva, casos especiais de segurança jurídica e *relevantíssimo interesse social*. No caso do RE 363.852, ainda que houvesse reconhecimento de significância econômica, o Min. Ayres Britto entendeu não haver "motivo relevante o bastante para justificar a modulação pretendida pela União".

4. JURISPRUDÊNCIA DO STF EM MATÉRIA DE INSTITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS JULGADOS CONSTITUCIONAIS: EM 100% DOS CASOS VERIFICA-SE QUE O STF TEM PACIFICADA A NÃO MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

Em matéria tributária, mesmo nos casos em que o Fisco foi vencedor e que, portanto, a modulação seria favorável ao contribuinte, o STF manteve sua coerência institucional histórica: deixou de aplicar a modulação de efeitos por inexistir razão excepcional que a justificasse. Assim, preservou o "valor" legalidade em detrimento da modulação de efeitos, supostamente deflagradora do "valor" segurança jurídica.

A seguir, analisaremos os seguintes casos dessa natureza:

Caso	Modulação de Efeitos	Argumento Central para Não Modular os Efeitos
Finsocial sobre receita bruta de prestadoras de serviço	Não	A modulação sequer foi cogitada
Creditamento de IPI por insumos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados	Não	Não há insegurança jurídica
Cofins sobre faturamento de sociedades de profissão regulamentada	Não	Não há insegurança jurídica

Restará demonstrado o entendimento reiterado do STF no sentido de que, em matéria de normas que instituem ou majoram tributos, não há prospecção de efeitos: seja a favor do Fisco, seja a favor do contribuinte.

39. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610212>. Acesso em 21.03.2014.

4.1. Constitucionalidade do Finsocial para Prestadores de Serviços (1992)

Em 1992, no Recurso Extraordinário 150.755-1 ("RE 150.755"),[40] o STF declarou a constitucionalidade do art. 28 da Lei 7.738/1989,[41] que determinava a incidência da contribuição ao Finsocial sobre a *receita bruta* das empresas prestadoras de serviços, sob alíquota de 0,5%. Antes dessa lei, as prestadoras de serviços calculavam a contribuição ao Finsocial sobre o imposto de renda devido, ou como se devido fosse, com alíquota de 5% (art. 1.º, § 2.º, do Dec.-lei 1.942/1982). Em suma, questionava-se se era possível a incidência da contribuição ao Finsocial sobre a *receita bruta* das prestadoras de serviços, nos termos do art. 28 da Lei 7.738/1989, que foi promulgada e publicada após a CF/1988. Isso porque o art. 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias[42] havia recepcionado apenas a contribuição ao Finsocial que incidia sobre a receita de outras pessoas jurídicas com alíquota de 0,5% [nada dispondo sobre aquela devida pelos prestadores de serviços (que era calculada sobre o imposto de renda devido, sob alíquota de 5%.)], até que o legislador infraconstitucional exercesse a competência prevista no art. 195, I, da CF/1988 (contribuições dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários – INSS, Lei 8.212/1991, o faturamento – Cofins, Lei Complementar 70/1991 e o lucro – CSLL, Lei 7.689/1988, em sua redação original).

Com a remissão ao art. 195, I, feita pelo art. 56 do ADCT, questionou-se, no referido Recurso Extraordinário, se a pretendida modificação da incidência da contribuição ao Finsocial para a *receita bruta* das prestadoras de serviços não estaria ferindo os limites da competência constitucional, que previa incidência sobre o *faturamento*.

---

40. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 150.755-1, rel. Min. Carlos Velloso. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211246. Acesso em 21.03.2014.

41. Lei 7.738/1989: "Art. 28. Observado o disposto no art. 195, § 6.o, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta".

42. "Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-lei 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-lei 2.049, de 1o de agosto de 1983, pelo Decreto 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento".

Por maioria, nos termos do voto do Relator do Acórdão, Min. Sepúlveda Pertece, os Ministros entenderam que a pretendida incidência da contribuição ao Finsocial sobre a receita bruta não teria ofendido a CF/1988, porque a noção de *receita bruta* existente à época, no direito positivo (art. 12 do Dec.-lei 1.598/1977) e na própria legislação da contribuição ao Finsocial (art. 22, §§ 1.º e 4.º, do Dec.-lei 1.940/1982, com as alterações do art. 22 do Dec.-lei 2.397/1987), coincidia com a noção corrente de *faturamento*. Portanto, embora a distinção entre um termo e outro, teoricamente, existisse, não encontraria respaldo no que dispunha o direito positivo, pois a noção de *receita bruta*, entendida nos termos do que dispunha o art. 22 do Dec.-lei 2.397/1987, estava em consonância com o sentido de *faturamento* presente na CF/1988 (noção corrente do termo).

Ao longo do julgamento não foi cogitada por nenhum dos Ministros a possibilidade de conferir efeitos prospectivos à decisão, razão pela qual a declaração de constitucionalidade da base de cálculo da contribuição ao Finsocial para prestadoras de serviços retroagira desde sua instituição.

4.2. Constitucionalidade da vedação ao direito de crédito de IPI na entrada de insumos e matérias-primas sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados (2007)

Nos Recursos Extraordinários 353.657/PR[43] e 370.682/SC,[44] julgados conjuntamente pelo Plenário do STF, em julho de 2007, a União Federal recorria de acórdãos proferidos por tribunais de instâncias inferiores que reconheceram ao contribuinte o direito de tomar créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI") que presumidamente seria devido pela entrada de insumos e matérias-primas favorecidos pela alíquota zero, isentos ou não tributados. No acórdão, por maioria, decidiu-se que a tomada de crédito é inconstitucional, porque ofende o inc. II do § 3.º do art. 153 da CF/1988, o qual determina que o IPI será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

O argumento central utilizado no voto condutor, proferido pelo Min. Relator Ilmar Galvão, foi o de que o crédito de IPI – manifestação do princípio da não cumulatividade – é decorrência do montante do tributo cobrado

43. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 353.657, rel. Min. Marco Aurélio. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677. Acesso em 21.03.2014.

44. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 370.682, rel. Min. Ilmar Galvão. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503002. Acesso em 21.03.2014.

nas operações anteriores. Ou seja, o creditamento pressupõe a existência de tributo cobrado pelo Fisco na operação antecedente. Assim, se a alíquota para o insumo ou matéria-prima é zero, se ele for isento ou não tributado, inexiste parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada.

Ao fim do julgamento favorável à União, que declarou a constitucionalidade da vedação à tomada de crédito, o Min. Ricardo Lewandowski levantou questão de ordem para suscitar concessão de efeitos prospectivos à decisão proferida, tendo em vista a alteração de entendimento jurisprudencial que até então estava assentado pela Suprema Corte. Portanto, a modulação de efeitos para o futuro seria favorável ao contribuinte.

O Min. Lewandowski argumenta que o Plenário do STF já havia se manifestado, anteriormente, favoravelmente ao creditamento do IPI nas operações envolvendo insumos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados. Com base nessas decisões, o STJ e os Tribunais Regionais Federais também vinham formando jurisprudência favorável ao creditamento. Por esse motivo, e considerando que não houve modificação no contexto fático nem mudança legislativa, a alteração substancial no entendimento do STF sobre a matéria deveria ter efeitos prospectivos, para evitar prejuízos aos jurisdicionados que pautaram suas ações pelo entendimento jurisprudencial até então dominante.

Em voto com sentido contrário, o Min. Marco Aurélio traz uma série de argumentos que desautorizam a modulação, entre os quais se destacam:[45] i) não há falar em proteção da expectativa dos contribuintes, porque muitos sequer acionaram o Judiciário e continuaram deixando de tomar crédito diante do princípio da não cumulatividade, que, com todas as letras, determina que o direito ao crédito leva em conta o montante cobrado em operação anterior. Aliás, acadêmicos e advogados também se dividiram e muitos desaconselharam clientes a buscar o Judiciário; ii) a modulação criaria situação de desigualdade, porque aquele que vinha tomando crédito e acionou o Judiciário terá vantagem retroativa aos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação. Conseguirão o implemento do crédito, embora à margem de autorização normativa constitucional. Aqueles que não in-

45. Outros argumentos utilizados: i) um dos recursos extraordinários era originário de mandado de segurança. Assim, modular os efeitos dessa decisão seria o mesmo que ignorar o ato coator e suas consequências pretéritas, exatamente o motivo pelo qual o instrumento foi impetrado; ii) não seria possível modular efeitos de decisão proferida em sede de controle difuso, porque o art. 27 da Lei 9.868 é destinado apenas a decisões de controle concentrado; iii) não houve declaração de inconstitucionalidade de norma alguma, outro requisito exigido pela Lei 9.868.

gressaram em juízo sofrerão com os institutos consagrados pelo Direito: a prescrição e a decadência; iii) não houve pacificação da matéria pelo STF, porque nenhuma das decisões que haviam autorizado o creditamento tinha sido acobertada pela coisa julgada até então. A matéria estava pendente de decisão final pelo Plenário.

Por fim, o Min. Marco Aurélio[46] argumenta que a segurança jurídica está em aplicar o disposto na Constituição Federal e nas leis. Disso se depreende que a modulação de efeitos só é cabível em casos de lacuna normativa, ou seja, ausência de resposta no sistema jurídico para determinado caso. À exceção do Min. Lewandowski, todos os Ministros entenderam ser incabível a modulação de efeitos no caso: mais uma vez prevaleceu a coerência do STF.

4.3. Constitucionalidade da Cofins incidente sobre faturamento de sociedades de profissão regulamentada (2008)

Os Recursos Extraordinários 377.457-3/PR[47] e 381.964/MG[48] foram julgados conjuntamente pelo Plenário da Suprema Corte, em setembro de 2008. Neles, os contribuintes defendiam a inconstitucionalidade da revogação da isenção da Cofins (anteriormente concedida às sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada pela Lei Complementar 70/1991) pelo art. 56 da Lei Ordinária 9.430/1996.

O STF, por maioria, desproveu os recursos, declarando a constitucionalidade da lei que revogou a isenção, em que pese ordinária, nos termos do voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, vencidos os Min. Eros Grau e Marco Aurélio.

---

46. "A segurança jurídica está, na verdade, na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal e exercendo o Supremo o papel que lhe é reservado – o de preservar a própria Carta da República e os princípios que a ela são ínsitos, como o da razoabilidade e o do terceiro excluído.

(...)

... sufrago o entendimento, sempre e sempre, da preponderância da ordem jurídica. É o preço a ser pago em um Estado Democrático de Direito, e é módico. Concluo pela eficácia das decisões tal como proferidas."

47. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 377.457-3, rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570335. Acesso em 21.03.2014.

48. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 381.964, rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=581065. Acesso em 21.03.2014.

Caso fosse reconhecida a constitucionalidade da revogação da isenção, os recorrentes requisitaram, subsidiariamente, a aplicação do art. 27 da Lei 9.868, para que os efeitos da decisão valessem apenas para o futuro e não fosse cobrada a Cofins devida nos últimos 5 (cinco) anos das sociedades que não vinham recolhendo o tributo com base em expectativa gerada por reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

A votação a respeito da modulação de efeitos terminou empatada em 5 x 5, quórum insuficiente para sua determinação, prevalecendo a declaração de constitucionalidade com efeitos retroativos. Contra essa decisão foram opostos embargos de declaração pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, até o momento pendentes de julgamento, pugnando pelo reconhecimento da inaplicabilidade do quórum de 2/3 previsto no art. 27 da Lei 9.868.

Na ocasião, a argumentação do contribuinte foi bastante similar àquela defendida no presente caso pela PGFN: havia valores vultosos envolvidos, que poderiam causar quebra generalizada no setor privado. Além disso, havia jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça declarando a inconstitucionalidade do tributo, o que gerou, inclusive, a súmula 276 daquela Corte.[49]

A despeito disso, a maior parte dos Ministros, acompanhando o Relator, entendeu ser incabível a modulação no caso, vez que o STF ainda não tinha pacificado jurisprudência sobre o tema. Pelo contrário: já havia dado indícios de que poderia julgar contrariamente ao contribuinte, por ocasião do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 1, em que a matéria de fundo discutida era a mesma.[50] Segundo o Relator, o argumento contra a jurisprudência do STJ é muito delicado, porque, como o STF sempre "fala" por último, este tipo de dissenso sempre pode acontecer: pode-se dizer que uma matéria estava pacificada nas demais instâncias e que o Supremo reverteu o entendimento. E o STF estará, então, condenado, sempre, a realizar a modulação de efeitos, o que causa grande insegurança jurídica.[51]

---

49. Súmula 276/STJ: "As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado".

50. A temática relativa à desnecessidade de Lei Complementar para dispor sobre tributos era anterior até mesmo à edição da Lei 9.430/1996, não havendo densidade jurídica que justificasse a confiança dos contribuintes na tese ora superada.

51. Também merece atenção a posição da Min. Cármen Lúcia a respeito da modulação de efeitos. Para a ministra: "...a ideia de modular efeitos deve ter alguns parâmetros que a jurisprudência, ao longo do tempo, haverá de fixar. Penso que

No caso da Cofins incidente sobre faturamento de sociedades de profissões regulamentadas, um dos principais argumentos favoráveis à modulação de efeitos era o valor econômico envolvido, que girava em torno de 5 bilhões de reais.[52] Ou seja, argumentação bastante similar àquela propugnada pela PGFN no presente caso. Naquela oportunidade, a maior parte dos Ministros não vislumbrou possibilidade de insegurança jurídica, mesmo diante de valores relevantes e, mais, da alteração de entendimento pacificado por outras Cortes do país.

Abaixo, analisaremos a argumentação do STF nos casos paradigmáticos em que realizou modulação de efeitos.

5. JURISPRUDÊNCIA DO STF NOS CASOS DE APLICAÇÃO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS (*EX NUNC*): A REPERCUSSÃO ECONÔMICA DO CASO NUNCA É JUSTIFICATIVA SUFICIENTE PARA MODULAR EFEITOS

Caso	Houve Modulação de Efeitos?	Argumento Central Para Modular os Efeitos
Vereadores de Mira Estrela	Sim	Insegurança jurídica
Defensoria Pública atende servidores no RS	Sim	Insegurança jurídica e Relevante interesse social
Infidelidade Partidária	Sim	Insegurança jurídica
Investidura de servidores públicos em MG	Sim	Insegurança jurídica e Relevante interesse social
Decadência e prescrição de contribuições previdenciárias	Sim	Insegurança jurídica
Regras de rateio do FPE	Sim	Insegurança jurídica

haverá de ser demonstrada a excepcionalidade da situação, a possibilidade de insegurança jurídica, quando se encaminhava a sociedade a acreditar numa jurisprudência num determinado sentido, quando não é este o caso, (...), e, ainda, a necessidade de sinalizar a atuação sobre determinada matéria para o que vier pela frente. Não vislumbro essas situações neste caso". Ou seja, na mesma linha do que argumentado no item 4 (quatro), os membros da Suprema Corte entendem que a ideia de modulação de efeitos de decisões depende de construção jurisprudencial reiterada que fixe, ao longo do tempo, parâmetros de excepcionalidade.

52. Cf. "Profissionais liberais vão pagar Cofins, decide STF", *Folha de S. Paulo*, 18.09.2008. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1809200837.htm>.

Caso	Houve Modulação de Efeitos?	Argumento Central Para Modular os Efeitos
Instituto Chico Mendes e medidas provisórias	Sim	Insegurança jurídica e Relevante interesse social
Conflito de competência para julgar matéria de previdência privada	Sim	Insegurança jurídica e Relevante interesse social

Nesses grandes precedentes, a repercussão econômica do caso, por si só, nunca foi considerada elemento suficiente para justificar a atribuição de efeitos prospectivos às decisões. Para determinar a modulação, o STF sempre se pautou por razões de lacuna normativa, alteração de entendimento jurisprudencial e, em última instância, de insegurança no sistema jurídico.

5.1. Inconstitucionalidade de Lei Municipal de Mira Estrela que previa número de vereadores desproporcional à população do Município (fevereiro de 2004)[53]

Trata-se do Recurso Extraordinário 197.917/SP,[54] no qual o STF decidiu, por maioria, declarar inconstitucional o parágrafo único do art. 6.º da Lei Orgânica 226/1990, do Município de Mira Estrela, Estado de São Paulo. O dispositivo estabelecia a composição da Câmara de Vereadores do Município sem observância da relação cogente de proporção com a respectiva população, em descompasso com o art. 29, IV, da CF/1988. Isso gerou situação em que Municípios menos populosos tinham mais vereadores do que outros com número de habitantes maior. A falta de atendimento a parâmetro matemático implicava afronta aos postulados da isonomia, da moralidade e da economicidade.

Após o voto do Ministro Relator Maurício Corrêa pela declaração de inconstitucionalidade, o Min. Gilmar Mendes, em voto-vista, defendeu a prospecção de efeitos da decisão. Argumentou que "*o afastamento do princípio da nulidade da lei assenta-se em fundamentos constitucionais e não*

53. Este é o primeiro caso de grande repercussão em que o STF lançou mão do art. 27 da Lei 9.868 para modular os efeitos de uma decisão. Tornou-se precedente da Corte, inclusive sendo citado em outros acórdãos em que se discutiu a possibilidade de restrição de efeitos no tempo (como os RE 377.457/PR e 353.657/PR, analisados no item 5).

54. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 197.917, rel. Min. Maurício Corrêa. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=235847. Acesso em 21.03.2014.

em razões de conveniência". Explicou que o princípio da nulidade é a regra do sistema, mas:

> ...não poderá ser aplicado nos casos em que se revelar absolutamente inidôneo para a finalidade perseguida (casos de omissão; exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade), bem como nas hipóteses em que a sua aplicação pudesse trazer danos para o próprio sistema jurídico constitucional (grave ameaça à segurança jurídica).

Outro trecho que sobreleva do voto é o seguinte:

> Portanto, o princípio da nulidade continua a ser a regra também no direito brasileiro. O afastamento de sua incidência dependerá de um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a ideia de segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente relevante manifestado sob a forma de interesse social relevante. Assim, aqui, como no direito português, *a não aplicação do princípio da nulidade não se há de basear em consideração de política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio.*

Dito isso, o Ministro concluiu que, no caso concreto, a declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* ocasionaria grande insegurança jurídica, atingindo decisões que foram tomadas em momento anterior ao pleito que resultou na composição da Câmara Municipal. Igualmente, as decisões tomadas posteriormente ao pleito também seriam atingidas, tal como a validade da deliberação da Câmara Municipal nos diversos projetos e leis aprovados. Assim, diante das repercussões que eventual declaração de inconstitucionalidade *ab initio* causariam em todo o sistema jurídico daquele Município, podendo causar diversas lacunas normativas, os Ministros votaram pela prospecção dos efeitos da decisão, determinando que o Legislativo Municipal estabelecesse nova disciplina sobre a matéria antes da eleição seguinte.

5.2. Inconstitucionalidade de norma estadual que atribuía à Defensoria Pública do Estado do Rio Grande do Sul a defesa judicial de servidores públicos estaduais processados civil ou criminalmente em razão do regular exercício do cargo (agosto de 2004)

Nesta Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.022/RS[55] declarou-se, por unanimidade, a inconstitucionalidade da alínea *a* do Anexo II da Lei Complementar 10.194/1994, do Estado do Rio Grande do Sul. A Corte entendeu que o

55. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.022. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363282. Acesso em 23.01.2014.

dispositivo questionado extrapolava o disposto no art. 134 da CF/1988, o qual restringe as atribuições da Defensoria à assistência jurídica mencionada no art. 5.º, LXXIV ("o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recurso").

No voto condutor, o Ministro Relator Joaquim Barbosa conferiu efeitos prospectivos à decisão. Argumentou que, com base na norma declarada inconstitucional naquele momento, já haviam sido efetuadas defesas de diversos servidores estaduais. Assim, se o acórdão tivesse efeitos *ex tunc*, os resultados seriam imprevisíveis no que se refere às relações jurídicas e processuais nascidas sob a égide da norma então excluída do ordenamento.

Além disso, o Min. Gilmar Mendes levantou a questão sobre o que poderia acontecer com os processos em andamento. A inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* poderia produzir um déficit no que diz respeito à proteção e representação dos servidores públicos com processos em andamento. O Min. Sepúlveda Pertence ainda articulou argumento envolvendo situação extremada: o servidor que foi absolvido com base na lei em questão deveria se recolher à prisão após a declaração de inconstitucionalidade?

Portanto, em vista de razões de grave insegurança jurídica, os Ministros, por maioria, restringiram os efeitos da decisão para o futuro, restando vencido, nesse ponto, os Min. Eros Grau e Marco Aurélio.

5.3. Mudança do entendimento jurisprudencial do STF a respeito dos efeitos da Infidelidade Partidária: a perda do direito de continuar a exercer o mandato (2007)

Trata-se do Mandado de Segurança 26.604/DF,[56] impetrado pelo Partido Democratas contra ato do Presidente da Câmara dos Deputados, que indeferiu pedido para declarar vacância de cadeiras obtidas em eleição proporcional pelo partido, do qual parlamentares se desfiliaram posteriormente ao pleito.

Nesse processo, relatado pela Min. Cármen Lúcia, o STF entendeu que a desfiliação partidária é lícita. No entanto, a infidelidade tem consequência jurídica: provoca a perda automática do cargo. O argumento central é o de que a perda de mandato seria sacrifício do direito pelo parlamentar eleito e não sanção por ato ilícito. Assim, é direito do partido preservar o número de cadeiras obtidas via eleição proporcional.

56. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 26.604, rel. Min. Cármen Lúcia. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=552057. Acesso em 23.01.2014.

A Relatora conferiu efeitos prospectivos à decisão, com fulcro no princípio da segurança jurídica. Explicou que houve mudança de entendimento jurisprudencial consolidado pelo Plenário do STF (Mandado de Segurança 20.927/DF), e que, de outro lado, não houve qualquer alteração legislativa no período entre a prolação da antiga decisão e o acórdão então proferido, que muda a interpretação sobre a matéria:

> *Tendo em vista, pois, razões de segurança jurídica e de que cuida a espécie de evolução jurisprudencial, para o que há de se ter o cuidado necessário para que a jurisprudência seja um ponto de certeza e não causa de sobressaltos para os cidadãos, e, ainda, considerando não ter havido mudanças no ordenamento jurídico quanto à matéria, reconheço o direito do Impetrante a titularizar os mandatos por ele obtidos nas eleições de 2006, mas modulo os efeitos...*

Ao final, por maioria, o STF conheceu e concedeu parcialmente a segurança, conferindo-lhe efeitos prospectivos. Restaram vencidos os Min. Eros Grau, Ricardo Lewandowski e Joaquim Barbosa, que denegaram totalmente a ordem, e os Min. Carlos Britto e Marco Aurélio, que a concederam em maior extensão.

5.4. Inconstitucionalidade da investidura dos defensores públicos do Estado de Minas Gerais sem concurso público (2008)

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.819/MG[57] foram declarados inconstitucionais os arts. 140 e 141 da Lei Complementar 65 de 2003; o art. 55 da Lei 15.788 de 2005; o *caput* e o § 2.º do art. 135 da Lei 15.961 de 2005, todas do Estado de Minas Gerais, e que cuidavam de provimento e investidura na carreira de Defensor Público mediante transposição de servidores oriundos de cargos com naturezas distintas, ou seja, sem concurso público específico para o cargo acima nominado.

O Ministro Relator Eros Grau votou pela modulação de efeitos da decisão, tendo em vista que, com a pronúncia de nulidade da Lei estadual, a consequência natural seria a imediata exoneração dos servidores, ou recondução aos cargos de origem. Basicamente, o Ministro argumentou que a Defensoria atuaria de modo precário naquele Estado por conta de reduzido contingente, situação que seria agravada com o afastamento de grande parte de seus membros. Também havia o risco de que a declaração de nulidade da Lei se estendesse às defesas dos assistidos realizadas no

57. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.819, rel. Min. Eros Grau. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=516783. Acesso em 21.01.2014.

processos judiciais em que os defensores atuaram, de modo similar ao que aconteceria no caso descrito no item 6.2. Nos debates ocorridos em Plenário, os Ministros ponderaram sobre os impactos que a decisão *ex tunc* causaria:

> *Ministro Gilmar Mendes:*
>
> *...é um caso típico em que a declaração de inconstitucionalidade agrava a situação de inconstitucionalidade.*
>
> *Ministro Carlos Britto:*
>
> *...a Defensoria Pública, mais do que uma instituição essencial à função jurisdicional do Estado, existe exatamente para sair em socorro das populações empobrecidas. É a vontade objetiva da Constituição. Isso me sensibiliza para buscar uma solução também diferenciada para este caso concreto.*

Ao final, o STF, por maioria, julgou procedente a ação, restando vencidos, em parte, os Min. Gilmar Mendes e Marco Aurélio. Sobre a modulação de efeitos, também foi aprovada por maioria, vencido o Min. Marco Aurélio, que fixava prazo maior para a eficácia temporária da lei.

5.5. Inconstitucionalidade dos prazos Decadencial e Prescricional para constituição e cobrança das Contribuições Previdenciárias (2008)

Trata-se de decisão em que o STF julgou conjuntamente os Recursos Extraordinários 556.664/RS,[58] 559.882/RS[59] e 560.626/RS.[60] Na ocasião do julgamento pelo Plenário, a Corte, unanimemente, reconheceu a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 ("Lei 8.212/1991"), que dispõe sobre a organização da Seguridade Social.

Sobre o controle de constitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/1991, é interessante notar as considerações do Ministro do Superior Tribunal de Justiça, João Otávio Noronha:

> Portanto, o prazo para a constituição do crédito – decadencial – relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social, considerando sua natureza

58. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617. Acesso em 23.01.2014.

59. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561661. Acesso em 23.01.2014.

60. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=567931. Acesso em 23.01.2014.

tributária, submete-se à norma constitucional. Em razão disso, obedece aos ditames estabelecidos no Código Tributário Nacional, precisamente no art. 173, porquanto recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar. A Corte Especial, em sessão de 22.08.2001, ao apreciar o incidente de arguição de inconstitucionalidade em AI n° 2000.04.01.092228-3/PR (Relator Des. Federal Amir Finocchiaro Sarti) suscitado pela 1.ª Turma deste Tribunal, declarou a *inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212, de 1991, firmando entendimento no sentido de ser aplicável para a constituição do crédito relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social o prazo de 5 (cinco) anos estabelecido no art. 173 do CTN, porquanto o prazo de 10 (dez) anos previsto no mencionado dispositivo da lei ordinária invadiu matéria reservada à lei complementar, violando o art. 146, III, "b"u, da Constituição Federal de 1988.*

A respeito do controle de constitucionalidade do art. 46 da Lei 8.212/1991, releva o registro dos votos, respectivamente, do Min. Castro Meira, do STJ e do Min. Eros Grau, do STF:

1. O Tribunal a quo entendeu que, como o art. 146 da Lei Maior exige lei complementar para a disciplina da prescrição em matéria tributária e as contribuições previdenciárias ostentam tal natureza, o prazo prescricional dessas exações seria o de 5 (cinco anos) previsto no art. 174 do CTN, ante o status de lei complementar, e não e o decenal encartado no art. 46 da Lei 8.212/1991, lei ordinária. (...) ***(REsp 841978/PE, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 1.º.09.2006.)***

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 533.883-5 (1422) – SANTA CATARINA

(...)

DECISÃO: O Tribunal Regional Federal da 4.ª Região declarou a inconstitucionalidade do preceito veiculado pelo art. 46 da Lei 8.212/1991, que estabelece o prazo decadencial de 10 anos para a constituição do crédito relativo às contribuições destinadas à seguridade social. Isso porque a disciplina dessa matéria deveria ter sido estabelecida mediante lei complementar, nos termos do disposto no art. 146, III, "b", da CF/1988. Entendeu-se aplicável ao caso o prazo quinquenal --- art. 174 do Código Tributário Nacional.

2. O recorrente alega, no extraordinário, com fundamento no art. 102, III, "b", da Constituição, violação do disposto no art. 146, III, "b", da CF/1988. Pleiteia ainda a declaração de constitucionalidade do disposto no art. 46 da Lei 8.212/1991.

3. O acórdão recorrido está em sintonia com a decisão do Plenário do Supremo, segundo o qual se aplicam as normas gerais da lei complementar [Código Tributário Nacional] às contribuições, especialmente no tocante à disciplina de temas relativos à obrigação, ao lançamento, ao crédito, à prescrição e à decadência tributários, nos termos do disposto no art. 146, III, "b", da Constituição do Brasil ***(RREE ns. 138.284 e 396.266, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 28.08.1992 e 27.02.2004, respectivamente, e 146.733, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 06.11.1992).***

Concordamos plenamente com as teses adotadas pelo STJ e pelo STF, conforme defendido no livro *Decadência e prescrição no direito tributário*:

> Diversamente do Código Tributário Nacional e da Lei de Execução Fiscal, a Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, foi produzida sob pleno vigor do Art. 146, III, b da Constituição Federal de 1988, que expressamente determina que matéria de decadência e prescrição é de competência restrita à esfera da lei complementar. *Por não se tratar de lei complementar, entendemos que os dispositivos desta Lei afrontam expressamente a Carta Magna, apresentando-se incompatíveis com os requisitos constitucionais para produção dessa categoria de normas jurídicas, devendo, destarte, ser submetidos ao respectivo controle de constitucionalidade para cumprir o disposto no Texto Supremo.* (...) entendemos que os prazos de decadência e prescrição das contribuições previdenciárias devem ser disciplinados pelo Código Tributário Nacional.[61]

Na ocasião do julgamento, foi levantada a discussão a respeito da modulação dos efeitos da decisão. A questão que se colocava era saber se o controle de constitucionalidade dos dispositivos teria o condão de retroagir e desqualificar os créditos constituídos com fundamento no art. 45. Ou seja, no caso dos lançamentos realizados no limite do prazo de dez anos, seria possível pedir restituição dos cinco anos mais antigos, alegando-se a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/1991 e a prevalência do art. 173, I, do CTN? Em suma, será que o controle de constitucionalidade de lei sobre decadência e prescrição, matéria que lida expressamente com os efeitos do tempo no direito, poderia, em nome da restauração da legalidade, apresentar efeitos *ex tunc*?

A resposta é não. Sobre o tema, já me manifestei anteriormente em outra oportunidade.[62] É importante destacar que não obstante se tratar de matéria relacionada ao direito tributário, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 não se submete à mesma lógica do controle de constitucionalidade de normas instituidoras de tributos *ex vi* dos Itens 3 e 4 deste Estudo que não admitem modulação de efeitos.

O fundamento dos prazos de decadência e prescrição não é a restauração da justiça nem da legalidade: é a segurança jurídica. Os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 juridicamente existiram, tiveram validade, vigência e aplicabilidade perante o direito criando expectativas normativas para os

---

61. SANTI, Eurico M. D. de. Decadência e prescrição no direito tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 69.

62. SANTI, Eurico M. D. de. Decadência, DCTF, direito líquido e certo do crédito tributário e efeitos do controle de constitucionalidade da Lei 8.212/1991: desafios do Direito e da Legalidade. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, n. 31, 2008.

agentes públicos. Até serem retirados por controle direto de constitucionalidade, gozaram de plena presunção de validade e pertenciam ao sistema do direito positivo. Informavam, objetivamente, o prazo do direito de o Fisco lançar as Contribuições Sociais (art. 45) e o prazo de prescrição para sua cobrança (art. 46). A restauração da legalidade aqui é um valor inferior ao da segurança jurídica que justifica e informa a existência das regras de decadência e prescrição.

Em matéria de decadência e prescrição entre legalidade e segurança jurídica, há de prevalecer a segurança jurídica: tais prazos orientaram o agir da Administração Pública, a qual dimensionou seu comportamento, suas ações, seus agentes, seu orçamento interno e suas estratégias para agir dentro da expectativa de validade do prazo de dez anos definido expressamente na Lei 8.212/1991, arts. 45 e 46.

Enfim, prescrição e decadência são "*mecanismos do sistema jurídico para absorção de incertezas*, limites impostos pelo próprio ordenamento à concreção da legalidade, seja mediante o exercício do próprio direito, decadência, ou o exercício da ação, prescrição".[63] São normas gerais de direito tributário que se submetem a regime de controle de constitucionalidade diverso das normas instituidoras de tributos que não admitem modulação dos efeitos (conforme Itens 3 e 4).

5.6. Inconstitucionalidade por omissão de Lei Complementar que deveria estabelecer os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados (2010)

As Ações Diretas de Inconstitucionalidade 875/DF,[64] 1.987/DF,[65] 2.727/DF[66] e 3.243/DF[67] pretendiam obter a declaração

63. SANTI, Eurico. M. D. de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: 2011, p. 31.

64. Supremo Tribunal Federal.Ação Direta de Inconstitucionalidade 875. Rel Min. Gilmar Mendes. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610258. Acesso em 21.03.2014.

65. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.987, rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610261. Acesso em 21.03.2014.

66. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.727, rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: http://redir Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.987, rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610261. Acesso em 21.03.2014.

67. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.243, rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610559. Acesso em 21.03.2014.

de inconstitucionalidade por omissão parcial da Lei Complementar 62 de 1989, que regulamenta o funcionamento dos Fundos de Participação, e que deixava de atender ao mandamento constitucional contido no art. 161, II, da Constituição, segundo o qual Lei Complementar deve estabelecer os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados, com a finalidade de promover o equilíbrio socioeconômico entre os entes federativos. Em fevereiro de 2010, as ações foram julgadas procedentes para declarar a inconstitucionalidade do art. 2.º, I e II, §§ 1.º, 2.º e 3.º, e do Anexo Único da Lei. Embora o Acórdão tenha sido prolatado em 24 de fevereiro de 2010, foram conferidos efeitos prospectivos à decisão, assegurando-se a aplicação do instrumento normativo até 31.12.2012.

Em seu voto, o Min. Gilmar Mendes explicou que a modulação de efeitos se justifica porque a imediata supressão da norma da ordem jurídica "*representaria incomensurável prejuízo ao interesse público e à economia dos Estados, uma vez que o vácuo legislativo poderia inviabilizar, por completo, as transferências de recursos*". O Ministro seguiu argumentando que:

> *Trata-se daqueles casos em que a aplicação da lei mostra-se, do prisma constitucional, indispensável no período de transição, até a promulgação da nova lei.*
>
> *(...)*
>
> *Não se nega, pois, o caráter de princípio constitucional ao princípio da nulidade da lei inconstitucional. Entende-se, porém, que esse princípio não poderá ser aplicado nos casos em que se revelar absolutamente inidôneo para a finalidade perseguida (casos de omissão; exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade), bem como nas hipóteses em que, como ocorre no presente caso, a sua aplicação pudesse trazer danos para o próprio sistema jurídico constitucional.*
>
> *(...)*
>
> *Portanto, o princípio da nulidade continua a ser regra também no direito brasileiro. O afastamento de sua incidência dependerá de um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a ideia de segurança jurídica ou outro princípio constitucional manifestado sob a forma de interesse social relevante.*

Enfim, a maioria dos Ministros seguiu o voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, restando vencido o Min. Marco Aurélio, que julgou procedente apenas a ADI 1.987 e, no caso, não aplicou a modulação de efeitos prevista no art. 27 da Lei 9.868.

5.7. Inconstitucionalidade de Resolução de 2002 do Congresso Nacional que violava o processo de conversão de Medidas Provisórias em Lei (2012)

Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.049/DF,[68] proposta em face da Lei Federal 11.516 de 2007, que dispõe sobre a criação do Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (ICMBio). A Lei foi fruto de conversão da MP 366 de 2007, que teve por objetivo criar o referido instituto, encarregado de conferir maior celeridade aos procedimentos de licenciamento ambiental.

O STF, por maioria, julgou improcedente a ação. Na ocasião, o Ministro Relator Luiz Fux consignou que, se julgasse a Lei inconstitucional, abriria o precedente para que o mesmo fosse feito em relação a todas as medidas provisórias convertidas em Lei desde 2002, que seguiram o mesmo procedimento. Assim, o Ministro declarou incidentalmente a inconstitucionalidade do art. 5.º, *caput*, art. 6.º, §§ 1.º e 2.º, da Resolução 01/2002, do Congresso Nacional. Restou vencido o Min. Cezar Peluso, que julgava procedente a ação. Aludido dispositivo autorizava a emissão de parecer por Relator nomeado pela Comissão Mista, diretamente ao Plenário da Câmara dos Deputados, afrontando o art. 62, § 9.º, da Constituição, que exige a emissão de parecer pelas Comissões Mistas antes de conversão de Medida Provisória. Trata-se de garantia de que o Legislativo fiscalize o exercício atípico da função legiferante do Executivo.

O Relator propôs a modulação de efeitos da decisão, porque queria evitar o caos jurídico de declarar a inconstitucionalidade da Resolução e, com isso, tornar passíveis de declaração de inconstitucionalidade mais de 500 (quinhentas) leis que foram fruto de medidas provisórias desde 2002, as quais foram convertidas de acordo com as disposições da Resolução declarada inconstitucional. O Ministro argumentou que:

> *A proteção do meio ambiente, direito fundamental de terceira geração previsto no art. 225 da Constituição, restaria desatendida caso pudessem ser questionados os atos administrativos praticados por uma autarquia em funcionamento desde 2007.*
>
> *No que atine à não emissão de parecer pela Comissão Mista parlamentar, seria temerário admitir que todas as Leis que derivaram de conversão de Medida Provisória e não observaram o disposto no art. 62, § 9.o, da Carta Magna, desde a edição da Emenda 32 de 2001, devem ser expurgadas ex tunc do ordenamento jurídico. É inimaginável a quantidade de relações jurídicas que foram e ainda são*

68. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.049. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=591261. Acesso em 21.03.2014.

reguladas por esses diplomas, e que seriam abaladas caso o Judiciário aplique, friamente, a regra da nulidade retroativa.

(...)

Considerando o volume quantitativo de leis aprovadas com base na prática inconstitucional de dispensar a manifestação da Comissão Mista no trâmite parlamentar das Medidas Provisórias, a atitude mais prudente, a bem do interesse público, é adotar a técnica denominada pure prospectivity...

(...)

Informações preliminares dão conta de que aproximadamente quinhentas medidas provisórias tramitaram mediante a adoção do procedimento ora declarado inconstitucional. Daí a necessidade imperiosa que seja dada segurança jurídica às normas já editadas, evitando-se grave distorção de todo o sistema na corrida desenfreada ao Poder Judiciário.

Ratifica-se, portanto, a coerência institucional do STF: mais um caso em que a possibilidade de gerar lacuna normativa e grave insegurança jurídica foi considerada como fundamento para a modulação de efeitos da decisão.

5.8. O caso do conflito de competência entre Justiça Comum e Justiça do Trabalho para julgar matéria relativa à complementação de aposentadoria por entidade de previdência privada

Segundo informativo do STF,[69] recentíssima sessão de julgamento (20.02.2013), em que foram debatidos os Recursos Extraordinários 586.453/SE[70] (com repercussão geral reconhecida) e 583.050/RS,[71] o Plenário resolveu questão de ordem outrora suscitada pela Min. Ellen Gracie para modular os efeitos da decisão com repercussão geral, no sentido de que fosse limitada aos processos nos quais não houvesse sentença de mérito até a data daquela assentada. Considerou-se que a matéria nunca teria sido tratada de maneira uniforme no Supremo e que, em razão disso, *muitos processos já julgados pela Justiça do Trabalho teriam de ser encaminhados à justiça comum para serem nova-*

69. Supremo Tribunal Federal. Informativo 695. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/informativo/verInformativo.asp?s1=PREVIDENCIA%20E%20MODULACAO&numero=695&pagina=1&base=INFO. Acesso em 21.03.2014. .

70. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 586.453, rel. Min. Ellen Gracie. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630014. Acesso em 21.03.2014.

71. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 583.050, rel. Min. Cezar Peluso. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630015. Acesso em 21.03.2014.

mente sentenciados — o que ensejaria patente prejuízo à celeridade processual e à eficiência (CF, art. 5.º, LXXVIII; e art. 37, *caput*). *Ademais, os sistemas processuais trabalhista e civil não possuiriam identidade de procedimentos*. Vencido o Min. Marco Aurélio, que não admitia modulação, por se cuidar de processo subjetivo.

6. SEGURANÇA JURÍDICA, MODULAÇÃO DE EFEITOS, REITERADA PRÁTICA DE EDIÇÃO DE LEIS TRIBUTÁRIAS INCONSTITUCIONAIS E REGRAS DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

A ideia de segurança jurídica está intrinsecamente relacionada a previsibilidade, tal qual as regras de decadência e prescrição.

A noção de previsibilidade (ou de imprevisibilidade), por sua vez, está necessariamente atrelada à ideia de "surpresa" por parte dos destinatários das regras impostas pelo direito: se, contudo, o passado demonstra prática reiterada no mesmo sentido daquela observada no presente, não há razão para incerteza. Se reiteradamente, conforme demonstramos, o STF se manifestou declarando a inconstitucionalidade das inúmeras legislações tributárias editadas pelos Poderes Executivo e Legislativo, coibindo o abuso da presunção de validade de normas posteriormente decretadas como inconstitucionais, não é factível a alegação de que, agindo novamente nesse sentido, o STF estaria contrariando seu comportamento anterior, "surpreendendo" os destinatários dessas decisões.

6.1. Decadência e Prescrição: regras objetivas que limitam o alcance das decisões judiciais e da repetição de indébito, e, assim, oferecem previsibilidade (segurança jurídica) aos órgãos arrecadadores, além de evitarem enriquecimento ilícito da União

Decadência e prescrição existem para simplificar e outorgar segurança jurídica ao contínuo, complexo e incessante processo de aplicação do direito. Já manifestei entendimento em relação a objetividade e limitação que essas ferramentas impõem ao direito: "Decadência e Prescrição não são formas de fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse Deus tão poderoso: o tempo".[72] No mesmo sentido é a posição de Luís Roberto Barroso, que, sobre o termo inicial do prazo prescricional para restituição de tributos declarados inconstitucionais, é ainda mais favorável ao contribuinte:

72. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Prescrição na repetição do indébito e Lei Complementar 118: desafiando o paradigma da legalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 138, 2007, p.35.

De fato, em qualquer dos campos do direito, a prescrição tem como fundamento lógico o princípio geral de segurança das relações jurídicas e, como tal, é a regra, sendo a imprescritibilidade situação excepcional.

(...)

Ainda em tema de prescrição, coloca-se a questão de eventuais pretensões do particular em face do Poder Público como decorrência da declaração de inconstitucionalidade de determinada norma. A matéria é recorrente em situações de pedido de restituição de tributos pagos com base em lei que vem a ser considerada inválida. Como se sabe, as pretensões contra a Fazenda Pública prescrevem, como regra geral, em cinco anos. Esse prazo, todavia, na hipótese de declaração de inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança, somente deverá começar a fluir a partir do julgamento do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a inconstitucionalidade, seja em ação direta ou em controle incidental. É que, nesse momento, à vista da publicidade da decisão, o contribuinte passa a ter conhecimento de que pode exercer uma pretensão legítima.[73]

Há tempo nos suportes físicos do direito, há tempo na Constituição, há tempo no exercício das competências previstas na Constituição, fonte material das leis e, enfim, há tempo entre a sanção de uma lei e a eventual confirmação de sua validade pelo STF. É com esse último tempo que lidam tanto o tema da modulação dos efeitos como o tema da prescrição e da decadência.

A criação de uma lei resulta de ato de aplicação da Constituição [iniciativa (art.61); emendas, discussão e votação no Congresso Nacional (arts. 64, 65 e 66); sanção e promulgação do Presidente da República (art. 66, §§ 3.º e 7.º)] e é somente o atendimento a esses pressupostos sua porta de entrada para o direito (validade, vigência e eficácia). A validade e a consequente aplicação de uma lei no tempo não dependem de manifestação prévia do Poder Judiciário: a funcionalidade do direito não pode esperar que o Judiciário se manifeste sobre todas as leis produzidas, nem o primado da tripartição dos Poderes admitiria tal interferência. A lei é (presume-se) válida até que se prove o contrário.

A possibilidade de provar-se o contrário, ou seja, de demonstrar-se que uma lei presumidamente válida não o é diante do exame de constitucionalidade é sempre posterior: o controle de constitucionalidade tem como objeto solucionar questões ocorridas, invariavelmente, em tempo pretérito. É esforço do direito no presente, para reparar o passado, restaurando a legalidade que fora violada. O STF, guardião da Constituição por expressa

73. BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 190-191.

delegação do Poder Constituinte, não é só o responsável por realizar esse criterioso exame de adequação entre lei e direito, mas é também o fórum designado a criar ponte restauradora entre presente e passado, tema comum à modulação dos efeitos e às regras de decadência e prescrição. É exatamente em razão de serem temas comuns, que lidam com os efeitos da decisão presente para o passado, que não faz sentido sua aplicação concomitante.

A modulação de efeitos serve para garantir segurança jurídica aos casos para os quais o direito não garantiu formas de lidar com o tempo. Para os casos em que o próprio direito regulou esses efeitos, está ausente o próprio pressuposto para a modulação, qual seja, a preservação da segurança jurídica.

Como dito no início deste item, a segurança jurídica é exatamente o valor perseguido pelas regras de prescrição e decadência, que limitam no tempo os direitos e as obrigações de credores (repetição de indébito) e devedores: passado o prazo decadencial, o direito oferece a esses destinatários a garantia – previsibilidade – de que não há mais a possibilidade de reivindicar-se (com ou sem razão) supostos débitos ou créditos. Não há, portanto, instabilidade de relações jurídicas protegidas pelos prazos de decadência e prescrição, como é o caso do direito tributário (crédito tributário). Especificamente quanto à repetição de indébito, a previsibilidade e a segurança estão garantidas no prazo de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento indevido, nos termos do CTN e da atual jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Portanto, os efeitos no tempo do controle de constitucionalidade realizado pelo STF quanto às leis que instituem ou majoram tributos já possuem seus limites previstos em regras específicas do direito positivo: a decadência e a prescrição. Imposto de Renda, IPI, ICMS, ISS, IPVA, Finsocial, PIS, Cofins etc. tiveram suas leis discutidas e os respectivos indébitos reconhecidos, mas sempre sujeitos ao limite temporal da regra de prescrição: 5 (cinco) anos contados do momento do pagamento indevido. Esse é a regra para retroação ou não, no tempo, dos efeitos de decisão que declara inconstitucional determinado tributo e outorga ao contribuinte o direito à repetição do indébito.

A limitação temporal prevista nas regras de decadência e prescrição, por ser a forma que o direito encontrou para lidar com a previsibilidade tanto do contribuinte como do Fisco, é incompatível com a ideia da modulação dos efeitos das decisões do STF não só pela desnecessidade de novos mecanismos de proteção da segurança jurídica, mas porque a aplicação de um mecanismo exclui o outro. No julgamento do RE 363.852 (item 3.6), sobre o Funrural, o Min. Cezar Peluso alertou que a:

> *...modulação de efeitos em matéria tributária, na prática implica, pura e simplesmente, abolição do instituto de repetição do indébito. Se, em todos os casos de decisão de inconstitucionalidade, em matéria tributária, o Tribunal dispuser que só valerá dali para a frente, a repetição de indébito tributário e a prescrição não servem para mais nada!*

Quando os efeitos da decisão que julga uma lei inconstitucional são modulados ou não, o contribuinte já "sai perdendo". Se transcorrem 15 anos entre a promulgação da lei e a declaração de inconstitucionalidade, 10 anos já foram acobertados por prescrição. Esse caminho "pavimentado" pelo direito não é fonte de justiça, mas regra objetiva que limita positivamente o alcance das ações judiciais e a repetição do indébito. Pela legalidade da prescrição, realiza-se a segurança jurídica em detrimento da própria legalidade do tributo.

Além disso, a ideia de segurança jurídica envolvida no tema da modulação, que está relacionada à previsibilidade e à manutenção da ordem social, não pode acobertar o enriquecimento ilícito da União: ao negar o direito à repetição de indébito em prol de interesses fazendários, priorizar-se-iam razões de Estado em detrimento da ordem constitucional e incentivar-se-ia a irresponsabilidade financeira do Estado, possibilitando o financiamento estatal sem respeitar as rigorosas limitações ao poder de tributar. Como explica Luís Roberto Barroso, não se pode sobrepor o interesse arrecadatório, que é secundário, sobre o interesse público primário, concretizado na proteção dos direitos fundamentais e dos princípios insculpidos na Constituição Federal:

> 57. Arrecadar tributos na exata medida em que instituídos pelo legislador ordinário é uma decorrência natural da legalidade tributária, devendo a Administração zelar pela correta arrecadação dos tributos em geral. Nada obstante, o interesse arrecadatório da Administração vincula-se inteiramente à ordem jurídica e apenas em seus termos é válido. Assim, *não pode existir validamente um interesse estatal de arrecadar o máximo possível em violação da ordem jurídica,* da qual faz parte, por natural, o dever do Poder Público de agir com boa-fé e lealdade para com os contribuintes.
>
> 58. Nesse mesmo contexto, vale lembrar a distinção elaborada pela doutrina entre interesse público primário e interesse público secundário. Como se sabe, *o chamado interesse público primário identifica os interesses da coletividade, que podem ser reconduzidos aos conceitos abrangentes de justiça, segurança jurídica e promoção do bem-estar coletivo. O interesse público secundário, por sua vez, diz respeito à pretensão arrecadatória do Poder Público. É certo que os recursos arrecadados pelo Poder Público deverão ser investidos na promoção dos interesses primários e com eles mantêm, por isso mesmo, relação de instrumentalidade. Entretanto, exatamente por esse caráter instrumental, o Estado não pode violar*

interesses primários em nome da pretensão de arrecadar mais, privilegiando os meios em detrimento dos fins.

59. Ora, a observância, na tributação, das garantias constitucionais outorgadas aos cidadãos – de que são exemplos os princípios da segurança jurídica e da boa-fé e a regra da irretroatividade tributária, de que se acaba de cuidar – não envolve apenas o interesse privado de cada contribuinte, mas também o interesse público primário. Com efeito, se os direitos fundamentais são elementos centrais do sistema constitucional – e, a fortiori, *do sistema jurídico como um todo – e desempenham um papel essencial no funcionamento do Estado democrático e na integridade da própria Constituição, a garantia de tais direitos e sua efetiva proteção integram o interesse público primário por excelência.*[74]

Portanto, modular efeitos em matéria tributária significa abolir os institutos criados pelo direito positivo para lidar com o tempo (a decadência e prescrição), bem como a figura da repetição de indébito, fazendo prevalecer o interesse arrecadatório da Fazenda Pública, que é meramente instrumental, sobre o interesse público da coletividade, concretizado na proteção, neste caso, dos direitos fundamentais dos contribuintes e dos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

6.2. Efeitos da eventual aceitação das razões econômicas alegadas pela PGFN como critério para modulação de efeitos: obrigatória e necessária previsibilidade da perda do RE 559.937[75] pela União

Como detalhado no item 1.1, o representante da PGFN, ainda no Plenário, enquanto estava em curso o julgamento do tema da base de cálculo do PIS/Cofins-Importação, requereu da tribuna que os efeitos da decisão fossem modulados tendo em vista os valores envolvidos na causa que, segundo ele, girariam em torno de R$ 34 (trinta e quatro) bilhões. É, no mínimo, curioso o pedido da PGFN, pois o contribuinte que figurava no RE analisado já vinha vitorioso desde o TRF, vitória essa confirmada pela Relatora do Recurso da PGFN no STF, a Min. Ellen Gracie, em 2010.

74. BARROSO, Luís Roberto. Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em Matéria Tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. Disponível em: <http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/parecer_mudanca_da_jurisprudencia_do_stf.pdf> Acesso em 21.03.2014.

75. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 559.937, rel. Min. Ellen Gracie. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033. Acesso em 21.03.2014.

Em 02.05.2005 fora publicado o Acordão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4.ª Região (TRF4), que, em controle difuso, declarou a inconstitucionalidade do art. 7.º, I, da Lei 10.865/2004. Com o Recurso fazendário, os autos subiram ao STF e em 2010 a Min. Ellen Gracie já havia proferido seu voto favorável à manutenção da decisão do TRF4. Qual sentido teria, portanto, o pedido da PGFN nos autos do RE ora analisado, considerando que o fundamento para a modulação de efeitos é a segurança jurídica, não a segurança orçamentária?[76] Isso denota que o pedido de modulação de efeitos é mero inconformismo pela derrota. Talvez a PGFN tenha aprendido com os advogados a adotar o "recurso depois do último recurso", para, mesmo após derrota no mérito, requisitar modulação de efeitos. Não passa de *jus sperniandis*, expressão que me desagrada, mas que retrata exatamente os fatos do presente caso.

Além disso, é interessante notar a completa impossibilidade de estar presente, nesse caso, o "elemento surpresa", dada a reiterada prática de edição de leis inconstitucionais pela União ao longo dos anos, em que se abusou claramente da presunção de validade das leis.

Conforme descrito no item 3, desde 1990 houve, no mínimo, 7 (sete) julgamentos de inconstitucionalidade de normas de incidência tributária. Isso significa dizer que praticamente a cada 3 (três) anos o Fisco institui norma inconstitucional, que será presumida válida até julgamento de inconstitucionalidade e que permitirá a apropriação de bilhões de reais do contribuinte!

O problema do prejuízo do Fisco existe: é real. Mas quem criou esse problema? A Lei 10.865/2004 foi proposta por meio de Medida Provisória (MP 164) e outras 20 Medidas Provisórias foram utilizadas como instrumento jurídico para alterar a mencionada legislação. Ou seja, o conteúdo originário e significativa parte das alterações realizadas na Lei 10.865/2004, desde o ano de 2004, foram propostos pelo próprio Executivo: como quem cria a insegurança e a alega em causa própria? [77]

---

76. Humberto Ávila bem pondera essa questão: "...o princípio da segurança jurídica não protege o enriquecimento ilícito da União, muito menos o enriquecimento que se sabia de antemão poderia não se confirmar: Entender de modo contrário é baratear esse princípio fundamental, incentivando o descumprimento futuro da Constituição pelos poderes que a deveriam cumprir". Cf. ÁVILA, Humberto. O ICMS na base do PIS e da Cofins: incompetência, iniquidade e desigualdade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.195. Dialética: São Paulo, 2011.p. 80.

77. Sobre a Responsabilidade do Estado, Amaro Cavalcanti, ensina "...declarada uma lei inválida ou inconstitucional por decisão judiciária, um dos efeitos da decisão

De fato, para efeito de reconhecimento de repercussão geral de recurso extraordinário, a demonstração da relevância econômica da causa é um dos critérios exigidos pela Lei 11.418/2006. Regra geral, os casos reconhecidos pelo STF como passíveis de repercussão geral envolvem significativa relevância econômica. Se considerarmos que toda decisão da Suprema Corte que envolva importante valor econômico passará a ter os seus efeitos modulados, estaremos diante de caminho sem volta: toda decisão proferida em ação de repercussão geral terá efeitos *ex nunc*. O que é exceção passaria a ser regra. Seria o fim da declaração de inconstitucionalidade *ex tunc* nas grandes questões constitucionais do país. Esse é o perigo de autodestruição do STF: (i) seria o fim da repetição de indébito; (ii) a inutilização das regras de decadência e prescrição; (iii) o estímulo à instituição de tributos inconstitucionais; e (iv) o desestímulo à defesa dos direitos do contribuinte.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo flagra o Estado em atividade delinquente, decorrente da prática mais grave dos ilícitos, vez que todo o aparato que confere presunção de validade à lei se desfaz com a ilicitude da atividade estatal. A relação jurídica, que era tributária, torna-se sem causa, fazendo com que a eventual retenção inconstitucional de valores pelo Fisco aproxime-se do confisco, da extorsão.

Quando o direito à repetição de indébito é negado ao contribuinte em razão de interesses fazendários, afirma-se a irresponsabilidade financeira do Estado pela apropriação confiscatória e ilegítima da propriedade privada dos cidadãos e, por consequência, a possibilidade de o Poder Público financiar-se sem respeitar as rigorosas limitações ao poder de tributar estabelecidas na Constituição. A PRIORIZAÇÃO DAS RAZÕES DE ESTADO EM DETRIMENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DÁ ENSEJO A UMA NOVA E PRÓDIGA FONTE DE RECEITAS: OS TRIBUTOS INCONSTITUCIONAIS NÃO RESTITUÍVEIS.

Quanto à necessária e obrigatória previsibilidade da PGFN neste caso, não é só a decisão do TRF4, favorável ao contribuinte em 2005, ou o voto da Min. Ellen, também favorável ao contribuinte, proferido em 2010, que a tornariam necessária. Do mesmo modo que as entidades privadas são

---

deve ser logicamente o de obrigar a União, Estado ou Município, a reparar o dano causado ao indivíduo, cujo direito fora lesado – quer restituindo-se lhe aquilo que indevidamente foi exigido do mesmo, como sucede nos casos de impostos, taxas ou multas inconstitucionais – quer satisfazendo-se os prejuízos, provadamente sofridos pelo indivíduo com a execução da lei suposta". CAVALCANTI, Amaro. Responsabilidade Civil do Estado. Item n. 88. Editora Borsoi. p. 623.

obrigadas a lidar com a inevitável imprevisibilidade de ganho ou perda de uma causa tributária no Poder Judiciário,[78] o Estado também o é.

A contabilidade pública é regulada pela Lei 4.320 de 1964 (Lei das Finanças Públicas) e, conjuntamente com a Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), exige o registro, o controle, a execução dos orçamentos, demonstração dos atos e fatos da Fazenda Pública e do patrimônio público. A esse respeito, o Tribunal de Contas do Mato Grosso elaborou a cartilha "A Nova Contabilidade Pública: Importância, mudanças e responsabilidades".[79] No material produzido em 2011, observa-se que:

> Imagine ações judiciais reivindicando direitos trabalhistas de servidores públicos ou o reconhecimento de direitos patrimoniais e civis da população, em desfavor de órgãos e entidades públicas. Nessas situações, *desde que tecnicamente estimáveis e seja provável a perda da demanda judicial, deve a contabilidade pública reconhecer, entre seus passivos, uma provisão para fazer frente a esses compromissos, antes mesmo do trânsito em julgado da ação judicial, com base em informações e suporte documental fornecidos ao setor contábil pelo jurídico da entidade pública.*

Recentemente, a Procuradoria-Geral da Fazenda afirmou ao jornal *Valor Econômico*[80] que, no julgamento do STF, que julgou constitucional a contribuição ao Sebrae, instituída há 23 anos, a PGFN, conquanto soubesse da relevância econômica da decisão "não estimou o impacto financeiro de eventual derrota na Corte", sob o argumento de que havia "confiança [de] que o Supremo manteria seu entendimento". Embora em situação completamente distinta do RE 559.937, ora analisado, o episódio deixa claro que a União possui conhecimento dos precedentes da Suprema Corte e dos riscos e impactos financeiros das disputas que trava judicialmente. Ou seja,

78. Para as entidades privadas, a contabilidade exige que, em relação a passivos contingentes, nos quais se incluem as disputas judiciais, realize-se o provisionamento de recursos para fazer frente ao possível débito. O pronunciamento contábil n. 25, emitido pelo Comitê de Pronunciamento Contábil ("CPC"), seguindo os padrões do International Financial Reporting Standards, determina as condições de reconhecimento de passivos relativos a provisões ou contingências.

79. A Nova Contabilidade Pública: Importância, mudanças e responsabilidades. Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso. Disponível em: http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00023287/TCE-MT%20_%20Nova%20Contabilidade%20P%C3%BAblica%20-%20web.pdf. Acesso em 21.03.2014.

80. Notícia publicada pelo jornal *Valor Econômico* em 26.04.2013. Disponível em: http://www.valor.com.br/legislacao/3101584/stf-mantem-contribuicao-ao-sebrae. Acesso em 21.03.2014.

quando a previsibilidade favorece a Fazenda Nacional, como no caso da contribuição ao Sebrae, não há provisionamento dos valores discutidos. No entanto, como ocorre no presente caso, quando a previsibilidade de êxito é favorável ao contribuinte, pleiteia-se a modulação dos efeitos em razão dos impactos financeiros, que há muito poderiam ter sido calculados e provisionados.

A análise e a organização dos impactos financeiros das ações são inerentes a qualquer função administradora, seja ela pública ou privada. Fica claro, portanto, que entes públicos são obrigados a realizar provisionamentos ante possíveis perdas em processos judiciais.

7. O RISCO VAI ALÉM DO STF: EM NOME DA SUPOSTA INSEGURANÇA JURÍDICA DE UM CASO CRIA-SE RISCO SISTÊMICO EM TODO O JUDICIÁRIO

A modulação de efeitos em matéria tributária pelo STF, além de implicar risco de autodestruição, pode ensejar efeito cascata e risco sistêmico. Em recentíssimo caso julgado no Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), Recurso Especial 1.060.210/SC,[81] a Corte julgou a favor do contribuinte em discussão sobre qual seria o município competente para cobrar Imposto Sobre Serviços ("ISS") de empresas de *leasing*. No caso, o STJ entendeu que o município competente era o da sede da empresa, que está localizada no interior do Estado de São Paulo, onde a alíquota de ISS é menor. O Município de Tubarão/SC, que defendia sua competência para cobrar o tributo em razão de o serviço de arrendamento mercantil ter sido prestado em seu território, pediu modulação dos efeitos da decisão, porque "se instalaria o caos" em suas contas públicas com a necessidade de restituir 30 milhões de reais ao contribuinte.

A Lei 9.868/1999, em seu art. 27,[82] prevê a possibilidade de modulação de efeitos em casos de declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado que tenham reflexos na segurança jurídica ou relevante interesse social. O STF já vem flexibilizando a interpretação desse dispositivo para

81. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.060.210, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=1150872&sReg=200801101098&sData=20130305&formato=PDF. Acesso em 21.03.2014.

82. Lei 9.868/1999: "Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado".

autorizar a prospecção de efeitos em controle difuso (ou seja, interpartes e não *erga omnes*), além de casos em que não há efetivamente declaração de inconstitucionalidade, mas simplesmente mudança de entendimento jurisprudencial. Isso nunca em matéria tributária.

Ou seja, a regra do art. 27 deve ser utilizada em *utima ratio*, tão somente em casos específicos e recalcitrantes de controle de constitucionalidade empreendidos pelo STF. Sendo, completamente descabida a aplicabilidade do art. 27 em matéria de repetição de indébito tributário, conforme sedimentada jurisprudência da Suprema Corte: afinal, em matéria tributária, a declaração de inconstitucionalidade não cria incerteza, é hipótese prevista na legislação tributária com solução normativa concreta: justamente, a restituição do tributo indevido. Sem surpresas...

8. DEZ CONCLUSÕES INSTITUCIONAIS A RESPEITO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

C1. O dilema colocado por Marshall, na decisão do caso *Marbury vs. Madison*, "se a Suprema Corte permitisse a aplicação de leis inconstitucionais, ela, ao mesmo tempo em que destruiria a Constituição, se AUTODESTRUIRIA", alertou historicamente para o perigo da autodestruição da Suprema Corte americana: à medida que a Suprema Corte tornasse irrelevante a Constituição, ao mesmo tempo, a própria Corte se tornaria também desimportante, abdicando de sua função de guardiã da Constituição e ferindo a divisão dos poderes, para submeter-se, na prática, à flexibilização constitucional demandada pelos interesses contingentes do Poder Executivo: ou seja, a Suprema Corte seria apenas mais um foco desorientado e incoerente de manipulação do Poder político de plantão.

C2. Pesquisa empírica realizada neste trabalho demonstra que o Supremo Tribunal Federal não corre o risco da histórica advertência de Marshall. Verificou-se que a jurisprudência do STF nos CASOS DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA para efeito de restaurar a supremacia da Constituição mediante o exercício da repetição do indébito tributário é invicta: em todos os casos nega-se a modulação dos efeitos *ex nunc*, garantindo-se a ampla reparação da legalidade, permitindo a repetição do indébito *ex tunc*, segundo os limites prefixados de decadência e prescrição previstos no Código Tributário Nacional.

C3. Ou seja, em 100% dos CASOS DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA o STF não admitiu a modulação dos efeitos *ex nunc*, conforme o quadro-resumo (*v.* Item 3):

Caso	Declaração de Inconstitucionalidade	Modulação de Efeitos	Valor Envolvido
Empréstimo Compulsório sobre Veículos	Sim	Não	CR$ 39,8 bi (US$ 3.6 bi)
Finsocial	Sim	Não	R$ 37,95 bi
Progressividade do IPTU	Sim	Não	X
ICMS Importação PF	Sim	Não	X
Ampliação da Base de Cálculo do PIS e da Cofins	Sim	Não	R$ 29 bi
Funrural	Sim	Não	R$ 11 bi

C4. Idêntica pesquisa, NOS CASOS DE DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMA INSTITUIDORA DE TRIBUTO, efetuada sobre a base de dados do STF revela que a Corte mantém coerência institucional também quando o Fisco é vencedor no mérito: em todos os casos o Supremo negou pedido de modulação de efeitos do contribuinte para que o tributo seja exigido apenas *ex nunc* do reconhecimento da constitucionalidade. Ou seja, em perfeitamento alinhamento aos CASOS DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, seguindo o mesmo padrão das decisões referidas na conclusão anterior.

C5. Ou seja, o resultado da pesquisa jurisprudencial revela que em 100% dos CASOS DE DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, o STF não admitiu a modulação dos efeitos *ex nunc*, conforme o quadro-resumo (*v.* Item 4):

Caso	Modulação de Efeitos	Argumento Central para Não Modular os Efeitos
Finsocial sobre receita bruta de prestadoras de serviço	Não	A modulação sequer foi cogitada
Creditamento de IPI por insumos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não tributados	Não	Não há insegurança jurídica
Cofins sobre faturamento de sociedades de profissão regulamentada	Não	Não há insegurança jurídica

C6. Portanto, verifica-se, com base em 100% da jurisprudência do Supremo, nos 9 (nove) casos encontrados sobre controle de constitucionalidade de lei instituidora de tributo, que todas as decisões foram tomadas no sentido de garantir a restauração da legalidade e a supremacia da Constituição, mediante eficácia *ex tunc* do controle de constitucionalidade. Em controle de constitucionalidade de norma de incidência tributária não há espaço para modulação de efeitos porque não há incerteza jurídica: as hipóteses de controle e ulterior invalidade de normas tributárias (e seus respectivos efeitos) já estão previstas e reguladas pelo Código Tributário Nacional, quando dispõe sobre os limites da repetição do indébito, em conformidade com os prazos de decadência e prescrição em matéria tributária.

C7. Certifica-se, assim, que em matéria tributária, o controle de constitucionalidade não gera insegurança jurídica. Muito pelo contrário, consolida e garante a segurança jurídica que em matéria tributária está no respeito à estrita legalidade como limite constitucional ao poder de tributar, matéria tão relevante para o Estado de Direito que recebeu do constituinte capítulo próprio: "DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR". Além disso, o legislador complementar do Código Tributário Nacional cuidou exaustivamente de todos os efeitos decorrentes de eventual declaração de inconstitucionalidade de norma instituidora de tributo: delineando o instituto da repetição do indébito tributário e os respectivos limites ao seu exercício mediante os prazos de decadência e prescrição (arts. 165 a 169 do CTN). Desta forma, os efeitos do controle de constitucionalidade relativos a normas instituidoras de tributos SÃO INCOMPATÍVEIS COM A IDEIA DE MODULAÇÃO DE EFEITOS REGULADA PELO ART. 27 DA LEI 9.868/1999, pois os reflexos tributários já encontram regime e tratamento próprio, sendo disciplinados exaustivamente pelo CTN, não ensejando, desta forma, qualquer INSEGURANÇA JURÍDICA ou EXCEPCIONAL INTERESSE SOCIAL.

C8. Nossas pesquisas sobre os debates legislativos que orientaram a edição do art. 27 da Lei 9.868/1999 demonstram que o objetivo do legislador foi outorgar ao STF instrumento de calibração para tratar de casos recalcitrantes em áreas em que os efeitos de declaração de inconstitucionalidade não foram previstos nem regulados (casos de lacuna normativa) que, em razão disso, demandavam a modulação dos efeitos do controle de constitucionalidade em nome da própria segurança jurídica ou de excepcional interesse social. Pesquisa em casos positivos de modulação dos efeitos *ex nunc* revela que o posicionamento do STF é claro nesse sentido: a prospecção de efeitos é última opção, cabível apenas nas hipóteses de

grave insegurança jurídica ou de violação de outro princípio da ordem constitucional que consubstancia excepcional interesse social.

C9. Nesses grandes precedentes, a repercussão econômica do caso, por si só, nunca foi considerada elemento suficiente para justificar a atribuição de efeitos prospectivos às decisões. Para determinar a modulação, o STF sempre se pautou por razões de lacuna normativa, alteração de entendimento jurisprudencial e, em última instância, de insegurança no sistema jurídico, *ex vi* do quadro-resumo (*v.* item 5):

Caso	Houve Modulação de Efeitos?	Argumento Central Para Modular os Efeitos
Vereadores de Mira Estrela	Sim	Insegurança jurídica
Defensoria Pública atende servidores no RS	Sim	Insegurança jurídica e Relevante interesse social
Infidelidade Partidária	Sim	Insegurança jurídica
Investidura de servidores públicos em MG	Sim	Insegurança jurídica e Relevante interesse social
Decadência e prescrição de contribuições previdenciárias	Sim	Insegurança jurídica
Regras de rateio do FPE	Sim	Insegurança jurídica
Instituto Chico Mendes e medidas provisórias	Sim	Insegurança jurídica e Relevante interesse social
Conflito de competência para julgar matéria de previdência privada	Sim	Insegurança jurídica e Relevante interesse social

C10. Conforme demonstrado, a jurisprudência do STF é inabalável e invicta no sentido de negar a modulação de efeitos em matéria de repetição de indébito tributário. O art. 27 da Lei 9.868/1999 foi criado para resolver casos de insegurança jurídica e de interesse social que se justificam em face de legítimas expectativas normativas frustradas pelo controle de constitucionalidade do STF. É descabido e juridicamente torpe admitir que o Fisco crie tributos em desrespeito à legalidade e à segurança jurídica mediante a edição de norma inconstitucional para, depois de reconhecida a patente inconstitucionalidade perante o STF, pleitear a convalidação dos efeitos de sua ilegalidade em nome da segurança jurídica. Portanto, é completamente descabida a pretensão de o Fisco federal pleitear a modulação dos efeitos

da decisão do STF que decretou a inconstitucionalidade da parte do art. 7.º, I, da Lei 10.865 que se referia à inclusão do ICMS e do próprio PIS/Cofins-Importação na base de cálculo dessas contribuições: quem cria a insegurança não pode alegá-la em benefício próprio. Devendo os alegados R$ 34 bilhões envolvidos na causa, servir tão apenas na dosimetria da pena dos responsáveis por tamanho dano ao cidadão contribuinte.


Conhecimento e Política
LINEAMENTOS DO PROCESSO PENAL ROMANO
CADERNO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS
Direitos humanos em juízo
André de Carvalho Ramos
Ato Jurídico
Vicente Rao
O DIREITO E A VIDA DOS DIREITOS
FILOSOFIA
KAFKA
Harald Salfellner
Franz Kafka and Prague
ICMS
CURSO DE DIREITO CIVIL
Direito Civil
RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS
PERSPECTIVAS DO DIREITO PÚBLICO
ANULAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO POR DESVIO DE PODER
HISTÓRIA ECONÔMICA DO BRASIL
CAIO PRADO JÚNIOR
EXECUÇÃO FISCAL
PRESCRIÇÃO PENAL
MUSASHI
Código Tributário Nacional
Supersimples
O ESPÍRITO DAS LEIS
COMPÊNDIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
SEGUNDO VOLUME
Vida Minha
CONCEITO DE SISTEMA NO DIREITO

7

RESPONSABILIDADE DISPERSIVA E OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Estudo de Caso:

O ônus da fiscalização em face da ineficiência do Fisco não pode ser transferido ao contribuinte sob a forma de presunções ou obrigações acessórias

K. reconhece o Deus mau como legítimo e define a instância suprema sempre como aquela que não se submete à lei. "Nossas leis não são conhecidas de todos", diz-se em "A respeito da questão das leis", "mas são segredos do grupo aristocrático... A nobreza está fora da lei". O imoral transmuda-se, portanto, no extramoral e este no supramoral. Mas este não é o clímax. Visto que as leis não são vinculantes para o grupo aristocrático, talvez elas absolutamente não "estejam" lá (existam). "Talvez – prossegue Kafka, aliás – "estas leis absolutamente não existam". Isto é: é possível que elas tenham apenas existência apenas na obediência, apenas naquele que a cumpre (e que certamente não a conhece). As autoridades, portanto, não só não estão obrigadas por suas próprias leis, como também depois de as terem "dado", de certo também já "renunciaram" a elas: são, agora, o entulho da legalidade (...). No fim do "Processo", durante seu interrogatório na igreja, K. exclama: "Como pode o homem ser culpado. Nós todos somos homens, tanto um como o outro". Isto é, ele compreende sua culpa tão pouco quanto nós. Mas no romance se segue a esta exclamação sensata de K. a réplica terrível: "Certo. Mas assim costumam falar os culpados". Kafka fala pelas duas frases. É irrespondível aquele a quem, afinal ele dá a razão.

Pois o seu veículo é a dúvida.

(*O processo*, Franz Kafka, 1920, análise de Günther Anders)

1. *O processo* de Kafka e o desespero do contribuinte perante omissão da autoridade sobre a voz da legalidade concreta: responsabilidade dispersiva e a prática de delegar ao contribuinte os deveres de Estado de fiscalizar outros contribuintes

Isaias Coelho, ex-Secretário-Adjunto da Receita Federal, ex-diretor da Divisão de Política Tributária do Fundo Monetário Internacional (onde atuou por 20 anos) e atual Consultor dessa mesma Organização (FMI), traduz e relata de modo certeiro a iniquidade desse tipo de medida – em que o Fisco delega seus deveres de fiscalizar para o contribuinte – a qual podemos denominar, segundo recente texto Understanding Multidimensional Tax Systems, de Leslie Robinson (Dartmouth College) e Joel Slemrod (University of Michigan), de responsabilidade dispersiva (*Dispersed Responsibility*): trata-se do "fenômeno que temos discutido ultimamente no Núcleo Estudos Fiscais – NEF da DIREITO GV, e que se traduz pela delegação ao Contribuinte, por parte da Administração Tributária, da responsabilidade pela determinação e notificação (nos demais países lusófonos e na América espanhola chamada mais propriamente de liquidação) dos tributos, principalmente através do uso generalizado das retenções pelas fontes pagadoras. Esse texto nos traz conclusões interessantes".

Segundo Slemrod e Robinson,[1] a responsabilidade dispersiva ("RD") é maior nos países em desenvolvimento, que usam relativamente mais retenções e menos funcionários fiscais que as economias desenvolvidas. Os autores também analisam a relação (correlação positiva) entre, de um lado, corrupção e suborno, e, de outro, autonotificação e retenção na fonte. Eles também detectam que onde há mais confiança do contribuinte no governo, há menos autolançamento/retenção de tributos na fonte. Também extraem outras importantes relações, pelo que o artigo tem o nome de "Entendendo sistemas tributários multidimensionais" (tradução livre).

É interessante notar o que se esconde por detrás da lógica da autuação em que o abuso de uma "responsabilidade dispersiva" culmina em uma IRRESPONSABILIDADE INJUSTIFICÁVEL, qualificada como abuso de poder e desvio de finalidade da competência administrativa de lançar e propor penalidades tributárias.

Nesse sentido, ressaltam os autores o efeito negativo que essa sistemática acarreta no aumento dos custos de *compliance*:[2]

1. SLEMROD, Joel; ROBINSON, Leslie. Understanding Multidimensional. Disponível em: http://webuser.bus.umich.edu/jslemrod/pdf/UnderstandingMultidimensional.pdf. Acesso em 06.04.2014.

2. Idem, p. 10.

> (...) compliance costs are relatively high (when measured by hours spent) precisely when the government´s administrative capacity is constrained, thus shifting the compliance burden from the government to the taxpayer.

Combinam-se, assim, confortavelmente, a exigência exponencial de obrigações acessórias e a desídia no uso dessas informações mesmo quando há razões disponíveis para que a própria autoridade fiscal lavre o auto de infração.

2. ESTUDO DE CASO: DELEGAÇÃO DO ÔNUS DA FISCALIZAÇÃO EM FACE DA INEFICIÊNCIA DO FISCO NÃO PODE SER TRANSFERIDA AO CONTRIBUINTE SOB A FORMA DE PRESUNÇÕES OU OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Sob a liderança e a imagem de seu fundador, a EMPRESA K foi fundada no interior de São Paulo, no roteiro do acolhedor "Circuito das Águas", onde iniciou a produção orientada pelos valores do trabalho e da honestidade, bem aos moldes de típica empresa familiar do interior.

Em 2002, a EMPRESA K recebeu em sua matriz o Agente K, Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, como bem colocado no documentário-descritivo do jornalista Rui dos Santos, anexo a este Estudo.[3]

Após o processo de fiscalização, a empresa recebeu aproximadamente R$ 132 milhões de cobrança de ICMS, divididos em 30 autos de infração lavrados ao longo dos anos de 2005 a 2008, relativos aos períodos de 2000 a 2005, sendo a maioria COM A MESMA MOTIVAÇÃO: presunção da realização de operações internas por não ter sido comprovada a saída das mercadorias do Estado de São Paulo, o que impõe a aplicação da alíquota interna, superior à alíquota interestadual aplicada inicialmente pela EMPRESA K para tais operações. A análise das notas fiscais juntadas na autuação demonstra que a maioria das autuações se refere à presunção da realização de operações internas por não ter sido comprovada a saída das mercadorias do Estado de São Paulo ("Vendas FOB[4]").

O pedido de comprovação das operações autuadas foi requerido pelo Agente Fiscal especialmente por conta de notas fiscais declaradas inidôneas, embora muitos dos atos declaratórios de inidoneidade tenham

3. Anexo ao Estudo.

4. A sigla FOB deriva da expressão do Direito Internacional, em inglês, *Free on Board*, que, aplicada ao presente caso, significa que a responsabilidade pelo transporte das mercadorias passa a ser do comprador a partir do momento que este as retira das instalações da empresa.

sido publicados pelo Fisco Estadual somente após a realização dos fatos geradores objeto das autuações.[5]

Além dos Autos de Infração, a EMPRESA K também figurou – e ainda figura – como acusada em inquéritos instaurados para apuração de fraude dessas empresas, fictamente localizadas fora de São Paulo. Parte desses procedimentos já foi objeto de regular arquivamento a pedido do próprio Ministério Público, que concluiu que inexistiam indícios de envolvimento da autuada em qualquer esquema fraudulento ou simulado. O restante dos inquéritos ainda não foram definitivamente relatados pela autoridade policial (ainda encontram-se em tramitação).

3. PROPORÇÃO DAS OPERAÇÕES AUTUADAS EM RELAÇÃO AO CONTEXTO OPERACIONAL DA EMPRESA K

A EMPRESA K é uma indústria química 100% nacional, que fabrica produtos de limpeza em geral (sabão, detergentes e derivados). Além de realizar seu objeto social, a EMPRESA K é obrigada, por lei, a pagar tributos e cumprir complexas obrigações acessórias. Mas o Fisco quer mais: quer que a empresa também fiscalize outras empresas. Pior, pretende responsabilizar o Contribuinte pela ineficiência do sistema de informações cadastral-tributárias eleito pelo próprio Fisco (Sintegra, CNPJ etc.): não basta ser contribuinte, não basta pagar imposto, tem que fiscalizar e pagar imposto pela ineficiência da fiscalização do próprio Estado.

A EMPRESA K fornece seus produtos de limpeza para uma base de aproximadamente 25.500 clientes, entre eles grandes, médios e especialmente pequenos supermercados espalhados por todo o Brasil. Emite, em média, 1.600 notas fiscais de saída de produtos por dia, 40.000 notas fiscais por mês e cerca de 480.000 notas fiscais por ano.

Nos anos de 2000 a 2005, período em que foi objeto de autuação, foram emitidas 923.413 (novecentas e vinte e três mil quatrocentos e treze) notas fiscais. Deste total, somente 11.701 operações foram autuadas.

5. À época a EMPRESA K possuía um sistema de controle da regularidade fiscal de seus clientes junto ao Sintegra. Os autos de infração que tiveram como fundamento a inidoneidade declarada à época da venda das mercadorias foram devidamente quitados pela EMPRESA K, que reconheceu seus erros quanto à verificação da regularidade fiscal destes destinatários junto ao Sintegra.

Contudo, o ambiente de insegurança e incerteza gerado pela prática dessas autuações obrigou a diretoria da EMPRESA K a deliberar em favor da contratação de uma empresa especializada em auditoria e certificação, para fiscalizar e tomar todas as cautelas na eleição de seus clientes, especialmente em operações interestaduais, ao custo aproximado de R$ 500.000 por ano, justamente para realizar o serviço público que deveria ser de competência do Fisco paulista: fiscalizar.

4. O ATO JURÍDICO DE INSCRIÇÃO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DE SP, O SINTEGRA E SEUS EFEITOS E O ATO DECLARATÓRIO DE INIDONEIDADE COMO FATO JURÍDICO QUE ATUA NA CONFORMAÇÃO DO FATO GERADOR DO ICMS

Abrir uma empresa em Delaware nos Estados Unidos é uma operação que pode demorar 30 minutos, é realizada via internet no site do próprio Governo do Estado e as custas podem ser pagas via cartão de crédito. No Chile, no máximo em 24 horas tem-se aberta a pessoa jurídica. Não é esse o caso do Brasil, nem do Estado de São Paulo, em que a criação de uma empresa cumulada com a sua efetiva autorização para operar em conformidade com o *Cadastro de Contribuintes do ICMS* pode demorar meses, tudo em função do alto grau de controle e exigência do Fisco paulista nesse ato administrativo de inscrição, *ex vi* do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, aprovado pelo Dec. 45.490, de 30.11.2000 ("RICMS/SP"):[6]

> CAPÍTULO IV – DO CADASTRO DE CONTRIBUINTES
>
> SEÇÃO I – DA INSCRIÇÃO
>
> SUBSEÇÃO I – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS
>
> Art. 19. Desde que pretendam praticar com habitualidade operações relativas à circulação de mercadoria ou prestações de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, deverão inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS, antes do início de suas atividades (Lei 6.374/1989, art. 16, com alteração da Lei 10.619/2000, art. 1.º, VIII):
>
> I – o industrial, o comerciante, o produtor e o gerador;
>
> II – o prestador de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação; (...)

6. Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. Disponível em: http://www.fazenda.sp.gov.br/download/ricms.asp. Acesso em 16.03.2014.

§1.º Inscrever-se-ão, também, no Cadastro de Contribuintes do ICMS, antes do início de suas atividades:

1 – a empresa de armazém geral, de armazém frigorífico, de silo ou de outro armazém de depósito de mercadorias;

2 – o prestador de serviço de transporte de carga intramunicipal ou internacional.

§2.º Qualquer pessoa mencionada neste artigo que mantiver mais de um estabelecimento, seja filial, sucursal, agência, depósito, fábrica ou outro, inclusive escritório meramente administrativo, fará a inscrição em relação a cada um deles.

§3.º A inscrição será feita na forma estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

§4.º Se o estabelecimento for imóvel rural situado no território de mais de um município, a inscrição será concedida em função da localidade da sede ou, na falta desta, do município onde se localize a maior parte de sua área neste Estado.

§5.º Em relação aos ambulantes, feirantes e prestadores autônomos de serviços, conceder-se-á a inscrição em função da localidade de sua residência.

Muitos documentos e certidões são exigidos: (i) inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas ("CNPJ"); (ii) registro do Comércio; (iii) preenchimento de requisitos específicos, segundo a categoria, grupo ou setor de atividade em que se enquadrar o contribuinte; (iv) apresentação de qualquer outro documento, na forma estabelecida em ato expedido por autoridade competente; (v) prestação, por qualquer meio, de informações julgadas necessárias à apreciação do pedido; (vi) prestação de garantia ao cumprimento das obrigações tributárias em face de *antecedentes fiscais* que desabonem o interessado na inscrição ou os seus sócios (e.g., *figurar em lista relativa à emissão de documentos inidôneos ou em lista de pessoas inidôneas elaborada por órgão da administração federal, estadual ou municipal*) etc. Além disso, o contribuinte está sujeito à suspensão ou cassação da eficácia de sua inscrição a qualquer tempo, tudo conforme dispõe o RICMS/SP:[7]

Art. 20. No ato da inscrição deverá o contribuinte apresentar (Lei 6.374/1989, arts. 16, §5.º, 17 e 18):

I – provas de identidade e residência;

II – prova de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda – CNPJ, quando obrigatória;

III – documentos submetidos ao Registro do Comércio, quando exigido pela legislação federal.

§1.º Poderá, ainda, a Secretaria da Fazenda, antes de conceder a inscrição, exigir: 1 – o preenchimento de requisitos específicos, segundo a categoria, grupo

7. Idem.

ou setor de atividade em que se enquadrar o contribuinte; 2 – a apresentação de qualquer outro documento, na forma estabelecida em ato expedido por autoridade competente; 3 – a prestação, por qualquer meio, de informações julgadas necessárias à apreciação do pedido; 4 – a prestação de garantia ao cumprimento das obrigações tributárias, em face de antecedentes fiscais que desabonem o interessado na inscrição ou os seus sócios.

§ 2.º São exemplos de antecedentes fiscais desabonadores, para o fim do item 4 do parágrafo anterior:

(...)

§ 5.º Concedida a inscrição, a superveniência de qualquer dos fatos arrolados no § 2.º ensejará a exigência da garantia prevista neste artigo, sujeitando-se o contribuinte à suspensão ou cassação da eficácia de sua inscrição caso não a ofereça no prazo fixado.

§ 6.º Poderá a Secretaria da Fazenda estabelecer forma diversa de verificação dos documentos previstos no "caput".

Tais pressupostos são os fatos jurídicos necessários que influem positivamente na formação do ato administrativo de inscrição **válido**. São os eventos prescritos pela norma jurídica administrativa (RICMS/SP) que, realizados um a um, formam o que chamamos de *fato jurídico suficiente* e engendram o ato administrativo de inscrição válido.[8]

Se validade é a qualidade de norma válida em decorrência de *fato jurídico suficiente*, então, para se produzir ato-norma administrativo válido, é necessário que se deem todos os pressupostos do ato administrativo, quais sejam: a) pressupostos fácticos e documentos exigidos como *motivo do ato*, b) respeito ao *procedimento* previsto normativamente, c) *agente público* competente e d) *publicidade* do ato administrativo de inscrição.[9]

4.1. Validade do ato jurídico da inscrição no Cadastro de Contribuintes, imposição à Diretoria de Informações da verificação e atualização mensal desses dados e competência para sua cassação, segundo as regras do RICMS/SP

O ato administrativo de inscrição no *Cadastro de Contribuintes do ICMS* é norma jurídica individual e concreta que altera e inova o sistema do direito. Contudo, como toda norma jurídica, pode ser revogada ou invalidada em função de outro ato administrativo

8. Para aprofundamento das noções de *validade* e de *fato jurídico suficiente* em relação aos atos administrativos, ver SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Capítulo IV. Validade, eficácia e aplicação das normas jurídicas. p. 49 e seguintes.

9. Para detalhes dos pressupostos e elementos do ato administrativo, ver SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Op. cit. Capítulo V. O ato administrativo e sua estrutura. p. 69 e seguintes.

produzido por autoridade competente. Neste sentido, dispõe a Portaria CAT-95/2006[10] (que revogou a Portaria CAT-19/2001):

> PORTARIA CAT – 95, de 24 de novembro de 2006
>
> Dispõe sobre a suspensão, cassação e nulidade da eficácia da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS e dá outras providências
>
> O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto nos arts. 30 e 31 do –RICMS/SP, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, expede a seguinte portaria:
>
> CAPÍTULO I – DA SITUAÇÃO CADASTRAL
>
> SEÇÃO I – DO ENQUADRAMENTO
>
> Art. 1.º A inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS poderá estar enquadrada como:
>
> I – ativa;
>
> II – suspensa;
>
> III – inapta;
>
> IV – baixada;
>
> V – nula.
>
> SEÇÃO II – DA INSCRIÇÃO ATIVA
>
> Art. 2.º A inscrição será considerada ativa quando estiver regular perante o Cadastro de Contribuintes do ICMS da Secretaria da Fazenda.
>
> SEÇÃO III – DA SUSPENSÃO DA EFICÁCIA DA INSCRIÇÃO
>
> Art. 3° A eficácia da inscrição será suspensa:
>
> I – quando o contribuinte comunicar a interrupção temporária das atividades;
>
> II – na data do pedido de baixa da inscrição até a do respectivo despacho conclusivo do Fisco;
>
> III – quando sua inatividade for presumida pelo Fisco nos termos do art. 4.º;[11]

---

10. Portaria CAT 95/2006. Disponível em: http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut. Acesso em 17.03.2014.

11. "Art. 4.º Será presumida a inatividade de estabelecimento (RICMS, art. 31, I e § 1.º, 2):

I – na data em que ficar configurada a terceira omissão consecutiva da entrega da:

a) Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, na hipótese de estabelecimento enquadrado no Regime Periódico de Apuração (RPA);

b) Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária – GIA-ST, na hipótese de estabelecimento de contribuinte substituto tributário localizado em outra unidade federada;

IV – na data em que o Fisco promover a inscrição de ofício do estabelecimento até a da regularização efetuada pelo interessado;

V – preventivamente, antes de a inscrição ser considerada inapta:

a) nas hipóteses previstas nos incisos II a VII do art. 31 do RICMS/SP;

b) no enquadramento do estabelecimento como omisso ou não localizado;

c) na constatação da inexistência de fato do estabelecimento;

d) enquanto não forem comprovadas a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, da empresa ou estabelecimento.

Parágrafo único – Poderá ainda ser suspensa, preventivamente, a eficácia da inscrição:

1 – quando não for localizado o estabelecimento nas hipóteses previstas nos incisos I, III e IV do art. 30 do Regulamento do ICMS,[12] sem prejuízo do disposto no art. 39;[13]

II – em 16 de julho de cada ano, na hipótese de estabelecimento enquadrado no regime tributário simplificado da microempresa e da empresa de pequeno porte que, cumulativamente:

a) tenha perdido essa condição, em razão da não entrega até 31 de março de cada ano da declaração prevista no art. 3.º, III, do Anexo XX do RICMS;

b) tenha deixado de entregar as Guias de Informação e Apuração do ICMS relativas aos meses de janeiro a junho do ano em curso.

§ 1.º O disposto neste Art. não se aplica ao estabelecimento que, em relação ao período de omissão, tenha efetuado recolhimento de imposto.

§ 2.º Para os efeitos deste art., a suspensão da eficácia da inscrição do estabelecimento, em razão de inatividade presumida, pressupõe, em princípio, a inexistência de dolo ou fraude.

§ 3.º Caso seja constatado, ainda que por meios indiciários, que a inatividade do contribuinte de algum modo se vincula a práticas fraudulentas tais como a simulação de estabelecimento ou de quadro societário ou com a indevida emissão de documentos fiscais, será aplicada ao caso, entre outras medidas determinadas pela administração tributária, a disciplina constante do Capítulo II."

12. "Art. 30. A inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS será enquadrada como nula, a partir da data de sua concessão ou de sua alteração, quando, mediante processo administrativo, for constatada a (Lei 6.374/1989, art. 21, na redação da Lei 12.294/2006, art. 1.º, IV):

I – simulação de existência do estabelecimento ou da empresa; (...)

III – inexistência do estabelecimento para o qual foi concedida a inscrição;

IV – indicação incorreta da localização do estabelecimento; (...)."

13. "Art. 39. Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é (Lei 6.374/1989, art. 26, na redação da Lei 10.619/2000, art. 1.º, XV, e Convênio ICMS-3/95):

2 – enquanto não forem comprovadas a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, da empresa ou estabelecimento;

3 – nas demais hipóteses previstas nos arts. 30 e 31[14] do Regulamento do ICMS, enquanto se adotam providências para instauração, instrução, processamento e conclusão do procedimento administrativo de cassação ou de constatação de nulidade, conforme o caso.

I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II – o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento, atualizado monetariamente na data da ocorrência do fato gerador;

III – tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Parágrafo único – A Secretaria da Fazenda, em regime especial, tendo em vista peculiaridade do contribuinte, devidamente comprovada, poderá fixar: (O § 1.º passa a denominar-se parágrafo único pelo Decreto 47.452 de 16-12-2002; DOE 17-12-2002; Efeitos a partir de 17-12-2002)

1 – em relação ao inciso I, que o valor da entrada mais recente da mercadoria seja obtido com base em período previamente determinado, preferencialmente dentro do mês da ocorrência do fato gerador;

2 – em relação ao inciso II, que o custo da mercadoria produzida seja o obtido com base em período determinado."

14. "Art. 31. A eficácia da inscrição, nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, poderá ser cassada ou suspensa, de ofício, nas seguintes situações (Lei 6.374/1989, art. 20, na redação da Lei 12.294/2006, art. 1.º inciso IV, e Lei 12.279/2006):

I – inatividade do estabelecimento para o qual foi obtida a inscrição;

II – prática de atos ilícitos que tenham repercussão no âmbito tributário;

III – indicação incorreta ou não indicação dos dados de identificação dos controladores ou beneficiários de empresas de investimento sediadas no exterior, que figurem no quadro societário ou acionário de empresa envolvida em ilícitos fiscais;

IV – inadimplência fraudulenta;

V – práticas sonegatórias que levem ao desequilíbrio concorrencial;

VI – falta de prestação de garantia ao cumprimento das obrigações tributárias, quando exigida nos termos do art. 21;

VII – falta de comunicação de reativação das atividades ou de apresentação de pedido de baixa de inscrição, após decorridos 12 (doze) meses contados da data da comunicação da interrupção temporária das atividades.

VIII – falta de solicitação de renovação da inscrição no prazo estabelecido ou indeferimento do pedido de renovação da inscrição. (Redação dada ao inciso pelo Decreto 53.916, de 29-12-2008; DOE 30-12-2008)

Além de todos esses instrumentos, PERIODICAMENTE o Fisco pode presumir a inatividade do estabelecimento, exercendo controle sobre a emissão das GUIAS de atividade do contribuinte, mediante ato de competência da DIRETORIA DE INFORMAÇÕES que, segundo o art. 5.º da Portaria CAT 95/2006, tem o DEVER de verificar mensalmente o Cadastro de Contribuintes do ICMS com a finalidade de identificar aqueles que se enquadrem na situação de inatividade presumida nos termos do art. 4.º .[15]

VIII – outras hipóteses não incluídas nos incisos anteriores. (Inciso acrescentado pelo Decreto 53.199, de 01-07-2008; DOE 02-07-2008)

§ 1.º A inatividade do estabelecimento, a que se refere o inciso I, será:

1 – constatada, se comprovada pelo fisco;

2 – presumida, se decorrente da falta de entrega de informações econômico-fiscais pelo contribuinte.

§ 2.º Incluem-se entre os atos ilícitos a que se refere o inciso II: (...)

§ 3.º A cassação da eficácia da inscrição de estabelecimento, em razão das hipóteses descritas nos itens 5 e 6 do § 2.º, sujeitará os sócios, pessoas físicas ou jurídicas, em conjunto ou separadamente, às seguintes restrições, pelo prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da cassação: (...)

§ 4.º Para efeito do disposto no inciso III, considera-se: (...)

§ 5.º Para o efeito do inciso IV, considera-se inadimplência fraudulenta a falta de recolhimento de (Lei 6.374/1989, art. 20, § 4.º, na redação da Lei 13.918/09, art. 11, V): (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 55.437, de 17-02-2010; DOE 18-02-2010; Efeitos a partir de 23-12-2009) (...)

§ 6.º Para efeito do disposto no inciso V, fica caracterizada a prática sonegatória que leve ao desequilíbrio concorrencial quando comprovado que o contribuinte tenha: (...)."

15. "Art. 4.º Será presumida a inatividade de estabelecimento na data em que ficar configurada a terceira omissão consecutiva da entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, na hipótese de estabelecimento enquadrado no Regime Periódico de Apuração (RPA) (RICMS, art. 31, I e § 1.º, 2).

I – na data em que ficar configurada a terceira omissão consecutiva da entrega da:

a) Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, na hipótese de estabelecimento enquadrado no Regime Periódico de Apuração (RPA);

b) Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária – GIA-ST, na hipótese de estabelecimento de contribuinte substituto tributário localizado em outra unidade federada;

II – em 16 de julho de cada ano, na hipótese de estabelecimento enquadrado no regime tributário simplificado da microempresa e da empresa de pequeno porte que, cumulativamente:

Reitere-se, e merece destaque, o DEVER-PODER atribuído pela Portaria CAT 95/2006 e pelo RICMS/SP à DIRETORIA DE INFORMAÇÕES para fiscalizar e controlar periodicamente o fluxo de informações do contribuinte, promover o ato administrativo de alteração da situação de regularidade do contribuinte com a devida publicação no Diário Oficial do Estado do ato de cassação da eficácia das inscrições dos estabelecimentos e divulgar, nos termos do § 7.º do art. 535 do RICMS/SP, no módulo de "Informações" do Posto Fiscal Eletrônico da Secretaria da Fazenda, a listagem completa dos estabelecimentos que tiveram a eficácia de sua inscrição cassada e alterada sua situação cadastral, conforme dispõe o art. 5.º da Portaria CAT 95/2006[16]

> Art. 5.º A Diretoria de Informações verificará mensalmente o Cadastro de Contribuintes do ICMS com a finalidade de identificar aqueles que se enquadrem na situação de inatividade presumida nos termos do art. 4.º.
>
> §1.º Os estabelecimentos identificados como presumidamente inativos terão sua situação cadastral alterada para "SUSPENSA".
>
> §2.º A Diretoria de Informações:
>
> 1 – encaminhará para publicação no Diário Oficial do Estado ato de suspensão da eficácia das inscrições dos estabelecimentos, expedido em nome do Chefe do Posto Fiscal de vinculação do estabelecimento, contendo todos os números das inscrições suspensas;

---

a) tenha perdido essa condição, em razão da não entrega até 31 de março de cada ano da declaração prevista no art. 3.º, III do Anexo XX do RICMS;

b) tenha deixado de entregar as Guias de Informação e Apuração do ICMS relativas aos meses de janeiro a junho do ano em curso.

§ 1.º O disposto neste artigo não se aplica ao estabelecimento que, em relação ao período de omissão, tenha efetuado recolhimento de imposto.

§ 2.º Para os efeitos deste artigo, a suspensão da eficácia da inscrição do estabelecimento, em razão de inatividade presumida, pressupõe, em princípio, a inexistência de dolo ou fraude.

§ 3.º Caso seja constatado, ainda que por meios indiciários, que a inatividade do contribuinte de algum modo se vincula a práticas fraudulentas tais como a simulação de estabelecimento ou de quadro societário ou com a indevida emissão de documentos fiscais, será aplicada ao caso, entre outras medidas determinadas pela administração tributária, a disciplina constante do Capítulo II."

16. Portaria CAT 95/2006.

Disponível em:

http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut. Acesso em 17.03.2014.

2 – divulgará, nos termos do §7.º do art. 535 do Regulamento do ICMS, no módulo de "Informações" do Posto Fiscal Eletrônico da Secretaria da Fazenda, endereço http://pfe.fazenda.sp.gov.br, a listagem completa dos estabelecimentos que tiveram a eficácia de sua inscrição suspensa, a qual poderá ser consultada por inscrição estadual – IE ou por CNPJ do contribuinte.

3 – transmitirá comunicação eletrônica para o contribuinte cujo estabelecimento teve a inscrição suspensa, desde que o contribuinte esteja previamente credenciado nos termos do art. 3.º da Lei 13.918, de 22 de dezembro de 2009.

§2.º A Diretoria de Informações encaminhará para publicação no Diário Oficial do Estado, por meio de edital, ato relativo à suspensão da eficácia da inscrição dos estabelecimentos, efetuada nos termos deste artigo, que será expedido em nome do Chefe do Posto Fiscal de vinculação do contribuinte.

Ou seja, o contribuinte torna-se idôneo mediante ato administrativo do Fisco. Para tornar-se inidôneo também exige ato administrativo – válido – emitido pelo Fisco por meio da Diretoria de Informações, em conformidade com os motivos do ato exigidos pelo RICMS/SP, que tem o dever de mensalmente exercer o controle sobre as atividades do contribuinte.

4.2. Dever de integração dos Fiscos Estaduais, perfil nacional do ICMS e instauração do Sintegra pelo Confaz, como instrumento de coordenação das informações sobre operações interestaduais

Com o objetivo de propor a coordenação nacional e o compartilhamento das Informações sobre as operações sujeitas ao ICMS, o Secretário Executivo do Confaz aprovou o Regimento do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – Sintegra por meio do Ato Cotepe/ICMS 35, de 13.12.2002:[17]

ATO COTEPE/ICMS n. 35, de 13 de dezembro de 2002

Aprova o Regimento do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – SINTEGRA.

Art. 1.º O Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços – SINTEGRA/ICMS é um sistema de intercâmbio de informações sobre operações interestaduais com mercadorias e serviços realizadas por contribuintes do ICMS no âmbito dos Estados e do Distrito Federal e intercâmbio de informações de interesse mútuo entre suas Administrações Tributárias e a Secretaria da Receita Federal – SRF.

17. Ato Cotepe/ICMS 35, de 13.12.2002. Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Atos/Atos_Cotepe/2002/AC035_02.htm. Acesso em 16.03.2014.

CAPÍTULO II

DA ADMINISTRAÇÃO DO SINTEGRA

Art. 3.º O Grupo de Trabalho do SINTEGRA – GT15 será composto por um representante de cada unidade da Federação e um da Secretaria da Receita Federal – SRF.

Parágrafo único. As reuniões do GT-15 SINTEGRA serão comunicadas aos representantes das respectivas unidades federadas e da SRF junto à COTEPE/ICMS.

Art. 4.º *São atribuições do GT-15 SINTEGRA, especialmente:*

(...)

VIII – propor mecanismos necessários à implantação do Sistema de Informações sobre Operações Interestaduais com Trânsito de Mercadorias – PASSE SINTEGRA;

CAPÍTULO III

DAS INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS E SERVIÇOS

Art. 13. As unidades federadas deverão recepcionar mensalmente, conforme calendário por estas estabelecido, arquivo com informações digitalizadas relativas à totalidade das prestações e operações de entradas e saídas efetuadas pelos contribuintes estabelecidos em sua circunscrição, realizadas no mês anterior.

Parágrafo único. O padrão das informações contidas no arquivo é o previsto no Manual de Orientação anexo ao Convênio ICMS 57/95, de 28 de junho de 1995.

Art. 14 Caberá às unidades federadas agrupar as informações, devendo disponibilizá-las em rede para serem capturadas pelas demais, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da recepção. (destaques nossos)

Portanto, é DEVER das Unidades Federadas recepcionar mensalmente, conforme calendário por elas estabelecido, arquivo com informações digitalizadas relativas à totalidade das prestações e operações de entradas e saídas efetuadas pelos contribuintes estabelecidos em sua circunscrição, realizadas a cada mês anterior, de modo a compartilhá-las com outros Fiscos, especialmente, para efeito de atualização do Cadastro de Constribuintes do ICMS.

4.3. Entre normas e fatos. Efeitos dos atos administrativos de (i) inscrição no Cadastro de Contribuintes e (ii) inidoneidade: ambos são normas concretas e individuais entre o Fisco e o contribuinte cadastrado/inidôneo, mas funcionam como fatos jurídicos para outros contribuintes (terceiros)

Como ensina Lourival Vilanova, o *ser norma* individual e concreta ou o *ser fato* jurídico são posições relativas de um mesmo enunciado normativo. Assim, o ato administrativo de inscrição no Cadatro de Contribuintes do ICMS e o ato administrativo de inidoneidade são normas concretas e individuais entre o Fisco e o contribuinte cadastrado ou declarado

inidôneo. Contudo, da perspectiva de outros contribuintes (terceiros), são fatos jurídicos, ou seja, enunciados normativos que estipulam sobre a EXISTÊNCIA ou não de dada pessoa jurídica como SUJEITO DE DIREITO perante a legislação do ICMS.

Portanto, uma coisa é pensar o ato declaratório de inidoneidade fiscal como norma jurídica que altera outra norma jurídica válida do sistema e apresenta como sujeito passivo único o contribuinte, que depende dessa norma para ser reconhecido como tal perante o sistema jurídico do ICMS. Outra coisa, completamente distinta, é a existência dessa norma em relação a terceiros contribuintes: aqui, ela funciona como fato jurídico da existência ou inexistência legal de dado contribuinte do ICMS.

Tal distinção é fundamental. Pode-se alterar uma norma jurídica retroagindo seus efeitos (*ex tunc*) em relação à cassação da eficácia jurídica que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte cadastrado/inidôneo, mas não se pode retroagir a EXISTÊNCIA ou INEXISTÊNCIA JURÍDICA de um fato perante o ordenamento jurídico, modificando o suporte factual que orienta o comportamento do contribuinte-terceiro, que assimilou esse contexto factual operacionalizado pelo Fisco no momento da ocorrência do fato gerador do ICMS.

4.4. Existência (ou inexistência) de ato declaratório de inidoneidade e sua influência na conformação do fato gerador do ICMS nas operações realizadas pelos contribuintes-terceiros: o ato declaratório de inidoneidade funciona como FATO JURÍDICO para o contribuinte-terceiro na relação negocial

A presença ou ausência do *ato declaratório de inidoneidade* não configura mero instrumento procedimental do Fisco. O *ato declaratório de inidoneidade* funciona, também, como parte do suporte fáctico do fato gerador do ICMS, orientando a conduta do contribuinte como informação de fato: segundo o sistema jurídico positivo, esse contribuinte é reconhecido como idôneo ou não. O *ser* ou *não* pessoa jurídica inidônea é qualidade outorgada por norma jurídica produzida por autoridade pública competente para dispor sobre essa materialidade no sistema jurídico, é posição jurídica que depende de norma jurídica válida, no caso paulista produzida pela Diretoria de Informações.

É o direito que também estipula quando ocorre o fato gerador do ICMS, segundo a Lei Complementar 87, de 13.09.1996 ("LC 87/1996"):[18]

18. LC 87, de 13.09.1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 16.03.2014.

> Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
>
> I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Portanto, é no momento do fato gerador que se pode apurar o cenário jurídico em que se contextualizou o espectro decisório do contribuinte-terceiro de boa-fé. E a condição necessária nessa decisão é saber qual a SITUAÇÃO JURÍDICA da outra parte com a qual se realiza o negócio jurídico. O fato da passagem pela linha de fronteira não garante a legalidade da operação. Nem o fato da entrada no estabelecimento destinatário garante a lisura da operação, pois não obstante a "entrada física" da mercadoria no estado de destino, esse contribuinte pode não existir juridicamente. E convenhamos, pessoas jurídicas não existem senão juridicamente: não se "vê" pessoa jurídica, não aparecem em "fotografia" nem mesmo em cartão postal. Não se pode confundir a personalidade jurídica com a existência de estabelecimento operante: nada obsta que estabelecimento aparentemente inoperante exerça intensa atividade comercial, cumpra todas suas obrigações fiscais e pague seus tributos em dia. Mas esse contribuinte não é um problema para o Fisco! Reitere-se, a inexistência de estabelecimento operante é apenas um indício, parte do suporte fáctico, que funciona como motivo do ato para a efetiva declaração de INEXISTÊNCIA ou INIDONEIDADE da pessoa jurídica.

Assim, o *ato declaratório de inidoneidade fiscal* ajuda a compor a própria materialidade do fato gerador, estipulando se a alíquota aplicável sobre a operação tributada é interna ou externa. Pretender alterar o estado de coisas (jurídico) que orientou a conduta tributária do contribuinte-terceiro de boa-fé implica retroagir a incidência da norma tributária no plano prático da aplicação do direito, burlando o princípio constitucional da irretroatividade das normas tributárias *ex vi* do art. 150, III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ("CF/1988").

5. DO ABSURDO JURÍDICO DA PRESENTE AUTUAÇÃO QUE PRETENDE PUNIR O CONTRIBUINTE EM RAZÃO DA DESÍDIA DA FAZENDA DE SP E DO DESCASO DO PRÓPRIO FISCO EM RELAÇÃO AO SEU SISTEMA DE INFORMAÇÃO: RESPONSABILIDADE DISPERSIVA, EXTRATIVISMO FISCAL, PRINCÍPIO DA COMODIDADE E UM EXEMPLO A SER SEGUIDO (*THINKING OUTSIDE THE BOX*)

No caso concreto, os Autos de Infração demonstram que o Fisco paulista impôs à EMPRESA K o dever de, por si própria, verificar a idoneidade dos destinatários, INDEPENDENTEMENTE DA DECLARAÇÃO DO SINTEGRA, e não só no momento da venda, mas também após, quando da entrega das mercadorias.[19] Sim, porque de nada adiantaria procurar tais informações de regularidade fiscal pe-

rante o Fisco: a Secretaria da Fazenda Estadual não oferece dados sobre os processos administrativos sofridos pelos Contribuintes e nem dá conta de atualizar o Sintegra de acordo com a sua obrigação de fiscalizar: afinal, ela pode declarar a inidoneidade retroativamente e afirmar que o contribuinte comete ato ilícito caracterizado por "sonegação institucional":

> Diante do reconhecimento do fiscal de idoneidade da empresa, Junior questionou o que supostamente ele havia encontrado de errado. "Foi, então, que ele me disse que a EMPRESA K seria acusada de Sonegação Institucional, que consistia na conduta de uma empresa vender mercadoria na condição FOB para um estabelecimento irregular ou que desviou a mercadoria", diz o Executivo, que esclarece que o fiscal deixou claro: "vocês faturam para um estabelecimento, mas o cliente desvia para outro estado".[20]

Essa situação decorre de três problemas institucionais descritos adiante: (i) responsabilidade dispersiva, (ii) extrativismo fiscal e (iii) princípio da comodidade tributária.

5.1. Da *responsabilidade dispersiva* à irresponsabilidade injustificável: delegando ao contribuinte os deveres do Estado de fiscalizar e arrecadar tributos

Reiteramos que, segundo Slemrod e Robinson, a responsabilidade dispersiva ("RD") é maior nos países que abusam de obrigações tributárias acessórias, delegando atribuições típicas do exercício do poder de polícia do Fisco para os contribuintes.[21] Assim,

19. A proporção das operações autuadas por este motivo (inidoneidade dos compradores) está refletida no item 2 deste Estudo.

20. Conforme documentário-descritivo preparado pelo jornalista independente, Rui da Silva Santos.

21. ROBINSON, Leslie; SLEMROD, Joel. Understanding Multidimensional Tax Systems. *International Tax and Public Finance*. April 2012, vol. 19, Issue 2. p. 237-267. Disponível em: http://link.springer.com/article/10.1007/s10797-011-9183-y. Acesso em 16.03.2014. "6. *Conclusions:* Income tax systems are multi-dimensional and not adequately summarized by the tax level and rate structure applied to the income tax base. Ignoring the non-rate, non-base aspects of income tax systems can introduce bias into empirical estimation of the impact of taxation. Although this concern has been widely noted, lack of comprehensive, comparable cross-country data on tax systems has until recently precluded a systematic analysis of the importance of this issue. Our analyses of 10 tax system aspects, codified based on OECD (2006, 2008), suggests that no pair of tax system aspects moves in lockstep across countries, but a factor analysis of the tax system measures indicates that a single factor can summarize the covariation, which we conceptualize with respect to whether

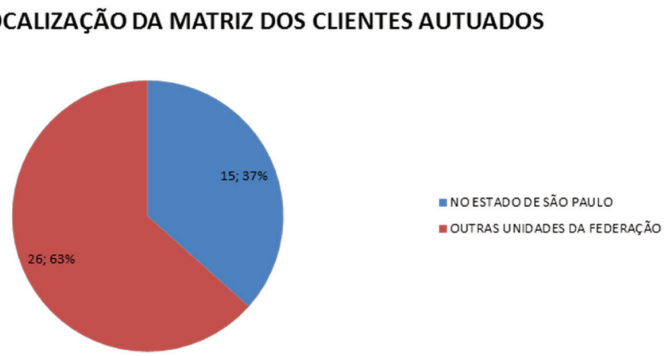
é relevante analisar o que se esconde por detrás das "motivações" dos 30 Autos de Infração lavrados contra a EMPRESA K: em que o abuso de uma "responsabilidade dispersiva" culmina em uma IRRESPONSABILIDADE INJUSTIFICÁVEL, qualificada como abuso de poder e desvio de finalidade da competência para criar obrigações acessórias. É INJUSTIFICÁVEL a obrigação imposta aos contribuintes, de fiscalizarem-se uns aos outros, garantindo o cumprimento das obrigações tributárias uns dos outros, sob pena de ter contra si cobrado o imposto devido acrescido de multas em razão de ato ilícito praticado por outro contribuinte.

Além disso, é importante ressaltar que em nenhum momento o Agente-Fiscal preocupou-se em fiscalizar os compradores que, em grande parte

---

collection responsibility is dispersed or centralized in the tax authority. We call this factor *Dispersed Responsibility* and offer it as a parsimonious measure that may be used in future empirical research incorporating non-rate tax system dimensions into the analysis. Proxies for non-rate, non-level aspects of tax systems are, with one exception, significantly correlated with one or more of the tax system aspects, with the extent of withholding and tax collection powers by far the most likely correlate. The pattern of sign correlations is almost identical across the proxies, both with respect to the tax system aspects and with respect to per capita income. This is true even though the proxies used in the past literature vary widely in what they intend to measure For example, some are intended to measure features of a country's institutions, such as *Weak Law*, while others purport to measure an outcome affected by many institutions, such as *Noncompliance*. Our investigation of what determines variation in tax systems reveals that a standard measure of trust in government is positively associated, holding other determinants constant, with administrative assessment, as well as more serious sanctions for non-compliance. Ethnic heterogeneity, individualism, and a history of external conflict also can explain certain aspects of tax systems in reasonable directions. Using the factor that emerges from our factor analysis as a summary tax system measure, we find that countries with greater trust in government are more likely to have a tax compliance atmosphere that views the government as primarily responsible for accurate income tax reporting. Finally, we investigate whether the new measures of tax system dimensions can shed light on the well-known cross-country empirical regularity that rich countries on average collect higher taxes or, depending on one's causal interpretation of the correlation, that high-tax countries are more prosperous. No smoking gun emerges from this exercise, although a measure of resources devoted to tax collection—the ratio of tax authority employees to the working-age population–does reduce the significant positive estimated coefficient of GDP per capita on the tax ratio, and attracts a significant positive correlation itself. This is only suggestive evidence that the extent of tax administration and enforcement is part of the story that explains the enduring statistical regularity".

(15, dos 41 Autos de Infração), tinham filiais ou sedes no próprio Estado de São Paulo, conforme gráfico abaixo:



Curiosa tal atitude do Fisco, que se exime de fiscalizar os efeitos fraudadores da lei, utilizando-se de presunção legal absolutamente abusiva. Afinal, será que esse dever de fiscalizar é realmente do contribuinte? Ou caracteriza-se como desídia do Fisco?

5.2. "Princípio da comodidade tributária": o contribuinte é acusado sem provas e em decorrência da omissão do Fisco de fiscalizar e produzir provas

Reiteramos no Capítulo 5 deste livro que, sob a lógica do *princípio da comodidade tributária*, o Fisco não precisa provar para acusar o Contribuinte, é o Contribuinte que, acusado sem provas (pela inversão do ônus da prova), tem que provar uma situação jurídica que é da esfera da competência do Fisco dispor: trata-se, assim, de ato impossível para o contribuinte. Seguindo essa cômoda racionalidade, o contribuinte cumpre as suas obrigações tributárias, incorre em custos que deveriam ser suportados pelo Estado para pagar os seus impostos e fiscalizar o pagamento de impostos dos demais contribuintes e, ainda, fica sujeito à ulterior autuação em decorrência da INEFICÁCIA dos controles e da falta de confiabilidade dos atos de sua Diretoria de Informação *ex vi* do art. 5.º da Portaria da CAT 95.

Fernando Rezende e José Roberto Afonso, dois conceituados economistas que vêm debatendo há anos as questões fiscais que assolam o País, já alertavam para a existência de um novo princípio tributário imperando

no sistema tributário e regendo a relação Fisco x Contribuinte: o *princípio da comodidade tributária*.

Funcionário de carreira do BNDES, atualmente cedido ao Senado Federal e lotado na Comissão de Acompanhamento da Crise Financeira e Empregabilidade (CACFE), José Roberto Afonso, recorrentemente engajado em questões relativas à responsabilidade fiscal e reforma tributária, bem observou:[22]

> Um problema aqui é a visão tosca de que o desempenho tributário deve ser medido pelo tamanho da arrecadação e, especialmente, pelo seu crescimento. Ora, ensinam manuais, experiências internacionais, arrecadar mais não é necessariamente arrecadar melhor. Porém isso tem sido ignorado no Brasil, dada a permanência imposta pelo ajuste fiscal promovido desde 1999, basicamente sustentado pelo aumento da carga tributária, nas três esferas de governo. Não adianta arrecadar muito, cada vez mais, sem se preocupar de quem e como se arrecada, com as repercussões econômicas e sociais dessa cobrança. É preciso vencer o princípio da comodidade tributária.

Autor de três livros sobre reforma tributária,[23] Fernando Rezende, ex-presidente do IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Avançadas, também olhando para a forma de arrecadação dos tributos, afirmou:[24]

> A proliferação de regimes simplificados de arrecadação ocorreu à sombra de um novo "princípio" tributário, o da comodidade, pelo qual o melhor imposto é o mais fácil de arrecadar. Por ele, o sistema tributário pode ser revestido de uma capa aparentemente moderna, mas estabelecem-se regras de cobrança que o desvirtuam, em prejuízo da competitividade da economia e da proteção do contribuinte.

Embalado pelo movimento iniciado com as colônias de exploração, o Estado brasileiro tem, historicamente, retratado seu modelo fiscal extrativista apoiado no princípio da comodidade tributária, que vem travestido nas diversas modalidades de obrigações acessórias e nas presunções que, considerado o onipotente agente arrecadador, servem a tais objetivos.

---

22. Comentários ao *paper* de Sulamis Dain sobre Reforma Tributária. *Econômica – Revista da Pós Graduação em Economia da UFF*, Rio de Janeiro, vol. 7, n. 2, p. 321.

23. REZENDE, Fernando. *A reforma tributária e a federação*. Editora FGV, 2009. REZENDE, Fernado; OLIVEIRA, Fabrício; ARAUJO, Erika. *O dilema fiscal: remendar ou reformar?*. Editora FGV, 2007; e REZENDE, Fernando. *Desafios do federalismo* Fiscal. Editora FGV, 2006,

24. Integração Regional e Harmonização Tributária: a perspectiva brasileira. Disponível em: http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=831634. Acesso em 16.03.2014.

5.3. Pensando fora da caixa ou *thinking outside the box*: um exemplo da Suprema Corte Americana que recoloca os problemas do Fisco sob a responsabilidade do próprio Fisco, não permitindo sua delegação aos contribuintes

Os EUA não veem o *tax competition* sob uma perspectiva necessariamente negativa. Dado que: (i) os entes federados têm autonomia para determinação de seus próprios tributos, alíquotas e procedimentos; e (ii) não há um sistema institucionalizado de transferências, de modo que a receita de cada ente depende da própria arrecadação, o ambiente seria de um *fair tax competition*. O critério adotado para o *Sales Tax* nas transações interestaduais é o do destino, como de praxe (só o Brasil parece adotar tributação na origem, nos outros países ou é critério de destino ou a competência para transação interestadual é Federal).

Recentemente, a Suprema Corte dos EUA proferiu decisão que nos traz uma reflexão: a devolução da complexidade tributária ao Fisco. No julgamento de um caso que envolvia a empresa Quill Corp (vendedora de mercadorias pela Internet) e o Estado de North Dakota, o Tribunal determinou que os "remote sellers" (vendedores que utilizam internet, serviços postais, entre outros) são isentos de recolher o "Sales and use tax" para vendas em Estados em que não possuam presença física, uma vez que não é razoável que conheçam todas as legislações de todos os Estados e municipalidades para os quais eles vendem, bem como por não haver nexo substancial entre eles e os Estados em questão.[25]

A decisão da Corte norte-americana, considerando que as vendas pela internet aumentaram substancialmente, faz com que bilhões de dólares não estejam sendo recolhidos aos Fiscos dos EUA. Por isso, os Estados têm despendido esforços imediatos para uniformizar as legislações a respeito do Sales Tax (*Streamlined Sales Tax Agreement*), com a finalidade de viabilizar sua cobrança. O acordo tende à simplificação tributária por meio de (i) definições tributárias uniformes; (ii) fiscalização e arrecadação uniformes; (iii) simplificação de alíquotas e (iv) financiamento estatal dos custos administrativos para implementação das medidas pelos contribuintes.

Aqui não se admite que a complexidade seja suportada pelo Contribuinte, sendo devolvida aos Estados: para que possam cobrar o Sales Tax, os Estados norte-americanos terão de assinar acordos de harmonização

25. RIBEIRO, Leonardo Alcântara. A Guerra Fiscal do ICMS sob uma perspectiva comparada de competição tributária. Pesquisa realizada no âmbito do Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas. Agosto de 2010. Disponível em: http://invente.com.br/nef/files/upload/2011/05/16/5-1-a-guerra-fiscal-do-icms-sob-uma-perspectiva-comparada-de-competicao-tributaria-rev-1.pdf. Acesso em 17.03.2014.

e submeter proposta legislativa ao Congresso. Bem diferente do que vem ocorrendo no Brasil:

> Literalmente, o que se vê é um Estado que quis delegar a sua responsabilidade fiscalizatória para uma empresa de iniciativa privada. A EMPRESA K sempre atuou dentro da legalidade e sua eficiência e honestidade atraíram a cobiça dos agentes públicos. E, na hora de serem julgados, esse sistema se omite e não se comunica. "Se a regra é ineficiente, não é a EMPRESA K que deve ser punida e provar que sempre agiu de boa-fé. Isso contraria toda a lógica", explica o advogado Sandro Lenzi.[26]

6. DECISÃO DO STJ EM RECURSO REPETITIVO, A INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA, OS LIMITES PARA RESPONSABILIZAÇÃO DO CONTRIBUINTE E EFEITOS SOBRE O CASO CONCRETO

Em 14.04.2010, o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") julgou, em sede de recurso repetitivo, nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei 5.869, de 11.01.1973 ("CPC"),[27] o Recurso Especial

26. Conforme documentário-descritivo, preparado pelo jornalista, independente, Rui da Silva Santos.

27. "Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.

§ 1.º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça.

§ 2.º Não adotada a providência descrita no § 1o deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida

§ 3.º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia.

§ 4.º O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia.

§ 5.º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no § 4o deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias.

§ 6.º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de *habeas corpus*.

1.148.444[28] ("REsp"), interposto pela Fazenda do Estado de Minas Gerais ("MG") em face da empresa Asa Distribuidora e Representações Comerciais Ltda. ("Asa Distribuidora") .[29]

No caso julgado, a distribuidora mineira foi autuada pelo Fisco Estadual por ter apropriado créditos de ICMS decorrentes de mercadorias adquiridas de empresas inidôneas entre os anos de 1999 e 2004. A autuação somou mais de R$ 1 milhão, conforme noticiado pelo STJ em 6 de maio deste ano, após o julgamento do processo originado pela contestação ao Auto de Infração.

A Ementa do julgado recebeu a seguinte redação:

---

§ 7.º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem:

I – terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou

II – serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça.

§ 8.º Na hipótese prevista no inciso II do § 7o deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial.

§ 9.º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo."

28. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.148.444/MG, rel. Ministro Luiz Fux. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=950422&sReg=200900143826&sData=20100427&formato=PDF. Acesso em 16.03.2014.

29. A Lei 11.672, de 08.05.2008, que introduziu o art. 543-C no Código de Processo Civil, pretendeu inovar o ordenamento jurídico-processual impondo procedimento para impedir que as causas repetitivas, consolidadas por posicionamento do STJ, cheguem até este órgão, seja por meio de Recurso Especial, seja por meio de Agravo de Instrumento de Despacho Denegatório de Recurso Especial. A qualificação de uma causa como repetitiva levará em conta a multiplicidade de recursos discutindo a mesma questão de direito. Verificando o tribunal de origem que o processo a ser julgado trata de mesma matéria de direito que um processo ao qual foi dado o *status* de recurso repetitivo no STJ, poderá suspender a tramitação do Recurso Especial ou do Agravo até que o aquele órgão julgue a ação. Após ser julgado o processo e publicada a decisão do STJ, os recursos suspensos (i) terão seu seguimento negado caso o Acórdão recorrido corresponda à decisão do STJ ou (ii) serão levados a julgamento para apreciação do tema, caso o Acórdão recorrido divirja da orientação do STJ, tudo nos termos do § 7.º do art. 543-C, supracitado.

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o art. 136, do CTN, segundo o qual "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" (norma aplicável, *in casu*, ao alienante).

3. *In casu*, o Tribunal de origem consignou que:

"(...) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35 /162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes."

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos *ex tunc*, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do art. 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08 / 2008.

O STJ deu ganho de causa por unanimidade ao contribuinte, após analisar basicamente três pontos: (i) existência de ato administrativo que declare a inidoneidade das notas fiscais, **anteriormente** à ocorrência do fato gerador; (ii) **boa-fé** do Contribuinte lesado e (iii) prova de que houve efetivamente a **operação** (entrega da mercadoria e pagamento ao fornecedor).

A Fazenda alegava, basicamente, aplicação do art. 23 da LC 87/1996[30] combinado com o art. 136 do CTN ("CTN")[31] e retroatividade do ato declaratório da inidoneidade, pois este somente declararia uma situação de fraude que seria preexistente, tendo efeitos, portanto, também para os fatos geradores anteriores à sua publicação, *verbis*:

> Impende salientar que a publicação do Ato Declaratório de Inidoneidade é precedida de procedimento próprio, consistente na realização de diligências especialmente efetuadas com o objetivo de investigar a real situação do contribuinte e das operações por ele praticadas. Assim sendo, o processo que chega a conclusão de que determinado documento é inidôneo demanda tempo considerável (...). Mesmo porque, o Fisco só pode tomar conhecimento da prática de ação inidônea do contribuinte no momento em que está sendo praticada ou depois. De qualquer maneira, o reconhecimento formal da inidoneidade da nota fiscal só pode ocorrer depois do fato, quer dizer, quando o Fisco constata a fraude. Por isto, os efeitos da declaração de inidoneidade são ex tunc, ou seja, retroagem no tempo, posto que não é o ato em si que gera a inidoneidade do documento fiscal. Como o próprio nome diz, a declaração de inidoneidade apenas declara que a nota fiscal é inidônea, uma vez que a inidoneidade em si é um fato preexistente.

O contribuinte se defendeu expondo a sua dificuldade em fiscalizar seus fornecedores sem que haja um ato declaratório do Fisco publicado, e demonstrada a realidade das operações e sua boa-fé quando da aquisição das mercadorias e da consequente tomada de créditos.

O STJ, ao analisar o art. 136 do CTN, entendeu que (i) ela seria aplicável ao alienante (infrator da legislação tributária) e (ii) a responsabilidade do adquirente de boa-fé consiste em exigir, no momento da celebração do negócio jurídico, a documentação relativa à regularidade fiscal do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco. Com relação ao ato declaratório de inidoneidade, decidiu que ele só produz efeitos após a sua publicação, não possuindo caráter declaratório de situação anterior. Nesse sentido, colaciona-se outro julgado no STJ, citado no Voto do Min. Luiz Fux nos autos no REsp 1.148.444/MG, já mencionado: :

---

30. LC 87/1996: "Art. 23. O direito de crédito, para efeitos de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação".

31. Código Tributário Nacional: "Art. 136. 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".

> (...) o comerciante que realizou a operação de boa-fé, acreditando na aparência da nota fiscal, e demonstrou a veracidade das transações (compra e venda) não pode ser responsabilizado por irregularidade constatada posteriormente, referente à empresa já que desconhecia a inidoneidade da mesma.[32]

Ou seja, já basta o contribuinte ser obrigado a exigir documentos de regularidade fiscal das empresas com as quais se relaciona (compra ou vende), atuando como parafiscal da Fazenda do Estado.

O caso julgado pelo STJ envolvia, imediatamente, glosa de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de mercadorias com notas fiscais declaradas inidôneas: a fraude aqui foi detectada no alienante e a responsabilidade recaiu sobre o adquirente. Se abstrairmos a situação concreta e analisarmos a questão de direito (até porque o STJ não examina questões de prova), veremos que a posição de alienante e adquirente em nada influencia a posição do STJ, especialmente quando da fixação de critérios para limitar a responsabilidade do Contribuinte em fiscalizar outros contribuintes. A questão de fundo era que (i) o Contribuinte autuado não podia ter feito nada além do que fez para cumprir a legislação tributária; (ii) o Contribuinte autuado agiu de boa-fé e efetivamente realizou as operações que ensejaram a incidência do ICMS e (iii) o Fisco teria tornado pública a inidoneidade de notas fiscais emitidas por determinados Contribuintes após a realização dos fatos geradores objeto da autuação.

No caso concreto, verificamos que a EMPRESA K foi autuada por não ter comprovado a saída das mercadorias que vendeu para diversos clientes localizados fora do Estado de São Paulo, embora tenha vendido com cláusula FOB, sendo que tais clientes teriam sido declarados posteriormente inidôneos pelo Fisco. A questão de fundo, portanto, é que (i) o Contribuinte autuado não podia ter feito nada além do que fez para cumprir a legislação tributária; (ii) o Contribuinte autuado agiu de boa-fé e efetivamente realizou as operações que ensejaram a incidência do ICMS e (iii) o Fisco teria tornado pública a inidoneidade de notas fiscais emitidas por determinados Contribuintes após a realização dos fatos geradores objeto da autuação.

Só o Fisco tem a voz autorizada para juridicamente dizer sobre a *inidoneidade fiscal*: o contribuinte não tem competência normativa para alterar o *status* normativo de outro contribuinte. Portanto, o ônus da prova

32. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 112.313/SP, rel. Min. Francisco Peçanha Martins. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199600692572&dt_publicacao=17-12-1999&cod_tipo_documento=. Acesso em 17.03.2014.

do vendedor adstringe-se à própria logística normativa do ICMS. No caso sob análise, a EMPRESA K:

(i) apresentou ao Fisco os comprovantes (canhotos das Notas Fiscais de Saída que acompanharam a mercadoria com o transportador), assinados pelo comprador, de que as mercadorias haviam sido entregues;

(ii) comprovou que o negócio jurídico foi efetivamente realizado, não só pela entrega da mercadoria, mas também pelo pagamento do preço pelos compradores;

(iii) demonstrou que tomava providências administrativas internas para cadastrar e conhecer cada transportador que viria retirar as mercadorias vendidas com cláusula FOB; e

(iv) apresentou documentos comprobatórios da regularidade fiscal dos compradores perante a Receita Federal (cadastro CNPJ, no qual constam informações sobre a "atividade" ou "inatividade" da pessoa jurídica e a "aptidão" ou "inaptidão" daquele cadastro para efeitos fiscais) e, O QUE É SURPREENDENTE, perante o Fisco Estadual de São Paulo que, por meio do SINTEGRA, também atestava a idoneidade dos adquirentes.

Que mais o Fisco pode pretender para comprovar as operações e a boa-fé da empresa?

Ad absurdum, ainda que em cada operação FOB o contribuinte contratasse "fiscais" ou fosse fisicamente acompanhar o destino físico da mercadoria (filmando a passagem do caminhão pela divisa geográfica entre os Estados), o desembarque da mercadoria no Estado destino, a ulterior escrituração dos bens no livro entrada... todo esse cuidado e zelo de nada adiantariam, pois não servem para elidir a competência da Diretoria de Informações para emitir *ato declaratório de inidoneidade fiscal*: a primeira e a última palavra só podem ser do Fisco porque só ele detém a competência administrativa para dispor sobre *inidoneidade fiscal*.

6.1. Análise dos fundamentos subjacentes à decisão do STJ em relação ao presente caso: erro de sujeito passivo, princípio da comodidade fiscal e estímulo à indústria dos contribuintes inidôneos

É importante assinalar que tanto no caso julgado pelo STJ como no presente caso, o contribuinte autuado não é o que realizou a infração tributária: não foi a Asa Distribuidora que emitiu notas fiscais inidôneas; não foi a EMPRESA K que supostamente teria fraudado a cláusula FOB, desviando as mercadorias do efetivo destinatário, de acordo com o negócio jurídico pactuado.

Há, portanto, erro de sujeito passivo em ambos os casos. No caso da Asa Distribuidora, a sujeição passiva da infração pela emissão de notas

fiscais inidôneas é do contribuinte alienante que emitiu as notas fiscais e não recolheu o imposto. No caso da EMPRESA K, a sujeição passiva pela fraude à cláusula FOB e às regras do ICMS é do contribuinte adquirente que desviou as mercadorias do efetivo destino jurídico consignado no ato de aquisição das mercadorias.

Em ambos os casos, é flagrante a opção por lavrar Auto de Infração contra o bom contribuinte, terceiro interessado na relação jurídica entre o Fisco e o Infrator, conforme, inclusive, pode-se aferir da narrativa descrita pelo jornalista Rui da Silva Santos:

> (...) Diante do reconhecimento do fiscal de idoneidade da empresa, Junior questionou o que supostamente ele havia encontrado de errado. "Foi, então, que ele me disse que a EMPRESA K seria acusada de Sonegação Institucional, que consistia na conduta de uma empresa vender mercadoria na condição FOB para um estabelecimento irregular ou que desviou a mercadoria", diz o Executivo, que esclarece que o fiscal deixou claro: "vocês faturam para um estabelecimento, mas o cliente desvia pra outro estado". O termo Sonegação Institucional pairou no ar. Os anos de experiência não foram suficientes para o Executivo entender essa infração. "Nunca tinha ouvido falar disso, mas mesmo assim questionei o fiscal: por que a empresa seria responsabilizada, tendo em vista que, pela condição FOB, a responsabilidade do frete é do destinatário?". Sem resposta consistente, o Executivo insistiu e foi claríssimo, ao questionar a presença do fiscal na EMPRESA K. O agente fiscal explicou ao diretor da forma mais simples e direta. "Ele me disse que havia ouvido falar que, na EMPRESA K, ele conseguiria falar diretamente com o dono e nos outros estabelecimentos ele nem sequer seria recebido".

Por que não se lavra o auto de infração contra o infrator? Contra os proprietários, sócios ou responsáveis pela pessoa jurídica que cometeu a infração? Será que é porque é mais fácil autuar o bom contribuinte e a chance de se arrecadar é maior?

Assim o Fisco presta um grande (des)serviço à sociedade e ao sistema tributário, pois estimula o infrator e a indústria de contribuintes inidôneos, ao mesmo tempo que desestimula o bom contribuinte que paga seus impostos em dia e cumpre suas obrigações acessórias.

Decidiu, portanto, muito bem o STJ, determinando que o contribuinte de boa-fé não possa ser sujeito passivo de infrações ou tributos estranhos à sua esfera de responsabilidade.

6.2. Análise dos fundamentos subjacentes à decisão do STJ em relação ao presente caso: uso equivocado do art. 136 do CTN e da interpretação do termo "responsável" desse dispositivo

Na presente decisão do STJ, o recurso especial fazendário reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos *ex tunc* e que a alegação de boa-fé em nada socorre ao contribuinte, tendo em vista o que preceitua o art. 136 do CTN, segundo o qual "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".

Tal interpretação é insustentável. O art. 136 que abre a "Seção IV – Responsabilidade por Infrações", quando trata da intenção do "agente ou responsável" refere-se ao agente ou ao responsável pela realização do próprio ato ilícito. Ou seja, o termo "responsável" no art. 136 designa a relação fáctica entre a pessoa do infrator e o ato ilícito. Refere-se à prática do ilícito e, por isso, se o ilícito for um fato objetivo, como *não emitir nota fiscal,* por exemplo, o fato da intenção ou não do sujeito titular do dever de emitir o documento fiscal, nesse caso, é irrelevante.

Circunstância completamente diversa é pretender imputar a responsabilidade pela infração a terceiro estranho à órbita de ação do ato ilícito. Aqui, a prova da intenção é essencial e a boa-fé configura escudo jurídico inatacável. Conforme concluiu Daniel Monteiro Peixoto em sua tese de doutorado defendida na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), intitulada "Responsabilidade Tributária":[33]

> (...) os enunciados dispersos entre o art. 136 a 138 do CTN, cuidam de responsabilidade sancionatória-punitiva, vale dizer, cuidam da responsabilidade em paradigma penal, nesse sentido, restringem-se à pessoa do agente infrator e não se aplicam para responsabilizar outrem.

Foi nessa linha que o STJ entendeu: o art. 136 é inaplicável ao contribuinte de boa-fé. Nesse caso, que "a responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento do FATO GERADOR, da documentação pertinente à assunção JURÍDICA da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o art. 136 do CTN".[34]

---

33. PEIXOTO. Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária: e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 123.

34. Cf. Acórdão do Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.148.444/MG, rel. Min. Luiz Fux. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=950422&sReg=200900143826&sData=20100427&formato=PDF. Acesso em 17.03.2014.

6.3. Análise dos fundamentos subjacentes à decisão do STJ em relação ao presente caso: impossibilidade de a declaração de inidoneidade produzir efeitos *ex tunc* contra terceiro de boa-fé

Todo ato declaratório é constitutivo de uma declaração que pretende propor a alteração de uma situação jurídica do passado. Por outro lado, os atos constitutivos também são declaratórios da alteração de uma situação jurídica, contudo, seus efeitos jurídicos valem a partir do presente de sua enunciação, não alcançando o passado. Portanto, a questão de fundo é saber se o *ato declaratório de inidoneidade fiscal* pode ou não retroagir ao passado.

A presença ou ausência do *ato declaratório de inidoneidade* não configura mero expediente interno procedimental do Fisco: o *ato declaratório de inidoneidade* compõe o suporte fáctico do fato gerador do ICMS, orientando a conduta do contribuinte que dá a saída da mercadoria. *Ser* ou *não ser* pessoa jurídica inidônea é qualidade outorgada por uma norma jurídica (o ato declaratório) produzida por autoridade pública competente para dispor sobre essa materialidade no sistema jurídico. O *ser* ou *não* pessoa de direito é posição jurídica que depende de norma jurídica válida, produzida por autoridade competente, conforme ensina Lourival Vilanova.[35] Não se trata de ato que se encontra na esfera jurídica do contribuinte.

Neste sentido, *o ato declaratório de inidoneidade fiscal* é norma individual e concreta entre o Fisco e o contribuinte declarado inidôneo, mas, ao mesmo tempo, é fato jurídico que orienta a própria materialidade do fato gerador do ICMS, pois estipula se a alíquota aplicável sobre a operação tributada é interna ou interestadual. Pretender alterar o arcabouço jurídico que orientou o pagamento do ICMS no momento da venda da mercadoria (fato gerador) implica retroagir a incidência da norma tributária no plano prático da aplicação do direito, burlando o princípio constitucional da irretroatividade das normas tributárias *ex vi* do art. 150, III, da CF/1988.

Impecável, portanto, a inteligência do STJ na decisão que entendeu que *o ato declaratório de inidoneidade fiscal* só produz efeitos após a sua publicação, não possuindo caráter declaratório de situação anterior, porque o *comerciante que realizou a operação de boa-fé, acreditando na aparência da nota fiscal, e demonstrou a veracidade das transações (compra e venda) não pode ser responsabilizado por irregularidade constatada posteriormente*.

Enfim, todo o zelo e cuidado dos contribuintes de boa-fé de nada valeriam para elidir, como no caso concreto, a pretensa força da presunção de validade de ulterior *ato declaratório de inidoneidade fiscal* produzido pelo

35. VILANOVA. Lourival. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 110.

Fisco: a primeira e a última palavra só podem ser do Fisco porque só ele detém a competência administrativa para dispor sobre *inidoneidade fiscal*.

Destarte, confirma-se aqui a tese da equivocidade do sujeito passivo. A norma confirmando a existência e regularidade de dado contribuinte compõe o suporte factual do fato gerador orientando a conduta do contribuinte-terceiro de boa-fé, portanto é inadmissível que esse ato possa retroagir. Contudo, nada impede que o *ato declaratório de inidoneidade fiscal* possa retroagir para alcançar o sujeito passivo que realizou o ato ilícito, pois esse é o autêntico responsável pela própria inidoneidade.

6.4. A perfeita adequação da questão da *irretroatividade do ato declaratório de inidoneidade fiscal* tratada na decisão do STJ, sob regime de recurso repetitivo, ao presente caso

A tese central decidida pelo STJ é a mesma do presente caso: impossibilidade de o Fisco responsabilizar contribuinte de boa-fé por operações com outro contribuinte que tenha sido declarado, posteriormente, inidôneo.

Sendo assim, desde que o contribuinte demonstre a juridicidade de sua conduta nas operações interestaduais em conformidade com o arranjo fáctico e legal do momento do fato gerador do ICMS, o ato declaratório não pode alcançar o contribuinte-terceiro de boa-fé, sendo certo que para terceiros, o ato declaratório somente produz efeitos a partir da sua publicação.[36]

Além de tudo o quanto já exposto acerca da comprovação da boa-fé da EMPRESA K, merece ser ressaltado, ainda, que o próprio Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo ("TIT"), ao julgar diversos dos Autos de Infração da empresa, decidiu pela inaplicabilidade do art. 173 do CTN, quanto ao prazo decadencial do Fisco, haja vista que a aplicação deste artigo pressupõe a comprovação de fraude.

Trata-se de questão a ser dirimida mediante o procedimento de recursos repetitivos, já que a matéria de direito em controvérsia nos dois casos é a mesma. Devem, portanto, receber a mesma solução normativa, de acordo com o novo art. 543-C do CPC, conforme o entendimento que o STJ pacificou e consolidou nessa decisão.

---

36. Cf. Acórdão do Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.148.444/MG, rel. Min. Luiz Fux. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=950422&sReg=200900143826&sData=20100427&formato=PDF. Acesso em 17.03.2014. p. 11.

7. DEZ CONCLUSÕES INSTITUCIONAIS

C1. A questão central, objeto deste estudo, já se encontra pacificada no STJ sob regime de recurso repetitivo: operações interestaduais de venda de produtos pela EMPRESA K, contribuinte de boa-fé, efetivamente realizadas com empresas consideradas IDÔNEAS à época da operação, mas que POSTERIORMENTE foram DECLARADAS INIDÔNEAS com efeitos retroativos. Ainda assim, os argumentos desenvolvidos neste estudo ajudam a colocar em perspectiva o arranjo fáctico do presente caso, as patologias do sistema tributário e a inteligência da decisão do STJ sobre o efeito e a impossibilidade de o ato declaratório de inidoneidade retroagir ao passado.

C2. A qualidade de ser ou não contribuinte idôneo do ICMS paulista não é questão de fato. É matéria de direito que diz respeito à situação jurídica estipulada por autoridade competente definida pelo Fisco: é o RICMS/SP e a Lei Paulista do ICMS que definem os pressupostos para a inscrição válida no "Cadastro de Contribuintes do ICMS". Tais pressupostos legais (motivo legal) consolidam a realização do motivo do ato que fundamenta e legitima a produção do ato administrativo, norma jurídica individual e concreta, que inova o sistema jurídico reconhecendo dada pessoa jurídica como contribuinte do ICMS.

C3. A situação de contribuinte idôneo ou inidôneo, portanto, depende da emissão de ato administrativo que constitua ou desconstitua essa qualidade, nos termos das exigências do art. 4.º da Portaria CAT 95/2006. Compete à Diretoria de Informações, *ex vi* do art. 5.º da Portaria CAT 95/2006, verificar mensalmente o Cadastro de Contribuinte do ICMS com a finalidade de identificar aqueles contribuintes que não se enquadrem nos pressupostos exigidos pela legislação, e expedir ato administrativo desqualificando a inscrição.

C4. É dever das Unidades Federadas, *ex vi* do art. 13 do Ato Cotepe/ICMS 35/2002, editado pelo Confaz, atualizar mensalmente o Sintegra com as informações relativas à totalidade das prestações e operações de entrada e saída efetuadas pelos contribuintes estabelecidos em sua circunscrição, de modo a compartilhá-las com outros Fiscos. Se o ato administrativo de constituição ou desconstituição da idoneidade do contribuinte é norma jurídica individual e concreta que inova o ordenamento jurídico e opera efeito normativo entre as partes (Fisco e contribuinte inidôneo), então, o contribuinte-terceiro não pode ser penalizado e obrigado a pagar imposto pela omissão de ato privativo da Administração Tributária.

C5. Além disso, como norma jurídica individual e concreta, o ato declaratório de inidoneidade só pode atingir, com força de norma jurídi-

ca, o contribuinte objeto dessa qualificação (de inidoneidade). Os demais contribuintes, que são terceiros face a essa relação, sofrem os efeitos dessa norma, pois ela se torna como *fato jurídico* que determina a incidência do ICMS: alíquota interna ou interestadual. Portanto, para o terceiro, o fato da idoneidade/inidoneidade informa e contextualiza o fato gerador do ICMS que ocorre com a saída da mercadoria de seu estabelecimento. Portanto, é situação que influi nos critérios da norma de incidência do ICMS. Assim, é inadmissível a pretensão de retroagi-la para atingir o contribuinte de boa-fé.

C6. A ideia da responsabilidade dispersiva, informada pelo modelo histórico de extrativismo fiscal, ajuda a compreender a pretensa aplicabilidade do princípio da comodidade tributária, mas não pode justificar normativamente o abuso de poder do Fisco em punir e exigir ações do contribuinte que são de privativa competência dele (Fisco). Nesse sentido, é abusiva a interpretação do art. 23, § 3.º, da Lei Paulista do ICMS que pretenda punir o contribuinte em razão de ato omissivo privativo do Fisco. As comprovações exigíveis sobre a saída efetiva do território paulista limitam-se aos documentos exigidos e disponíveis pelo ordenamento jurídico, no momento do fato gerador, como a consulta ao Sintegra. O dever de fiscalizar outros contribuintes é do Fisco, cada contribuinte paga o imposto e arca com suas obrigações.

C7. A decisão do STJ, em recurso repetitivo, pacificou essa tese de direito após analisar três pontos: (i) existência de ato administrativo que declare a inidoneidade, anteriormente ao fato gerador; (ii) boa-fé do contribuinte lesado e (iii) prova de que houve a operação efetiva em conformidade com os dados disponíveis pelo próprio sistema jurídico. Todos estes pontos estão presentes no caso concreto. Trata-se, ainda, de erro de sujeito passivo: se houve operação interna e não interestadual, a diferença entre a alíquota interna e a interestadual seria exigível do contribuinte adquirente. Se a mercadoria não saiu do Estado por ato ilícito do adquirente, este é que deve pagar a diferença do imposto, acrescido das multas, não o contribuinte alienante de boa-fé.

C8. Não se pode imputar a responsabilidade pela infração a terceiro estranho à órbita de ação do ato ilícito. Aqui, a prova da intenção é essencial e a boa-fé configura escudo jurídico inatacável. Enfim, o art. 136 do CTN é inaplicável ao contribuinte de boa-fé, na mesma linha adotada pelo STJ, visto que a responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento do FATO GERADOR, da documentação pertinente à assunção JURÍDICA da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade, reitere-se, incumbe ao Fisco.

C9. Além disso, o direito é fato e norma. Insisto, ainda, nessa ordem – fato e norma – pois a própria existência de norma depende de fato que lhe é anterior: o fato de sua produção envolvido no tempo histórico e no espaço social. Aqui, encontra-se Direito e Realidade e – parafraseando Nelson Rodrigues – podemos vislumbrar o Direito como ele é! Deveras, poderíamos encerrar este estudo aqui, pois os rastros, a inteligência e as referências que o próprio direito produziu permite-nos identificar solução normativa para o caso. Contudo, o mundo da vida nos bate à porta. Nem sempre há uma porta adequada na casa do direito para receber o mundo dos fatos: o portal de ingresso para o fáctico, nos domínios do Direito, que por sua natureza seletiva já é juridicamente estreito, fica ainda mais anguloso quando conjugado com a esfera lógico-moral da prática do mundo dos negócios (às vezes a melhor prática é calar-se e baixar a cabeça). É... Existem momentos em que o silêncio é a melhor resposta, ainda que não a única. E o silêncio também é fato, também é linguagem, comunica dramaticamente que não quer – ou que NÃO PODE – se comunicar. Mas também pode significar omissão; falta da verdade.

C10. Enfim, este estudo não seria completo, nem suficiente, nem plenamente leal à realidade sem o anexo que se segue e que não pretende servir como prova, pois, segundo o próprio documento espontaneamente produzido, todas as provas já pertencem ao mundo jurídico: estão gravadas em inquéritos policiais, juntadas em assinaturas de termos de fiscalização e registradas na própria história que o direito escreve ao se autorreproduzir. Há segredos de Justiça, protegidos pela própria Justiça, inacessíveis ao cidadão, trancados em repartições que só a senha da autoridade pode alcançar. Faz parte da lógica da divisão e outorga de competência às autoridades judiciais, mas também é a lógica do pesadelo da personagem "Senhor K" de *O processo* (aliás, muito bem lembrado na introdução do documentário-descritivo do jornalista Rui da Silva Santos): "tão opressor quanto não saber por que se está sendo processado e condenado, é ver-se processado e executado sem poder contar a verdade!"! Diria que são pequenas informações como a exoneração do agente fiscal que iniciou os procedimentos de fiscalização que não são quase nada, mas não podemos esquecer, também, que o homem é quase um animal.



PROFILAXIA DAS DEFORMIDADES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: INSTITUIÇÃO E CONSOLIDAÇÃO DO ÍNDICE DE TRANSPARÊNCIA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO – ICAT

Estudo de Caso:

Pesquisas do NEF/DireitoGV e formação do ICAT

Eminentes senhores da Academia:

Conferem-me a honra de me convidar a oferecer à Academia um relatório sobre a minha pregressa vida de macaco. Não posso infelizmente corresponder ao convite nesse sentido. Quase 5 anos me separam da condição de símio; espaço de tempo que medido pelo calendário talvez seja breve, mas que é infindavelmente longo para atravessar a galope como eu o fiz, acompanhado em alguns trechos por pessoas excelentes, conselhos, aplauso e música orquestral, mas no fundo sozinho, pois, para insistir na imagem, todo acompanhamento se mantinha bem recuado diante da barreira. (...) E eu aprendi, senhores. Ah, aprende-se o que é preciso que se aprenda; aprende-se quando se quer uma saída; aprende-se a qualquer custo. Fiscaliza-se a si mesmo com o chicote; à menor resistência flagela-se a própria carne. A natureza do macaco escapou de mim frenética, dando cambalhotas, de tal modo que com isso meu primeiro professor quase se tornou ele próprio um símio, teve de renunciar às aulas e precisou ser internado num sanatório. Felizmente saiu logo de lá. (...)
Seja como for, no conjunto eu alcanço o que queria alcançar. Não se diga que o esforço não valeu a pena. No mais não quero nenhum julgamento dos homens, quero apenas difundir conhecimentos; faço tão somente um relatório; também aos senhores, eminentes membros da Academia, só apresentei um relatório.

("Um relatório para a academia", de Franz Kafka, 1917)

1. FUNDAMENTOS DA FORMAÇÃO DO ÍNDICE DE TRANSPARÊNCIA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – ICAT

A exposição das deformidades do Direito Tributário brasileiro nos permitiu identificar os principais problemas concretos a serem enfrentados. Este diagnóstico deve ser aliado à compreensão de que a nova posição socio-econômica que o Brasil logrou alcançar exigirá, nos próximos anos, a realização de grandes projetos, cuja arquitetura financeira dependerá, crescentemente, da previsibilidade e da confiança na aplicação do direito tributário. São desafios que demandam novas respostas do direito tributário.

Depois de cinco anos de pesquisas, que incluíram pesquisas empíricas, estudos sobre a experiência internacional e análise crítica de inúmeros relatórios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico ou Econômico (OCDE), o Núcleo de Estudos Fiscais – NEF identificou que a saída mais eficiente e estratégica para o País envolve a construção de confiança entre fisco e contribuinte através de transparência fiscal.

Nesse sentido, com o escopo de intervir em instituições de modo a impulsionar uma competição saudável por cada vez mais transparência fiscal, o NEF criou o Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário dos Estados Brasileiros (ICAT). O ICAT foi elaborado com o objetivo de medir e incentivar a transparência das instâncias administrativas que julgam processos tributários nos estados e municípios.[1] A construção do ICAT ocorreu a partir de um longo processo de investigação, o qual teve início em 2012 e esteve, inicialmente, ligado ao projeto Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF). Buscaremos, neste capítulo, mostrar os resultados e, em seguida, expor os principais pontos do processo de pesquisa que levou à criação do ICAT.

O primeiro desafio do ICAT foi definir que critérios deveriam ser utilizados para a mensuração e incentivo da transparência, isto é, precisávamos determinar as informações especialmente relevantes e que devem ser divulgadas para beneficiar fisco, contribuinte e, sobretudo, para melhorar o diálogo entre ambos.

1. Disponível em:http://direitogv.fgv.br/sites/direitogv.fgv.br/files/arquivos/anexos/icat_versao_1_14_05_2013.pdf. Acesso em 24.04.2014.

Assim, estudamos casos da experiência internacional, realizamos pesquisas empíricas sobre os gargalos do contencioso tributário no Brasil e estabelecemos um intenso diálogo com os principais atores envolvidos no contencioso administrativo tributário. Ora, para que saiba como suas ações futuras serão julgadas pelo fisco, não basta que o contribuinte conheça a lei abstrata, é preciso que ele conheça como o fisco a interpreta. As pesquisas realizadas pelo NEF mostram que os critérios que agentes da Administração Fiscal utilizam para a interpretação das normas são extremamente contingentes e que este é um dos principais motivos do excesso de contencioso fiscal no Brasil. Percebemos que a publicação de documentos fiscais, como decisões de 2.ª instância, decisões de 1.ª instância e ampla transparência dos critérios legais utilizados nos autos de infração, torna possível apontar com precisão situações de maior contingência e, assim, propor soluções para o problema da litigiosidade no Brasil.

Insistimos também na importância de realizar ações preventivas. Contribuintes não procurarão com tanta frequência o contencioso se informações, disponíveis para todos, sobre julgamentos administrativos tributários mostrarem que a grande maioria das decisões a favor do fisco é coerente com autos de infração lavrados corretamente.

O potencial da transparência é maior do que imaginamos, pois legitimidade caminha lado a lado com a eficiência. Pesquisas empíricas[2] mostram que quanto mais legítima aos olhos do cidadão for a tributação – e isso envolve necessariamente um incremento da transparência –, maior o nível de cumprimento voluntário de normas tributárias. Nesse sentido, a transparência fiscal é o caminho mais eficiente para o aumento da arrecadação.

2. ALM, James et al. *Tax Morale and Tax Evasion in Latin America.* (Working Paper 07-04). Georgia State University, 2007. Disponível em: http://www.researchgate.net/publication/46455679_Tax_Morale_and_Tax_Evasion_in_Latin_America. Acesso em 24.04.2014.

2. GRITANDO FOGO EM UM TEATRO LOTADO: DESAFIOS PARA PUBLICAÇÃO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO E DAS DECISÕES DE 1.ª INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA

O ICAT busca verificar se os sites dos fiscos estaduais disponibilizam informações de importância fundamental para a superação de gargalos do contencioso, como autos de infração, decisões de 1.ª e 2.ª instância, resultados, andamento, pautas e estoque e tempo do processo. Assim, pretende-se estimular formas de regulação da qual participam diversos atores sociais que podem, por exemplo, utilizar táticas como o "naming and shaming" (nomear e envergonhar) para impulsionar uma competição saudável entre estados por mais transparência no contencioso administrativo.

Mecanismos como o ICAT podem ser importantes para que possamos passar de uma administração baseada no controle por meio de regras (vimos que o excesso de regras pode gerar menos controle) para uma gestão que leva em conta procedimentos e é orientada pelo controle institucional e social *a posteriori*.

Temos insistido, por exemplo, na importância do amplo acesso aos documentos fiscais de aplicação do direito. A disponibilização destes documentos — além de ajudar a prevenir a ocorrência de obtenção de vantagens indevidas — é o melhor caminho para lidar com o problema da falta de uniformidade de critérios de interpretação da lei tributária pelo Fisco. Este é, de fato, um grande obstáculo atual à eficiência da Administração Fiscal brasileira.

Um debate público informado sobre as diferentes interpretações dos auditores fiscais sobre normas tributárias é a maneira mais democrática de chegar a padrões de interpretação razoavelmente uniformes. A Lei de Acesso à Informação (LAI) fornece as condições de possibilidade para isso: mesmo se acatarmos a ideia de que há dados nos autos de infração e nas decisões de 1.ª instância que são sigilosos (como nome da empresa ou valor da autuação), a LAI exige que a Administração Fiscal disponibilize as partes não sigilosas do documento.

Ocorre que, ainda assim, muitos empresários e administradores públicos se opõem à publicização de tais documentos. O principal argumento em defesa do sigilo é o de que disponibilizar estes documentos poderia provocar percepções equivocadas no mercado acerca da situação das empresas. Isso decorreria do fato de que, na grande maioria das vezes, autos de infração e as decisões de 1.ª instância ainda são atos precários que no final do processo administrativo, após decisão de 2.ª instância, acabam por resultar no pagamento de um valor muito menor do que aquele inicialmente exigido (sem contar os inúmeros casos em que tais atos são mal elaborados e, por isso,

cancelados). A publicidade provocaria, então, um pânico desnecessário. Lembrando a célebre frase de Oliver Wendel Holmes, seria como "gritar fogo em um teatro lotado".[3]

Joseph Stiglitz (prêmio Nobel de economia) resolve o dilema anunciado por Holmes de um modo interessante. Segundo ele, é plausível dizer que gritar "fogo" em um teatro pode gerar pânico e, portanto, grandes prejuízos. Contudo, isso não implica a constatação de que não se deve avisar as pessoas de que há fogo, para que possam evacuar ordenadamente o lugar. Em outras palavras, em vez de questionar "devemos disponibilizar autos de infração e decisões de 1.ª instância?", a Administração Pública brasileira deve passar a perguntar "como podemos disponibilizar essas informações?".[4]

Estamos, na verdade, diante de um problema de fluxo de informações. O esforço da Administração Pública em manter o segredo acaba por gerar em algumas ocasiões o "vazamento" de informações escassas (por isso, valiosas) e, outras vezes, a exposição momentânea de grande quantidade de dados. É este fluxo instável que causa pânico e rupturas drásticas. Procedimentos democráticos geram um fluxo contínuo de informações (que, por serem públicas, perdem o "valor de troca") o qual permite a compreensão contextual dos dados por parte dos cidadãos. Se as pessoas tiverem sempre acesso aos autos de infração e às decisões de 1.ª instância (ou, ao menos, à parte não sigilosa de seu conteúdo) compreenderão, paulatinamente, que o seu valor frequentemente não corresponde ao montante a ser efetivamente pago e, também, poderão exigir mais zelo em sua elaboração.[5]

Diz-se frequentemente que hoje, no Brasil, os cidadãos não confiam nas instituições públicas. O primeiro passo para a mudança tem que ser dado pelo Estado. A Administração Pública tem de confiar nos cidadãos e em processos democráticos. Cidadãos podem sopesar evidências e tomar boas decisões, para isso precisam apenas ter acesso às informações necessárias, tal como manda a LAI.[6]

---

3. Ver Eurico Marcos Diniz de Santi e Mariana Pimentel Fischer Pacheco, *Sigilo fiscal: crônica de uma morte anunciada*. Disponível em: Conjur, 2013. <www.conjur.com.br/2013-jun-13/sigilo-fiscal-transparencia-cronica-morte-anunciada

4. Idem.

5. Idem.

6. Ver Eurico Marcos Diniz de Santi e Mariana Pimentel Fischer Pacheco, Sigilo fiscal: crônica de uma morte anunciada, Conjur, 2013. <www.conjur.com.br/2013-jun-13/sigilo-fiscal-transparencia-cronica-morte-anunciada

3. METODOLOGIA DE FORMAÇÃO DO ICAT E AFERIÇÃO DA TRANSPARÊNCIA NOS ANOS DE 2013 E 2014: EXCELENTE EXPERIÊNCIA NO INCREMENTO DE TRANSPARÊNCIA E NA DIVULGAÇÃO DE BOAS PRÁTICAS

O Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário dos Estados Brasileiros[7] parte da premissa de que as informações requeridas são públicas e devem ser transmitidas pela transparência ativa do Estado a todos os seus cidadãos.

Dessa forma, o Índice pretende identificar se informações relevantes estão presentes em sites públicos dos estados de modo livre de obstáculos como necessidade de cadastro ou acesso especial por alguns contribuintes.

O nível mais alto de pontuação refere-se aos bancos de informações que compõem a base de todos os dados de um contencioso administrativo, quais sejam os *Autos de Infração Impugnados, Decisões de 1.ª Instância e Decisões de 2.ª Instância*. Foram atribuídos 20 (vinte) pontos a cada um desses itens, totalizando 60 (sessenta) pontos.

O segundo nível refere-se a: 1) Entrados no Contencioso, 2) Encerrados definitivamente no Contencioso, 3) Resultado dos Processos Julgados em Primeira Instância, 4) Resultado dos Processos Julgados em Segunda Instância, 5) Andamentos Processuais, 6) Pautas de Julgamento, 7) Composição dos Órgãos Julgadores, 8) Legislação do Contencioso Tributário, 9) Tempo de Permanência e 10) Estoque de Processos. Para cada um desses itens foram atribuídos 4 (quatro) pontos, totalizando 40 (quarenta) pontos.

Somando os 40 (quarenta) pontos dos critérios aos 60 (sessenta) pontos dos bancos de dados, temos os 100 (cem) pontos totais do ICAT. Detalharemos a seguir a metodologia para a atribuição da pontuação dos bancos de dados e critérios. As balizas, portanto, que orientam o momento da conferência da aplicação dos critérios e bancos de dados pelos estados em seus sites.

Sobre os bancos de dados, a atribuição da pontuação se deu considerando-se: (i) atendimento da série histórica mínima e (ii) possibilidade de pesquisa por diferentes ferramentas de busca. Assim, tendo em vista a atribuição máxima de 20 (vinte) pontos para cada um dos bancos de dados – *Autos de Infração Impugnados, Decisões de 1.ª Instância e Decisões de 2.ª* Instância – 15 (quinze) pontos estavam vinculados ao atendimento da série histórica e 5 (cinco) às possibilidades de pesquisa.

7. Além disso, como amostra de pesquisa, foram feitas as aferições, além dos estados brasileiros, do município de São Paulo e da União, para efeito de comparação de dados. A metodologia aplicada a essas aferições foi a mesma que para os estados.

Dividiu-se a série histórica mínima – considerada pelas aferições como a partir de 2010 – em cinco itens, atribuindo-se 3 (três) pontos para cada: a) 2010; b) 2011; c) 2012, d) 2013 (iniciado) e 2013 (atualizado no momento da aferição). Quanto às possibilidades de pesquisa, deveria haver para atribuição de pontuação ao menos duas modalidades. Em caráter exemplificativo, foram consideradas modalidades de pesquisa para as quais se atribuiria nota: a) nome do contribuinte; b) número do processo/auto de infração; c) palavra/trecho contido no texto ou ementa; d) data do julgamento; e) nome do relator e f) órgão julgador.

Entretanto, para fins de pontuação, não foram considerados acessíveis os dados cuja pesquisa era condicionada apenas à apresentação do número do processo ou auto de infração. Já no caso dos critérios, podem ser atribuídos até 4 (quatro) pontos, proporcionalmente de acordo com a série histórica e a quantidade de informações apresentadas em relação às determinadas em cada critério. Nesse caso há uma discricionariedade do aferidor para determinar quando a informação existe ou não de acordo com o critério estabelecido.

No entanto, essa discricionariedade, para que não se transforme em arbitrariedade, é submetida ao exame dos aferidos. Desta forma, o procedimento do ICAT é o de uma vez pronta a primeira versão da aferição, há o envio dos critérios aferidos e do texto completo do índice para os aferidos para que eles possam ratificar ou enviar críticas e sugestões ao trabalho realizado. De forma que eventuais inconsistências possam ser dirimidas ou atenuadas.

Seguindo este caminho, o ICAT pretende tornar o Contencioso Administrativo Tributário mais transparente, e também mais próximo ao cidadão que utiliza seus serviços e que quer ser bem informado acerca de suas atividades. Abaixo, estão os critérios de transparência utilizados pelo ICAT:

TABELA FINAL DE CRITÉRIOS

Critérios	Contencioso Administrativo Fiscal	
Banco 01	Autos de Infração Impugnados (20 pontos)	
Banco 02	Decisões de 1ª instância (20 pontos)	
Banco 03	Decisões de 2ª instância (20 pontos)	
Critério 01	Entrados no Contencioso (4 pontos)	
Critério 02	Encerrados Definitivamente no Contencioso (4 pontos)	
Critério 03	Resultado dos Processos Julgados em Primeira Instância (4 pontos)	
Critério 04	Resultado dos Processos Julgados em Segunda Instância (4 pontos)	
Critério 05	Andamentos Processuais (4 pontos)	
Critério 06	Pautas de Julgamento (4 pontos)	
Critério 07	Composição dos Órgãos Julgadores (4 pontos)	
Critério 08	Legislação do Contencioso Tributário (4 pontos)	
Critério 09	Tempo de Permanência (4 pontos)	
Critério 10	Estoque de Processos (4 pontos)	

Tendo em conta os itens expostos na Tabela Final de Critérios, o NEF realizou uma primeira aferição de transparência nos sites dos fiscos estaduais no primeiro semestre de 2013. A tabela abaixo mostra o ranking da transparência dos fiscos estaduais após a primeira aferição:

RESULTADO TOTAL DAS AFERIÇÕES 2013

Níveis	Estado (Pontuação)	Pontos por Nível
A	*	60 - 100
B	SÃO PAULO (53) SANTA CATARINA (52)	50 - 60
C	*	40 - 50
D	ESPÍRITO SANTO (37) UNIÃO (34) SÃO PAULO (MUNICÍPIO) (32) BAHIA (32) MINAS GERAIS (32) RIO DE JANEIRO (30) TOCANTINS (30)	30 - 40.
E	AMAZONAS (28) SERGIPE (23) PARAÍBA (22)	20 - 30.
F	CEARÁ (12) PARANÁ (12) PERNAMBUCO (12) PIAUÍ (12) RIO GRANDE DO SUL (12) MATO GROSSO DO SUL (10) RONDÔNIA (10) ACRE (8) GOIÁS (8) PARÁ (8) RORAIMA (6) ALAGOAS (4) DISTRITO FEDERAL (4) MARANHÃO (4) MATO GROSSO (4) RIO GRANDE DO NORTE (4) AMAPÁ (0)	0 - 20

RESULTADO PROVISÓRIO DAS AFERIÇÕES 2014

Níveis	Estado (Pontuação)	Pontos por Nível
A	SANTA CATARINA (75)	60 - 100
	MINAS GERAIS (69)	
	SÃO PAULO (68)	
	BAHIA (64)	
	ESPÍRITO SANTO (62)	
B	ALAGOAS (56)	50 - 60
C		40 - 50
D	RIO DE JANEIRO (38)	30 - 40.
	GOIÁS (34)	
	RIO GRANDE DO SUL (32)	
	UNIÃO (32)	
	CEARÁ (32)	
	PIAUÍ (32)	
	TOCANTINS (32)	
E	MUNICÍPIO DE SÃO PAULO (28)	20 - 30.
	PARAÍBA (28)	
	SERGIPE (28)	
	AMAZONAS (26)	
	MATO GROSSO DO SUL (23)	
	PARÁ (21)	
F	DISTRITO FEDERAL (18)	0 - 20
	PERNAMBUCO (16)	
	RONDÔNIA (13)	
	PARANÁ (12)	
	PIAUÍ (12)	
	ACRE (10)	
	RORAIMA (8)	
	MARANHÃO (4)	
	MATO GROSSO (4)	
	RIO GRANDE DO NORTE (4)	
	AMAPÁ (0)	

Merece destaque, em especial, o deslocamento de pontos de três Estados nessa segunda aferição: Bahia, São Paulo e Espírito Santo.

4. RELATÓRIO DOCUMENTADO SOBRE A PERCEPÇÃO DOS PESQUISADORES DO NEF SOBRE A EXPERIÊNCIA DE DIÁLOGO COM OS ESTADOS, UNIÃO E MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

Abaixo segue pequeno resumo do relato registrado e documentado dos pesquisadores[8] do NEF sobre a reação dos Estados, União e Município de São Paulo.

Acre: informou que estão em fase de reestruturação do Conselho de Contribuintes com a nomeação de um novo presidente. Há poucos processos. Embora favoráveis ao acesso à informação, existe grande receio de ofensa à lei de sigilo fiscal e dificuldades relacionadas ao setor de informática.

Alagoas: informa que há dificuldades internas com o setor de informática. Em razão do ICAT passou a divulgar relatórios de gestão mensalmente no Diário Oficial.

Amapá: nunca respondeu às solicitações do NEF.

Amazonas: presidente informa que irá adotar medidas para que as decisões de 1.ª Instância e os relatórios de gerenciamento sejam disponibilizados no site para consulta aberta, contudo, acredita não ser possível até o final do mês de abril.

Bahia: Estado mais ativo na 2.ª aferição do ICAT. Efetuou diversos contatos com o NEF para informar-se dos documentos necessários para preencher os critérios do índice. Disponibilizou decisões de 1.ª Instância e relatórios de gestão. No entanto, atualmente, não alimentou sua base de dados com novos relatórios.

Ceará: nunca respondeu às solicitações do NEF.

Espírito Santo: Estado bastante atuante no ICAT. Envia esclarecimentos sobre todos os critérios do ICAT e o modo como ES entende que tais critérios são cumpridos. Exemplo: pauta de julgamento com 2 dias de antecedência da data da audiência. Relatórios disponíveis na internet, porém, sem a indicação de valores (créditos, multa e juros). Afirma que para os próximos relatórios, os valores serão devidamente informados.

Goiás: nunca respondeu às solicitações do NEF.

Maranhão: nunca respondeu às solicitações do NEF.

8. Pesquisadores do NEF: Andreia Scapin e Ariel Kövesi.

Mato Grosso: informa que o Conselho de Contribuintes está em fase de reestruturação e que nesse momento não é possível adotar nenhuma medida.

Mato Grosso do Sul: nunca respondeu às solicitações do NEF.

Minas Gerais: enviou relatórios detalhados informando os critérios que entendia preencher.

Pará: informa que existe um receio do Estado em divulgar as decisões do Conselho de Recursos Fiscais, tendo em vista a lei de sigilo fiscal e eventual dever de reparação de danos e penalização do agente público. Além disso, afirma que a Sefaz do Pará tem dificuldades em relação ao setor de informática.

Paraíba: enviou e-mails comunicando os critérios que entende ter cumprido.

Paraná: nunca respondeu às solicitações do NEF.

Pernambuco: informa que entende ter preenchido os critérios do ICAT. Explica o funcionamento do TAT de Pernambuco e a necessidade de prestar concurso público para exercer a atividade de juiz do contencioso administrativo tributário.

Piauí: em razão do ICAT, inseriu o inteiro teor das decisões de 2.ª Instância na web devido ao índice de transparência. Informa que irá buscar meios para permitir o acesso a relatórios de gestão.

Rio de Janeiro: o contato foi efetuado com o Presidente do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro Dr. Roberto Lippi, que explicou as dificuldades do setor de informática da Sefaz para a disponibilização de documentos na web. Afirma que, atualmente, o controle de processos entrados e encerrados no contencioso é feito manualmente, alimentando-se uma planilha de Excel. Por essa razão, tem procurado manter contatos com o Estado de São Paulo com o propósito de orientar-se a respeito de um caminho para implantar no RJ o processo digital. Recentemente, o Presidente entrou em contato com o NEF para nos informar ter atendido ao critério do ICAT, disponibilizando relatórios de gerenciamento.

Rio Grande do Norte: nunca respondeu às solicitações do NEF.

Rio Grande do Sul: nunca respondeu às solicitações do NEF.

Roraima: nunca respondeu às solicitações do NEF.

Rondônia: nunca respondeu às solicitações do NEF.

Santa Catarina: sempre responde às solicitações do NEF e entra em contato com o núcleo para dar informações e justificar eventual dificuldade

de atender a certos critérios. Nas últimas conversas, o Presidente do Conselho informou que estava tomando providências para incluir relatórios de gestão em seu portal.

São Paulo: disponibilizou relatórios de gestão em seu portal na web, além de incluir mais de 80.000 decisões para consulta pública de seu inteiro teor.

Sergipe: nunca respondeu às solicitações do NEF.

Tocantins: nunca respondeu às solicitações do NEF.

União: os técnicos do CARF afirmam que irão adotar medidas para cumprir os critérios do ICAT.

Município de São Paulo: informou que iria analisar o ICAT e verificar quais providências poderiam ser adotadas.

Enfim, percebemos do cotejo entre a primeira aferição de 2013 e a segunda aferição em 2014 que há efetiva melhora na transparência de informações sobre o contencioso brasileiro. Outro importante aprendizado que merece registro é a ótima recepção por parte das autoridades públicas do ICAT, provando que é possível e desejável o diálogo com os agentes públicos. Com o ICAT ganhamos um código e um objetivo comum: fortalecer as instituições vinculadas ao contencioso administrativo tributário.

5. OBJETIVOS DO ICAT: FORTALECER NOSSAS INSTITUIÇÕES, INCREMENTAR SEGURANÇA JURÍDICA E INDUZIR O EXERCÍCIO DA CIDADANIA FISCAL PELA ALIANÇA ENTRE SERVIDORES PÚBLICOS E CONTRIBUINTES

O ICAT surgiu da experiência de construção do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF)[9] pelo NEF/DireitoGV. Trata-se, agora, de compreender este processo. O ITCF foi concebido em esforço comum de diálogo entre o NEF, o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e os 27 Estados da União. O objetivo do projeto era, sobretudo, resgatar a conexão entre segurança jurídica, liberdade e cidadania.

9. Eurico Marcos Diniz de Santi, Mariana Pimentel Fischer Pacheco, Guilherme Villela de Viana Bandeira e Isaias Coelho, *Lei da Transparência (LC 131/09), Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e a Constituição Federal de 1988: Proposta, formação e fundamentação jurídica do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF)*, 2012: <www.fiscosoft.com.br/a/5v5h/lei-da-transparencia-lc-13109-lei-de-acesso-a-informacao-lei-125272011-e-a-constituicao-federal-de-1988-proposta-formacao-e-fundamentacao-juridica-do-indice-de-transparencia-e-cidadania-fi

Em desacordo com o princípio fundante de um Estado Democrático de Direito, que diz que tanto governantes como governados devem se submeter à Lei, a falta de transparência da aplicação da lei gera uma situação em que não há limites suficientes à ação daqueles que estão no topo da cadeia de comando e em que apenas governados sujeitam-se às interpretações contingentes e muitas vezes arbitrárias das normas. Rawls chama a atenção para formas de autoritarismo que encontram guarida em leis abstratas altamente complexas e em obscuros processos de concretização normativa: governantes, nestas circunstâncias, podem interpretar normas como bem entendem.

O obscurecimento[10] das normas (sistemas legais altamente complexos e ocultação de atos de aplicação da lei) permite que alianças entre elites políticas e econômicas instrumentalizem o Direito (que perde seu império e sua autonomia em relação à política e à economia): em outras palavras, o Direito passa a ser um mero instrumento utilizado pelos referidos grupos para alcançar interesses privados. Nessa lógica, existe lei apenas para governados: agentes públicos e contribuintes ficam sujeitos aos interesses de grupos dominantes, perdem o paradigma legalidade (rule of law). Especialmente, os servidores públicos restam desprotegidos no exercício de suas funções e prerrogativas da lógica do Estado Democrático de Direito. Só um processo transparente e democrático da concretização normativa pode garantir ao servidor público a garantia do exercício de suas funções de estado, livre de pressões externas à racionalidade jurídica.

Observe-se ainda que a falta de transparência dos atos dos documentos de concreção do direito não é apenas obstáculo à participação, é também, de acordo com Mangabeira Unger, obstáculo à inovação. De acordo com o autor de *The Critical Legal Studies Movement*, as sociedades mais bem-sucedidas são aquelas capazes de responder a seus desafios através da criação de novas formas de recombinar crenças e práticas institucionalizadas.[11] Para ganhar a liberdade de criar alternativas originais para a sociedade de modo racional e participativo, é preciso ter a capacidade para imaginar novas possibilidades e conversar sobre elas.

---

10. A manipulação dos critérios jurídicos gera grave problema comunicacional entre tributação e democracia, que podemos denominar ofuscação e ilusão tributária, segundo Tino Sanandaji (University of Chicago) e Björn Wallace (Stockholm School of Economics) no artigo Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation: An Empirical Study of Tax Perception in Sweden.

11. UNGER, R. M. *What Should Legal Analysis Become*. New York: Verso. p. 21.

Faz-se necessário, portanto, que os interlocutores tenham acesso aos atos de aplicação do direito, em oposição à irracional e injustificável cultura do segredo.[12] A proposta de Unger para a viabilização de um debate participativo é a criação de um novo estilo de colaboração entre técnicos e cidadãos – no nosso caso, entre servidores públicos e contribuintes/cidadãos.[13]

De fato, as mais interessantes teorias da democracia mostram que a inteligência para a solução de problemas cresce quando todos os envolvidos podem, sem restrições e com direitos iguais, ter acesso simétrico à informação de modo a comunicar-se e pôr em jogo novas ideias.[14] Quanto mais existirem atores ativos, interconectados e sensíveis aos problemas de instituições públicas, mais racionalidade e capacidade de inovação terá o processo de evolução institucional.

Ao contrário do que propõem aqueles que situam eficiência e democracia em polos opostos, contemporaneamente, os *policymakers* (aqueles que realizam políticas públicas) tem conseguido ampliar a qualidade de suas decisões ao aliarem competência técnica e virtudes políticas – como capacidade de negociação e articulação democrática de interesses.[15] Sem acesso à informação, a competência técnica e as virtudes políticas perdem-se na obscuridade do segredo.

Pesquisas recentes mostram que a coerência das decisões e a estabilidade de políticas públicas podem ser aumentadas (e não reduzidas) em função da existência de estruturas institucionais que demandam amplas negociações e debate entre os diferentes atores políticos envolvidos. Ao discutirem suas propostas com outros atores, os *policymakers* melhoram a compreensão dos problemas (que passa a ser visto em sua complexidade e a partir de diferentes pontos de vista), ampliam a capacidade de obter

12. Conforme documento da AGU, um dos objetivos maiores da LAI é a ruptura da cultura do Segredo na Administração Pública.

13. UNGER, R. M. *What Should Legal Analysis Become*. New York: Verso. p. 21.

14. Esta tese remete a John Dewey e às origens do pragmatismo norte-americano e, atualmente, adquire diferentes versões nos trabalhos de autores como Roberto Mangabeira Unger, Richard Rorty e Axel Honneth. DEWEY, John. "The Public and its Problems". *Later Works* vol. 2. Standard Southern Illinois University (SIU) editions e atualmente é retomada por Roberto Mangabeira Unger. Cf. UNGER, Roberto Mangabeira. *What Should Legal Analysis Become*. New York: Verso.

15. ABRÚCIO, Fernando: "Finanças públicas, democracia e accountability". In: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 75-103.

informações críticas e de corrigir erros de cálculo (que, na ausência desse processo, só passariam a ser percebidos no momento da implementação).[16]

Tal processo é impossível sem transparência e acesso à informação das esferas decisórias da Administração Pública. Ou seja, tanto o processo de inovação institucional como o de controle social são condicionados pela transparência dos atos do poder público: sem informações disponíveis, confiáveis, relevantes e oportunas não há possibilidade de que atores políticos e sociais ativem mecanismos de responsabilização e também de que realizem um debate criativo e de qualidade.

Tão apenas a transparência e o acesso às informações sobre a ação do Poder Público garantem: (i) controle social ininterrupto[17] sobre a Administração Pública, (ii) contínuo aperfeiçoamento do diálogo entre Estado e sociedade civil e (iii) propicia experimentalismo e inovação das Instituições Públicas.

6. ESTRATÉGIA DO IMPLEMENTO DA EDUCAÇÃO FISCAL ATIVA E DA CIDADANIA PARTICIPATIVA: NO PROCESSO DE EMPODERAMENTO DA SOCIEDADE CIVIL O DEVER PRINCIPAL DO ESTADO É DAR ACESSO À INFORMAÇÃO SOBRE SUA PRÁTICA DE APLICAÇÃO DA LEGALIDADE

O principal obstáculo à educação fiscal e ao exercício da cidadania é a escassez de informações e de estudos sobre a atividade fiscal brasileira: há poucos trabalhos nacionais sobre política fiscal por falta de dados completos e oficiais. No âmbito internacional, a situação do Brasil é vexatória: a sexta maior economia mundial desaparece das estatísticas e estudos comparativos internacionais simplesmente porque o Brasil não disponibiliza seus dados. Para o investidor estrangeiro o Brasil é uma incógnita fiscal: fica a imagem de que se trata de um sistema tão complexo que mesmo nossas autoridades não conseguem obter nem se esforçam para oferecer informações. A completude exemplar e a comparação das amplas séries históricas sobre políticas fiscais e seus efeitos dispostas no site da OCDE colaboram para inspirar modelos, mas não ajudam a entender e identificar as patologias e desafios do sistema tributário nacional. Com efeito, o país que tem o maior número de escolas de direito no mundo

16. ABRÚCIO, Fernando: "Finanças públicas, democracia e accountability". In: ARVATE, Paulo e BIDERMAN, Ciro. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 75-103.

17. ABRÚCIO insiste que o controle social necessita ser "ininterrupto" e não se restringe àquele que acontece nas eleições. ABRÚCIO, Fernando: "Finanças públicas, democracia e accountability". In: ARVATE, Paulo e BIDERMAN, Ciro. *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 75-103.

(Brasil, 1.240; Estados Unidos, 120; e que se somadas todas as Escolas do mundo inteiro 1.100 não chega ao número de escolas existentes no Brasil)[18] é o que mais se destaca pela ausência de estudos sobre a concretização da norma tributária.

Decorrência imediata dessa falta de informação sobre a legalidade prática é que os nossos TCCs "trabalhos de conclusão de curso" obrigatórios na graduação e na pós-graduação, as dissertações de mestrado e teses de doutorado restringem-se a analisar a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e as leis abstratas: tornamo-nos uma academia autista, teórica e alijada da realidade prática justamente pela triste combinação entre o modelo do Civil Law e a falta de dados e transparência sobre a legalidade aplicada no interior da Administração Pública.

Por outro lado, a inestimável experiência e diálogo com a Administração Pública trouxe-nos a percepção de que a população em geral não se interessa pelo acesso aos sites de transparência já disponibilizados pelos Estados. Portanto, ajuda, mas não resolve o problema da cidadania e da inclusão social, o brutal investimento estatal em tecnologia de informação, propondo sites inteligentes, iterativos e com todas as informações acessíveis por apenas "três cliques do mouse". Muito pelo contrário, esse tipo de política acaba inibindo o exercício da transparência, criando mais despesa pública com tecnologia de informação e maior lentidão ao acesso à informação que fica condicionado ao desenvolvimento de sofisticados sistemas de acesso à informação.

Em razão disso, a opção do ICAT foi valorizar a divulgação dos "dados brutos" que retratam a aplicação da legalidade: basta digitalizar todos os documentos pertinentes aos atos administrativos concernentes à Administração Fiscal para se obter uma posição de destaque no Índice. Portanto, entendemos que o tratamento e a transformação dos dados não devem ser mais um ônus do Estado e mais uma despesa pública a ser suportada pelo bolso dos contribuintes. Deve ficar a cargo da sociedade, especialmente das universidades, a sistematização dos dados mediante o exercício da cidada-

18. O Brasil tem mais faculdades de Direito do que todos os países no mundo juntos. Existem 1.240 cursos superiores para a formação de advogados em território nacional enquanto no resto do planeta a soma chega a 1.100 universidades. Os números foram informados por Jefferson Kravchychyn, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ): "Temos 1.240 faculdades de direito. No restante do mundo, incluindo China, Estados Unidos, Europa e África, temos 1.100 cursos, segundo os últimos dados que tivemos acesso", disse o conselheiro do CNJ.

nia ativa, participativa e inteligente, voltada a desenvolver e compreender melhor o Estado Brasileiro.

7. PERCURSO DAS PESQUISAS DO NEF ATÉ CHEGAR À CONCEPÇÃO DO ICAT: DIANTE DA FALTA DE INFORMAÇÃO, A PRESENÇA OU AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO TORNOU-SE NOSSO OBJETO DE PESQUISA

O projeto Índice de Transparência e Cidadania Fiscal que foi protótipo do ICAT teve início no começo de 2012. Transparência, contudo, já era um dos temas importantes nos debates e nos projetos realizados pelo NEF/DireitoGV desde a sua criação, em 2009 (ao lado da pesquisa empírica, do desenvolvimento social e do interesse público, a transparência sempre foi um dos pilares do NEF).

Em 2009, o NEF se dedicou a investigar o contencioso administrativo fiscal, principalmente, as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). A pesquisa não teve o sucesso esperado. Em primeiro lugar, pois, no decorrer do projeto, verificou-se que, em nome do art. 198 do CTN,[19] as decisões de 1.ª Instância das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) eram sigilosas: isto impediu a coleta de dados sobre a primeira fase do processo e tornou impossível a elaboração de uma descrição global do contencioso.

Ainda, a equipe não conseguiu obter acesso a uma amostra significativa de decisões do CARF: era preciso investigar o inteiro teor de todas as decisões de diversas Câmaras de julgamento nos últimos 10 anos para mostrar determinados padrões decisórios em caso de planejamento tributário. A hipótese de pesquisa era a de que nos anos de 2003 a 2007 determinadas operações configuravam um planejamento tributário aceito pelo CARF e que houve uma mudança no padrão decisório a partir de 2008 e aquelas mesmas operações deixaram de ser aceitas; esta suposição não pôde ser confirmada ou negada, como dito, pela carência de disponibilidade do inteiro teor das decisões.

Em 2010 e no início de 2011, o NEF investigou os obstáculos à realização de uma Reforma Tributária: o diagnóstico formulado pelos pesquisadores mostrava que a ausência de confiança (sobretudo entre entes da Federação) e a falta de transparência das decisões e contratos firmados pela

19. CTN: "Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades".

Administração Tributária eram os principais fatores inviabilizadores das mudanças. Todos temem reformas pois, por conta da escassez de informações, não podem saber ao certo quem será beneficiado ou prejudicado com as mudanças. A obscuridade alimenta a paranoia: não é possível chegar a um consenso se a suposição é a de que "todos estão contra todos".

Depois de dois anos de investigações frustradas pela escassez de informações, ficou claro para o NEF que a falta de transparência de documentos públicos é um dos maiores obstáculos à realização de pesquisas empíricas sobre o direito no Brasil. Sem acesso a estes documentos é impossível elaborar um diagnóstico suficientemente preciso sobre os problemas enfrentados pela Administração Tributária brasileira. E, evidentemente, sem um bom diagnóstico não se chega a soluções ou propostas de alteração eficientes.

Ou seja, a ausência de transparência impede a realização de investigações sérias e, por isso, os problemas das Instituições brasileiras são identificados, quase sempre, de modo intuitivo: mero "achismo". Não é de admirar que exista hoje, no Brasil, um abismo entre teoria do direito e práticas realizadas pelos gestores públicos. Estes últimos tem razão quando dizem que teóricos permanecem trancados em seus gabinetes escrevendo sobre assuntos completamente dissociados do Direito como acontece na vida prática. A experiência, pois, levou o NEF a modificar o rumo de suas investigações: mais do que apenas um dos quatro pilares do Núcleo, em 2011, transparência passou a ser o principal tema de todas as pesquisa realizadas pelo NEF.

8. PILARES DO ICAT: (I) SIMPLICIDADE, (II) CONFIANÇA E PREVISIBILIDADE, (III) ISONOMIA E VALORIZAÇÃO DA AUTONOMIA DOS ESTADOS E (IV) INCENTIVO À INOVAÇÃO E AO EXPERIMENTALISMO

Chamamos de pilares os diretivos e valores que orientaram as decisões do grupo no desenho final da proposta do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal, revelando os valores fundamentais que nos guiaram e que informam e justificam uma série de decisões técnicas e metodológicas que foram determinantes para definir o formato, ponderação, a forma de pontuação e o conteúdo do ITCF.

O primeiro e fundamental pilar do ICAT é a "SIMPLICIDADE". Um indicador é por definição uma representação de dada realidade: não é a própria realidade. Daí que toda representação implica a necessária redução de complexidades da realidade que se pretende conhecer: o foco da proposta do ICAT não é medir transparência nem tampouco exigir todas as informações sobre a atividade financeira do Estado. O objetivo do ICAT é induzir transparência para aumentar a segurança jurídica, a percepção

da legalidade e submeter a atividade tributária e financeira do Estado ao controle social. Se pretendemos induzir comportamentos, não há sentido em propor um "Índice de transparência" que não seja "transparente", ou seja, que não ofereça critérios claros e objetivos aos gestores (a falta de simplicidade, como dito, foi uma das grandes críticas percebidas pelos pesquisadores do NEF ao Índice de Transparência do Contas Abertas). Lembrando a citação de Rawls, na abertura deste trabalho, sem regras claras e objetivas não sabemos como agir perante a lei. Da mesma forma, pretendemos criar um índice claro e objetivo, com pontuação de 0 a 100, simetria entre os três eixos (30 pontos cada), simetria entre indicadores e demanda de dados brutos (15 pontos para cada) e simetria na pontuação (cada indicador vale 1 ponto, cada um dos três bancos de dados exigidos em cada um dos três eixos). A simplicidade do ICAT é fundamental para o estímulo à transparência na medida em que torna fácil para o gestor público saber exatamente o que precisa fazer para obter mais pontos.

O segundo pilar do ICAT é a "CONFIANÇA E PREVISIBILIDADE". O ICAT está fundamentalmente vinculado à construção de confiança: para que os cidadãos confiem em instituições públicas fiscais, é fundamental que tenham acesso a informações e que estas sejam transmitidas de modo compreensível. O próprio processo de formação ICAT não pode deixar de se caracterizar, portanto, pela confiança. A eleição dos critérios utilizados pelo ICAT para a aferição de transparência deve ser pautada em um diálogo aberto com a Administração e, uma vez estabelecidos, os critérios do Índice devem ser explicitados com clareza para que a Administração, aderindo à proposta, possa ter o tempo necessário de adaptar-se às demandas do ICAT. Além disso, toda aferição das informações requeridas pelo ICAT devem ser obtidas mediante ambiente colaborativo e de confiança. Os critérios devem ser informados previamente com pelo menos 6 meses de antecedência da aferição e, diante de dúvidas interpretativas legítimas sobre a interpretação dos critérios do ICAT, devem beneficiar o Fisco, sendo creditados os respectivos pontos ao Fisco. Conforme verificou-se nas pesquisas do NEF, descritas no item 2 deste trabalho, a ausência de confiança é um dos principais entraves da relação Fisco/Contribuinte e da relação entre as três esferas fiscais. Além disso, toda aferição das informações requeridas pelo ICAT deve ser obtida mediante ambiente colaborativo e de confiança. Os critérios devem ser informados previamente com pelo menos 6 meses de antecedência da aferição e diante de dúvidas interpretativas legítimas sobre a interpretação dos critérios do ICAT, devem beneficiar o Fisco, sendo creditados os respectivos pontos ao Fisco. Conforme verificou-se nas pesquisas do NEF, descritas no item 2 deste trabalho, a ausência de confiança

é um dos principais entraves da relação Fisco/Contribuinte e da relação entre as três esferas fiscais

O terceiro pilar "ISONOMIA E VALORIZAÇÃO DA AUTONOMIA DOS ESTADOS" cuida de orientar a produção do ICAT de modo a respeitar a diferença dos entes federativos, valorando muito mais a atitude democrática dos Estados em abrir-se à sociedade, incentivando o exercício da cidadania através da disponibilização de informações e dados brutos sobre a legalidade prática da administração do que exigindo da Administração Pública dos Estados sofisticados, complexos e custosos sistemas de informação que excluíram os Estados menos providos de recursos de uma participação destacada no ICAT. Pretende-se, assim, respeitar a dimensão e autonomia de cada Estado, buscando a definição de critérios de transparência factíveis e possíveis também para as pequenas Administrações Fiscais. Em razão disso, valoriza-se no ICAT a simples divulgação dos documentos administrativos de aplicação do direito (informações completas sobre arrecadação, autuações, consultas fiscais, decisões administrativas tributárias do contencioso fiscal, atos de empenho, liquidação e pagamento).

O quarto pilar do ICAT tem estreita relação com o anterior: trata-se do INCENTIVO À INOVAÇÃO E AO EXPERIMENTALISMO. Roberto Mangabeira Unger escreve sobre a importância de desconstruir a ideia de que alguns poucos arranjos de "melhores práticas disponíveis" *(best available practices)* devem nortear políticas públicas, dessa maneira, desmistifica a crença de que a melhor solução para países periféricos é transplantar métodos já testados em países centrais. Em vez disso, deve-se levar a sério a trajetória das instituições em cada contexto concreto e procura-se estimular o experimentalismo:[20] instituições deveriam ter liberdade suficiente para dar respostas inventivas aos problemas enfrentados e interesse em que os resultados de suas experiências alcancem fins públicos.

As pesquisas do NEF nos sites de transparência dos 27 Estados da Federação confirmaram a presença de "boas práticas" modelares, informadas muito mais pela criatividade e ousadia do que por monumentais sistemas de informação. Foi pauta constante no debate com os Pesquisadores *ad*

20. A ideia de experimentalismo remete aos primeiros pragmatistas norte-americanos (cf. DEWEY, John "The Public and its Problems". *Later Works* vol. 2. Standard Southern Illinois University (SIU) editions) e atualmente é retomada por Roberto Mangabeira Unger e Oscar Vilhena. Cf. UNGER, Roberto Mangabeira. *What Should Legal Analysis Become*. New York: Verso; e VILHENA, Oscar Vieira. Entrevista ao Site Migalhas (realizada por José Márcio Mendonça). Disponível em *http://www.youtube.com/watch?v=koYDNt7fw7I*>. Acesso em: novembro/2011.

hoc a necessidade de informações padronizadas para possibilitar a comparabilidade entre os Estados da Federação.

Contudo, o NEF entende que nesse momento de implementação da Lei de Transparência e da Lei de Acesso à Informação, mais importante que impor modelos e metodologias homogêneas para as informações e demandas aos Estados, é que essas informações sejam oferecidas no formato e na metodologia que cada Estado entender mais apropriada. A padronização da informação será um processo paulatino de troca de experiências e de constante aprendizado entre técnicos, gestores, academia e sociedade. Portando, a postura do ICAT será de respeito às opções feitas por cada Estado sem impor modelos ou gabaritos restritivos que possam inibir a pronta e imediata divulgação das informações.

9. PARA QUE HAJA CONFIANÇA, DESCENTRALIZAÇÃO COOPERATIVA (AUTONOMIA DOS ESTADOS) E EFICIÊNCIA FISCAL É PRECISO QUE TODOS CONHEÇAM AS REGRAS DO JOGO DA TRIBUTAÇÃO: AS NORMAS TÊM QUE SER SIMPLES E TRANSPARENTES

É consensual o diagnóstico de que a falta de confiança está na raiz de grandes dilemas fiscais atuais no Brasil.[21] Para compreender a relevância do ICAT, é preciso ainda esclarecer como confiança na Administração Tributária (construída por meio da transparência) e eficiência podem ser complementares. De fato, a importância de tal associação, há muito, vem sendo discutida pela teoria social e, mais recentemente, demonstrada também pela teoria econômica. James Alm (Georgia State University) e Richard Bird (University of Toronto) comprovam, por meio de pesquisas empíricas realizadas na América Latina, que o índice de cumprimento voluntário de normas tributárias é mais alto quando o Governo é percebido como legítimo pelo cidadão.[22] A construção de confiança, por meio da transparência, segundo

21. COELHO, Isaias; SANTI, Eurico Marcos (Org.). *Reforma tributária viável: simplificação, transparência e eficiência*. São Paulo: Quartier Latin (no prelo), 2011.

22. Richard Bird (University of Toronto) e James Alm (Georgia State University) escrevem que, durante muito tempo, Administrações Tributárias em todo mundo atuaram a com base no "paradigma do crime": o contribuinte era visto como um potencial fraudador e os instrumentos utilizados pelos Fiscos para a aumentar a arrecadação estavam centrados em estratégias para maximizar a detecção e a punição (acreditava-se que mais auditorias e altas multas seriam meios suficientes para reduzir os índices de evasão). Bird e Alm, contudo, através de pesquisas empíricas, mostram que ações pautadas nos "*paradigmas do serviço e da confiança*" podem ser mais eficientes. Administrações Tributárias (como a australiana e holandesa), que alicerçam

Alm e Bird, é a melhor estratégia para gerar aumento da arrecadação em longo prazo (trata-se de uma política de Estado e não mero expediente utilizado por um Governo). A tese de que a construção de confiança está nas bases de uma política fiscal mais eficiente é defendida não apenas por Alm e Bird; é também sustentada pela OCDE, pelo CIAT e demonstrada pelas experiências de reformas realizadas na Austrália (que inspirou mudanças em diversos outros países como Nova Zelândia, Reino Unido, EUA/ Pennsylvania, Indonésia) e Holanda.[23]

Confiança não é algo que já está dado, é sim algo a ser construído. Nesse sentido, os principais desafios para a construção de confiança no Brasil são: (i) o fortalecimento de relacionamentos entre atores públicos e privados, (ii) a conformação de novas formas de responsabilização e (iii) formação de um federalismo cooperativo, que respeite a autonomia dos Estados e que garanta, ao mesmo tempo, que os entes federados possam atuar eficientemente em rede.

Descentralização, portanto, apresenta-se como uma exigência de democracia em países como o Brasil, que possuem extensa base territorial: os Estados da Federação estão mais conectados às necessidades locais e mais aptos a responder a demandas dos cidadãos que habitam seu território. Fernando Abrúcio mostra, no entanto, que a relação entre descentralização e democracia não é linear. Estados autônomos de uma federação que não

---

a sua atuação neste novo referencial, tem procurado desenvolver múltiplas ações (não somente estratégias para aumentar os índices de detecção e punição) dirigidas a aliar eficiência e legitimidade de modo a estimular o cumprimento voluntário de normas e fortalecer o relacionamento entre Fisco e contribuinte.Cf. ALM, James et al. *Tax Morale and Tax Evasion in Latin America.* (Working Paper 07-04). Georgia State University, 2007. Disponível em *http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0732.pdf*. Ultimo acesso em janeiro de 2011 e BIRD, Richard; JANTSCHER, Milka Casanegra (Org.). *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington, D.C.: International Monetary Fund. 1992.

23. Sobre a Administração Tributária australiana Cf. AUSTRALIA. Australian Task Force. "Improving Tax Compliance in the Cash Economy" (Report). Disponível no site da Australian Taxation Office – ATO – *www.ato.gov.au*>. Acesso em: dezembro de 2011 e sobre a Holandesa TAX AND CUSTOM ADMINISTRATION OF THE NETHERLANDS. *Design and Implemantation of Control Plans According to Specific Behaviors*. Assemblea General del CIAT No. 45 (Equador). 2011. O fortalecimento do relacionamento entre Fisco e Contribuinte é enfaticamente recomendado pelo OCDE, cf. OCDE. *Tackling Aggressive Tax Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure – Report on Disclosure Initiatives*. OCDE Publicações, 2011. OCDE. *Study into the Role of Tax Intermediaries.* OCDE Publicações, 2008. Disponível em http:// www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf. Ùltimo acesso em fevereiro de 2011.

aprenderam a atuar coordenadamente podem ser ineficientes e pouco democráticos. Há, neste caso, problemas como competição predatória (guerra fiscal) e compartimentalização de ações (isto é, cada nível de governo age apenas na realização de suas tarefas, sem entrelaçamento de soluções para problemas comuns). Além disso, em circunstância em que instituições públicas carecem de força, a autonomia dos estados pode se tornar sinônimo de cooptação de recursos transferidos por elites locais (isso acontece principalmente em casos em que a descentralização não ocorre junto com a constituição de mecanismos de responsabilização).

Importa, portanto, perguntar "que tipo de descentralização queremos?".[24] Ainda, de acordo com Abrúcio, para que haja um federalismo cooperativo, tal como promete a Constituição de 1988, é preciso fortalecer instituições públicas (tanto do poder central como dos governos subnacionais), combinar formas benignas de competição e de cooperação e criar redes federativas eficientes (em vez de hierarquias centralizadas). O principal desafio atual para a instituição de um federalismo cooperativo, capaz de garantir a autonomia dos Estados brasileiros, é fornecer incentivos à associação entre os entes da Federação.

Enfim, para Abrúcio a transparência é uma das principais ferramentas para descentralização cooperativa que respeita a autonomia dos Estados evitando distorções (como o referido caso de cooptação de recursos públicos por elites do Poder Público e empresas privadas). Além disso, são medidas centrais para que entes federativos possam atuar de modo associado: (i) o estabelecimento de regras claras para políticas públicas e a (ii) criação de um modelo de negociação que se preocupe com a criação de arenas federativas estáveis.[25]

---

24. ABRÚCIO, F. L.; SANO, H.; SYDOW, C. T. "Radiografia do Associativismo Territorial Brasileiro: tendências, desafios e impactos sobre as regiões metropolitanas". In: MAGALHÃES, F. (Ed.). *Regiões metropolitanas no Brasil: um paradoxo de desafios e oportunidades*. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2010. p. 197-234.

25. ABRÚCIO, F. L.; SANO, H.; SYDOW, C. T. "Radiografia do Associativismo Territorial Brasileiro: tendências, desafios e impactos sobre as regiões metropolitanas". In: MAGALHÃES, F. (Ed.). *Regiões metropolitanas no Brasil: um paradoxo de desafios e oportunidades*. Washington: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2010. p. 197-234.

10. DEZ CONCLUSÕES INSTITUCIONAIS SOBRE A EXPERIÊNCIA DE FORMAÇÃO DO ÍNDICE DE TRANSPARÊNCIA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO – ICAT

C1. O Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário surgiu da experiência de formação do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ICAT). Não se pretende com o ICAT medir a transparência do contencioso administrativo nacional, mas induzir sua implementação gradativa como imprescindível instrumento de controle social da legalidade tributária. Trata-se de instaurar ambiente de comunicação aberta e compartilhada sobre a prática da concretização normativa (atos de aplicação do direito relativos à tributação e ao gasto público) das unidades da Federação de modo a estimular o fortalecimento de um federalismo coordenado e cooperativo, sem prejuízo da autonomia dos Estados. Como afirma John Rawls, "Se não sei como me comportar perante a lei, então, não sou livre". Essa assertiva resume o essencial sobre o "mal-estar" de servidores públicos e dos contribuintes no esforço de interpretar e aplicar a lei de forma correta. Não basta conhecer a lei abstrata para respeitá-la, é preciso saber e compreender como as instituições se comportam na interpretação e concretização da lei (isto é, dar transparência aos documentos administrativos de aplicação do Direito): sem isso ficamos subjugados ao caos da insegurança jurídica.

C2. A vocação do ICAT é a busca da realização de efetivo Estado Democrático de Direito, tal qual anunciado no Preâmbulo da Constituição Federal de 1988: quer-se transparência da legalidade concreta (a lei aplicada pelos administradores públicos) para que essa legalidade seja conhecida pelo cidadão e seja submetida ao controle de toda a sociedade brasileira para o fortalecimento de nossas instituições. Dessa forma, o ICAT será instrumento de divulgação e controle da legalidade prática realizada no exercício contencioso tributário. Sua missão é implementar: (i) segurança jurídica pela via da ampla e irrestrita publicidade e transparência da legalidade concreta; e (ii) cidadania fiscal, convocando a sociedade a exercer participação aberta e ativa no controle social da legalidade sob os atos ligados ao exercício do contencioso tributário.

C3. A transparência e simplicidade das informações sobre a lei e sobre seu ato de aplicação é fundamental para a necessária reconexão entre a legalidade abstrata e concreta (prática da Administração Pública), serve como poderoso instrumento de educação e cidadania fiscal. Aplicar a lei sem informação completa sobre todos os atos de concreção legal é casuísmo que

se perde na vagueza conceptual da "legalidade abstrata e geral". Daí que não basta dar publicidade à lei para entender a legalidade, é fundamental e, mais importante, propiciar ampla transparência aos atos de aplicação da lei. Sem isso, sacrifica-se o valor social fundamental da igualdade de todos perante a lei. Ora, o simples conhecimento da lei abstrata não garante sua aplicação de forma isonômica: sem informação sobre todos os atos de aplicação da lei não há qualquer certeza ou garantia do efetivo respeito ao princípio da igualdade. É o que se pretende com o ICAT: conhecer a legalidade fiscal, prática e real, aplicada em todo território nacional.

C4. Em desacordo com o princípio fundante de um Estado Democrático de Direito, que diz que tanto governantes como governados devem se submeter à Lei, a falta de transparência da aplicação da lei gera uma situação em que não há limites suficientes à ação daqueles que estão no topo da cadeia de comando e em que apenas governados sujeitam-se às interpretações contingentes e muitas vezes arbitrárias das normas. Com efeito, formas de autoritarismo que encontram guarida em leis abstratas altamente complexas e em obscuros processos de concretização normativa: governantes, nestas circunstâncias, podem interpretar normas como bem entendem.

C5. O ICAT coloca-nos, em verdade, diante de um problema de fluxo de informações. O esforço da Administração Pública em manter o segredo acaba por gerar em algumas ocasiões o "vazamento" de informações escassas (por isso, valiosas) e, outras vezes, a exposição momentânea de grande quantidade de dados. É este fluxo instável que causa pânico e rupturas drásticas. Procedimentos democráticos geram um fluxo contínuo de informações (que, por serem públicas, perdem o "valor de troca") o qual permite a compreensão contextual dos dados por parte dos cidadãos. Se as pessoas tiverem sempre acesso aos autos de infração e às decisões de 1.ª instância (ou, ao menos, à parte não sigilosa de seu conteúdo) compreenderão, paulatinamente, que o seu valor frequentemente não corresponde ao montante a ser efetivamente pago e, também, poderão exigir mais zelo em sua elaboração.

C6. O obscurecimento[26] das normas (sistemas legais altamente complexos e ocultação de atos de aplicação da lei) permite que alianças entre elites políticas e econômicas instrumentalizem o Direito (que perde seu império e sua autonomia em relação à política e à economia): em outras palavras, o Direito passa a ser um mero instrumento utilizado pelos referidos grupos para alcançar interesses privados. Nessa lógica, existe lei apenas para governados: agentes públicos e contribuintes ficam sujeitos aos interesses de grupos dominantes, perdem o paradigma legalidade (*rule of law*). Especialmente, os servidores públicos restam desprotegidos no exercício de suas funções e prerrogativas da lógica do Estado Democrático de Direito. Só um processo transparente e democrático da concretização normativa pode garantir ao servidor público a garantia do exercício de suas funções de estado, livre de pressões externas à racionalidade jurídica.

C7. Observe-se ainda que a falta de transparência dos atos dos documentos de concreção do direito não é apenas obstáculo à participação, é também, de acordo com Mangabeira Unger, obstáculo à inovação. As sociedades mais bem-sucedidas são aquelas capazes de responder a seus desafios através da criação de novas formas de recombinar crenças e práticas institucionalizadas. Para ganhar a liberdade de criar alternativas originais para a sociedade de modo racional e participativo, é preciso ter a capacidade para imaginar novas possibilidades e conversar sobre elas. Faz-se necessário, portanto, que os interlocutores tenham acesso aos atos de aplicação do direito, em oposição à irracional e injustificável cultura do segredo. A proposta de Unger para a viabilização de um debate participativo é a criação de um novo estilo de colaboração entre técnicos e cidadãos – no nosso caso, entre servidores públicos e contribuintes/cidadãos.

C8. Pesquisas recentes mostram que a coerência das decisões e a estabilidade de políticas públicas podem ser aumentadas (e não reduzidas) em função da existência de estruturas institucionais que demandam amplas negociações e debate entre os diferentes atores políticos envolvidos. Ao discutirem suas propostas com outros atores, os *policymakers* melhoram

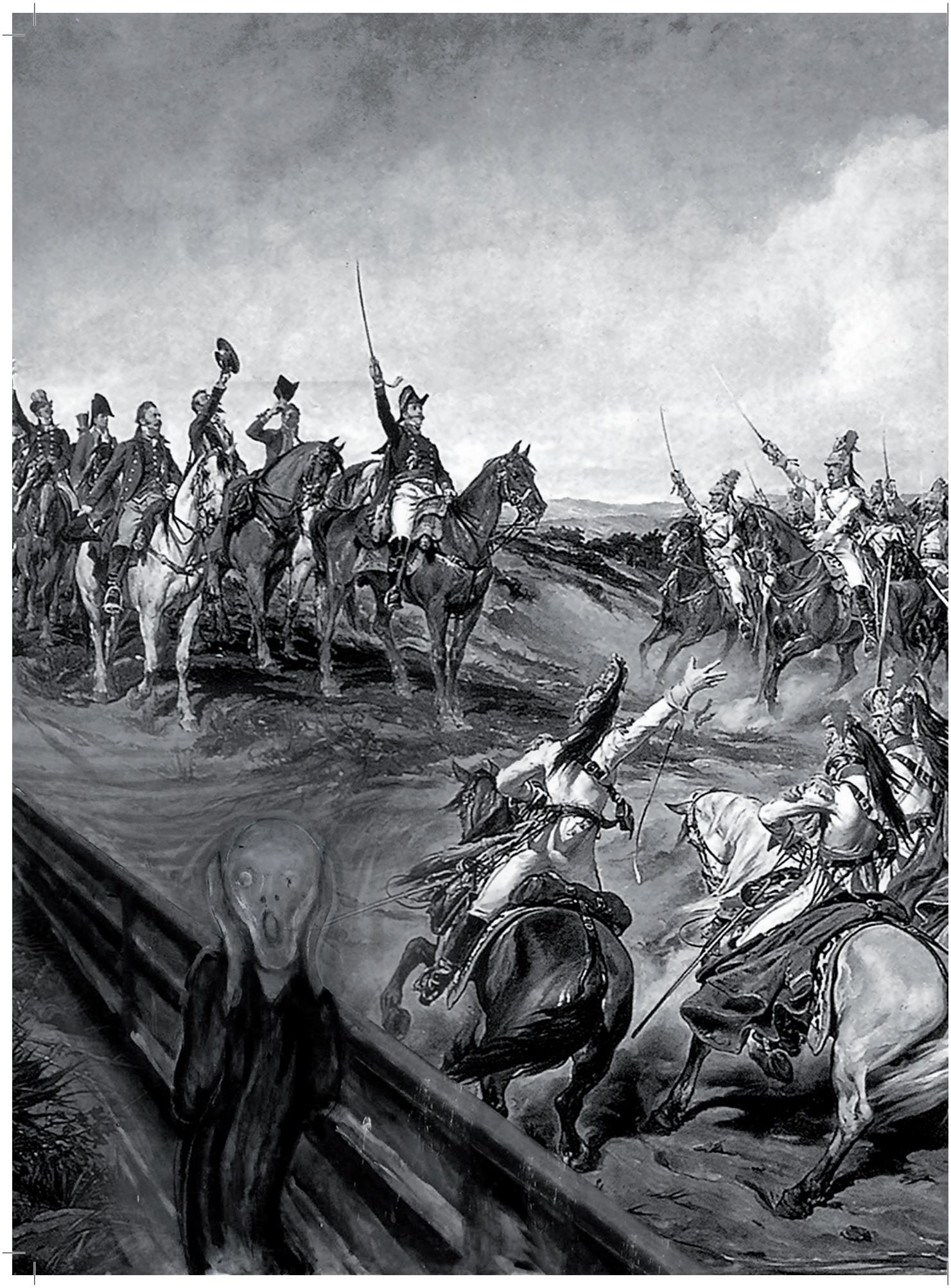
26. A manipulação dos critérios jurídicos gera grave problema comunicacional entre tributação e democracia, que podemos denominar ofuscação e ilusão tributária, segundo Tino Sanandaji (University of Chicago) e Björn Wallace (Stockholm School of Economics) no artigo Illusion and Fiscal Obfuscation: An Empirical Study of Tax Perception in Sweden.

a compreensão dos problemas (que passa a ser visto em sua complexidade e a partir de diferentes pontos de vista), ampliam a capacidade de obter informações críticas e de corrigir erros de cálculo (que, na ausência desse processo, só passariam a ser percebidos no momento da implementação). Tal processo é impossível sem transparência e acesso à informação das esferas decisórias da Administração Pública. Ou seja, tanto o processo de inovação institucional como o de controle social são condicionados pela transparência dos atos do poder público: sem informações disponíveis, confiáveis, relevantes e oportunas não há possibilidade de que atores políticos e sociais ativem mecanismos de responsabilização e também de que realizem um debate criativo e de qualidade

C9. O principal obstáculo à educação fiscal e ao exercício da cidadania é a escassez de informações e de estudos sobre a atividade fiscal brasileira: há poucos trabalhos nacionais sobre política fiscal por falta de dados completos e oficiais. No âmbito internacional, a situação do Brasil é vexatória: a sexta maior economia mundial desaparece das estatísticas e estudos comparativos internacionais simplesmente porque o Brasil não disponibiliza seus dados. Para o investidor estrangeiro o Brasil é uma incógnita fiscal: fica a imagem de que se trata de um sistema tão complexo que mesmo nossas autoridades não conseguem obter nem se esforçam para oferecer informações. A completude exemplar e a comparação das amplas séries históricas sobre políticas fiscais e seus efeitos dispostas no site da OCDE colaboram para inspirar modelos, mas não ajudam a entender e identificar as patologias e desafios do sistema tributário nacional.

C10. Com efeito, o país que tem o maior número de escolas de direito no mundo (Brasil, 1.240; Estados Unidos, 120; e que se somadas todas as Escolas do mundo inteiro 1.100 não chega ao número de escolas existentes no Brasil) é o que mais se destaca pela ausência de estudos sobre a concretização da norma tributária. Decorrência imediata dessa falta de informação sobre a legalidade prática é que os nossos TCC "trabalhos de conclusão de curso" obrigatórios na graduação e na pós-graduação, as dissertações de mestrado e teses de doutorado restringem-se a analisar a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e as leis abstratas: tornamo-nos uma academia autista, teórica e alijada da realidade prática justamente pela triste combinação entre o modelo do Civil Law e a falta de dados e transparência sobre a legalidade aplicada no interior da Administração Pública. Por outro lado, a inestimável experiência e

diálogo com a Administração Pública trouxe-nos a percepção de que a população em geral não se interessa pelo acesso aos sites de transparência já disponibilizados pelos Estados. Portanto, ajuda, mas não resolve o problema da cidadania e da inclusão social, o brutal investimento estatal em tecnologia de informação, propondo sites inteligentes, iterativos e com todas as informações acessíveis por apenas "três cliques do mouse". Muito pelo contrário, esse tipo de política acaba inibindo o exercício da transparência, criando mais despesa pública com tecnologia de informação e maior lentidão ao acesso à informação que fica condicionado ao desenvolvimento de sofisticados sistemas de acesso à informação.





9

DIAGNÓSTICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: SIGILO FISCAL, AUTISMO DO MODELO DE CIVIL LAW E PATRIMONALISMO DE ESTADO

"Na colônia penal" devia ser publicada com "O Veredicto" e "A Metamorfose" num único volume sobre o título Punições. O relato conta as experiências do "explorador" no segundo dia de visita a uma colônia penal situada nos trópicos. A peça está construída em torno do observador – um europeu cético do sistema penal imposto – com o oficial militar que administra desde a morte do velho comandante a máquina de tortura e extermínio. Mas ele está totalmente comprometido com a forma de justiça que o diabólico aparelho oferece. O narrador das passagens mais longas é o próprio oficial. Ao longo de suas reflexões, ele expõe uma dramática ruptura histórica na vida da colônia penal, narradas pelas atitudes antagônicas do "velho comandante", para estabelecer o sistema e construir a máquina e do "novo comandante", que é hostil ao velho sistema, que procura oportunidades para desmantelá-lo. A fala do oficial é colorida pela nostalgia em nome dos "velhos tempos" do primeiro comandante, quando a máquina funcionava com perfeição e uma multidão de pessoas assistia às execuções. Sente animosidade em relação ao novo comandante que deixou a máquina decair e deslocou o centro do interesse público para os mecanismos burocráticos de governo. (...) Na sequência que é a (auto) execução do oficial pela máquina, Kafka chega ao auge da ironia: o oficial, que alimentava evidente inveja da "iluminação" das vítimas durante a punição exercida por doze horas pela máquina, não sente essa transformação. Em vez disso, é instantânea e brutalmente assassinado quando a máquina começa a desmontar.

("Na colônia penal", de Franz Kafka, 1914, análise de Modesto Carone)

1. TRANSPARÊNCIA, PROCESSO DE CONCRETIZAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA E SEGURANÇA JURÍDICA NA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO: SOBRE O PERCURSO TEÓRICO DAS PESQUISAS DO NEF/DIREITOGV

O NEF surge em 2009 com o desafio de investigar a relação entre tributação e desenvolvimento. Pretendíamos discutir o direito tributário por meio de um enfoque que privilegiasse investigações empíricas. Isto nos permitiria realizar um trabalho complementar à perspectiva formalista, que tradicionalmente permeou, no Brasil, a abordagem deste ramo do direito.

Como demonstrado nos capítulos anteriores, em nosso percurso de investigação, deparamos com diversos obstáculos à realização desta tarefa; o maior deles, certamente, a dificuldade de acesso à informação detida pelo Ministério da Fazenda (MF), mormente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Existiram empecilhos ao acesso de documentos integrantes do Processo Administrativo Fiscal (PAF), tais como: intimações, notificações, autos de infração, impugnações, decisões das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), recursos voluntário e de ofício e acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

No decorrer de nossos trabalhos, tornou-se evidente para o grupo que o acesso às informações que procurávamos não era só fundamental para nossas pesquisas; era sim crucial para a segurança jurídica. A luta por transparência carrega o potencial de abrir caminhos para superar problemas práticos do direito tributário brasileiro como a alta contingência dos critérios interpretativos das normas e o excesso de contencioso.

Decidimos, então, transformar obstáculos em objeto de investigação: a transparência do processo de concretização normativa, especialmente na esfera administrativa, tornou-se o principal tema das pesquisas do NEF.

Depois de quatro anos de trabalho, podemos dizer que o NEF tem trilhado um caminho inovador e, portanto, repleto de desafios. Estamos cientes dos principais pontos em que avançamos: temos, hoje, um tema claro e profundamente relevante de investigação, desenvolvemos uma abordagem específica de pesquisa (focada em problemas concretos e pautada na interdisciplinaridade), encontramos estratégias eficientes para manter um diálogo constante com os principais atores do debate brasileiro sobre tributação e, assim, temos elaborado táticas de intervenção institucional que possuem um forte potencial de impacto.

Neste capítulo buscaremos mostrar a importância da realização de pesquisas empíricas e interdisciplinares de maneira a pensar a tributação

de modo alinhando com perspectivas do "Direito e Desenvolvimento". Para tanto esclareceremos como ideias advindas da economia (principalmente de James Alm e Joseph Stiglitz) e da teoria social (Manuel Castells e John Brathwaite) permitiram ao NEF repensar problemas tributários por meio de um debate sobre novas possibilidades de relacionamento entre Estado e sociedade civil. Procuraremos, assim, justificar a tese central que atualmente defendemos: na sociedade da informação, dar transparência ao processo da concretização da norma tributária é a melhor estratégia para garantir segurança jurídica. Mostraremos, finalmente, a forma pela qual o NEF tem utilizado instrumentos como a nova Lei de Acesso à Informação (LAI) e o Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário (ICAT) para intervir no debate público em defesa da transparência na tributação.

2. TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO: SOBRE A IMPORTÂNCIA DA REALIZAÇÃO DE PESQUISAS EMPÍRICAS RELATIVAS À TRIBUTAÇÃO

Há, decerto, vantagens e desvantagens na estratégia epistemológica utilizada pelo positivismo jurídico de orientação formalista. Os formalistas ganham em precisão, são capazes de analisar com exatidão a relações entre normas jurídicas (validade). Deixam, contudo, de dar atenção suficiente à eficácia social destas normas. Assim, tal como escreve Trubek, esbarram em dificuldades como a ausência de uma visão global sobre problemas tributários, capaz de conectar, por exemplo, a concretização de normas jurídicas e a realização de objetivos gerais estabelecidos para políticas públicas.

O NEF surge justamente com o escopo de realizar pesquisas complementares àquelas realizadas pela dogmática jurídica: o desafio é utilizar a pesquisa empírica para pensar os efeitos sociais das normas tributárias e sua relação com o desenvolvimento do país. Trata-se, especialmente, de olhar para a forma pela qual instituições jurídicas e sociais se relacionam. Estas são, na verdade, ideias que impulsionam as investigações da DireitoGV e de diversos centros de pesquisa no mundo orientados pelo tema "Direito e Desenvolvimento".

É, no tempo atual, claro para a equipe que, para que haja segurança jurídica, não basta conhecermos o que diz a lei abstrata, temos o direito de conhecer ("*Right to Know*" é a expressão utilizada por Joseph Stiglitz) o conteúdo de decisões concretas.

David Trubek, no prefácio ao livro *Reforma tributária viável*: simplificação, transparência e eficiência, escreve:

> Este tipo de pesquisa deve ser interdisciplinar, orientada para a ação e pragmática. Deve ser enraizada num profundo entendimento da realidade brasileira, mas também consciente de processos que ocorrem fora do Brasil; deve ser sincronizada com as necessidades da nação e às políticas para as quais se dirige; deve visualizar reformas, mas fugir de utopias.

Tal como anuncia Trubek, a tarefa que se impõe para o NEF, e para centros de pesquisas interessados em pensar problemas a partir da perspectiva do "Direito e Desenvolvimento", exige um esforço de diálogo interdisciplinar. Empreendimento que, na prática, mostrou-se um grande desafio. É, hoje, no entanto, evidente para o grupo que se trata de um desafio que vale a pena ser enfrentando. Por conta do empenho de realização de um diálogo interdisciplinar, o NEF é, atualmente, o único núcleo de pesquisa em direito tributário do país capaz de olhar para questões referentes à tributação tendo em conta *accountability*, governança, transparência, responsabilidade social e outros temas que estão na pauta do debate sobre regulação na sociedade em rede. Nos itens seguintes buscaremos expor como conseguimos alcançar esta posição.

3. PONTO DE VISTA DA ECONOMIA: JAMES ALM E JOSEPH STIGLITZ

Tendo em conta a relevância do papel dos economistas para a tributação, começamos por uma tentativa de diálogo com esta disciplina. Ainda em 2009, convidamos economistas da Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV / EESP) e nos dedicamos a ler trabalhos recentes dos principais autores da área que cuidam do tema da tributação. Nem sempre, contudo, os economistas que estudávamos levavam o papel do direito e de instituições sociais tão a sério como gostaríamos.

Conseguimos, finalmente, realizar uma aproximação fecunda com a disciplina ao entrarmos em contato com trabalhos de James Alm (Georgia State University). Alm insiste na importância de superar o "paradigma do crime" que, desde a década de 1960, pauta a maioria das pesquisas em economia. Trata-se de ir além da ideia de que o comportamento do indivíduo funda-se em uma escolha racional que visa sempre à maximização da utilidade e de que, por extensão, para aumentar a arrecadação, o fisco deve utilizar quase que exclusivamente mecanismos de detecção e punição

(auditorias e multas). O autor demonstra, por meio de pesquisas empíricas realizadas na América Latina, que, mesmo nos países que possuem baixo índice de cumprimento de obrigações tributárias (*compliance*), a evasão nunca cresce até os níveis previstos por uma análise que tem em conta apenas elementos de ordem financeira. Há, portanto, outros fatores que devem ser considerados se quisermos compreender os motivos pelos quais contribuintes cumprem normas tributárias (também por isso, a associação entre economia com outras disciplinas, como teoria social e ciência política, é fundamental).

Alm, ao lado de Richard Bird (University of Toronto), mostra que as Administrações Fiscais que têm atingido os melhores resultados são aquelas que levam tal diversidade de fatores em conta e aprenderam não só realizar auditorias e aplicar multas de modo eficiente, mas também a utilizar instrumentos capazes de impulsionar a construção de um relacionamento de confiança com contribuintes e, sobretudo, alinhar normas tributárias e normas sociais.

A experiência australiana é um exemplo disso. No início da década de 2000, um grupo de trabalho do fisco australiano elaborou uma pesquisa a qual mostrava que, muito frequentemente, pequenas empresas realizavam transações em "dinheiro vivo" (*cash economy*) para evitar o pagamento de tributos. A pesquisa esclarecia, ainda, que a comunidade estava de acordo com esse tipo de prática, pois os cidadãos sabiam que se estas empresas pagassem todos os tributos estabelecidos por lei não conseguiriam sobreviver (isto é, a norma social dizia ser aceitável, nestas circunstâncias, não pagar tributos). A Administração Fiscal australiana lidou com a questão de modo absolutamente inovador: em vez de impor a todo custo o cumprimento de leis prejudiciais à economia do país, posicionou-se ao lado da comunidade e, junto com ela, elaborou uma proposta de alteração normativa que pretendia diminuir a carga tributária de pequenas empresas. A proposta foi, posteriormente, aprovada pelo Legislativo. Os resultados foram surpreendentes: após a redução da tributação sobre as pequenas empresas, houve um aumento da arrecadação no setor.

Mais recentemente, em 2013, ideias de Joseph Stiglitz (prêmio Nobel em economia) sobre economia da informação nos permitiram elaborar argumentos robustos a favor da transparência no PAF.

Em diversas reuniões com advogados, empresários e servidores fiscais, ouvimos recorrentemente que autos de infração deveriam continuar sigi-

losos, pois a publicidade destes documentos poderia provocar um pânico desnecessário no mercado, já que o cancelamento ou a redução drástica do valor do auto de infração são os resultados mais comuns do PAF.

Stiglitz mostra a importância de compreender que estamos, na verdade, diante de um problema de fluxo de informação – e não de "sensibilidade" de mercado. O esforço da Administração Pública em manter o segredo em grande parte do contencioso administrativo fiscal acaba por gerar, em algumas ocasiões, o vazamento de informações escassas (por isso, valiosas) e, outras vezes, a exposição momentânea de grande quantidade de dados. É este fluxo instável que causa pânico e rupturas drásticas. Procedimentos democráticos geram, em vez disso, um fluxo contínuo de informações (que, por serem públicas, perdem o "valor de troca"), o qual permite a compreensão contextual dos dados por parte dos cidadãos.

Com base nesta tese de Stiglitz, o NEF foi capaz de realizar uma defesa forte da ideia de que se cidadãos tiverem sempre acesso a autos de infração (ou, ao menos, à parte não sigilosa de seu conteúdo) compreenderão, paulatinamente, que o valor do auto frequentemente não corresponde ao montante a ser efetivamente pago e, também, poderão exigir mais zelo em sua elaboração (principalmente, coerência na motivação).

4. PONTO DE VISTA DA TEORIA SOCIAL: MANUEL CASTELLS E JOHN BRAITHWAITE

No final de 2010, após diversos debates sobre as ideias de James Alm acerca da modificação do relacionamento entre fisco e contribuinte e, por extensão, sobre as novas formas de relação entre sociedade civil e Estado, ficou clara a importância de nos aprofundarmos em investigações sobre a teoria social.

Primeiramente, as ideias de John Braithwaite (Australian National University) e, em seguida, de Manuel Castells (University of California) foram de grande relevância para que pudéssemos pensar como táticas de regulação em rede podem ser capazes de fornecer respostas inovadoras a problemas do direito tributário.

Castells explica que redes sociais existem desde os primeiros agrupamentos humanos. Sua formação está ligada ao desenvolvimento orgânico da ação social; são, por isso, flexíveis e adaptáveis. No entanto, com o processo de modernização, as redes foram se tornando incapazes de administrar problemas cada vez mais complexos. Grande parte delas foi, então, formalizada; transformaram-se em organizações de estrutura centralizada, hierarquia

vertical e enrijecida, como Estados, exércitos e Igrejas. As transformações sociais recentes conformaram, no entanto, um novo cenário. A tecnologia da informação e a internet possibilitaram a ampliação da capacidade das redes em organizar a ação social, a ação comunitária e também a ação que leva a uma mudança de percepção e valores sobre o poder. Interessa-nos especialmente atentar para o fato de que Castells insiste que, por meio de novos sistemas de mobilização, ligas da sociedade civil, que são mais orgânicas e flexíveis, podem se infiltrar e modificar a rigidez da organização do Estado.

John Braithwaite tem se tornado um autor de importância cada vez maior para o grupo. Em primeiro lugar, por trazer teses de Castells para o campo do direito tributário e, também, pelo inequívoco potencial de sua teoria lidar com problemas concretos: teses de Braithwaite orientaram as reformas realizadas na Administração Fiscal australiana na década de 2000, as quais se tornaram referência mundial, seguidas por Reino Unido, Nova Zelândia, Pennsylvania (EUA) e Indonésia.

Braithwaite pretende construir uma teoria da democracia conectada às noções de "governança em rede" e "regulação responsiva" (*responsive regulation*) de modo a fornecer uma resposta republicana a dilemas do tempo presente.

Em oposição a concepções de democracia em que os vigilantes dos vigilantes, em última análise, são sempre parte do Estado, as ideias de Braithwaite sobre governança em rede abrem a possibilidade de discutir formas de responsabilização deliberativa e circular em que atuam atores estatais e não estatais. A ideia é permitir que todos sejam capazes de responsabilizar a todos e cada organização possa ser responsabilizada por indivíduos que dela participam.

Responsividade (*responsiveness*) significa sensibilidade à integridade de práticas e autonomia de grupos. Trata-se de pensar como o direito pode responder (responder não significa submeter-se) a modos de regulação os quais emergem nas relações sociais (por exemplo, no mercado de capitais, a autorregulação tem ganhado, atualmente, cada vez mais importância). Importa lembrar o trilema regulatório de Teubner: normas jurídicas que ofendem uma cultura de negócios correm o risco de se tornarem irrelevantes; normas jurídicas que destroem regras que emergem naturalmente no mundo dos negócios podem suprimir as virtudes destas regras; normas

jurídicas que deixam as regras dos negócios tomarem conta de seu espaço podem destruir suas próprias virtudes.

Assim, o NEF tem se empenhado em mostrar a viabilidade de políticas tributárias que, em vez de pôr acento em punições impostas pelo Estado (é preciso deixar claro que a proposta não é extinguir punições, mas sim situá-las como um último recurso a ser utilizado), estão focadas na transparência e na responsabilização ininterrupta diante de diversos atores sociais: é mais barato e mais eficiente garantir que uma empresa (pública ou privada) siga regras de transparência e de responsabilização perante os sócios — que incluem a realização constante de auditorias e a existência de mecanismos internos de incentivo a denúncias — do que regulá-la apenas por meio de altíssimas multas e longos e dispendiosos processos administrativos e judiciais. Observe-se: no primeiro caso, a empresa é regulada, a todo tempo, por diversos atores estatais e não estatais (Ministério Público, sócios, funcionários, empresas concorrentes, ONGs, universidades etc.) e, no segundo caso, quase que exclusivamente pelo Estado. Parece-nos que este é o caminho mais eficiente para prevenir o excesso de contencioso fiscal.

5. A TRANSPARÊNCIA NO PROCESSO DA CONCRETIZAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA É A MELHOR ESTRATÉGIA PARA GERAR SEGURANÇA JURÍDICA NA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO: COMO RESPONDER, NO TEMPO ATUAL, AO DILEMA DEIXADO POR KELSEN?

Expostas as principais ideias advindas da economia e da teoria social que foram apropriadas pelo NEF, é preciso ainda explicar com mais detalhes como a abordagem de pesquisa proposta pelo grupo pode fornecer respostas interessantes para problemas atuais da tributação.

O direcionamento atual das pesquisas do NEF pode ser compreendido como uma possível resposta – que pretende ser adequada ao tempo presente – ao desafio provocado pelo último capítulo da *Teoria pura do direito* de Hans Kelsen. O pensador austríaco, na década de 1930, escreveu que, em razão da vagueza e ambiguidade da linguagem, existem múltiplas possibilidades de interpretação de normas jurídicas e, por isso, o direito a aplicar aparece para o órgão decisório (administrador público ou juiz, por exemplo) como uma moldura dentro da qual existem várias alternativas de interpretação. Quaisquer possibilidades situadas no interior da moldura são, de acordo com Kelsen, coerentes com a norma superior.

Kelsen deixa claro, assim, que há uma diferença (ou um "*gap*") entre o sentido da norma abstrata e da norma concreta e que esta diferença não pode ser superada por meio do uso de instrumentos da lógica: a simples análise de normas abstratas (como uma lei ordinária) não garante que, por meio de um processo dedutivo, possamos afirmar, com precisão semântica, o sentido da norma concreta (como um ato administrativo ou uma sentença judicial).

Alguns juristas creem ser possível superar a diferença (*gap*) entre a norma abstrata e a norma concreta – e, dessa maneira, controlar a discricionariedade das decisões – por meio da elaboração de regras com textos extremamente precisos. José Rodrigo Rodriguez afirma que estes juristas operam a partir de um pressuposto "textualista".

No entanto, tomando como exemplo casos de planejamento tributário, John Braithwaite mostra que, principalmente em casos complexos e que envolvem alto valor financeiro, o esforço do Estado em elaborar regras precisas acaba por gerar ainda mais insegurança: o excesso de regras aumenta a complexidade do sistema tributário e a contingência das decisões do fisco. Braithwaite fala em *rule seeking* (a expressão utilizada por Rodriguez é "gincana de regras"); isto é, o Estado cria mais regras com a intenção de diminuir a contingência das decisões, contudo, paradoxalmente, acaba por produzir uma situação em que a contingência é ainda maior: diante de inúmeras regras detalhadas, muitas vezes contraditórias, administradores públicos (como agentes fiscais) e juízes podem simplesmente escolher qualquer uma delas para justificar uma decisão previamente tomada (nos casos de planejamento tributário, no Brasil, as pesquisas do NEF explicitam que há pressão para que agentes fiscais escolham regras que lhes permitam decidir em favor do fisco).

Kelsen escreveu sua teoria do direito, centrada na ideia de sanção imposta pelo Estado, e desenvolveu suas teses sobre a multiplicidade de alternativas para a determinação do sentido da norma na década de 1930, em um contexto em que o grau de complexidade social não era tão alto e antes que pudéssemos imaginar a revolução tecnológica que vivenciamos atualmente. Aprendemos com Castells e Braithwaite que, nos dias de hoje, não é razoável crer que o controle do processo de concretização da norma, que acontece de modo cada vez mais célere e difuso, seja capaz de ser eficientemente realizado por apenas um centro de poder (perceba-se: ao negligenciar a importância de conhecermos a norma concreta, abordagens

formalistas do direito tributário brasileiro acabam por privilegiar a atuação do Legislativo, este seria o centro principal do qual o direito emana).

O desafio atual é, portanto, tendo em conta os limites da lógica jurídica (já expostos por Kelsen) e para além do paradigma textualista, pensar como é possível chegar a padrões interpretativos da norma tributária razoavelmente estáveis. Para tanto é preciso levar a sério a dimensão pragmática do discurso jurídico (insuficientemente explorada por perspectivas formalistas); isto é, o papel dos diversos atores sociais e da argumentação.

6. A IMPORTÂNCIA DA TRANSPARÊNCIA PARA A CONFORMAÇÃO DE PADRÕES INTERPRETATIVOS ESTÁVEIS SOBRE A INTERPRETAÇÃO DE REGRAS

Braithwaite explica que pensar a ligação entre Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário com outros atores sociais significa compreender que regras emergem de círculos de deliberação e – ainda mais importante – que a interpretação das regras também surge destes círculos. O ponto de vista de juízes e administradores públicos é especialmente relevante para a interpretação das normas; contudo – Braithwaite insiste –, estes não são os únicos atores que importam.

A estabilidade do sentido das regras não depende exclusivamente de sua precisão semântica (como querem os "textualistas"); mas, principalmente, de um debate público (isto é, de questões referentes a uma pragmática do discurso). Tornar transparentes as múltiplas alternativas para a interpretação de normas tributárias, principalmente, a maneira pela qual atores estatais as compreendem (o diagnóstico elaborado pelo NEF mostra que nem sempre o fisco deixa claro quais os critérios de interpretação que utiliza), é, portanto, a melhor estratégia para chegar a acordos razoavelmente uniformes sobre o sentido das normas tributárias.

Braithwaite, a partir da investigação de soluções encontradas em diversos países para lidar com planejamento tributário, afirma que, nestes casos – em vez de buscar incessantemente elaborar regras cada vez mais detalhadas –, é mais eficiente combinar princípios gerais, regras específicas e procedimentos dialógicos. A aposta é na transparência e na construção de caminhos institucionais aptos a gerar uma troca eficiente de informações entre atores estatais e não estatais.

O caso holandês ilustra esta ideia. Desde o início da década de 2000, a Administração Fiscal holandesa utiliza mecanismos de vigilância horizontal (em que os atores atuam lado a lado) como complemento a formas tradicionais de vigilância vertical (em que o fisco impõe, de cima para baixo, aos contribuintes o cumprimento de regras). Trata-se de uma abordagem baseada na transparência e na confiança, mas que não exclui o enfoque

repressivo nos casos em que a confiança é infundada. O objetivo da colaboração é estimular a ação preventiva, capaz de solucionar problemas por meio de um diálogo informado e evitar o excesso de contencioso.

Um dos instrumentos de vigilância horizontal utilizado pelo fisco holandês para lidar com a tributação de grandes empresas são "acordos sobre cumprimento" de normas tributárias (*compliance agreements*). A partir de uma análise do perfil e grau de risco dos contribuintes (que busca ser, o mais possível, objetiva), o fisco identifica empresas confiáveis e, com base em discussões com especialistas e dirigentes da empresa (as quais permitem que as decisões sejam "responsivas", isto é, tenham em conta as peculiaridades da situação do contribuinte), firma convênios sobre o cumprimento de normas: de um lado, a empresa informa as operações a serem realizadas que envolvem riscos fiscais e fornece sua opinião sobre as consequências jurídicas do negócio e, do outro, o fisco esclarece sua interpretação sobre as repercussões tributárias dos fatos apresentados.

Os atores envolvidos consideram que a iniciativa teve ótimos resultados e que vem sendo capaz de reduzir custos tanto para o fisco como para contribuintes. Ainda, as avaliações realizadas deixam claro que os bons resultados somente foram alcançados porque o fisco manteve uma postura consistente — mostrou-se merecedor de confiança — e criou instrumentos aptos a assegurar que a transparência e o engajamento no diálogo gerassem vantagens também para os contribuintes: na Holanda, contribuintes confiáveis são recompensados com menos burocracia (menos obrigações acessórias) e certeza sobre a interpretação do fisco.

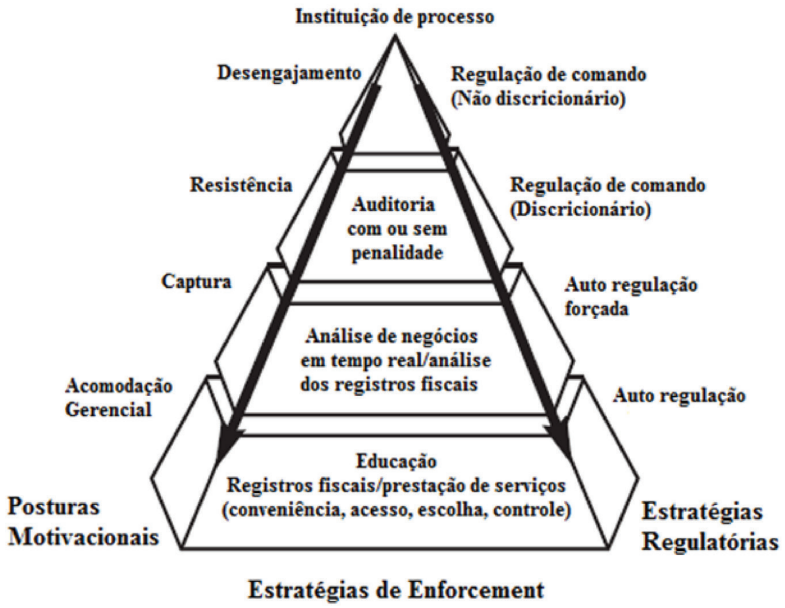
7. REGULAÇÃO RESPONSIVA NO CASO AUSTRALIANO

Braithwaite escreve sobre formas responsivas de regulação. Responsividade (*responsiveness*) significa respeito pela integridade de práticas e autonomia de grupos; isto é, sensibilidade para a textura complexa da vida social. O desafio é encontrar respostas regulatórias capazes de fortalecer instituições e, ao mesmo tempo, levar a sério novos atores, novas demandas e expectativas. De acordo com Braithwaite, entes estatais deveriam ser mais sensíveis (ou "responsivos") à forma que cidadãos e organizações se autorregulam antes de intervir de modo mais severo.

O potencial transformador da educação fiscal e a sua conexão com a política reside no empoderamento (*empowerment*) de diferentes atores que historicamente foram enfraquecidos (tanto por um estatismo como por um privatismo exagerado) e que devem ter direito de conhecer e discutir as normas, tais como são concretizadas pela Administração Fiscal. Transparência na aplicação das leis e clareza acerca do posicionamento de

instituições (como a Receita Federal do Brasil, Secretarias da Fazenda e Receitas Estaduais) é a chave para uma participação efetiva da sociedade civil em questões referentes à tributação.

Como dito, não estamos diante de uma ideia de diálogo que jamais se realizará na prática. Os australianos mostram que a proposta de Braithwaite pode sim ser concretizada. Nesse sentido, o fisco australiano utiliza a figura da pirâmide regulatória de modo a estabelecer uma nova forma de se relacionar com contribuintes.



Estratégias de Enforcement

A pirâmide mostra que o diálogo e a persuasão devem ser tentados inicialmente. Em seguida, e somente se o diálogo falhar, deve-se escalar para abordagens de certa forma punitivas e apenas no topo da pirâmide utilizam-se estratégias estritamente punitivas. Trata-se de estimular a atuação voluntária do agente regulado, sobretudo, incentivando a formação de canais para que atores possam solucionar problemas pelo diálogo, sem que necessitem procurar o caminho do contencioso. Os australianos insistem, assim, na importância de abordagens que auxiliam a aprendizagem e a inovação institucional, sobretudo, pela via da autorregulação.

Escreve Braithwaite:

> A regulação responsiva tem sido uma ideia de política influente porque formulou uma maneira de reconciliar a clara evidência empírica de que algumas vezes a punição funciona e às vezes sai pela culatra – e é da mesma maneira com a persuasão. A presunção piramidal da persuasão dá à opção mais barata e mais respeitosa uma chance de funcionar antes. Tentativas punitivas mais custosas de controle são então reservadas para a minoria dos casos quando a persuasão falha.[1]

Na Austrália a atuação do *Board of Taxation* mostra como novas ferramentas da sociedade da informação podem ser estratégicas para efetivação deste novo paradigma. O órgão foi criado de pelo Governo Australiano na década de 2000 para auxiliar o *Austalian Austalian Taxation Office* (ATO) – órgão análogo à Receita Federal no Brasil – e o Tesouro a pôr em prática o modelo dialógico formulado por Braithwaite.

O Board of Taxation é composto de pessoas que atuam em setores governamentais e não governamentais e tem a função de garantir que os processos de tomada de decisão e de implementação de políticas tributárias sejam mais participativos e sensíveis às peculiaridades dos contribuintes afetados.

O Tesouro e/ou Ministério solicita que o *Board of Taxation* elabore diagnósticos, sugestões para alteração de regras, avaliação da efetividade de normas ou de acordos internacionais. Este trabalho deve ser feito de modo participativo, por isso, grande parte das tarefas do órgão consiste em assegurar que representantes da sociedade, sobretudo dos setores sociais mais afetados pelas normas tributárias avaliadas, participem ativamente do processo.

Para compreender o funcionamento do *Board of Taxation* é útil examinar sua atuação em um caso específico. Em junho de 2009, o Tesouro Australiano solicitou que o *Board of Taxation* verificasse a efetividade de novas normas que estabeleciam que empresas que participavam de um único grupo econômico deveriam ser tratadas como uma única entidade para efeitos de tributação (*Single Entity Rule*).

> O objetivo da revisão era responder às seguintes perguntas:
>
> (i.) A legislação realizou o que se pretendia em termos de política governamental, tendo em conta a administração de custos mensuráveis?
>
> (ii.) A legislação está expressa de modo claro, simples e compreensível?

1. BRAITHWAITE, John. The essence of responsive regulation. Fasken Lecture. *UBC Law Review*, 44(3), 2011, p. 484.

(iii.) O texto da lei exclui consequências não intencionais de natureza substantiva?

(iv.) A legislação leva em conta as circunstâncias reais dos contribuintes e práticas comerciais?

(v.) A legislação é consistente com outras normas tributárias?

(vi.) A legislação fornece certeza às relações?

Com este escopo, o *Board of Taxation*, inicialmente, anunciou em seu site a tarefa a ser realizada e solicitou a participação de todos os s*takholders*. Foi aberto um canal de comunicação via internet (sugestões e críticas poderiam ser a todo tempo enviadas) e, em seguida, foram realizadas reuniões de consulta com representante de setores da sociedade mais afetados (setores-alvo) que auxiliaram na elaboração de *Discussion Paper*[2] sobre o tema. O *Discussion Paper* mostra os resultados da avaliação realizada. Em cada item, expõe conclusões a respeito de pontos determinados, em seguida, perguntas bastante específicas (que mantêm a discussão focada em temas determinados e evitam que o debate ganhe contornos excessivamente genéricos) que o *Board of Taxation* solicita que os s*takeholders* comentem.[3] Em

2. Australian Government –Board of Taxation. *Post-implementation review into certain aspects of the consolidation regime* – Discussion Paper. Disponível em: <www.taxboard.gov.au/content/reviews_and_consultations/aspects_of_*te*_consolidation_regime/discussion_paper/consolidation_regime_discussion_paper.pdf

3. São exemplos de perguntas feitas aos *stakeholders*:

The Board seeks stakeholder comment on:

(a) In light of the policy drivers behind the introduction of the consolidation regime, do the single entity rule and the inherited history rules serve to increase business efficiency and integrity of the Australian tax system?

(b) For those corporate groups that have elected into the consolidation regime, has the introduction of the consolidation regime reduced the ongoing tax compliance costs associated with carrying on the group's business? If not, what are seen as the key impediments to achieving reduced compliance costs?

(c) For those corporate groups that have not yet elected to consolidate, what are the key concerns that are keeping corporate groups out of the consolidation regime?

The Board seeks stakeholder comment on:

(a) Is the operation of the single entity rule effectively meeting its stated policy intent of simplifying the tax system, reducing taxpayer compliance costs, and increasing the economic efficiency and integrity of the tax system?

(b) If not, in what circumstances is the single entity rule failing to meet its intended policy objectives, and what is the practical impact of this failure on consolidated groups?

tempo simultâneo ao da publicação do *paper*, o *Board of Taxation* solicitou avaliações públicas para a revisão e reuniões de consultas públicas.

Ressalte-se: a postura do *Board of Taxation* é ativa e prospectiva: solicita que contribuintes (nomeadamente aqueles que são diretamente afetados pelas normas discutidas em projetos específicos) participem da elaboração de avaliações e compareçam a reuniões para discussão sobre os rumos de políticas fiscais.

Finalmente, Braithwaite está ciente dos muitos obstáculos práticos para a realização do ideal regulatório centrado no diálogo e na ação em rede. É certo que redes, em países periféricos, estão mais orientadas em manter o poder de grandes corporações ou de oligarquias locais do que em realizar avanços democráticos.

Pergunta-se, então: "como atores estatais ou organizações sociais que atuam em defesa de direitos humanos ou da institucionalização de processos democráticos podem agir em circunstâncias em que redes favorecem a manutenção de desigualdades econômicas e políticas?". Braithwaite responde: agindo em rede. Atores fracos podem se fortalecer ao se conectarem com outros atores fracos. Ainda, os interesses dos mais fortes não são monolíticos. Os mais fracos podem utilizar o poder de um ator forte contra outro ator forte: por exemplo, organizações sociais voltadas à proteção do meio ambiente e dos direitos humanos podem atuar junto com a União Europeia contra os Estados Unidos ou contra grandes corporações; ou, em um caso diferente, interesses norte-americanos podem ser mobilizados, por meio da influência daquelas organizações sociais, contra a União Europeia.[4]

8. PESQUISA E AÇÃO: LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO (LAI) E ESTRATÉGIAS PARA INTERVENÇÃO NO DEBATE PÚBLICO

A Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2013), que entrou em vigor em maio de 2012, foi um marco para o debate sobre transparência na tributação. Tornou-se estratégico para NEF mostrar distorções na aplicação da LAI pela Administração Fiscal brasileira.

De acordo com o Global RTI Rating, em uma comparação internacional das leis de acesso à informação e avaliação, o sistema brasileiro de

(c) How can the operation of the single entity rule be improved to ensure it achieves its intended outcomes?

4. BRAITHWAITE, John; AYRES, Ian. "Tripartism: Regulatory Capture and Empowerment". *Law & Social Inquiry,* vol. 16, n. 3. (Summer, 1991), p. 435-496 e BRAITHWAITE, John. "Responsive Regulation and Developing Economies". *World Development* vol. 34, n. 5. Elsevier, 2006. p. 884-898.

acesso à informação posiciona-se relativamente bem: o Brasil está entre os trinta países mais transparentes do mundo. Mas há muito, ainda, a avançar principalmente no campo da tributação.

Analisando os dados da avaliação realizada, encontramos as razões para a nota obtida pelo Brasil. É que a lei brasileira, enquanto assegura excelente direito de acesso e grande cobertura (todo o setor público federal, estadual e municipal), deixa a desejar no que diz respeito aos procedimentos de solicitação de informações, na pouco clara delimitação das exceções, nas sanções pelo descumprimento. Ainda, quase inexiste no Brasil um sistema de recursos contra denegações injustificáveis das autoridades. Contudo, em pouco tempo, o Brasil já logrou avanços consideráveis na prestação de informações à cidadania sobre as informações de que dispõe a Administração Pública e suas entidades nos três níveis de governo. Mas, muito resta por fazer para nos colocarmos no primeiro pelotão de países com cultura de transparência, respeito ao cidadão e governo participativo.

Tendo estas ideias em conta, o NEF passou a empenhar-se em aferir como estas questões, identificadas de modo genérico pela Global RTI Rating, ganham um modo de configuração específico em práticas da Administração Fiscal.

9. AFERIÇÃO DA TRANSPARÊNCIA (ATIVA E PASSIVA) E CRÍTICA A INVERSÕES DO SENTIDO DA LAI REALIZADAS PELO FISCO BRASILEIRO

A LAI requer transparência ativa — publicação de informações de interesse de todos, principalmente em sites dos órgãos públicos — e transparência passiva — respostas às solicitações de informações feitas por cidadãos.

Utilizamos o "Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário" (ICAT) para impulsionar a transparência ativa: o ICAT avalia a disponibilização, nos sites dos fiscos estaduais, de documentos — como autos de infração e decisões de 1.ª e 2.ª instância —, informações sobre tempo do contencioso, estoque e andamento processual, legislação, entre outros itens (adiante explicaremos de modo mais detalhado o projeto ICAT).

Do lado da transparência passiva, realizamos solicitações constantes de informações à RFB, ao CARF e à PGFN. O fato de que, dos 47 pedidos, menos de 10 resultaram na disponibilização das informações solicitadas, anuncia as diversas dificuldades neste ponto específico.

Ainda, uma constatação importantíssima para o grupo ocorreu após diversas reuniões com auditores fiscais da RFB. Após os encontros, percebemos com clareza que as decisões cotidianas de auditores e analistas fiscais não são tomadas com base na LAI ou na Constituição Federal (CF).

Estes servidores públicos tomam decisões, diariamente, sobre a publicização ou não de documentos a partir do que dizem as Portarias 2.344/2011 e 3.541/2011 (Manual do Sigilo Fiscal) da RFB. Na prática, portanto, tais dispositivos são os grandes obstáculos à transparência.

A primeira Portaria mencionada dispõe, em seu art. 2.º, que são protegidas por sigilo fiscal as informações sobre "rendas, rendimentos, patrimônio, débitos, créditos, dívidas e movimentação financeira ou patrimonial do contribuinte" e, ainda, aquelas "que revelem negócios, contratos, relacionamentos comerciais, fornecedores, clientes e volumes ou valores de compra e venda". Isto é, a grande maioria das informações que circulam nos fiscos é, segundo a referida Portaria, sigilosa. O sentido da LAI — a qual afirma que a transparência é a regra e o sigilo é a exceção — é, portanto, invertido pela Administração Fiscal: a transparência torna-se, neste âmbito, exceção.

A maior parte dos servidores públicos que participaram de encontros com pesquisadores do NEF afirmou que consideram que mais informações deveriam ser disponibilizadas pelos fiscos. Contudo — dizem eles — na prática, sentem que pouco podem fazer, pois se fornecerem acesso a dados que podem vir a ser considerados sigilosos correm o risco de demissão. E, de fato, isto é o que prescreve o art. 6.º da Portaria 2.344. Compreendem-se, portanto, as razões pelas quais servidores, sob a ameaça de demissão, temem responder às solicitações de informações feitas pelos cidadãos.

O sigilo fiscal fundamenta-se no art. 198 do CTN — o qual, não esqueçamos, utiliza expressões vagas como "situação econômica ou financeira do sujeito passivo" — que deve ser interpretado à luz de princípios da CF e da LAI que, de outra parte, determinam que transparência seja regra e o sigilo seja a exceção para toda a Administração Pública.

Definir sigilo fiscal de modo suficientemente restrito é, portanto, uma tarefa difícil. Aprendemos com Braithwaite que não faz sentido esperar que este dilema seja resolvido apenas pelo esforço interpretativo de atores estatais: o NEF tem, portanto, esforçado-se para impulsionar um debate público informado, de modo a buscar delimitar de modo racional e participativo os limites do sigilo fiscal.

Ocorre que a RFB dificulta a realização de tal discussão ao assim prescrever no art. 2.º da Portaria 3.541 (Manual do Sigilo Fiscal): "*O Manual (do Sigilo Fiscal) estará disponível na intranet da RFB*". Isto é, está disponível apenas para servidores da RFB e não para o público. Ora, se não sabemos nem mesmo quais são as regras que estabelecem o sigilo, como poderemos debatê-las? Não há quaisquer razões jurídicas que possam vir a justificar "o sigilo sobre sigilo". Muito pelo contrário, LAI exige transparência ativa: demanda que a RFB disponibilize em seu site as Portarias 2.344 e 3.541,

assim como quaisquer outros dispositivos que estabeleçam critérios para a definição de casos de exceção à regra da transparência.

Isto posto, o NEF tem, atualmente, dialogado com diversos atores de modo a pensar novas possibilidades de intervenção institucional. São nossos principais interlocutores: professores e pesquisadores (principalmente das escolas de direito e administração da FGV, faculdades de direito da USP e da PUC e IPEA), RFB, fiscos estaduais, CARF, PGFN, Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), escritórios de advocacia, sindicatos, ONGs, empresas, Confederações e Federações de empresários entre outros.

10. PROBLEMAS E LIMITES DO SISTEMA DE CIVIL LAW E HERANÇAS DO CAPITALISMO PATRIMONIALISTA DE ESTADO

Verifica-se, pois, que fisco-instituição, contribuinte e sociedade permanecem aprisionados numa arquitetura de poder, conjuntamente alienados, vítimas de uma estrutura administrativa, fomentada pela lógica do "Capitalismo Patrimonialista de Estado" e potencializada pela inerente flexibilidade do sistema de "Civil Law" que enseja a criatividade interpretativa e legitima a desconsideração da aplicação histórico-prática da jurisprudência administrativa e judicial. Explicita bem essa noção, André Lara Resende:

A herança patrimonialista, misturada aos desafios de um país grande e desigual, a meio caminho para o mundo desenvolvido, criou um Estado caro, ineficiente e, sobretudo, disfuncional. Um Estado cujo único objetivo é viabilizar a expansão de seu poder e de suas áreas de influência. Um Estado que cria uma regulamentação kafkiana, com exigências burocráticas cartoriais absurdas, cujo resultado é aumentar custos, reduzir a produtividade e complicar todas as esferas da vida. O patrimonialismo do Estado brasileiro, sua incapacidade de respeitar os limites e os deveres em relação à sociedade, tem longa tradição, mas toma novos contornos com a sofisticação da economia, com a chegada do País à sociedade do espetáculo e à democracia de massas. O uso e o abuso das técnicas publicitárias, a criação de dificuldades de toda ordem para a venda de facilidades, a simbiose com cultura dos direitos especiais adquiridos e a aliança com grupos econômicos selecionados são a nova face do velho patrimonialismo. (...) No Brasil de hoje, o velho patrimonialismo do Estado se esconde por trás do assistencialismo. O patrimonialismo indefensável reveste-se de assistencialismo inatacável. Desde que sob o guarda-chuva de gasto social, toda sorte de abuso patrimonialista não admite questionamento.[5]

5. Disponível em: http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,capitalismo-de-estado-patrimonialista,1111446,0.htm. Acesso em 31.03.2014.

No mesmo sentido, Raymundo Faoro,[6] Sérgio Buarque de Holanda[7] e Celso Furtado[8] identificaram tais deformidades na formação histórica do estado de direito no Brasil. Pesquisas empíricas recentes de Daron Acemoglu e James Robinson[9] sugerem que o principal desafio do Brasil (e de outros países da América Latina) é o combate a essa estrutura administrativa de estado que se submete a interesses transitórios de governo que tratam o Estado como se fosse propriedade daqueles que o utilizam para servir à sustentação e manutenção de seus interesses privados, agravando a concentração de rendas.[10]

Krugman e Piketty[11] diante desses dados sobre a retomada da concentração de renda no século XXI sugerem o aumento da tributação sobre heranças e a criação de impostos sobre grandes riquezas em escala mundial. É consistente a percepção mundial desse mesmo fenômeno através do avanço da ideia de um "capitalismo patrimonial" em que a elite dirigente da economia é ocupada não por indivíduos talentosos mas por dinastias familiares e normas sociais que perpetuam essa desigualdade histórica.

Contudo, conforme adverte Vito Tanzi, é muito difícil conter os processos democráticos que formalizam a desigualdade pela deformação da legalidade tributária mediante o legítimo exercício democrático do *lobbying* que retroalimenta a complexidade tributária pela ação do que denomina abelhas (*honey bees*) e cupins tributários (*fiscal termites*).[12]

---

6. FAORO, Raymundo. *Os donos do Poder*. 3. ed. São Paulo: Globo, 2001. p. 819.

7. HOLANDA, Sérgio Buarque de. Raízes do Brasil. São Paulo: Companhia das Letras, Ed. Comemorativa 70 anos, 2006. p. 159.

8. FURTADO, Celso. *Introdução ao desenvolvimento*: enfoque histórico-estrutural. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000. p. 31.

9. ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James. Why Nations Fail: The Origins of of Power, Prosperity, and Poverty. Nova Iorque: Crown Business, 2012.

10. Segundo estudo recente Thomas Piketty: "A proporção da renda mundial reservada ao 1% mais rico seguiu uma linha em "U" nos últimos 100 anos. Em 1910, o 1% mais rico da população controlava 70%, no pós-guerra 50%, e atualmente em 2010 retomou os 70% e a concentração de renda continua a crescer". Artigo de Paul Krugman ("´O Capital...´ revoluciona ideias sobre desigualdade") publicado no jornal *Folha de S. Paulo* sobre o livro *Capital in the twenty-first century,* em 26.04.2014, Caderno Mercado, p. 2-5.

11. Idem. *Folha de S. Paulo* sobre o livro *Capital in the twenty-first century*, em 26.04.2014, Caderno Mercado. p. 2-5.

12. TANZI, Vito. *Complexidade na Tributação*: *origem e consequências*, p. 199-232.

Nesse cenário, a tentação de utilizar a tributação progressiva e a criação de tributos sobre a herança e a riqueza encontra os limites da democracia que encorajam *lobbies*, os limites da concretização do direito na distinção do lícito/ilícito e as dificuldades na realização das provas no abstrato processo de ação e criação de pessoas jurídicas mediante exercício do planejamento tributário.

O direito não pode tudo: há clara limitação da possibilidade de o jurídico processar gêneros próximos e diferenças específicas. Falham as regras e os princípios de direito. Tal situação inviabiliza a existência prática da realização de sistemas tributários no estilo Robin Hood que buscam corrigir as falhas do capitalismo e problemas da nossa formação institucional.

Apostamos, pois, na solução da transparência e simplicidade que propicie o aumento da base tributária para que a "justiça" se faça pela melhor distribuição de oportunidades mediante alocação eficiente de recursos públicos na educação, saúde e informação do cidadão-contribuinte. Temos que reconhecer os limites para a utilização do direito e do sistema tributário para melhorar as condições de igualdade e distribuição de renda. Mas podemos trabalhar para um sistema que ao menos não piore tal situação criando mais injustiça: a igualdade prática exige, também, legalidade prática.

11. CONCLUSÕES

C1. O surgimento do NEF em 2009 veio acompanhado do desafio de investigar a relação entre tributação e desenvolvimento, com um enfoque que privilegia a pesquisa empírica em direito, de forma a realizar um trabalho complementar à tradicional perspectiva formalista que pautou, por tanto tempo, as pesquisas de direito no Brasil. No desenvolvimento de seu estudos, o NEF deparou com um grande obstáculo à sua tarefa de investigação empírica: a falta de informações sobre os atos de aplicação da Administração Tributária.

C2. Diante da constatação desse limite para o desenvolvimento de pesquisas empíricas, a estratégia do NEF foi justamente transformar o obstáculo em objeto de investigação: a transparência do processo de concretização normativa, especialmente na esfera administrativa, tornou-se o principal tema das pesquisas do NEF. A luta por transparência carrega o potencial de abrir caminhos para superar problemas práticos do direito tributário brasileiro, como a redução da alta contingência dos critérios interpretativos das normas e o excesso de contencioso.

C3. Apesar das vantagens da estratégia epistemológica utilizada pelo positivismo jurídico de orientação formalista, que ganha em precisão e é

capaz de analisar com exatidão as relações entre normas jurídicas, essa forma de pensar o direito não dispensa a atenção necessária à compreensão da eficácia social das normas. Assim, tal como escreve Trubek, esbarra em dificuldades como a ausência de uma visão global sobre problemas tributários, capaz de conectar, por exemplo, a concretização de normas jurídicas e a realização de objetivos gerais estabelecidos para políticas públicas.

C4. O NEF surge justamente com o escopo de utilizar a pesquisa empírica para pensar os efeitos sociais das normas tributárias e sua relação com o desenvolvimento do país. Trata-se de um esforço de olhar para a forma pela qual instituições jurídicas e sociais se relacionam, em sintonia com as ideias que impulsionam as investigações da DireitoGV e de diversos centros de pesquisa e *Think Tanks* no mundo orientados pelo tema "Direito e Desenvolvimento".

C5. Essa nova perspectiva no sentido de estudar de maneira interdisciplinar a questão tributária, tendo em conta *accountability*, governança, transparência, responsabilidade social e outros temas que estão na pauta do debate sobre regulação na sociedade em rede, também conforma a resposta que encontramos para o desafio deixado por Hans Kelsen. No último capítulo da *Teoria pura do direito*, o pensador austríaco escreveu que, em razão da vagueza e ambiguidade da linguagem, existem múltiplas possibilidades de interpretação de normas jurídicas e, por isso, o direito a aplicar aparece para o órgão decisório como moldura dentro da qual existem várias alternativas de interpretação. Justamente em razão disso é que chegamos à conclusão de que o caminho estratégico para se construir segurança jurídica é o aumento do fluxo de informação, mediante o acesso e sistematização do conteúdo das decisões concretas.

C6. Do ponto de vista da Ciência Econômica, James Alm e Joseph Stiglitz chamam atenção para a relevância da necessidade do estudo interdisciplinar para se compreender as questões tributárias. O primeiro insiste na importância de superar o "paradigma do crime". Trata-se de ir além da ideia de que o comportamento do indivíduo funda-se em escolha racional que deve ser reprimida exclusivamente por mecanismos de detecção e punição (auditorias e multas). Stiglitz, por sua vez, mostra a importância de se compreender que estamos, na verdade, diante de problema de fluxo de informação – e não de "sensibilidade" de mercado. O fluxo contínuo de informações públicas permite incrementar mais democracia mediante a ampliação da esfera de deliberação consciente do cidadão-contribuinte.

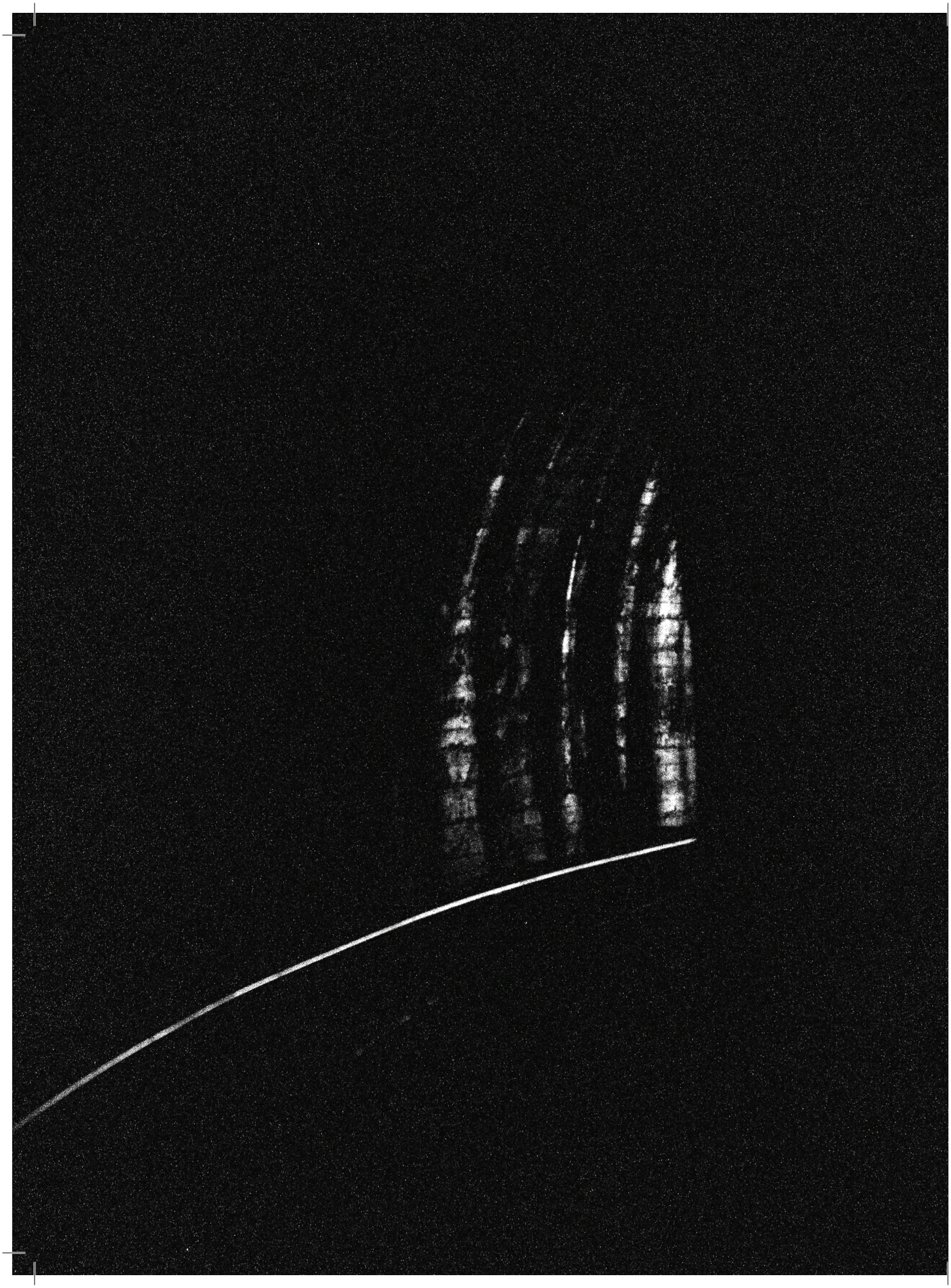
C7. Do ponto de vista da Teoria Social, as ideias de John Braithwaite e de Manuel Castells foram de grande relevância para que pudéssemos pensar como táticas de regulação em rede podem ser capazes de fornecer respostas inovadoras a problemas do direito tributário. Braithwaite constrói uma teoria da democracia conectada às noções de (i) "governança em rede", que abre a possibilidade de discutir formas de responsabilização deliberativa e circular em que atuam atores estatais e não estatais e; (ii) "regulação responsiva" (*responsive regulation*), que significa sensibilidade à integridade de práticas e autonomia de grupos, estruturando o direito e a regulação a partir das relações sociais. Castells, por sua vez, explica que a tecnologia da informação e a internet possibilitaram a ampliação da capacidade das redes em organizar a ação social, a ação comunitária e também a ação que leva a uma mudança de percepção e valores sobre o poder. Daí nossa opção, na sociedade da informação, em utilizar a transparência do processo de concretização da norma tributária como estratégia para garantir segurança jurídica.

C8. O potencial transformador da educação fiscal e a sua conexão com a política reside no empoderamento (*empowerment)* de diferentes atores que historicamente foram enfraquecidos e que devem ter direito de conhecer e discutir as normas, tais como são concretizadas pela Administração Fiscal. Transparência na aplicação das leis e clareza acerca do posicionamento das instituições é a chave para uma participação efetiva da sociedade civil em questões referentes à tributação, bem como o caminho a ser percorrido para a construção de segurança jurídica por meio da previsibilidade e estabilidade das interpretações atribuídas às normas abstratas.

C9. Acreditamos que fisco-instituição, contribuinte e sociedade encontram-se aprisionados numa arquitetura de poder, conjuntamente alienados, vítimas de uma estrutura administrativa, fomentada pela lógica do "Capitalismo Patrimonialista de Estado" e potencializada pela inerente flexibilidade do sistema de "Civil Law" que enseja a criatividade interpretativa e legitima a desconsideração da aplicação histórico-prática da jurisprudência administrativa e judicial.

C10. O principal desafio do Brasil é o combate a essa estrutura administrativa de estado que se submete a interesses transitórios de governo que tratam o Estado como se fosse propriedade daqueles que o utilizam para servir à sustentação e manutenção de seus interesses privados, agravando a concentração de rendas. Nesse cenário, a tentação de utilizar a tributação progressiva e a criação de tributos sobre a herança e a riqueza encontra os

limites da democracia que encorajam *lobbies*, os limites da concretização do direito na distinção do lícito/ilícito e as dificuldades na realização das provas no abstrato processo de ação e criação de pessoas jurídicas pela via do planejamento tributário. Ocorre que o direito não pode tudo. Temos que reconhecer os limites para a utilização do direito e do sistema tributário para melhorar as condições de igualdade e distribuição de renda. Mas podemos trabalhar para um sistema que ao menos não piore tal situação criando mais injustiça: a igualdade prática exige, também, legalidade prática.



10

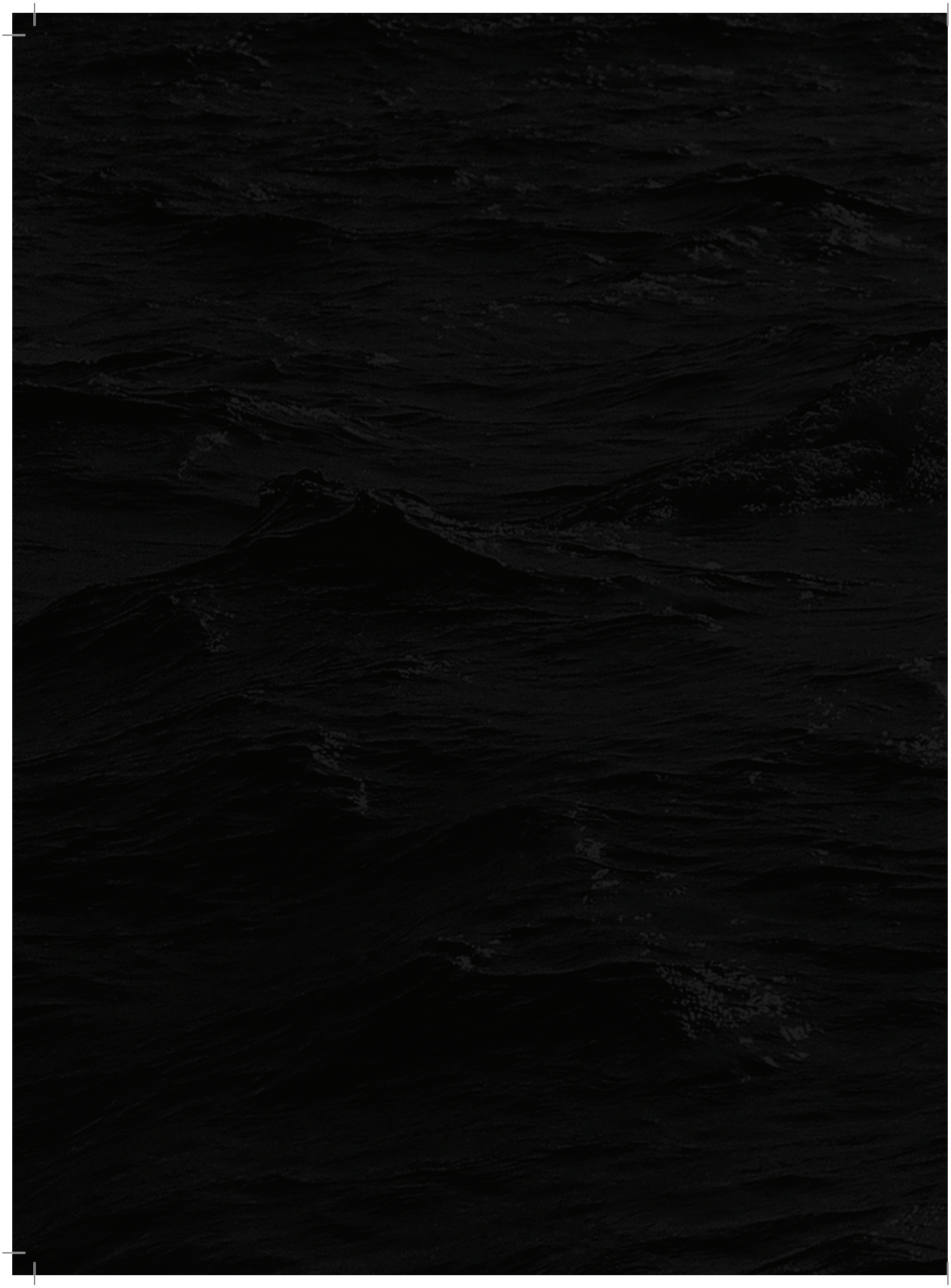
DEZ DIRETIVAS INSTITUCIONAIS: NÃO BASTA ARRECADAR, DESAFIOS PARA MELHORAR O BRASIL, CRIANDO AMBIENTE DE NEGÓCIOS, SEGURANÇA JURÍDICA E COMPETITIVIDADE

Mostrei a Kafka aquele livro ("Contos Escolhidos" de Edgar Allan Poe) do qual eu não me separava há algumas semanas. Ele folheou, leu o sumário e perguntou-me:

– Você conhece a vida de Poe? – Só sei o que Kämpf me disse. Parece que Poe é conhecido por ter sido um alcoólatra. Kafka franziu as sobrancelhas e disse:

– Poe era um doente. Era um infeliz, sem defesa diante do mundo. É por isso que se refugiava na embriaguez. A imaginação para ele não passava de uma muleta. A perturbadora estranheza de suas histórias era um meio de tornar o mundo menos estranho. É muito natural. A imaginação não reserva tantas armadilhas de lobos quanto a realidade. (...) Os sonhos contêm sempre uma série de impressões diurnas que não são elaboradas. – Talvez – antecipei com certa prudência – se tente justamente no sonho se livrar de um sentimento de culpa em relação à realidade. O que pensa? – Sim, é isso – disse Kafka. – A realidade é a maior força que existe, ela modela o mundo e o homem. Ela age. É justamente por isso que o sonho contém a realidade. Não é possível escapar dela. O sonho não passa de um atalho que nos traz sempre de volta ao mundo da existência mais imediata.

("CONVERSAS COM KAFKA" de Gustav Janouch)



I

ALIENAÇÃO, KAFKA E O SIGILO FISCAL

Informações coletadas por servidores públicos, à custa do público, são propriedade do público, assim como cadeiras, prédios e outros bens materiais usados pelo governo e de propriedade pública.

(Joseph Stiglitz)

Kafka, através de seu realismo fabulador, permite vislumbrar nossa alienação por sua arte que revela a deformidade das instituições, da burocracia e da lei nos atos de aplicação do direito. Tal alienação refere-se à diminuição da capacidade dos indivíduos em pensar e agir por si próprios. Enseja, pois, a retomada da reflexão sobre a função da lei, do jurista e do servidor público no Século XXI, na Era da Informação. Nos 7 primeiros capítulos desse livro, o desafio foi mostrar como a dogmática pode contribuir na revelação das deformidades da legalidade. O sigilo fiscal não pode servir de escudo jurídico ao controle social dos atos da administração tributária. O sigilo fiscal não pode comprometer a segurança jurídica pela assimetria de informação em nome do argumento altruísta, segundo o qual o sigilo fiscal existe para proteger a livre concorrência, a privacidade e a intimidade do contribuinte. As consequências do abuso do sigilo fiscal são: difusão de insegurança jurídica sistêmica, fomento exponencial da indústria do contencioso fiscal e bloqueio e não submissão da administração pública ao controle social de seus atos. Participação efetiva no processo democrático exige participantes informados. Gestores públicos e privados sabem disso e, frequentemente, tentam controlar o fluxo de informação. Contudo, não há a mesma liberalidade sobre a disponibilidade da informação no meio público que no ambiente privado. Governo sem informações ou sem meios para adquiri-las nada mais é que o prólogo de uma farsa ou uma tragédia. Informações produzidas e coletadas por servidores públicos são de propriedade intelectual pública. Utilizar informações públicas para interesses privados é ofensa tão séria quanto a apropriação de propriedade pública para propósitos privados. O segredo de qualquer informação pública implica direta ofensa e restrição do cidadão ao exercício do seu direito de deliberação sobre políticas públicas e sobre a eficiência da ação dos servidores públicos. O sigilo produz mais sigilo. É o segredo que fornece a oportunidade para que os grupos de interesse tenham mais influência, seja pela forma crua da corrupção e do suborno, seja pelo "processo democrático" em que se exerce o *lobbying* que assenta privilégios tributários, acrescenta desigualdade e incrementa complexidade e insegurança jurídica. O sigilo é o alicerce dessa forma persistente de corrupção que mina a confiança nos governos democráticos em grande parte do mundo. O sigilo aumenta a escassez e, consequentemente, o preço da informação, induzindo o afastamento de mais eleitores que não têm "interesses especiais" na participação ativa do processo de decisão democrática. A argumentação que defende o sigilo fiscal cala a voz do servidor público e omite a comunicação do entendimento prático do servidor sobre a interpretação da lei. Por isso, o caminho que propomos é valorizar o servidor público, outorgando relevância e repercussão jurídica aos seus atos interpretativos de modo a construir segurança jurídica e simplicidade na orientação dos atos de aplicação do direito tributário. Sem transparência não há democracia, nem estado de direito, nem segurança jurídica.

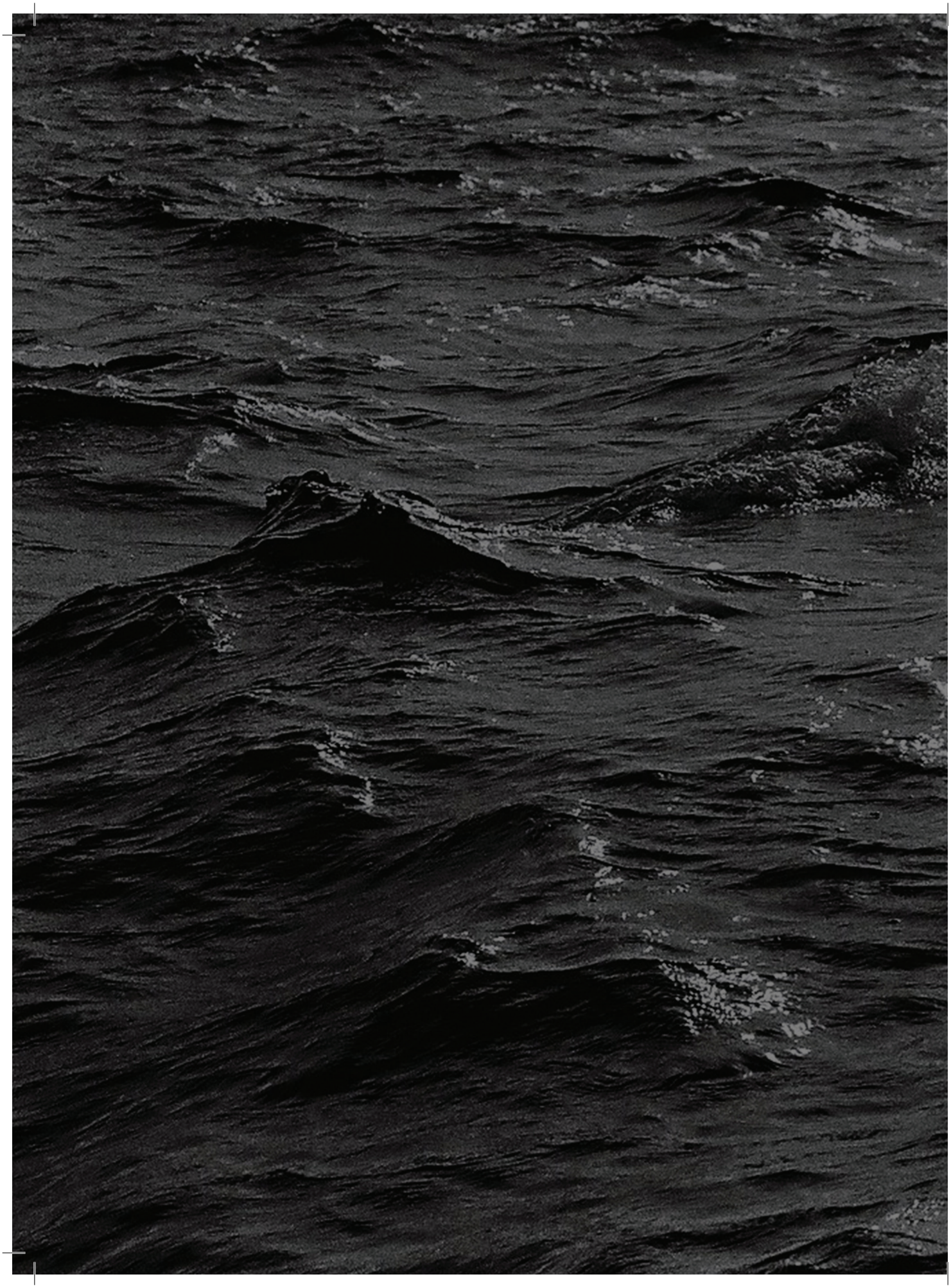


II

PARADOXO DA LEGALIDADE NO MODELO CIVIL LAW E O DILEMA DO AGENTE K.

Age de tal forma que os motivos de tuas ações possam ser divulgados aos quatro ventos.
(Immanuel Kant)

A ruptura da alienação imposta pela delimitação do universo jurídico implica reconstrução da cópula estrutural entre o sistema legal e o sistema político, entre teoria e prática, em que mediante o recurso instrumental da transparência desvela-se a natureza do exercício do poder, seja atendendo aos interesses "de governo", seja aos derradeiros interesses "de estado". O senhor "K", servidor público de carreira exemplar, sempre entendeu que a operação "X" não era passível de tributação pelo tributo "T". A empresa "S" que realizou nos últimos cinco anos a operação "X", apoiada por consultores bem-intencionados, também sempre entendeu que a operação "X" não era tributada pelo tributo "T". Contudo, em face do sigilo fiscal, a empresa "S" não detinha acesso à informação sobre os critérios normativos do auditor "K" na aplicação do direito para as operações "X", realizadas também por outras empresas do mesmo ramo. Após mudança de governo, foi nomeado novo dirigente da Fazenda, cargo de confiança do chefe do Executivo, comprometido em aumentar a arrecadação para o estado. Tal chefe do Executivo dá-se conta de que, mediante pequena alteração do entendimento sobre a mesma legislação tributária, pode passar a tributar as operações "X", obtendo com essa mudança interpretativa o desejado incremento de recursos. Atendendo ao pedido do senhor dirigente da Fazenda, que também o nomeou, o senhor delegado determina que o agente "K" audite a empresa "S" sob suspeita de que não tem pago o tributo "T" em conformidade com a nova interpretação jurídica sobre as operações "X". O auditor fiscal "K" tem convicção pessoal e profissional de que as operações "X" não são tributáveis pelo tributo "T", contudo, reconhece que a tese divergente é também plausível e que numa interpretação sistemática da legislação tributária, as operações "X" poderiam sim ser tributadas pelo tributo "T". Aqui se revela o paradoxo da legalidade instalado entre os precedentes históricos do processo narrativo do direito e a legalidade abstrata e difusa na moldura do sistema de civil law. Eis o dilema do agente fiscal: (i) se não lavrar o auto de infração para os últimos cinco anos, ocorrerá a decadência e poderá ficar sujeito a responsabilidade funcional por omissão na realização da receita; (ii) se lavrar o auto de infração, estará indo contra sua histórica coerência interpretativa sobre a não tributação das operações "X", alterando a legalidade prática e frustrando a expectativa normativa da sociedade e da empresa "S" de não ser tributada nas operações "X".



III

MANIPULAÇÃO DA MOLDURA DA LEGALIDADE: CENÁRIO DE OCULTAÇÃO DO SIGILO FISCAL

Os agentes fiscais brasileiros aplicam cada vez melhor um sistema tributário cada vez pior.

(José Roberto Afonso)

É para atender a esse jogo de interesses que se instala no paradoxo da civil law e se concretiza no dilema do agente K. que se presta, funcionalmente, o vago e ambíguo conceito de "sigilo fiscal". Mas a quem de fato serve o "sigilo fiscal"? Trata-se de conceito funcional: (i) o "sigilo fiscal" se presta a ocultar que o entendimento histórico da fiscalização foi no sentido de não tributar a operação "X"; (ii) o sigilo fiscal protege o servidor público "K" do constrangimento e da pressão social de justificar seu novo entendimento sem qualquer alteração institucional da legislação tributária; (iii) o sigilo fiscal das autuações dá mais importância e destaque à atuação dos tribunais administrativos paritários de 2ª instância delegatários da solução do caso; (iv) o sigilo fiscal possibilita que o dirigente da Fazenda atenda às demandas do chefe do Executivo; (v) o sigilo fiscal cria a possibilidade de nova fonte de receita tributária, sem a necessária submissão a nova lei autorizativa a ser criada pela Assembleia Legislativa; (vi) o sigilo fiscal permite, potencialmente, ao chefe do Executivo ampliar seus gastos para ganhar apoio popular para sua reeleição sem discutir fonte de custeio nem sistema tributário; (vii) o sigilo fiscal atende à empresa "S" que não sofre a publicidade negativa decorrente de uma autuação que entende injusta e que espera que seja julgada improcedente nos tribunais paritários de 2ª instância; (viii) o sigilo fiscal atende aos atuais gestores da empresa que não se veem responsabilizados nesse momento pelas decisões decorrentes dessa autuação, postergando os efeitos para seus sucessores; (ix) o sigilo fiscal atende aos sócios e acionistas que se beneficiam da não transparência pública da autuação, evitando o imediato impacto sobre a desvalorização social da empresa "S" ou do preço de suas ações em bolsa; enfim, (x) o sigilo fiscal exclui outros atores sociais (empresas congêneres, ONGs, academia e outros estados) da discussão sobre a mudança de critério na tributação das operações "X" e seus decorrentes efeitos no ambiente de negócios, na competitividade, na segurança jurídica e na carga tributária do "contribuinte de fato" que elegeu o chefe do Executivo.



IV

VALORIZAÇÃO DO SERVIDOR PÚBLICO E CONTROLE SOCIAL NO CENÁRIO DA TRANSPARÊNCIA FISCAL

A luz do sol é o mais poderoso de todos os desinfetantes.

(Louis Brandeis)

Diante da inversão da lógica do sigilo fiscal, bem ao estilo de Kafka, outros são os efeitos institucionais da realização da transparência de todos os atos dos agentes da Administração Tributária. Teríamos, então, o seguinte cenário: (i) a transparência consolidaria social e juridicamente o entendimento histórico da fiscalização no sentido de não tributar a operação "X", oferecendo certeza e segurança jurídica para o servidor público "K" e para a empresa "S"; (ii) a transparência, o conhecimento e o controle social sobre os atos de autuação do Fisco protegeriam o servidor público "K" da pressão de seus superiores hierárquicos, garantindo sustentação e apoio social à manutenção da sua coerência histórica e legal no sentido de não tributar a operação "X", exigindo para alteração desse entendimento mudança institucional discutida publicamente sobre a nova proposta de interpretação da legislação tributária; (iii) a transparência das autuações evitaria o contencioso e reduziria a ação e necessidade do apelo excessivo aos tribunais administrativos paritários de 2ª instância, que ficariam resguardados para decidir sobre efetivas e relevantes divergências sobre a legislação tributária; (iv) a transparência resguarda a função do dirigente da Fazenda, impedindo que a interpretação da legislação seja manejada para atendimento aos caprichos e demandas políticas eleitorais do Executivo; (v) a transparência impediria a criação de nova fonte de receita tributária sem a necessária lei e sem o respectivo processo democrático, fortalecendo o Poder Legislativo; (vi) a transparência exigiria que o Poder Executivo submetesse à sociedade e ao Legislativo a ponderação sobre a tributação da operação "X", resgatando o tema fiscal nos debates para sua reeleição; (vii) a transparência fiscal atende à empresa "S", visto que a ampla publicidade de uma autuação injusta deixaria o agente "K" sujeito ao crime de excesso de exação, bem como exporia socialmente a arbitrariedade do ato da administração tributária, evitando a autuação e tornando desnecessário o custo com o contencioso tributário e a prolongada espera por uma decisão administrativa imprevisível de 2ª instância; (viii) a transparência imediata da autuação permite a pronta responsabilização dos atuais gestores, diretores e sócios pelas decisões tomadas, incentivando uma governança corporativa socialmente responsável e aberta ao diálogo com a administração fiscal, sem heranças malditas para seus sucessores; (ix) a transparência fiscal atende aos sócios e acionistas que exercem seu direito de agir em tempo hábil de modo a evitar maiores prejuízos decorrentes da eventual autuação sobre a desvalorização social da empresa ou do preço de suas ações em bolsa; enfim, (x) a transparência inclui outros atores sociais (empresas congêneres, ONGs, academia e outros estados) na discussão sobre eventuais mudanças nos critérios da tributação das operações "X", propiciando debate aberto e democrático sobre as repercussões fiscais na cadeia produtiva e na carga tributária suportada pelo cidadão e eleitor que, através da transparência, aprende que é também contribuinte de fato e de direito, conectando sistema tributário e sistema político.



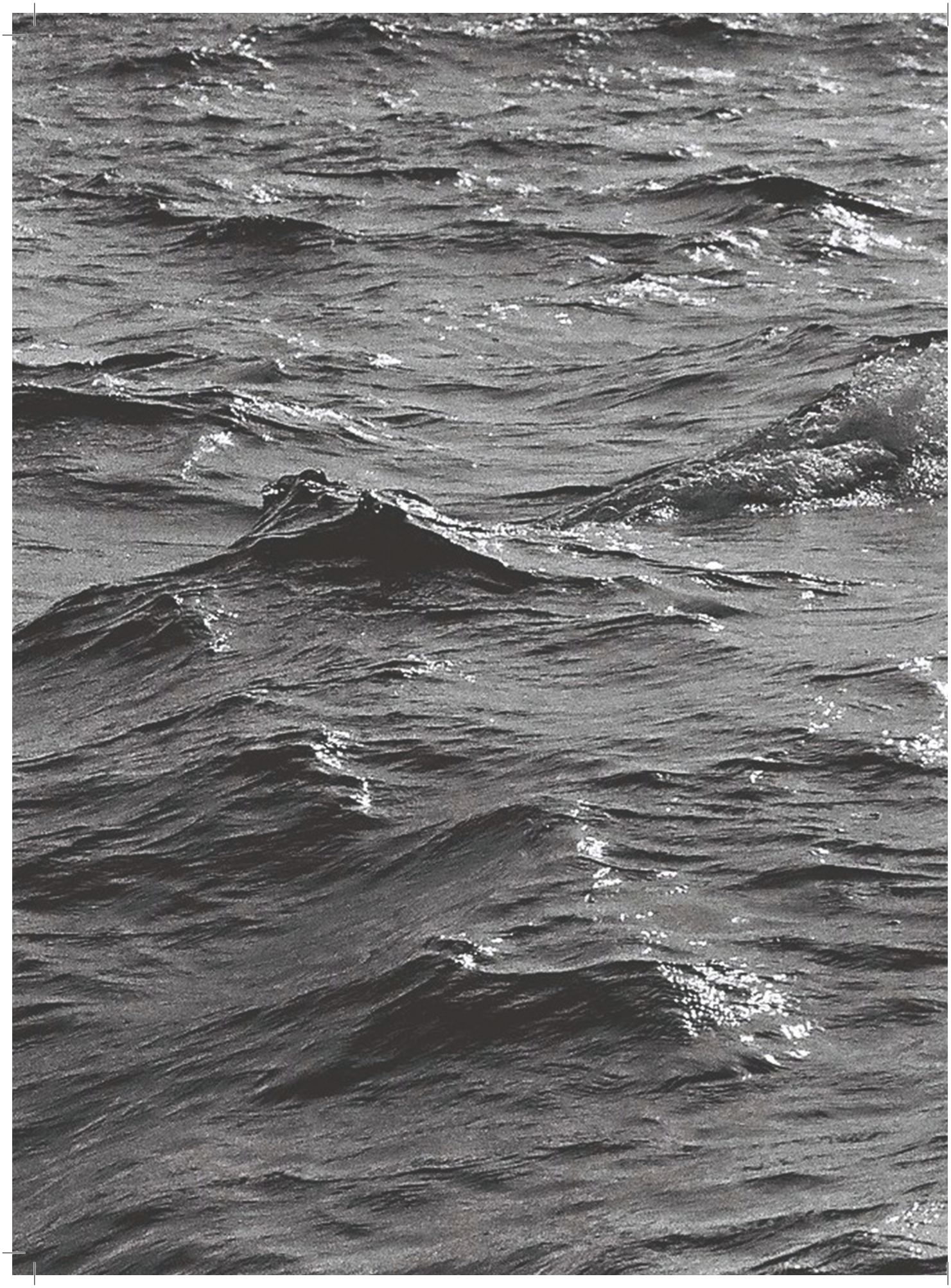
V

ENFRENTANDO OS LIMITES DO DIREITO: RUMOS DA DEMOCRACIA FISCAL NA ERA DA INFORMAÇÃO

Na sociedade em rede, o poder forte não é o da repressão e o das armas, mas o da comunicação.

(Manuel Castells)

O direito não é varinha mágica. O projeto de sistema tributário instalado no texto constitucional, limitando o número de impostos e formalizando o pacto federativo, não impediu o aumento da carga tributária, o avanço da guerra fiscal ou o aumento da complexidade. Em 25 anos, das 74 emendas constitucionais, 33 foram usadas para criar ou aumentar tributos: criação do IPMF, depois convertida na CPMF, aumento da base de cálculo do PIS/COFINS para receita bruta, autorização da progressividade para o IPTU, instituição da Contribuição de Iluminação Pública, novas hipóteses de incidência para Cide combustíveis, edição do PIS/COFINS importação, exigência do ICMS na importação de pessoa física, aumento da carga tributária nominal pela inauguração do PIS/COFINS não-cumulativo, constitucionalização do malsinado regime da substituição tributária para o ICMS e a oportuna desvinculação de arrecadação de impostos e contribuições sociais da União (DRU). Não precisamos de mais regras. O que falta é mais debate e consciência política: a carga tributária sobe porque os gastos públicos aumentam. Além disso, há que se romper a prática de o fisco servir aos interesses do chefe do Executivo, utilizando o sigilo fiscal como barreira estratégica para ocultar a promíscua relação entre privilégios fiscais e financiamento de campanhas políticas. Não basta arrecadar. É preciso orientar o foco no debate político sobre tributação, federalismo e tamanho do Estado. O direito pode formalizar o pacto federativo, mas não é suficiente para definir limites e contornos da federação. É preciso delimitar que serviços públicos queremos nas três esferas de poder e quanto estamos dispostos a pagar. É necessário saber o custo nacional da guerra fiscal entre União, Estados e Municípios. Dilemas fiscais e federativos não se resolvem em conversa de técnicos. São problemas da nossa frágil democracia, na qual o eleitor não se sente contribuinte nem é convidado a deliberar sobre assuntos de Estado. O mundo mudou. A Era da Informação oferece a tecnologia e o fluxo comunicacional que nos faltou antes. A Lei de Responsabilidade Fiscal iniciou esse trabalho, a Lei de Transparência e a Lei de Acesso consolidaram a possibilidade do efetivo exercício do poder orientado pela sociedade em rede. Falta empoderar o povo. O gigante acordou, parece ter achado o caminho das ruas, ouviram sua voz. Falta informá-lo e dar valor à sua deliberação.



VI

LEGALIDADE CONCRETA, AUMENTO DO FLUXO DE INFORMAÇÃO, IGUALDADE E SEGURANÇA JURÍDICA

Se não sei como me comportar
perante a lei, então, não sou livre.
(John Rawls)

A legalidade não está na lei. É um processo histórico que se constrói no eixo paradigmático do tempo. A legalidade inspira-se na lei, mas se realiza no ato de aplicação do direito. Daí a importância do conhecimento público do processo narrativo do direito, no qual encontramos o motivo legal dos documentos de aplicação do direito tributário, motivação concretamente interpretada para todos os fatos geradores previstos na prática construída pela própria Administração Pública. Tal possibilidade decorre do incremento da transparência que acontece ao lado de profundas transformações sociopolíticas vividas pela introdução do novo paradigma da tecnologia de informação. Neste novo cenário, a internet possibilitou a ampliação e a transformação da capacidade das redes em organizar a ação social, a ação comunitária e também a ação que leva a uma mudança de percepção e valores sobre o exercício do poder. Na tradição do direito, a legalidade que conhecemos está ligada ao modelo de rede centralizada em que todos os sujeitos de direito se conectam ao mesmo centro para discutir sua legalidade individual, mas sem acesso, informação ou controle de como a legalidade é aplicada aos demais pontos da rede. Assim, o poder fica convenientemente concentrado nas mãos do gerenciador central da "legalidade" que pode distribuir a legalidade que quiser, "legalidade" para quem quiser ou mesmo sequer aplicar a lei aos pontos que lhe convier. Trata-se, pois, de relação de poder unilateral que implica relação de dominação da instituição centralizadora sobre outros indivíduos e outras instituições, mas tudo em nome da legalidade que serve ao poder, dominação e privilégios ocultos de grupos que se beneficiam da complexidade na realização da lei. Há necessidade, pois, para apreender a "verdadeira" legalidade, de se identificar a sedimentação dos critérios legais eleitos pelas autoridades competentes, na corrente histórica dos respectivos atos de concreção do direito, oferecendo segurança jurídica e isonomia pelo simples aumento do fluxo de informação: é esse o papel da "legalidade concreta" na Era da Informação.



VII

RUPTURA DA LÓGICA DOS TRÊS PODERES: CONTROLE SOCIAL, CIDADANIA FISCAL E GOVERNANÇA EM REDE

O conceito de transparência é, agora,
o centro do debate político mundial.

(Jeffrey Owens)

Quem vigia os vigilantes? Na sociedade de informação, redes flexíveis e distribuídas podem manter sua flexibilidade e, ao mesmo tempo, coordenar decisões e permitir o controle social da legalidade de modo mais eficiente que no paradigma de controle centralizado. A internet possibilitou a ampliação e a transformação da capacidade das redes em organizar a ação social, a ação comunitária e também a ação que leva à mudança de percepção e valores sobre o poder. É através desses novos sistemas de mobilização que se pode considerar uma teoria da democracia conectada às noções de "governança em rede" e "regulação responsiva" da administração tributária de modo a fornecer uma resposta republicana a dilemas atuais como planejamento tributário, guerra fiscal, desigualdade, corrupção e complexidade. Em contraposição a concepções de democracia em que os vigilantes dos vigilantes, em última análise, são sempre parte do Estado (corregedores). Aqui se propõe o exercício da cidadania fiscal pela sociedade em rede, mediante formas de responsabilização deliberativa e circular, permitindo que todos sejam capazes de responsabilizar a todos e cada organização possa ser responsabilizada por indivíduos que dela participam. A fórmula de Montesquieu que limitava a dominação pela separação clara entre três poderes públicos é insuficiente. A segurança jurídica torna-se nesse contexto questão pragmática: isto é, conecta diálogo entre diversos atores sociais fortemente marcado pela referência a textos legais – não se refere exclusivamente à relação entre um intérprete (como um juiz ou um administrador público) com um texto. O pressuposto para a constituição de tais círculos de deliberação, capazes de limitar o abuso de poder (desmontar alianças de grupos econômicos e políticos) é a transparência dos atos de concretização do direito. Além de ideal de democracia, as teorias sobre democracia, governança em rede e regulação responsiva conformam um "ideal de efetividade": ações conduzidas por redes de atores governamentais e não governamentais podem ajudar a superar o déficit de força de concretização de normas jurídicas. O desafio atual é encontrar respostas regulatórias capazes de fortalecer instituições e, ao mesmo tempo, levar a sério novos atores, novas demandas e expectativas. Abusos de poder podem ser limitados de forma mais eficiente por uma pluralidade complexa de muitos poderes separados ou "nós semiautônomos de governança em rede". Tais nós de governança pública, privada ou híbrida necessitam, por um lado, ter autonomia suficiente para não serem dominados por outros nós de governança e, por outro, precisam ter capacidade para pôr limites ao poder. O potencial transformador da educação fiscal e a sua conexão com a política reside no empoderamento da sociedade que deve ter direito de conhecer e discutir a concretização das normas pela administração fiscal. Transparência na aplicação das leis e clareza acerca do posicionamento de instituições é a chave para educação fiscal e para o exercício da cidadania, resgatando a relação entre tributação, política e direito.



VIII

ESTRATÉGIA DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO

A transparência e informação sobre o pagamento de tributos é forma estratégica para o controle social do planejamento tributário.

(James Alm)

A ideia de "planejamento tributário" – seja para pagar menos ou cobrar mais tributo de forma lícita – encerra patente paradoxo institucional que se alimenta da incerteza que separa o lícito do ilícito, introduzindo insegurança jurídica no plano da aplicação do direito, falta de isonomia e ocultação de privilégios. Sob a perspectiva do contribuinte, o fisco não aceita que se usem formas lícitas apenas com o objetivo de pagar menos tributo; entende, nesses casos, que houve simulação e que a forma é ilícita, pois a única intenção da operação era pagar menos tributo. O fisco apenas aceita que a forma é lícita nos casos em que se paga menos tributo, mas não houve a intenção de pagar menos tributo. Logo, verifica-se que a licitude ou ilicitude está na intenção de pagar menos tributo: se reduzo o tributo com a intenção de reduzir tributo, o ato é ilícito; se reduzo o tributo sem a intenção de reduzir tributo, o ato é lícito. É estéril a batalha da doutrina em demarcar, cientificamente esse conceito que é produto da própria indeterminação da legislação e da impossibilidade da prática jurídica em produzir provas sobre a metafísica intenção de pessoas jurídicas. Por outro lado, verificamos a crescente prática do que denominamos "planejamento tributário ao contrário", que denota a mesma atividade prática realizada pelo contribuinte, mas, agora, realizada pelo próprio fisco: é a administração pública explorando lacunas da legislação, interpretações específicas da jurisprudência ou conceitos indeterminados para cobrar mais tributo. O maniqueísmo entre (i) a defesa do estado liberal, dos princípios da livre-iniciativa, da ampla liberdade negocial e da tipicidade cerrada do fato gerador *versus* (ii) a defesa do estado social, da solidariedade e requalificação do fato gerador em sintonia com o propósito negocial, até hoje, tão-só fomentou a indústria do contencioso tributário, oferecendo munição jurídica para contribuinte e fisco aprofundarem suas divergências. Acredito que essas são deformações que exploram a zona de autarquia da legalidade que não se resolvem pela doutrina, nem pela interpretação em nome, seja do social, seja da liberdade negocial. A solução está em incrementar segurança jurídica pela revelação da legalidade concreta na prática do direito. A saída para coibir o planejamento tributário – seja por parte do fisco, seja por parte do contribuinte – é aumentar o fluxo de informação sobre a legalidade prática, através da transparência dos critérios legais que fundamentam os atos de lançamento, bem como dos dados de arrecadação das pessoas jurídicas. A existência de "Estado Social do Direito" pressupõe a existência de "Estado de Direito", ou seja, respeito às regras e à interpretação institucional consolidada pelas autoridades administrativas. É o controle social, viabilizado pela transparência e simetria de informação sobre a aplicação da lei, na Era da Informação, que possibilita a inversão do paradigma do crime e do comando/controle para o paradigma dos serviços da administração nesse novo movimento do empoderamento da sociedade rumo à regulação em rede.



IX

ALÉM DA ALIENAÇÃO: REPENSANDO A REDISTRIBUIÇÃO DE RENDAS E A TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

As teorias da tributação, que recomendam amplos sistemas,
talvez ou nunca resultam em sistemas tributários do mundo real.

(Vito Tanzi)

O esforço deste livro de dez capítulos que se encerra nestas dez conclusões foi demonstrar pela análise de casos concretos a condição de alienação que nós juristas vivenciamos (o autor, também) sob o manto autista da legalidade abstrata. Assim, procuramos desvelar e reconstruir conceitos como "Legalidade Concreta" (Capítulo 1), "Planejamento Tributário ao Contrário" (Capítulo 2), "Indústria do Contencioso Tributário Pernicioso" (Capítulo 3), "Maldição do Lançamento por Homologação" (Capítulo 4), "Princípio da Comodidade Fiscal" (Capítulo 5), "Ilusão e Ocultação Fiscal" (Capítulo 6) e "Responsabilidade Dispersiva" (Capítulo 7). No Capítulo 8, buscou-se oferecer uma "Profilaxia do Sistema" mediante ação regulatória positiva do "Índice de Transparência" que pretende exibir as deformidades da legalidade como estratégia para incrementar o diálogo, difundir boas práticas e sensibilizar o sistema político através das modernas noções de controle social e cidadania fiscal. No Capítulo 9, entre a lógica do realismo de Kafka e a foto "O grito no grito", procurou-se uma perspectiva mais ampla para o problema: a cultura burocrática de privilégios advinda da estrutura de direito administrativo do "Patrimonialismo de Estado Português". Dados sobre desigualdade de Stiglitz, Krugman e Piketty chamam a atenção para o aumento da concentração de renda e o ensejo da tributação sobre heranças e sobre grandes riquezas, em escala mundial. É consistente a percepção do avanço de um "capitalismo patrimonial" em que a elite dirigente da economia é ocupada não por indivíduos talentosos mas por dinastias familiares e normas sociais que perpetuam essa desigualdade histórica. Nesse plano abstrato, Vito Tanzi denuncia a formalização da desigualdade pela deformação da legalidade tributária mediante o exercício democrático (ou não) do *lobbying* que cria complexidade tributária: são as abelhas (*honey bees*) e os cupins tributários (*fiscal termites*) em ação. No plano concreto, merece registro a prática nacional da "indústria do contencioso pernicioso" que, no Brasil, corresponde a 11% do PIB, ao passo que nos Estados Unidos, segundo dados do *Internal Revenue Service* (IRS), é de aproximadamente 0,2%. Nesse cenário, a tentação de utilizar a tributação progressiva e a criação de tributos sobre a herança e a riqueza encontra os limites da democracia que encorajam *lobbies*, os limites da concretização do direito na distinção do lícito/ilícito e as dificuldades na realização das provas no abstrato processo de ação e criação de pessoas jurídicas mediante exercício do planejamento tributário. A possibilidade de o jurídico processar gêneros próximos e diferenças específicas inviabiliza a existência prática da realização de sistemas tributários ao estilo Robin Hood. Falham as regras e os princípios de direito. Apostamos, pois, na solução da transparência e simplicidade que propicie o aumento da base tributária para que a "justiça" se faça pela melhor distribuição de oportunidades mediante alocação eficiente de recursos públicos na educação, saúde e informação do cidadão-contribuinte. Há limites para utilizarmos o direito e o sistema tributário para melhorar as condições de igualdade e distribuição de renda, mas podemos trabalhar para um sistema que ao menos não piore tal situação criando mais injustiça: a igualdade prática exige, também, legalidade concreta e prática no mundo real.



X

REFORMA TRIBUTÁRIA PELA TRANSPARÊNCIA DOS ATOS DE INTERPRETAÇÃO DO DIREITO

A simplicidade é a maior das sofisticações.

(Leonardo da Vinci)

A reforma do sistema tributário federal, estadual e municipal não admite fórmula única e acabada. A estrutura tributária resulta da acomodação, sempre imperfeita, entre os vários segmentos da sociedade e requer ajustes ao longo do tempo. É preciso, entretanto, que haja pleno conhecimento das "regras do jogo" mediante sua ampla disseminação. Não das regras estabelecidas na estática legislação tributária, mas das regras concretamente aplicadas no dia a dia. Daí a contínua preocupação do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Direito GV com o acesso à informação, a transparência e a modernização da administração tributária nacional. Aferições feitas pelo NEF apontam para grau muito modesto de transparência da atividade fiscal. A administração tributária omite-se até na divulgação de suas opiniões sobre como o contribuinte deve aplicar a legislação tributária, dessa forma aumentando os riscos tributários e o custo de fazer negócios. Isso impacta negativamente o empreendedorismo e a competitividade. A ideia central deste livro é incrementar diálogo produtivo entre academia, sociedade e administração tributária sobre temas como transparência tributária, cidadania fiscal, respeito ao contribuinte e acesso à informação: caminhos para uma fiscalidade mais justa e republicana. Aproveitam-se, assim, os bons ventos da globalização, acelerada pela Era da Informação. O maior desafio da justiça na tributação não é o direito e seus conceitos, abstratos e vagos, mas a difícil conexão entre direito e democracia. A obsessão pela transparência da administração tributária pode soar como crítica insistente, mas é fé mesmo. Fé na administração tributária como agente de transformação. O país não precisa tanto mudar leis, a Constituição ou realizar uma mágica reforma tributária. A melhor estratégia está na mudança de mentalidade dos operadores do direito, no incremento de efetivo controle social e na superação do paradigma do crime segundo o qual todo contribuinte é visto como sonegador. A tecnologia da informação permite hoje a criação de um federalismo cooperativo em rede que se iniciou com nosso pioneiro Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Espelho da realidade tributária que pode viabilizar o controle e diálogo entre tributos da União, Estados e Municípios, permitindo a realização concreta do princípio da não-cumulatividade aplicado simultaneamente a todas as bases tributáveis do consumo e circulação de bens. Além disso, é momento de repensar modelos do século passado que delegaram o dever de interpretar para o contribuinte. É hora de avançar sobre novas tecnologias em que a mera informação do fato gerador permite o oferecimento de uma guia nacional para o pagamento de todos os tributos incidentes de forma integrada. O amanhã chegou: representantes da sociedade civil, professores, advogados e, em especial, os servidores públicos que atuam nas três esferas do fisco nacional serão os grandes protagonistas das mudanças de que tanto precisamos para nos modernizarmos e nos tornarmos os melhores do mundo: sim, melhorar o Brasil. Nós podemos!

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACEMOGLU, Daron; JOHNSON, Simon; ROBINSON, James. *The Colonial Origins of Comparative Development: an Empirical Investigation*. The American Economic Review, vol. 91, n. 5 (Dec., 2001)

_____ *Why Nations Fail*. New York: Crown Business, 2012.

ADEODATO, João Maurício. *O problema da legitimidade – No rastro do pensamento de Hannah Arendt*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989.

ADORNO, Theodor W. *Prisms*. Cambridge: The MIT Press, 1981.

AFTALIÓN, Enrique; VILANOVA, José. *Introduccion al derecho*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988.

_____. *Principi di diritto admministrativo*. Milão: Giufrè, 1978. t. I.

ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodologia de las ciencias jurídicas y sociais*. Buenos Aires, Astrea, 1993.

_____. *Analisis logico y derecho*. Madri: Centro de estudos de direito constitucional, 1991.

ALMEIDA, Joaquim Canuto Mendes de. Procedimento fiscal de autolaçamento e sua homologação. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1968, (II) 6: 187-93.

ALMEIDA, Jorge de; BADER, Wolfgang. *O pensamento alemão no século XX*. São Paulo: Cosac Naify, 2013. vol. I.

_____*O pensamento alemão no século XX*. São Paulo: Cosac Naify, 2013. vol. II.

ALMEIDA, Marcelo Ribeiro de. A prescrição e a decadência no direito tributário e seus reflexos na constituição e exigência do crédito tributário objeto de questionamento judicial, *Revista Dialética de Direito Tributário,* 1997, (2) 24: 83-98.

ALTER, Robert. *Anjos necessários: tradição e modernidade em Kafka, Benjamin e Scholem*. Trad. André Cardoso. Rio de Janeiro: Imago, 1993.

AMARAL PIMENTA, José. Decadência e prescrição no direito tributário. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1974 (VII) 32: 242-5.

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. Conceito e elementos do ato administrativo. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1974, (VII) 32: 36-42.

_____. *Extinção do ato administrativo*. São Paulo: Ed. RT, 1978.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. Lançamento por homologação e decadência. *Decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

_____. *Lançamento por homologação e decadência*. Separata.

_____. Mesa de debates "A": decadência e prescrição. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo 1999 (-) 75: 19-43.

AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: Ed. RT, 1960, (-) 300.

ANDERS, Günther. *Kafka: pró e contra.* Trad. J. Guinsburg. São Paulo: Perspectiva, 1969.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Controle de constitucionalidade de lei e atos administrativos*. São Paulo: Dialética. 1997.

ARENO CALDAS, Leila Maria. *Repetição do indébito e declaração de inconstitucionalidade: prescrição*. Rio de Janeiro: Monografia apresentada à PUC-RJ, 1996.

ARISTÓTELES. *Metafísica.* Madri: Editoria Gredos, 1988.

ARRUDA ALVIM PINTO, Theresa. *Nulidades da sentença.* São Paulo: Ed. RT, 1992.

ARRUDA ALVIN, Eduardo. *Mandado de segurança no direito tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1998.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM – abatimento constitucional princípio da não-cumulatividade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1984 (VIII) 29/30: 110-26.

ATALIBA, Geraldo. Prescrição do crédito fiscal – Matéria de natureza processual – Aplicação do Código de Processo Civil. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1980 (IV) 11/12: 374-83.

_____. *República e Constituição.* São Paulo: Ed. RT, 1985.

_____. *Sistema tributário constitucional brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1966.

_____. Prescrição qüinqüenal das contribuições previdenciárias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1981 (V) 17/18: 263-79.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1992.

_____. *Lei complementar em matéria tributária. Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1989, 48.

AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa.* Rio de Janeiro: Delta, 1964. t. I a V.

AYALA, Juan L. Pérez de. Função tributária e o procedimento de lançamento. *Revista de Direito Público.* São Paulo: Ed. RT, 1974, (VII) 32: 196-213.

AZEVEDO, Antonio Junqueira. *Negócio jurídico. Existência, validade e eficácia.* São Paulo, 1974.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

_____. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

_____. Suspensão da exigibilidade do crédito e prescrição. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1979 (III) 9/10: 9-24.

BALERA, Wagner. Contribuição previdenciária – Prescrição e decadência. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1980 (IV) 11/12: 389-99.

_____. Decadência e prescrição das contribuições de seguridade social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições sociais – Questões polêmicas*. São Paulo: Dialética, 1995.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Ato administrativo e direito dos administrados*. São Paulo: Ed. RT, 1981.

_____. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Natureza e regime jurídico da autarquias*. São Paulo: Ed. RT, 1968.

_____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. O conteúdo do regime jurídico-administrativo e seu valor metódico. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1967, (I) 2: 44-61.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1979. vol. I.

BARAN, Paul. *On Distributed Communications*, 1964.

BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. Lançamento "ex officio" – notificação. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1988, (9) 45: 188-195.

_____. Síntese das posições doutrinárias acerca de aspectos da decadência e prescrição, extraída das teses publicadas neste caderno. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – Regime jurídico, destinação*. São Paulo: Noeses, 2011.

_____*Imposto sobre a renda e preços de transferência*. Dissertação (Mestrado). São Paulo: PUC-SP, 1999.

_____*Imunidades tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

BARROS MONTEIRO, Washigton. *Curso de direito civil*. São Paulo: Saraiva, 1986. t. I.

BARROS, Diana Luz Pessoa de. *Teoria semiótica do texto*. São Paulo: Ática, 1997.

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BARTHES, Roland. *Elementos de semiologia*. Trad. Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1993.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1980.

BAUMAN, Zygmunt. *Amor líquido – Sobre a fragilidade dos laços humanos*. Rio de Janeiro: Zahar. 2004.

BECHO, Renato Lopes. A prescrição dos empréstimos compulsórios. *Repertório IOB de Jurisprudência*. São Paulo, 1997 (-) 10/96: 234-31.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.

_____. *Carnaval tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

BENTANCUR, Paulo. *Kafka, o criador de monstros*. Porto Alegre: Artes e Ofícios, 2001.

BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Milão, Giuffrè, 1964. t. III.

BERNARDES DE MELLO, Marcos. *Teoria do fato jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1993.

BERNARDES, Haroldo Gueiros. Lançamento – Decadência e prescrição. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1984, (8) 29/30: 253-259.

BEVILÁQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. Rio de Janeiro: Serviço de documentação do Ministério da Justiça, 1972.

BIRD, Richard M. *et al*. Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries. In: ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge; RIDER, Mark. *The Challenges of*

Tax Reform in the 21st Century. Norwell, MA: Springer Science Business Media. 2006.

_____. *The VAT in Developing and Transitional Countries*. Cambridge, Cambridge University Press. 2007.

_____. *Tax Reform in Latin America: A Review of Some Recent Experiences*. Latin American Research Review, vol. 27, n. 1, 1992.

_____. *Income Distribuition Determinantes and Public Spending Efficience*. Working Paper Series n. 861. Janeiro de 2008. European Central Bank.

_____. *Inflation and the Personal Income Tax: An International Perspective*. Cambridge: Cambridge University Press. 2008.

_____. *The Economic Role of The State in the 21st. Century.* Cato Journal, vol. 25, n. 3 (Fall 2005). Cato Institute.

_____. *The Role of the State and Public Finance in the Next Generation*. OCDE Journal on Budgeting, Volume 8. 2008.

_____. *The Shadow Economy, Its Causes and Its Consequences. Edited lecture given at the International Seminar on the Shadow Economy Index in Brazil*. Brazilian Institute of Ethics in Competition, 12 March 2002, Rio de Janeiro.

_____; JANTSCHER, Milka Casanegra (Org.). *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington: International Monetary Fund. 1992.

_____; ZEE, Howell H. *Consequences of the Economic and Monetary Union for the Coordination of Tax Systems in the European Union – Lessons from the U.S. Experience*. IMF, August 1998.

BITTAR, Djalma. *Relação jurídica tributária em nível lógico*. São Paulo: Ed. LTr, 1993.

BOBBIO, Norberto. Hacia una teoria funcional del derecho. In: *Derecho, Filosofia e Lenguage*, Buenos Aires: Astrea, 1976.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília/São Paulo: UnB/Polis, 1991.

_____. *Teoria della norma giuridica*, Torino: Gianpichelli, 1958.

BONO, Catanheira de. *L'accertamento tributario*. Milão: Giuffrè, 1966. t. I.

BORBA, Francisco da Silva. *Dicionário gramatical de verbos*. São Paulo: UNESP, 1990.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1975.

_____. *Lançamento tributário. Tratado de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. vol. 4.

_____. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. *Ciência feliz*. Recife: Fundação Cultural Cidade do Recife, s/d.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Execução fiscal, ação declaratória e repetição de indébito. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1989 (XIII) 50: 158-78.

_____. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1975.

_____. Restituição de impostos indiretos. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1973, (6) 22: 314-32.

BRAITHWAITE, John. *Responsive Regulation and Developing Economies*. World Development V. 34, n. 5. Elsevier. 2006.

_____. *Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty*. Australian Journal of Legal Philosophy, vol. 27. 2002.

_____; AYRES, Ian. Tripartism: Regulatory Capture and Empowerment. In *Law & Social Inquiry*, vol. 16, n. 3. (Summer, 1991).

BRANDÃO MACHADO. Decadência e prescrição no direito tributário. Notas a um acórdão do Supremo Tribunal Federal. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1986. t. 6.

BRANDÃO, Themístocles Cavalcanti. *Teoria dos atos administrativos*. São Paulo: Ed. RT, 1973.

BRITO, Edvaldo. A contribuição definitiva do crédito tributário e a prescrição. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

_____. *Decadência e prescrição no direito tributário*. Tese de livre docência apresentada na FDUSP. São Paulo: FDUSP, 1998.

_____. Lançamento. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1987, (11) 42: 186-198.

BUENO, Wilson. *A Copista de Kafka*. São Paulo: Ed. Planeta do Brasil, 2007.

BUZAID, Alfredo. *Da ação direta de inconstitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1958.

CAETANO, Marcelo. *Manual de direito administrativo*. Coimbra: Almedina, 1990. t. I e II.

CAHALI, Yussef Said. *Aspectos processuais da prescrição e da decadência*. São Paulo: Ed. RT, 1979.

CAIS, Cleide Previtalli. *Transparência fiscal e desenvolvimento – Homenagem ao Professor Isaías Coelho*. São Paulo: Fiscosoft.

CÂMARA LEAL. Antonio Luís da. *Da prescrição e da decadência*. Rio de Janeiro: Forense, 1959.

CAMMAROSANO, Márcio. Decaimento e extinção dos atos administrativos. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1980, (XIII) 53/54: 161-72.

CAMPILONGO. *A posição dos tribunais no centro e na periferia do sistema mundial*. Separata de curso ministrado na SBDP.

CAMUS, Albert. *O homem revoltado*. 9. ed. Rio de Janeiro: Record, 2011.

CANARIS, Claus-Wilthelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Trad. Antônio Manuel da Rocha e Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

CARLINI, Haydée Antunes. *A atividade administrativa de lançamento tributário*. Dissertação de mestrado. São Paulo: PUC-SP, 1978.

_____. Invalidade dos atos administrativos. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1975, (VII) 34: 24-33.

CARNELUTTI, Francesco. *Teoría general del derecho*. Trad. F.X.Osset. Madrid, 1955.

CARONE, Modesto. *As marcas do real*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1979.

_____*Essencial Franz Kafka/ seleção, introdução e tradução de Modesto Carone*. Tradução. São Paulo: Penguin Classics Companhia das Lestras, 2011.

_____*Lição de Kafka*. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva e a progressividade no IPTU*. Curitiba: Jurúa, 1993.

CARRAZZA, Roque Antônio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1981.

_____. Vigência e aplicação das leis tributárias. *Revista da APG*. São Paulo: APG/PUC-SP, 1992, (1) 2: 118-41.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

_____. *Sobre el concepto de deber juridico*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966.

_____. *Algunas palabras sobre las palabras de la ley*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

CARVALHAO, Tania Franco; DACANAL, José H.; SCHÜLER, Donaldo; STOCK, Rudolf M. *A realidade em Kafka*. Porto Alegre: Movimento, 1973.

CARVALHO SANTOS, J. M. de. *Código Civil interpretado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958. vol. III.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Lael, 1974.

_____. Decadência e prescrição. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

_____. Natureza jurídica do lançamento. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1978, (2) 6: 124-137.

_____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Formalização da linguagem – proposições e fórmulas. *Direito – revista do programa de pós-graduação em direito – PUC-SP*. São Paulo: Max Limonad, 1995 (I) 1: 143-54.

_____. "Lançamento por Homologação" – Decadência e Pedido de Restituição. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 1.ª Quinzena de Fevereiro de 1997 (-) 3: 77-82.

_____. IPI – Comentários sobre as regras de interpretação da tabela NBM/SH (TIPI/TAB). *Revista Dialética de Direito Tributário*, 1998, (2) 12: 42-60.

_____.Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade, *Revista Dialética de Direito Tributário*, 1998, (4) 33: 142-73.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSAGNE, Juan Carlos. *El acto administrativo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, s/d.

_____. *Derecho administrativo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1993. t. I e II.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. São Paulo: Atlas, 1993.

CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede*. São Paulo: Paz e Terra. 2000. v. 1.

_____. Redes sociais e transformação da sociedade. *Cadernos Ruth Cardoso* (1/2010). Centro Ruth Cardoso, 2010.

CASTRO JR., Torquato. *Pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____*Teoria da situação jurídica em direito privado nacional*. São Paulo: Saraiva, 1985.

CAVALCANTE, Hermenegildo de Sá. *A solidão segundo Hemingway, McCullers, Kafka, Bradburry, Borges*. Rio de Janeiro: Artenova, 1972.

CAVALCANTI, Amaro. *Responsabilidade civil do Estado*. Rio de Janeiro: Borsoi. Item n. 88.

CHAVES, Francisco Gonçalves. A decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e, seja qual for o tributo, nos casos de dolo, fraude ou simulação. Prazo. Termos iniciais de contagem. *Decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

CHIESA, Clélio. *A Competência tributária do Estado Brasileiro – Desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonand.

_____ *ICMS – Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Ed. LTr, 1997.

CINTRA, Antônio Carlos Araújo. *Motivo e motivação do ato administrativo*. São Paulo: Ed. RT, 1979.

CIRNE LIMA, Ruy. *Princípios de direito administrativo*. Porto Alegre: Livraria Sulina, 1954.

_____. Prescrição qüinqüenal dos débitos da Fazenda e direitos sem conteúdo patrimonial. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1980 (XIV) 55/56: 5-7.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 2000.

COELHO DA ROCHA, João Luiz. A decadência do direito de constituir o crédito tributário – perigoso precedente jurisprudencial. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1996, (1) 11: 80-5.

_____. A decadência no lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, (3) 33: 80-2.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

COMTE-SPONVILLE, André. *Pequeno tratado das grandes virtudes*. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

CONRADO, Paulo Cesar. *Execução fiscal*. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Introdução à teoria geral do processo*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Processo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CONTI, José Maurício. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

COPI, Irwing. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1981.

CORBACHO, Ana; CIBILS, Vicente Fretes; LORA, Eduardo (ed). *Recaudar no Basta: los impuestos como instrumento de desarollo*. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo, Pórtico Bookstore, 2012.

CORRÒA, Walter Barbosa. Lançamento e ato administrativo nulo. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1977, (1) 1: 33-41.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS – créditos – natureza jurídica – correção monetária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1988 (XII) 45: 37-44.

_____. *Da extinção das obrigações tributárias*. Tese de Titular apresentada na FDUSP. São Paulo: FDUSP, 1991

COSTA, Carlos C. Orcesi da. *Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1993.

COSTA, Flávio Moreira da. *Franz Kafka*. São Paulo: Brasiliense, 1983.

COTTIER, G. *Cristãos e Marxistas – Diálogo com Roger Garaudy*. Trad. Mario T. Alves. Brasília: Porto, 1968.

CRETELLA JR, José. *Anulação do ato administrativo por desvio de poder*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

_____. *Controle jurisdicional do ato administrativo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Curso de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1975.

_____. Prescrição contra a fazenda pública. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1984 (XVII) 72: 23-9.

CRICK, Mark. *A sopa de Kafka: uma história completa de literatura mundial em 14 receitas*. Trad. Irene Hirsch. São Paulo: Argumento, 2009.

CUNHA, Antônio Geraldo. *Dicionário etimológico nova fronteira da língua portuguesa*. São Paulo: Nova Fronteira, 1994.

DAMIANI, Vera Araújo. Normas gerais de direito tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1982, (VI) 19/20: 28-47.

DANTAS, San Tiago. *Programa de direito civil*. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1979.

DELEUZE, Gilles; GUATTARI, Félix. *Kafka, por uma literatura menor*. Trad. Júlio Castañon Guimarães. Rio de Janeiro: Imago, 1977.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

DERZI, Mizabel Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Ed. RT, 1988.

DIAMANT, Kathi. *O último amor de Kafka: o mistério de Dora Diamant*. Trad. Eduardo Seincman. São Paulo: Via Letra, 2013.

DIMOULIS, Dimitri. A relevância prática do positivismo jurídico. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, 2011, n. 102.

_____; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. São Paulo: Ed. RT, 2006.

DINIZ, Maria Helena. *A ciência jurídica*. São Paulo: Resenha Universitária, 1982.

_____. *As lacunas do direito*. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Curso de direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1982. t. I, II, III, IV e V.

_____. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1999.

DÓRIA. Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968.

DUARTE MARQUES, Maria Helena. *Iniciação à semântica*. Rio de Janeiro: Zahar, 1990.

DUCROT, Oswald e TODOROV, Tzvetan. *Dicionário das ciências da linguagem*. Trad. Eduardo Prado Coelho, Lisboa: Dom Quixote, 1974.

ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica proposición y norma*. Buenos Aires, Astrea, 1991.

ECO, Umberto. *O signo*. Trad. Maria de Fátima Marinho. Lisboa: Presença, 1973.

ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Trad. João Baptista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983.

ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas gerais de direito tributário*. São Paulo, 1997.

FACHIN, Luiz Edson. Da prescrição e da decadência no código do consumidor. *RPGE*. Fortaleza, 1993 (10) 12: 29-40.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária.* Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FALCÓN, Enrique M. *Caducidad o perención de instancia*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

FANUCCHI, Fábio. A decadência e prescrição no imposto de renda. *Decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

_____. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

_____. Ainda a decadência do direito de lançar tributos. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1974 (VII) 27: 214-20.

_____. Decadência em direito tributário. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1974 (VII) 28: 271-7.

_____. Decadência e prescrição. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

_____. *O lançamento por homologação e a decadência e a prescrição qüinqüenais*. São Paulo: Separata da Resenha Tributária, 1968.

FEITOSA, Celso Alves. Os tipos de lançamento segundo o CTN no momento atual e a pretendida impugnação administrativa. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2ª Quinzena. de agosto de 1996 (-) 3: 77-82.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil*. São Paulo: Noeses 2009.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *A ciência do direito*. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. *Conceito de sistema no direito positivo*. São Paulo: Ed. RT, 1976.

_____. *Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. *Teoria da norma jurídica.* Rio de Janeiro: Forense, 1978.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *A reforma do Judiciário: observações sobre o parecer do relator*. Aula inaugural proferida na Faculdade de Direito da USP. Coleção Estudos Documentos e Debates do Irs. São Paulo: [s.n.], 1997.

_____*Do processo legislativo*. São Paulo: Saraiva, 1968.

FERREIRA LIMA, Reginaldo. *Direito cooperativo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FERREIRA MENDES, Gilmar. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. A inscrição da dívida ativa como ato de controle do lançamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 1998, (3) 36: 83-7.

_____. Panorama da extinção dos atos administrativos. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1976 (VII) 37/38: 134-43.

_____. *Competência administrativas dos Estados e Municípios*. Separata, s/d.

_____. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996.

FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação*. São Paulo: Ática, 1996.

_____. *Elementos de análise do discurso*. São Paulo: Contexto, 1989.

FONSECA, Carlos Henrique da. A declaração de inconstitucionalidade e a repetição do indébito na seara tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, (5) 39: 34-7.

FONSECA, Tito Prates da. Atos administrativos nulos e anuláveis. *Revista Direito*. Rio de Janeiro, 1942, (3) 13: 45-69.

FORTES DE CERQUEIRA, Marcelo Paulo. *Repetição do indébito tributário no sistema brasileiro*. Dissertação (Mestrado). São Paulo: PUC, 1998.

FRANCA, Pe Leonel S. J. *Noções de história da filosofia*, Rio de Janeiro: Agir, 1965.

FREIRE, Laudelino. *Grande e novíssimo dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: José Olympo, 1954. t. I a V.

FREITAS, Vladimir Passos. *Código tributário nacional comentado*. São Paulo: Ed. RT, 1999.

FREYTES, Roberto O. La renuncia al término corrido de la prescrición en curso. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

FURLAN, Valéria C. P. *IPTU*. São Paulo: Malheiros, 1998.

GALLO, Mayrant. *O Inédito de Kafka*. São Paulo: Cosac & Naify, 2003.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.

GAMBRA, Rafael. *Pequena história da filosofia*. Livraria Tavares Martins, 1973.

GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives. Autodireito ao Crédito de ICM – Faculdade Temporal do sujeito passivo da relação tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, – (-) 25/26: 230-.

_____. Direito a creditar-se. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1986 (-) 37: 51-68.

GARAUDY, Robert. *Do anátema ao diálogo*. Trad. Maria Helena Kühner. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1966.

_____. *Liberdade vigiada*. Rio de Janeiro: Bloch Editores, 1969.

_____. *Um realismo sem fronteiras*. Trad. Rui Mourato. Lisboa: Publicações Dom Quixote, 1963.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Rámon. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Ed. RT, 1991.

GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 1989.

GIARDINO, Cléber. Auto de infração. Revisão "de ofício" promovida pelo próprio agente fiscal. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1987 (XI) 39: 159-63.

GICOVATE, Moisés. *Franz Kafka*. 2. ed. São Paulo: Livraria Teixeira, 1976.

GIORGI, Raffaele Di. *Direito, democracia e risco*. Porto Alegre: Fabris, 1998.

GOFFI, Ana Maria. Extinção dos atos administrativos. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1974, (VI) 30: 35-41.

GOMES DE BARROS, Raimundo. Decadência e prescrição: descrição ontológica. *Repertório IOB de jurisprudência*. São Paulo: IOB, 1994 (-) 5/94: 93-1.

GOMES DOS SANTOS, Manoel J. Lançamento e decadência. *Decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GORDILLO, AGUSTÍN. *Tratado de derecho administrativo*. Buenos Aires, Macchi, 1990. vol. 1.

GRAÇA WAGNER, José Carlos. Aspectos da decadência e prescrição no direito tributário. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

GRAU, Eros. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. Crítica da discricionariedade e restauração da legalidade. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (coord.). *Perspectivas do direito público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1989. vol. 1 a 3.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; SILVA. Carlos Eduardo Batalha da; BARBOSA, Samuel Rodrigues. *Nas fronteiras do Formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Dinâmica da tributação e procedimento*. São Paulo: Ed. RT, 1979.

_____. *Perempção no lançamento tributário*. Separata. S/d: 502-517.

_____. Lançamento. *Caderno de pesquisas tributárias n. 12*. Coordenação Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1987.

_____. Perempção no direito tributário. *Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhoa Canto*, Forense, 1988. (princípios tributários no Brasil e no direito comparado).

_____. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: Saraiva-EDUC, 1974.

_____. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

GREIMAIS, A. J.; COURTÉS, J. *Dicionário de semiótica*. Trad. Alceu Dias de Lima e outros. São Paulo: Cultrix, 1979.

GUASTINI, Riccardo. *Dalle fonti alle norme*. Torino: Giappichelli, 1992.

_____. Il tempo e le norme. *Studi in onore di Leopoldo Elia*. Milão: Giuffrè, 1999.

_____. *Teoria dogmatica delle fonti*. Milão: Giuffrè, 1998.

GUEIROS BERNARDES, Haroldo. Imposto de importação – lançamento – decadência – prescrição. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1984 (VIII) 29/30: 253-59

GUIBOURG, Ricardo. *Derecho, sistema y realidad*, Buenos Aires: Astrea, 1989.

_____. *Forma y fondo*. Inédito.

_____. *La certeza de los criterios*. Inédito.

_____. *El derecho y las ciencias exactas*. Inédito.

_____. *Deber y saber*. México: Fontamara, 1997.

_____; GHIGLIANI, Alejandro; GUARINONI, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Crédito tributário e prescrição. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

_____. Prescrição e decadência em direito tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1981 (V) 17/18: 57-76.

_____. *Prescrição e decadência*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. Lançamento por homologação. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1985, (9) 31: 142-146.

GUIMARÃES, Yves José de Miranda. Da contribuição definitiva do crédito tributário; sua exigibilidade, suspensão, prescrição e decadência. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

GUIRAUD, Pierre. *A semântica*. Trad. Maria Elisa Mascarenhas. São Paulo: Difel, 1980.

GUNTHER TEUBNER. *O direito como sistema autopoiético*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1993.

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. Trad. Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1961.

HEGENBERG. Leônidas. *Lógica simbólica*. São Paulo: Herder, 1966.

_____. *Dicionário de lógica*. São Paulo: EPU, 1995.

HELLER, Erich. *Kafka*. Trad. James Amado. São Paulo: Cultrix, Ed. da Universidade de São Paulo, 1976.

HIPP, Christiane; TETHER, Bruce S; MILES, Ian. *The incidence and effects of innovation in services: evidence from Germany*. International Journal of Innovation Management, vol. 4, n. 4, Dec. 2000.

HOFFMANN, Susy Gomes. *As contribuições no sistema constitucional tributário*. Campinas: Copola, 1996.

_____ Susy Gomes. *Prova no direito tributário*. Campinas: Copola, 1999.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

HORVATH, Estevão. *Aspectos teóricos do lançamento tributário no direito positivo brasileiro*. Dissertação de mestrado. São Paulo: PUC, 1989.

_____. *La autoliquidacion tributaria*. Tese (doutoramento). Madrid, Universidade Autónoma de Madrid, 1992.

_____. *Lançamento tributário e "autolançamento"*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. Mesa de debates "A" – decadência e prescrição. *Revista de direito tributário*. São Paulo 1999 (-) 75: 19-43.

HOSPERS, John. *Introducción al análisis filosófico*. Madri: Alianza, 1995.

HUSSERL, Edmund. *Ideas relativas a una fenomenologia pura y una filosofia fenomenologica*. Tradução para o Espanhol de José Gaos. México: Fondo de Cultura Econômica, 1949.

_____. *A idéia da fenomenologia*. Trad. Artur Morão. Lisboa: Edições 70. s/d.

ILARI, Rodolfo e Geraldi, João Wanderley. *Semântica*. São Paulo: Ática, 1992.

IRBARNE, Aguinsky de. *Fenomenologia y ontologia jurídica*. Buenos Aires: Pannedille, 1971.

IVO, Gabriel. *Constituição Estadual- competência para elaboração da Constituição do Estado-membro*. São Paulo: Max Limonand, 1997.

_____*Norma Jurídica – produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

IZQUERDO, Luis. *Conhecer Kafka e a Sua Obra*. Trad. Manuel Mota. Lisboa: Editora Ulisseia, 1968.

JAKOBSON, Roman. *Lingüística e comunicação*. Trad. Izidoro Blikstein e José Paulo Paes. São Paulo: Cultrix. 2003.

JANOUCH, Gustav. *Conversas com Kafka*. Trad. Celina Cruz. Osasco, SP: Novo Século Editora, 2008.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 129. São Paulo: Saraiva, 1996.

_____. *Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Saraiva, 1994.

JESUS, Damásio E. de. *Prescrição penal*. São Paulo: Saraiva, 1997.

JOLIVET, Régis. *Curso de filosofia*. Trad. Eduardo Prado de Mendonça, Rio de Janeiro: Agir, 1961.

JORGE, Ruy Alves. *Interpretação de Kafka*. São Paulo: L. Oren, 1968.

JUNQUEIRA FILHO, Aguinaldo de Mello. Termo inicial do prazo de decadência do direito de lançar tributo. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1985, 32: 298-302.

KAFKA, Franz. *A metamorfose*. Trad. Torrieri Guimarães. Rio de Janeiro: Ediouro, 1998.

_____ *América*. Trad. Torrieri Guimarães. São Paulo: Livraria Exposição do Livro, 1965.

_____ *A muralha da China*. Trad. Torrieri Guimarães. São Paulo: Livraria Exposição do Livro.

_____ *Carta ao meu pai*. Trad. Torrieri Guimarães. São Paulo: Livraria Exposição do Livro, 1964.

_____ *Carta ao pai*. Trad. Marcelo Backes. Porto Alegre: L&PM Editores, 2013.

_____ *Cartas a Milena*. Prefácio de Willy Haas. São Paulo: Nova Época Editorial LTDA, 1998.

_____ *Cartas aos meus amigos*. Trad. Oswaldo da Purificação. São Paulo: Nova Época Editorial LTDA, 1998.

_____ *Descrição de uma luta*. Trad. Aulyde Soares Rodrigues. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1985.

_____ *Diários de viagem*. Trad. Marcelo Rouanet. São Paulo: Atalanta Editorial, 1998.

_____ *O castelo*. Trad. Modesto Carone. São Paulo: Companhia das Letras, 2008.

_____ *O processo*. São Paulo: Círculo do Livro, 1963.

_____ *O processo*. Trad. Modesto Carone. São Paulo: Companhia das Letras, 1997.

_____ *O processo*. Trad. Torrieri Guimarães. Rio de Janeiro: Ediouro, 1985.

_____ *Um artista da fome / a construção*. Trad. Modesto Carone. São Paulo: Companhia das Letras, 1998.

KALINOWSKI, Georges. *Introducción a la lógica jurídica*. Tradução espanhola Juan A. Casaubon. Buenos Aires, EUDEBA, 1973.

KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. Trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1994.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984.

_____ *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. Lisboa: Armênio Amado, 1984.

_____ *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1990.

KLUG, Ulrich. *Lógica jurídica*. Bogotá, Temis, 1990.

KOKIS, Sérgio. *Franz Kafka e a expressão da realidade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1967.

KONDER, Leandro. *Kafka: vida e obra*. Rio de Janeiro: José Alvaro, 1966.

KRAKOWIAK, Ricardo. *A cobrança dos tributos sujeitos ao "lançamento por homologação" na sistemática do CTN: decadência e prescrição*. São Paulo: Monografia de Final de Curso no programa de doutorado da FDUSP, 1998.

LACAN, Jacques. *O seminário*. Livro 2. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1997.

LACOMBE, Américo Masset. *Obrigação tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1977.

_____. ICM – prescrição intercorrente sujeito passivo – massa falida. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1979 (III) 9/10: 86-105.

_____. Prescrição de contribuições parafiscais. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1972 (V) 19: 356-62.

LANGER, Suzane K. *Introducción a la lógica simbólica*. Trad. espanhola de Francisco González Aramburu. Madrid, Siglo Veintiuno, 1974.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

_____. Principio de legalidad y la reserva de ley. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1989 (XXXIII) 50: 7-13.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamego, Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983.

LEIRNER, Giselda. *A filha de Kafka*. São Paulo: Massao Ohno, 1999.

LEITE JÚNIOR, Orlando. *A regra-matriz do IVVC: sua textualidade*. São Paulo: Ed. Gonçalves, 1993.

LEITE VIEIRA, Maria Leonor: *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: 1997.

LEMAIRE, Gérard-Georges. *Kafka*. Trad. Júlia da Rosa Simões. Porto Alegre: L&PM Editores, 2006.

LEMOS DE ABREU, Iduna Evangelista Weinert. Prescrição, decadência, caducidade, preclusão e perempção. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: Senado Federal, 1974 (XI) 43: 106-33.

LIMA GONÇAVES, José Arthur. IPI – prescrição e decadência. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1981 (V) 17/18: 294-301.

_____. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. Lançamento – Revisão de ofício – Erro de direito. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1985, (9) 33: 270-275.

LIMA LOPES, José Reinaldo. *O direito na História*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

LIMA, Luiz Costa. *Limites da voz: Kafka*. Rio de Janeiro: Rocco, 1993.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme. *A não cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. Decisões judiciais e tributação. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 19*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

_____. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

MACÊDO DE OLIVEIRA, José Jayme. *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998.

MACHADO, Celso Cordeiro. *Crédito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MACHADO, Hugo Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. Lançamento e execução fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, (3) 33: 46-9.

_____. Lançamento por declaração. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1983, (7) 25/26: 335-40.

_____. Lançamento com base em depósitos bancários. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1988, (12) 44: 220-223.

_____. Lançamento tributário. *Cadermo de pesquisas tributárias n. 12*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1987.

_____. Lançamento para evitar a decadência. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, (5) 51: 67-70.

_____. Mudança de critério jurídico na revisão do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1983 (VII) 23/24: 247-52.

_____. Revisão do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1979 (III) 7/8: 261-9.

MAIA, Robson Lins. *Controle de constitucionalidade da norma tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MAIROWITZ, David Zane; CRUMB, Robert. *Introducing Kafka*. New York: Totem Books, 1993.

MALERBI, Diva. *Segurança jurídica e tributação*. Tese (doutoramento). São Paulo: PUC, 1992.

MANGIONE, Giovanni. *Problemi attuali di diritto finanziario*. Padova: Cedam, 1971.

MANSO. Paulo da Costa. Revogação dos atos administrativos. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1974, (VI) 31: 27-32.

MARINS, James. *Ação rescisória em matéria tributária diante da decisão sobre constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal*. Artigo inédito.

MARQUES, José Frederico. *Instituições de direito processual civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

MARQUES, Márcio Severo. *A classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. Prescrição e decadência em matéria tributária. Breves reflexões. Encarte especial da *Revista do TRF da 3.ª Região*, RT, 2000 (1): 2-26

MARTINS, Ana Luísa. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais*. Rio de Janeiro: Capivara, 2010.

MARTINS, José Antônio Andrade. Autolançamento. *Estudos tributários em homenagem a Rubens Gomes de Sousa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

MARTINS, Natanael. A natureza jurídica do lançamento do IRPJ e a questão do prazo decadencial. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, (3) 26: 61-6.

MAYA, Rômulo. A abstração do lançamento e sua repercussão na execução fiscal. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1979, (3) 6: 158-62.

MAYNES, Eduardo García. *Lógica del concepto juridico*. México: Fondo de Cultura Económica, 1959.

MEIRELES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1977.

_____. Revogação e anulação de ato administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo: FGV, – (-) 75: 31-5.

MELLO JUNQUEIRA FILHO, Aguinaldo de. Termo inicial do prazo de decadência do direito de lançar tributo. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1984 (VIII) 29/30: 298-301.

MENDONÇA, Daniel. *Interpretación e aplicación del derecho*. Barcelona: Centro de Estudios Constitucionales, 1996.

MERKEL. Adolf. *Teoria general del derecho administrativo*. México: Ed. Nacional, 1980.

_____. *Il duplice volto del diritto*. Milão, Giuffrè, 1987.

MICHELI, Gian Antônio. Considerações sobre a disciplina do lançamento tributário na lei brasileira. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1974, (VII) 32: 193-5.

_____. Concepção dinâmica do direito tributário. *Revista de direito tributário*. São Paulo, 1978 (2) 5: 107-134.

_____. *Curso de direito tributário*. Trad. Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Ed. RT, 1978.

MILL, Stuart. *O sistema da Lógica*. Madrid: Daniel Jorro Editor, 1917.

MONTE ALEGRE, José Sérgio. Estabilidade e certeza das relações jurídicas como fator de limitação à anulação de ofício do ato administrativo. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1980, (XIII) 53/54: 153-60.

MONTEIRO DE BARROS, José Eduardo. Teoria geral do lançamento tributário. In: ATALIBA, Geraldo (coord.). *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1978.

MONTUORI, Luigi. *L'accertamento nelle imposte della riforma*. Torino: Giappichelli, 1975.

MORETTI, Gian Carlo. *La motivazione nell'accertamento tributario*. Padova: Cedam, 1969.

MOTTA PACHECO, Ângela Maria da. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo, 1997.

MOURA CAMPOS, Antonio Carlos. *Decadência e prescrição*. Apostila: 1.º Ciclo de Palestras sobre Direito Tributário. São Paulo: FAZESP, s/d.

MOURA, Nilza Maria Evangelista de. Repetição do indébito *versus* interrupção da prescrição. *Repertório IOB de Jurisprudência*. 2.ª Quinzena de março de 1993 (-) 6/93: 102-1.

MOUSSALEM, Tarek. *As fontes do direito tributário*. Dissertação (Mestrado). São Paulo: PUC, 2000.

_____ *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

MUNHOZ, Eugênio Marques. O prazo da ação judicial destinada a desconstituir crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, (4) 38: 70-8.

MURAMAKI, Haruki. *Kafka à Beira-Mar*. Trad. Leiko Gotoda. Rio de Janeiro: Objetiva, 2008.

MURRAY, Nicholas. *Kafka*. London: Abacus, 2004.

MUSA, Simone Dias. Uma visão desenvolvimentista para a tributação internacional no Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação & desevolvimento – homenagem ao professor Aires Barreto*. Quartier Latin. 2011.

NASCHENVENG, Silvia. *A posição do STJ quanto à decadência relativa aos tributos lançados por homologação*. São Paulo: Monografia inédita, 1998.

NASCIMENTO, Carlos Vander do et al. *Comentários ao código tributário nacional*. Coord. Carlos Vander Nascimento. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NASCIMENTO, Octávio Bulcão. *Responsabilidade tributária dos sucessores*. Dissertação (Mestrado). São Paulo: PUC, 1999.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. A decadência e a prescrição em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, s/d (XVI) 73: 82-9.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. Decadência e prescrição contra a fazenda pública – termos iniciais e finais – regras de contagem. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1974 (VII) 31: 226-33.

_____. Decadência e prescrição contra a fazenda pública. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1979 (III) 9/10: 295-303.

_____. *O controle de constitucionalidade das leis*. Belo Horizonte, Del Rey, 1992.

NAVARRO, Pablo E. *Los limites del derecho*. Bogotá: Temis, 2005.

NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Editora Acadêmica, 1994.

_____. Função do ato de lançamento em Relação ao crédito tributário. *Revista da Ordem dos Advogados de Pernambuco*. Recife, OAB/Recife, 1982 (XXV) 25/26: 169-208.

_____. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

_____. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

NINO, Carlos Santiago. *Introducción al análisis del derecho*. Buenos Aires: Astrea, 2003.

_____. *La validez del derecho*. Buenos Aires, Editorial Astrea, 1985.

NOGUEIRA DE PAULO, Edylcéa Tavares. *Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1984.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Aviso de lançamento. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1977, (IV) 17: 340-6.

_____. *A decadência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

_____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. *Teoria do lançamento tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

_____. Imposto de renda. *Decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

NORTH, Douglass C. *The Economic Growth of The United States 1790-1860*. New York: W.W. Norton & Company Inc., 1966.

_____; THOMAS, Robert Paul. *The Rise of the Western World: a new economic history*. New York: Cambridge Univesity Press, 1973.

_____. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

NOVAES, Adauto. Sobre tempo e história. *Tempo e história*. São Paulo: Companhia das Letras, 1992.

NOVAES, Raquel Cristina. *A regra matriz do IOF*. Dissertação (Mestrado). São Paulo: PUC-SP, 1992.

NOVELLI, Flávio Bauer. A eficácia do ato administrativo, *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo: FGV, 1960, 60: 16-26.

OECD. *Controlled Foreign Company Legislation: studies in taxation of foreign source income*. OECD: 1996.

OLIVEIRA LIMA, Sebastião de. Prescrição tributária. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

OLIVEIRA, Antônio de Almeida. *A prescrição em direito comercial e civil*. Lisboa: Livraria Clássica Editora, 1917.

OLIVEIRA, Maria Regina de. Abuso de Poder e Violência não Razoável: análise do filme "Tropa de Elite". In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (org.). *Filosofia e Teoria Geral do Direito: Homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Junior por seu septuagésimo aniversário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

OLIVEIRA, Maurício. *Princípio Kafka: o mundo mágico do serviço público*. Rio de Janeiro: Terceiro Tempo, 2003.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. *Ato administrativo*. São Paulo: Ed. RT, 1992.

ORCESI COSTA, Carlos Celso. *Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1993.

OZ, Amos. A infantilização universal. Caderno Mais. São Paulo, *Folha de S. Paulo* de 2 janeiro 2000: 32-33.

PAWEL, Ernst. *O Pesadelo da Razão: Uma biografia de Franz Kafka*. Trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Imago, 1986.

PEIRCE, Charles S. *Semiótica*. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 1990.

_____. Conferências sobre pragmatismo. *Os pensadores:* Peirce/Frege. São Paulo: Abril Cultural, 1980.

PEIXOTO. Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012.

PERCY, Allan. *Kafka Para Sobrecarregados*. Trad. Carlos Nougué. Rio de Janeiro: Sextante, 2012.

PEREIRA, André Gonçalves. *Erro e ilegalidade no acto administrativo*. Lisboa: Ática, 1962.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001.

PIMENTA, Paulo. *Aplicabilidade e Eficácia das normas constitucionais programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

PLATÃO. *República*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996.

PONDÉ, Lafayette. O ato administrativo, sua perfeição e eficácia. *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo: FGV, 1952, 29: 16-21.

PONTES DE MIRANDA. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. vol. I, II, IV, V e VI.

_____. *Comentários à constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*. São Paulo: Ed. RT, 1971. vol. V.

_____. *Comentários ao código de processo civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. vol. 1.

_____. *Tratado das ações*. Campinas: Bookseller, 1998. vol. 1.

POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*. Trad. Leonidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. São Paulo: Cultrix, 1993.

POTITI, Enrico. *L'ordinamento tributario italiano*. Milão: Giuffrè, 1978.

PUGLIESE, Mario. *Intituciones de derecho financiero*. Trad. espanhola José Silva. México: Fondo de Cultura Economico, 1939.

QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. *Do lançamento tributário – Execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.

QUEIROZ, Luis Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

QUIROGA MOSQUERA, Roberto. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito contitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. *Tributação no mercado financeiro e de capitais*. São Paulo: Dialética, 1998.

RÁO, Vicente. *Ato jurídico*. São Paulo: Max Limonad, 1964.

_____. *O direito e a vida dos direitos*. São Paulo: Max Limonad, 1952.

RAWLS, John. *Uma teoria de justiça*. Portugal: Editorial Presença, 1993.

REALE, Miguel. *Fontes e modelos do direito*. São Paulo: Saraiva, 1994.

REZENDE, Fernando. *A reforma tributária e a federação*. Editora FGV, 2009.

_____ *Desafios do federalismo fiscal*. Editora FGV, 2006.

_____; OLIVEIRA, Fabrício; ARAUJO, Erika. *O dilema fiscal: remendar ou reformar?* Editora FGV, 2007.

RIBEIRO DE MORAIS, Bernardo. A decadência e prescrição diante do crédito tributário. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

RODRIGUES, Rafael Moreno. A decadência do direito de lançar imposto de renda devido pelas pessoas físicas e jurídicas. *Decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

_____. Breve estudo do crédito tributário. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

RODRIGUEZ, José Rodrigo. *Como decidem as cortes: para uma crítica do direito (brasileiro)*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.

_____ *Peixe insolúvel: mundo em excesso*. São Paulo: Nankim, 2013.

ROJO, Margarita Beladiez. *Validez y eficácia de los actos administrativos*. Madrid: Marcial Pons, 1994.

ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROMANO, Santi. *Frammenti di un dizionario giuridico*. Milano: Giuffrè, 1983.

ROSENFELD, Anatol. *Texto/contexto: ensaios*. 2. ed. São Paulo: Perspectiva, 1973.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Bauru. São Paulo: Edipro, 2003.

_____ *Sobre el derecho y la justicia.* Trad. Genaro Carrió, Buenos Aires, EUDEBA, 1974.

RSTOU, Sérgio Martins, A prescrição intercorrente no processo civil brasileiro. *Forum Empresarial: boletim informativo da ASPR*. Santo André, ASPR, dez. 1998 (I) 12: 4.

RUGGIERO, Roberto de. *Instituições de direito civil*. São Paulo: Saraiva, 1971.

SALFELLNER, Harald. *Franz Kafka and Prague*. Prague: Vitalis, 1998.

SALMON, Wesley C. *Lógica*. Trad. Leonidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. Rio de Janeiro: Zahar, 1984.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Causas se impedimento prescricional de indébitos tributários – Ocorrência de coação e inconstitucionalidade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1987 (XI) 39: 82-9.

_____. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: Editora Obelisco, 1968.

SAMPAR, Marcos Donizeti. Tributos sujeitos a lançamento por homologação, prazo de vencimento e decadência. *Revista Dialética de Direito Tributário,* 2000, (5) 53: 52-67.

SANTAELLA, Lúcia. *Teoria da percepção: uma teoria semiótica*. São Paulo: Experimento, 1993.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Decadência, DCTF, direito líquido e certo do crédito tributário e efeitos do controle de constitucionalidade da Lei n. 8.212/91: desafios do Direito e da Legalidade. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, n. 31, 2008.

_____. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

_____. _____. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. Poder da violência simbólica e o "planejamento tributário ao contrário". In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (org.). *Filosofia e teoria geral do direito: homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Junior por seu septuagésimo aniversário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

_____. Prescrição na repetição do indébito e Lei Complementar 118: desafiando o paradigma da legalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 138, 2007.

_____ ;CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva. *Transparência fiscal e desenvolvimento: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

_____; ZUGMAN, Daniel Leib. *Em defesa do CARF, "gritando fogo num teatro lotado" e as 59 ações "populistas"*. 2013.

SANTO AGOSTINHO. *Confissões*. São Paulo: Vozes, 1997.

SANTOS, Jair Ferreira dos. *Kafka na cama – Contos*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1980.

SARTIN, Agostinho. IR – Lançamento presuntivo – depósitos bancários – sinais exteriores de riqueza – legalidade e tipicidade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1985, (9) 34: 266-276.

SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de língüística geral*. Trad. Antônio Chelini, José Paulo Paes e Isidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1991.

SCAVINO, Dardo. *La filosofia actual: pensar sin certezas*. Barcelona: Páidos, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHULMAN, Max. *Love is a fallacy.*

SCHWARTZ, Roberto. *O pai de família e outros estudos.* Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1978.

SCLIAR, Moacyr. *Os leopardos de Kafka.* São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SEABRA FAGUNDES, Miguel. *O controle do atos administrativos pelo Poder Judiciário*. Rio de Janeiro: Forense, 1957.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Lançamento fiscal e mandado de segurança. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1972, (V) 22: 354-356.

_____. *Princípios fundamentais do direito administrativo tributário – A função fiscal.* Rio de Janeiro: Forense, 1995.

_____. O direito de constituir o crédito tributário e a sua extinção pela inércia da Fazenda – A prescrição do crédito tributário e suas formas de interrupção – A suspensão da prescrição – A repetição do indébito. *Decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

SERPA LOPES, Miguel Maria de. *Curso de direito civil.* Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1998.

SICHES. Recasens Luis. *Filosofia del derecho*. México: Porrúa, 1997.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da. Decadência e prescrição. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

SILVA PEREIRA, Caio Mario. *Instituições de direito civil.* Rio de Janeiro: Forense, 1993. t. I.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Ed. RT, 1968.

_____. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 1992.

SILVA, Márcio Seligmann-. *A Atualidade de Walter Benjamim e de Theodor W. Adorno*. 2. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2010.

SILVA, Marcos Fernandes Gonçalves da. *Formação econômica do Brasil: uma reinterpretação contemporânea.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

SINGER, Isaac Bashevis. *Um amigo de Kafka e outras estórias.* Trad. Ester Kosovski. Rio de Janeiro: Mundo Musical S/A., 1971.

SOARES DE MELLO, José Eduardo. *Contribuições sociais no sistema tributário*. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. Lançamento. *Cadermo de pesquisas tributárias n. 12.* Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1987.

_____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

SOUSA DE QUEIROZ, Luís Cesar. *Sujeição passiva tributária.* Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. Um caso de ficção legal no direito tributário. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1970, (III) 11: 13-33.

_____. Procedimento tributário. *Elementos de direito tributário.* São Paulo: Ed. RT, 1978.

STRATHERN, Paul. *Kafka em 90 Minutos*. Trad. Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2009.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. Porto Alegre: Lael, 1999.

SUNDFELD, Carlos Ari. *O ato administrativo inválido*. Tese. PUC-SP, 1986.

_____. *Fundamentos de direito público*. São Paulo: Malheiros, RT, 1993.

TABOADA, Carlos Palao. La revision de oficio de los actos administrativo-tributários. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1978 (II) 6: 9-18.

TÁCITO, Caio. A teoria da inexistência do ato administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo: FGV, 1947, 36: 78-81.

_____. A teoria da inexistência do ato administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo: FGV, 1954, 48: 350-5.

TANZI, Vito et al. *Income Distribuition Determinantes and Public Spending Efficience*. Working Paper Series n. 861. Janeiro de 2008. European Central Bank.

_____. *Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites*. IMF Working Paper No. 00/181. Novembro, 2000.

_____. *Inflation and the Personal Income Tax: An International Perspective*. Cambridge: Cambridge University Press. 2008.

_____. *The Economic Role of The State in the 21st. Century.* Cato Journal, vol. 25, n. 3 (Fall 2005). Cato Institute.

_____. *The Role of the State and Public Finance in the Next Generation*. OCDE Journal on Budgeting, Volume 8. 2008.

_____. *The Shadow Economy, Its Causes and Its Consequences. Edited lecture given at the International Seminar on the Shadow Economy Index in Brazil*. Brazilian Institute of Ethics in Competition, 12 March 2002, Rio de Janeiro.

_____; ZEE, Howell H. *Consequences of the Economic and Monetary Union for the Coordination of Tax Systems in the European Union – Lessons from the U.S. Experience*. IMF, August 1998.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. São Paulo: Ed. RT, 1990.

TEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

TESAURO, Francesco. Lançamento e recolhimento. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1978, (2) 6: 101.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Safe, 2012.

TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. A declaração de inconstitucionalidade e a restituição de tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. 1996, (1) 8: 99-110.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Normas de interpretação do direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. *Restituição de tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

TRABUCCHI, Alberto. *Instituzioni di diritto civile*. Padova: Cedam, 1986.

TRUBEK, David; SCHAPIRO, Mario. Redescobrindo o Direito e Desenvolvimento: experimentalismo, pragmatismo democrático e diálogo horizontal. In: TRUBEK, David; SCHAPIRO, Mario (org.). *Direito e desenvolvimento: um diálogo entre os BRICS*. São Paulo: Saraiva, 2012.

ULLMANN, Sthephen. *Semântica: uma introdução à ciência do significado*. Trad. J.A. Osório Mateus. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1964.

VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária modulação dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 157, 2008.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Decadência e a prescrição do crédito tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1979 (III) 9/10: 181-206.

VELLOSO, Leonel de Andrade. Decadência e prescrição. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

VEROSPI, Ângelo. *Os direitos do contribuinte e a prescrição intercorrente*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

VIANNA, Aldyr Dias. *Da prescrição no direito civil brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

VIEIRA, José Roberto. *IPI a regra-matriz de incidência – texto e contexto.* Curitiba, Jurúa, 1993.

VILANOVA, Lourival. *As estrutura* lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Ed. RT, 1977.

_____. *A teoria da revolução*. Separata do anuário do mestrado da Universidade de Recife, 1979.

_____. *A teoria do direito em Pontes de Miranda*. Separata.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. Fundamentos do estado de direito. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1977, (VIII) 43/44: 21-31.

_____. *Fundamentos filosóficos da psicologia*. Recife, OAB/PE, 1942.

_____. *Lógica jurídica*. São Paulo: José Bushatsky, 1976.

_____. Norma jurídica – proposição jurídica (significação semiótica). *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1982, (XV) 61: 12-33.

_____. O "dever ser" nos enunciados. *Separata de estudos em memória do professor doutor Paulo Cunha,* Lisboa: 1989.

_____. *O problema do objeto na teoria geral do estado*. Tese para a cátedra de Teoria Geral do Estado, Universidade de Recife, 1953.

_____. Teoria da norma fundamental. *Estudos em homenagem a Miguel Reale*. Organização Teófilo Cavalcanti Filho. São Paulo: Ed. RT, 1977.

WALD, Arnoldo. Prescrição no Código Tributário Nacional. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Ed. RT, 1968 (II) 5: 129-135.

WARAT, Luiz Alberto. *Introdução geral ao direito*. Porto Alegre: Fabris, 1994. t. I.

_____. *O direito e sua linguagem*. Porto Alegre: Fabris, 1984.

WATANABE, Ippo; PIGATTI JR., Luiz. *Processo fiscal federal anotado*. São Paulo: Saraiva, 1993.

WATZLAWICK, Paul; BEAVIN, Janet Helmick; JACKSON, Don D. *Pragmática da comunicação humana*. São Paulo: Cultrix. 1993.

WINKLER, Noé. Aspectos do imprescritível esforço para demonstração da inércia, e outras considerações. Decadência e prescrição. *Caderno de Pesquisas Tributárias n. 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratado lógico-filosófico*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1995.

WRIGHT. Georg Henrik von. *Norma y acción: uma investigação lógica*. Trad. espanhola de Pedro Garcia Ferrero, Madrid, Technos, 1970.

XAVIER, Alberto Pinheiro. A contagem dos prazos no lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997 (3) 27: 7-13.

_____. A execução fiscal nos tributos de lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997 (3) 25: 7-13.

_____. *Conceito e natureza do acto tributário*. Coimbra: Almedina, 1972.

_____. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

_____. *Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. IR – Lançamento por arbitramento pressupostos e limites. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1985, (9) 31: 174-185.

ZANCANER, Weida. *Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos*. São Paulo: Malheiros, 1993.

ZENUN, Augusto. *Prescrição na Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

ZISCHLER, Hans. *Kafka vai ao cinema*. Trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2005.