

BIBLIOTECA

RIVITTI E DIAS

CLASS: K341.39

T744

TOMBO: 00880

ASS: _____

“A QUARTIER LATIN teve o mérito de dar início a uma nova fase, na apresentação gráfica dos livros jurídicos, quebrando a frieza das capas neutras e trocando-as por edições artísticas. Seu pioneirismo impactou de tal forma o setor, que inúmeras Editoras seguiram seu modelo.”

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Editora Quartier Latin do Brasil

Empresa Brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001

Rua Santo Amaro, 316 - CEP 01315-000

Vendas: Fone (11) 3101-5780

Email: quartierlatin@quartierlatin.art.br

Site: www.quartierlatin.art.br

Coordenação

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO

HOMENAGEM AO PROF. AIRES BARRETO

COLEÇÃO: TRIBUTAÇÃO & DESENVOLVIMENTO

Editora Quartier Latin do Brasil

São Paulo, primavera de 2011

quartierlatin@quartierlatin.art.br

www.quartierlatin.art.br

A EFICÁCIA SOCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

KAREM JUREIDINI DIAS

1. A COMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E O PAPEL DO CONTRIBUINTE

A tributação possui papel fundamental no desenvolvimento, já que é importante fonte das receitas necessárias ao cumprimento da função do Estado, além de redistribuir as riquezas alocadas no mercado e regulamentar a economia¹. O termo *desenvolvimento* não deve ser adotado simplesmente sob o ponto de vista econômico, pois precisa corresponder às relações econômica, política e social².

Nessa perspectiva, as reformas legais, ao caminhar para avanços institucionais, influem sobremaneira no desenvolvimento³. Não desprezamos, contudo, as reformas provocadas pelas decisões nos casos concretos, levadas a efeito pela Administração Pública, pelos Tribunais Administrativos e pelo Poder Judiciário. Tais decisões conformam o direito positivo, as quais, a despeito da especificidade do caso concreto, podem apontar para denominadores comuns, critérios compartilhados pela maioria, que, se aplicados de forma geral, efetivam *per se* aspectos reformadores desejáveis e aprimoram a eficácia fiscal socialmente desejada.

A doutrina comumente aponta para a complexidade do Sistema Tributário como um de seus principais gargalos. Antonio Carlos de Almeida Amendola⁴,

1 AVI-YONAH, Reuven. Os Três Objetivos da Tributação. In: COSTA, Alcides Jorge (Org.). *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 22, 2008, p. 7.

2 BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Desenvolvimento e Crise no Brasil*. História, Economia e Política de Getúlio Vargas a Lula. 5ª ed. São Paulo: Editora 34, 2003, p. 31. Segundo o renomado autor, "não tem sentido falar-se em desenvolvimento apenas econômico, ou apenas político, ou apenas social. Não existe desenvolvimento dessa natureza, parcelado, setorializado, a não ser para fim de exposição didática. Se o desenvolvimento econômico não trouxer consigo modificações de caráter social e político; se o desenvolvimento social e político não for a um tempo o resultado e a causa de transformações, será porque de fato não tivemos desenvolvimento".

3 Nesse sentido, destacamos as conclusões de Amartya Sen (What is the role of legal and judicial reform in the development process? *World Bank Legal Conference – Role of Legal and Judicial Reform in Development*, Washington, DC, June 5, 2000, p. 26. Disponível em: <<http://siteresources.worldbank.org/INTLAWJUSTINST/Resources/legalandjudicial.pdf>>. Acesso em: 20.08.2011) sobre a contribuição do direito no desenvolvimento como um todo: "We have to see the role of legal and judicial reform in legal development, while taking into account the plentiful influences that may come from other spheres (economic, political, social, etc.). We must also see the role of legal development in general and of legal and judicial reform in particular in enhancing development in other spheres (again, economic, political, social, etc.)".

4 Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo: Faculdade de Direito, 2010.

a partir da classificação do Professor David F. Bradford, identifica três classes de complexidade no sistema tributário: (i) complexidade na interpretação da norma (*rule complexity*); (ii) complexidade na determinação do crédito tributário e na satisfação das obrigações acessórias (*compliance complexity*); e (iii) complexidade experimentada pelo contribuinte para, na organização e condução de suas atividades, identificar e otimizar a carga tributária diante do sistema tributário existente (*transactional complexity*).

A par da elevada carga tributária, aproximando o diagnóstico sobre as complexidades das ocorrências reincidentemente experimentadas em nosso sistema fiscal, podemos exemplificar: (i) a existência de dúvidas envolvendo tributos de competência de distintos entes federados, cujas materialidades se aproximam, como é o caso do ICMS e do IPI, aliada à dificuldade de compatibilização sistêmica da legislação tributária; (ii) a transferência ao sujeito passivo da tarefa de fiscalizar e arrecadar, com a imposição de inúmeras obrigações acessórias, muitas vezes sem o devido esclarecimento ou sem o oferecimento de informações e aparato necessários para o cumprimento do seu dever; e (iii) a complexidade inerente à apuração de alguns tributos, agravada pela proliferação normativa não uniforme sobre um mesmo tema.

Seguramente, esse cenário representa um entrave ao desenvolvimento institucional de um sistema tributário mais eficiente e justo, onerando os administrados, não só na perspectiva do montante do tributo a ser pago, mas especialmente na perspectiva dos custos decorrentes da quantificação de obrigações tributárias e do cumprimento de obrigações colaterais. Esses custos somam-se àqueles decorrentes da insegurança jurídica e consequente prejuízo no requisito de previsibilidade para a condução dos negócios, além do risco e do inconformismo relacionado à imputação de sanção.

A redução de complexidades é produto que pode ser auferido por diferentes processos, desde aqueles voltados ao implemento de normas de cunho fiscal internacional e de normas visando à reforma tributária – a exemplo do necessário ajuste no âmbito do ICMS, mormente para o fim de combater a famigerada guerra fiscal – até os processos mais singelos e que não demandam necessariamente uma profunda reforma legal, voltados à produção normativa no caso concreto, enfoque que trazemos à baila de forma abreviada.

Com a prevalência dos lançamentos na modalidade de apuração por homologação, o administrado tem, na atualidade, por regra geral, a obrigação de proceder à própria constituição do crédito tributário e não raro de fiscalizar os demais que com ele se relacionam. Nessa tarefa que o sujeito exerce como *longa manus* do Estado, muitas vezes dúvidas imperam sob as mais diversas

perspectivas, o que infelizmente tem comumente se resolvido apenas e tão somente quando o sujeito passivo é *a posteriori* autuado, sendo-lhe cobrado o tributo, acrescido de juros e multa e, por vezes, até cumulativamente sancionado pelo decorrente descumprimento de obrigações colaterais.

Dúvidas também notoriamente pairam para as autoridades administrativas na tarefa de fiscalizar ou de esclarecer o contribuinte, seja em face do subjetivismo inerente ao próprio processo de conhecimento, seja em face da carência de critérios preestabelecidos para a condução dos casos concretos e do próprio processo de interpretação. Se instaurado o litígio, as complexidades parecem aumentar quando apresentados os conflitos de interpretação de conceitos ou de qualificação de fatos, o que é agravado pela morosidade na tomada de posição que se reporte a um comando geral, indicando critérios que possam a todos conduzir no inesgotável processo de positividade jurídica.

Questionamos, assim, o que poderia, sob esse enfoque, em um primeiro momento, reduzir complexidades e litígios e, em um segundo momento, se a lide for inevitável, ser adotado como denominador comum para solucionar, de forma eficaz e equânime, os conflitos entre Administração Pública e administrados.

Nosso objeto, nesse breve ensaio, não é propor um caminho direto para a diminuição dos diplomas normativos, tampouco defender reformas fiscais que impliquem em profunda alteração legislativa – ainda que reconheçamos a extrema importância de tais propostas. Restringimo-nos apenas a singelas medidas voltadas à aplicação da lei fiscal nos casos concretos, não sem pressupor a orientação fiscal e objetivar o tratamento equânime, mormente pela proporcionalidade na aplicação da sanção com a finalidade de educação fiscal, e não, ao revés, de revolta social e ineficácia fiscal.

É certo que tais pontos não resolvem a complexidade do sistema tributário. Porém, se, de um lado, não estamos atacando todos os pecados, por outro lado, medidas simples, voltadas a uma tomada de posição pautada pela boa-fé objetiva do Estado, ajudam na concretização dos princípios da segurança jurídica e da igualdade, ao mesmo tempo em que atribuem maior eficácia à arrecadação.

2. DA NECESSIDADE DE ORIENTAÇÃO FISCAL

Desde a edição do Código Tributário Nacional, datada do ano de 1966, restou expresso que as normas tributárias não se limitam às leis em sentido estrito. O art. 96 do Código Tributário Nacional inclui, na expressão *legislação tributária*, “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Ainda, ao tratar das normas complemen-

tares, o artigo 100 do mesmo *codex* enumera os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, além dos convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

De fato, muitas vezes, a pretexto de esclarecer sobre a execução de lei tributária, a Administração, conforme destaca Regina Helena Costa⁵, acaba por criar deveres ou impor restrições a direitos, causando malefícios ilegais. Entretanto, não é porque pode ocorrer erro na interpretação do Poder Executivo que se tornam menos essenciais os esclarecimentos, cada vez mais demandados pelos administrados para o exercício das tarefas que lhes são imputadas. Há que, cada vez mais, se buscar a boa-fé objetiva da Administração Pública para orientar, sob o manto do princípio da legalidade, os contribuintes, seja em relação a aspectos operacionais, seja com referência à própria incidência tributária ou à apuração do crédito decorrente.

Essa orientação é tão necessária para o exercício dos direitos e deveres dos administrados, quanto essencial para que se alcance cada vez mais transparência na atuação da fiscalização e proteção dos contribuintes acerca das orientações baixadas pela administração tributária. Os contribuintes precisam estar, ao máximo, cientes dos parâmetros utilizados pela fiscalização para a apuração do crédito tributário. Quanto mais o contribuinte conhecer os critérios aceitos pelo Poder Executivo, mais ele estará apto ao exercício de sua tarefa de fiscalização e apuração do crédito tributário ou, no limite, estará ciente dos riscos envolvidos e, nessa medida, apto a demandar, ainda que do Poder Judiciário, a proteção do seu direito.

No que tange à proteção do contribuinte em face das orientações da administração tributária, o ordenamento jurídico enfaticamente protege a confiança do administrado na boa-fé objetiva da Administração Pública. Como bem lembra Misabel Abreu Machado Derzi⁶, o Brasil tem “a ordem positiva mais forte em segurança jurídica e em direitos e garantias dos contribuintes”. Não por outro motivo que o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional dispõe que a observância das normas complementares pelo contribuinte exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Nessa toada, é de suma importância, como fonte de orientação fiscal e de fortalecimento da segurança jurídica, a edição de Pareceres Normativos e Soluções de Divergência com a maior celeridade possível, vale dizer, antes que o decurso de tempo agrave a situação daqueles que por falta de esclarecimentos equivocaram-se no cumprimento de obrigações tributárias ou colaterais. Aplaudimos o recente retorno, pela administração tributária federal, da conduta de editar Parecer Normativo, a exemplo do Parecer Normativo RFB nº 01/2011, que tratou das dúvidas acerca do cálculo da depreciação.

A despeito da retomada no avanço que a edição de Pareceres Normativos representa, não podemos deixar de ressaltar que tais Pareceres Normativos, assim como os demais pronunciamentos administrativos, tenham ou não força vinculante, devem pautar-se sempre na lei, jamais criando obrigações ou restringindo direitos. Bom também esclarecer que se os pronunciamentos administrativos alterarem critérios de outro modo anteriormente firmados, que impliquem em malefício aos contribuintes, não podem ser aplicados retroativamente, como se de mera interpretação se tratasse.

A busca pela transparência e segurança jurídica também demanda a celeridade no pronunciamento pelos diversos órgãos que, no âmbito da federação, manifestam-se sobre a mesma matéria. É por isso que se espera solução de divergência tão logo identifiquem-se soluções de consulta contrárias.

Essa uniformidade e estabilidade também há de ser alcançada em face das normas veiculadas pela jurisprudência. Assim, bem-vinda a novel sistemática dos Recursos Repetitivos ou Representativos de Controvérsia, alargando a previsibilidade jurisprudencial, antes mais restrita às Súmulas Vinculantes. E, seguindo essa linha, mais bem-vinda ainda a recente alteração no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que estende a observância das decisões tomadas em sede de Recursos Repetitivos ou Representativos de Controvérsia aos julgamentos administrativos⁷.

Embora não haja imposição que vincule as decisões reiteradamente adotadas pelas cortes máximas julgadoras ao Poder Executivo de uma forma geral, o que só resta expresso em caso de Súmula Vinculante, cujos enunciados são de observância obrigatória pela Administração Pública, a teor do disposto na Emenda Constitucional nº 45/04, já podemos verificar exemplos de moralidade administrativa e busca pela maior eficiência fiscal. É o caso das orien-

5 *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 154.

6 *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 320.

7 Conforme arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil e art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

tações que determinam o respeito às decisões dos Recursos Representativos de Controvérsia, inclusive por iniciativa da própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN.

Ilustramos essa boa conduta citando a Portaria PGFN nº 294/2010, que traz lista de temas julgados ou em julgamento nos Tribunais Superiores (STF e STJ), que não devem mais ser objeto de contestação pela PGFN. Avanço ainda maior reside na sua disponibilização aos contribuintes, que passam a ter ciência dos temas que devem ou não ser objeto de cobrança por parte da Fazenda Nacional. Otimiza-se, de um lado, a atuação do órgão público responsável pela defesa do crédito tributário e, de outro lado, possibilita-se uma melhor gestão tributária pelos contribuintes.

Noutro giro, anda na contramão da segurança jurídica e do desenvolvimento do País a insistência em tributar operações, fatos ou situações de forma não democrática, em desrespeito ao quanto já asseverado pelas cortes máximas julgadoras. É o que nos parecem ter pretendido os Estados signatários do Convênio ICMS CONFAZ 81, de 05.08.2011, ao prescrever a possibilidade de não exigência de juros e multas nos pagamentos ou a própria redução de ICMS “incidente” sobre a prestação de serviços de valor adicionado ou atividades-meio para a prestação de serviço de comunicação. Tal prescrição assume pior feição porquanto feita em momento posterior à sedimentação da jurisprudência, no sentido de que o ICMS não pode incidir sobre serviço de valor adicionado ou sobre atividade-meio ou intermediária. Será que porque o recurso repetitivo perdeu tal predicado por questão meramente processual⁸, tanto que as decisões de mérito permanecem observando o quanto lá decidido, que se tenta alterar a ordem jurídica e causar um desajuste no direito posto?

Retomemos o assunto na ideia de que, de toda decisão judicial, é possível extrair, de um lado, uma norma jurídica de caráter individual, que constitui na decisão do magistrado para a situação específica envolvida na demanda, e, de outro lado, uma norma de caráter geral, “fruto da interpretação dos fatos envolvidos na causa e de sua conformação ao Direito Positivo”⁹. Ao final e ao cabo, temos um conceito que pode servir de prescrição geral, embora construído a partir de uma situação concreta. Essa prescrição geral, obtida a partir da fundamentação do julgado, é denominada de *ratio decidendi*¹⁰, servindo de

parâmetro para aplicação em outras situações concretas que com aquela se assemelha. Mas, desde logo, uma ressalva: para se aplicar a *ratio decidendi* como prescrição geral, de extrema relevância distinguir a fundamentação da decisão, de onde se extrai a interpretação dos tribunais superiores acerca de determinada norma, do dispositivo do julgamento, que é determinação específica direcionada tão somente ao caso concreto julgado.

Mutatis mutandis, a orientação deve também ser no sentido de se analisar e respeitar as peculiaridades do caso concreto, uma forma de aplicar-se efetivamente o direito ao fato. Aqui, talvez, encontremos espaço para uma sugestão, ainda que vaga, correspondente à adoção de uma medida que possibilite mais esclarecimentos para a aplicação, nos casos concretos, daquelas regras gerais encontradas na fundamentação dos julgados, nas prescrições contidas nos julgamentos dos Recursos Representativos de Controvérsia.

O próprio Tribunal Administrativo federal, que tem a previsão de aplicar obrigatoriamente as decisões dos Recursos Representativos de Controvérsia, muitas vezes depara-se com a falta de parâmetros para aplicá-las aos casos concretos. Poderíamos ter decisões mais céleres e uniformes, se houvesse uma forma de orientação acerca da extensão e aplicação dos julgados referenciados. Ilustramos o problema com o exemplo do julgamento acerca do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Por meio do Recurso Especial nº 973.733/SC¹¹, submetido à sistemática do Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça definiu a contagem do prazo da seguinte forma: caso não haja acusação de dolo e havendo pagamento parcial, deve-se aplicar o *dies a quo* do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional; de outra parte, não se verificando o pagamento parcial, ou nos casos em que houver dolo, deve ser aplicado o *dies a quo* do art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal¹².

Ocorre que, no confronto das peculiaridades de tantos casos concretos, urge orientar acerca da extensão da regra ou do conceito mesmo de pagamento parcial. Essa regra se aplicaria aos casos em que o contribuinte não efetuou

desprende do caso específico e pode ser aplicada em outras situações concretas que se assemelhem àquela em que foi originariamente construída [...] Eis aí a essência do precedente: uma norma geral construída pelo órgão jurisdicional, a partir de um caso concreto (indutivamente) e que pode servir como diretriz para demandas semelhantes”.

8 Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, Recurso Especial nº 816.512/PI (2006/0020865-7).

9 DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 2, 6ª ed. São Paulo: Juspodium, 2011, p. 386.

10 Segundo os processualistas (ibid., loc. cit.), a norma é geral, “porque, tal como ocorre com os princípios gerais a que se chega por raciocínio indutivo, a tese jurídica (*ratio decidendi*) se

11 Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, Relator Ministro Luiz Fux, sessão de 12.08.2009.

12 “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE”.

pagamento parcial, porque apurou prejuízo fiscal? Uma significativa quitação por meio de compensação não demandaria o mesmo tratamento que um ínfimo pagamento parcial? As retenções na fonte não se equiparam a um pagamento parcial?

Outras dificuldades também são enfrentadas para a aplicação dos precedentes jurisprudenciais. Novamente exemplificamos, agora com o caso emblemático do sigilo fiscal. A despeito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que, em tese, parece ter pacificado o entendimento sobre a questão, ainda paira insegurança sobre como devem agir as autoridades administrativas e os contribuintes. Muito embora o Supremo Tribunal Federal tenha atribuído repercussão geral ao tema desde 2009, no Recurso Extraordinário nº 601.314, o mérito foi, pela última vez, decidido no Recurso Extraordinário nº 389.808¹³, pelo qual se asseverou que a quebra do sigilo sem autorização judicial conflita com a Carta da República.

Ao que parece, tal decisão vem sendo seguida pelo Tribunal, que, com fundamento no art. 557, *caput* e § 1º-A, do Código de Processo Civil¹⁴, tem decidido monocraticamente¹⁵ a matéria. Veja-se que o referido artigo 557 do Código de Processo Civil aumenta a força vinculante de uniformidade da jurisprudência, tendência que já vem desde a reforma de 1998. Entretanto, é

13 Acórdão publicado em 10.05.2011, do qual destacamos trecho da ementa: “[...] SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – RECEITA FEDERAL. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte. [...]”

14 “Art. 557. O relator negará seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior. (Redação dada pela Lei nº 9.756, de 17.12.1998).

§ 1º – A. Se a decisão recorrida estiver em manifesto confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior, o relator poderá dar provimento ao recurso. (Redação dada pela Lei nº 9.756, de 17.12.1998).

15 Citamos, por exemplo, a decisão monocrática do Min. Marco Aurélio, publicada em 17/08/2011, no RE nº 601.703/SC:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO – SIGILO DE DADOS BANCÁRIOS – AFASTAMENTO – AUSÊNCIA DE ORDEM JUDICIAL – INVIABILIDADE – PROVIMENTO.

1. Discute-se, na espécie, a possibilidade de acesso do Fisco a informações bancárias do contribuinte sem autorização judicial, nos termos da Lei Complementar nº 105/01 e do Decreto nº 3.724/01.

2. O Tribunal, na sessão plenária de 15 de dezembro de 2010, julgando o Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, da minha relatoria, concluiu conflitar com a Carta da República norma legal que atribua à Receita Federal o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte, sem prévia autorização judicial, considerados os princípios da dignidade humana, da segurança, da estabilidade e da não surpresa. 3. Ante o precedente, conheço e provejo este extraordinário, com fundamento no artigo 557, § 1º – A, do Código de Processo Civil, para, reformando o acórdão de origem, assentar a ilegitimidade do acesso do Fisco a informações bancárias do contribuinte.”

de se questionar se pode o contribuinte não fornecer dados com fundamento em tal decisão. De outro modo, deve a autoridade administrativa deixar de solicitar às instituições financeiras os dados bancários dos contribuintes? E nos julgamentos dos casos concretos, o contribuinte que forneceu os dados bancários por força de norma, sobre a qual, à época, só havia manifestação da legalidade por parte do Superior Tribunal de Justiça, terá o mesmo tratamento daquele que não se curvou à solicitação para fornecimento dos dados bancários?

Esse breve panorama que traçamos presta-se tão somente a demonstrar a necessidade de se criar um método pelo qual se possa demandar ou obter com maior celeridade uma orientação acerca da extensão ou da forma de aplicação dos precedentes jurisprudenciais, que cada vez mais são os principais responsáveis por nosso direito positivo. Não queremos, contudo, sequer arranhar o benefício da vinculação cada vez maior das manifestações das cortes máximas julgadoras, ressaltando-se sempre que a Administração precisa pautar sua conduta de forma a respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e jamais retroagir no tempo para penalizar o contribuinte por força de alteração de critério normativo, inclusive aquele oriundo de manifestação administrativa ou judicial.

3. A EQUIDADE NO TRATAMENTO DOS CONTRIBUINTES

Em continuidade à necessária orientação fiscal, insistimos que o administrado confia no Estado e dele merece obter proteção. O Estado, por seu turno, deve assumir a responsabilidade pela confiança gerada, sendo-lhe proibido *venire contra factum proprium*.

Estamos vivenciando uma quase privatização da gestão tributária, pela proliferação de normas que determinam a cooperação do administrado para com o Estado. O administrado cada vez mais cumpre obrigações relativas à arrecadação e fiscalização de tributos próprios e alheios. Mas, quanto mais se esperar cooperação, maior deve ser a orientação e a boa-fé do Estado, seja instruindo, seja possibilitando as correções, inclusive prescrevendo ajustes manuais pelas autoridades administrativas, como forma de suprir as deficiências dos seus sistemas eletrônicos. Os limites dos sistemas eletrônicos de processamento de dados dos diversos entes federados não pode jamais justificar sanção ou exação indevida.

No que tange à orientação, as respostas às consultas e o conteúdo de quaisquer declarações feitas pela Administração Pública, mormente a tributária, têm a indubitosa capacidade de orientar o conhecimento e, normalmente, a conduta dos administrados, sejam essas declarações verdadeiras ou não.

Mesmo errando, o Estado não deve atribuir, como consequência de seu erro, uma penalidade ao particular. É o Estado que deve assumir as consequências da *culpa in contraendo* e da própria responsabilidade pela falsidade de informações¹⁶ ou de erro na informação.

A partir de um denominador comum, contido numa prescrição geral extraída de um precedente jurisprudencial, a uniformização das decisões ao caso concreto demanda o conhecimento das suas especificidades, sob pena de não termos o almejado tratamento equânime e de não alcançarmos a desejada eficácia social da norma. Novamente, ilustramos o discurso partindo de um caso concreto, então de glosa de crédito de ICMS ou IPI, em razão da inobservância da obrigação que determina que o contribuinte verifique a validade do documento emitido por aquele que lhe fornece mercadorias.

Andou bem o Superior Tribunal de Justiça ao determinar a calibração do direito ao caso concreto, como forma de exigir orientação e boa-fé por parte do Estado. Temos, então, que o recebimento de mercadorias, desacompanhado de documento fiscal idôneo, não deve se prestar como motivo para o lançamento (glosa de crédito), quando o administrado toma todas as precauções e confia em informação da própria administração tributária. Não há que se falar em responsabilidade do administrado, mas sim do Estado, pois, como ensina Celso Antonio Bandeira de Mello¹⁷, a sanção ou descumprimento de um dever enseja um mínimo de culpabilidade, correspondendo à possibilidade de o administrado “evadir-se conscientemente à conduta censurada”.

A boa-fé como elemento de calibração, tal como adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, é um festejado exemplo de critério, cuja indicação é cada vez mais necessária, para a aplicação, tão uniforme quanto equânime, dos precedentes jurisprudenciais aos casos concretos. Encontramos guarida em Hart¹⁸, ao defender que a aplicação de uma regra a uma pessoa em particular demanda atenção para a subsunção de seu caso à regra, porquanto as regras têm uma combinação de conduta regular, sem afastar a possibilidade de existir uma situação tal que distinga essa conduta como padrão.

Feitas essas considerações, desde logo vem-nos à mente sugestão de critério que não precisaria estar expresso, mas que a pragmática nos indica que seria salutar fosse indicado como regra geral, com o fim de visar não só à

constituição do crédito tributário pautada na legalidade, como também a sua eficácia. Esse critério corresponde à observância, pelas autoridades administrativas dos diversos entes federados, de constituição de obrigação tributária que corresponda integralmente à apuração determinada em lei, eliminando-se a possibilidade de cobrança isolada de ilícito por meio de tributo.

É quase ilógico imaginar que gozam de muita eficácia social os créditos tributários constituídos pela Administração Pública para supostamente cobrar ICMS ou IPI sem considerar a parcela reconhecidamente existente do saldo credor ou para exigir Imposto sobre a Renda e CSLL, desconsiderando o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa do período, não contestados¹⁹. O mesmo se passa com uma cobrança de ISS, por exemplo, sobre a totalidade do faturamento da pessoa jurídica, desprezando-se a necessária segregação e tributação apenas daquilo que se configura serviço sujeito à respectiva competência municipal.

Pior ainda é quando se imagina que referido crédito tributário, em grande parte indevido, compõe em sua integralidade a base de incidência de juros e pesadas multas e, ainda, quiçá, juros sobre multa, alguns cobrados acima do percentual da SELIC.

Também foge à razoabilidade e a um consenso mínimo de justiça fiscal a cobrança de tributo decorrente de requalificação sem que se verifiquem, de um lado, todos os efeitos dessa requalificação, inclusive aqueles benéficos ao contribuinte, e, de outro lado, a imputação dos valores eventualmente pagos pelo administrado, em função da sua interpretação e do seu exercício de constituição do crédito tributário, cujos efeitos não foram acatados pela própria Administração Pública.

Como já escrevemos²⁰, a fim de elucidar, valemo-nos da hipótese de lançamento de ofício, em razão do desenquadramento da operação de um contribuinte, no âmbito do ICMS, de um determinado regime especial. Nesse caso, quando o fisco estadual, a partir de uma interpretação diferente dos fatos, desenquadra a operação do contribuinte do regime especial a que anteriormente estava afeto, não pode simplesmente calcular a alíquota do ICMS sobre o valor da operação, mas deve lhe atribuir todos os efeitos. Ou seja, de um lado, deve efetivamente apurar o ICMS segundo o regime normal, pro-

16 Arts. 122 a 129 e 179, inciso II, do Código Civil.

17 Ilícito tributário (parecer). *Revista de Direito Público*, São Paulo, Malheiros, v. 62, 1995, p. 25.

18 *O Conceito de Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 95. Para nós, a calibração dos casos concretos pelo instituto da boa-fé mostra-se como importante instrumento na uniformização das decisões.

19 Nesse sentido, citamos os seguintes julgados: Acórdão nº 108-08.698, sessão de 26.01.2006; Acórdão nº 107-09.141, sessão de 12.07.2007; Acórdão nº 105-16.946, sessão de 17.04.2008.

20 DIAS, Karem Jureidini. Fato jurídico tributário (em atos de revisão). Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica. São Paulo: PUC, 2011 (inédita).

cedendo ao encontro de débitos e créditos; de outro lado, no valor apurado em conformidade com a norma de incidência tributária, deve imputar os valores pagos no âmbito do regime fiscal especial que afastou, cobrando apenas a diferença. Essa é a única obrigação tributária passível de constituição segundo o ordenamento jurídico e, nessa medida, a única que pode ter eficácia social.

Se é positivo o fato de encontrarmos decisões administrativas que, em controle de legalidade do crédito tributário, ajustam a obrigação tributária para atender os critérios que apontamos, de outro lado, significa que as autoridades administrativas carecem de uma orientação que lhes atribua segurança para adotar um padrão nos lançamentos de ofício, de modo a garantir um tratamento legal e equânime aos contribuintes e a reduzir a litigiosidade fiscal.

4. EDUCAÇÃO PELO APRIMORAMENTO DA TÉCNICA DA SANÇÃO

Avançamos com a pretensão de defender a eficácia da arrecadação pelo aprimoramento da técnica da sanção. Quanto melhor a técnica da sanção, mais alcança-se a sua finalidade educativa e, de outro lado, menos tem-se rejeição social ao crédito tributário constituído.

Já defendemos²¹ que o vocábulo *sanção* é adotado, no Direito Brasileiro, tanto para indicar a aprovação de uma lei, quanto para indicar uma coerção. Enquanto meio coercitivo, a sanção é o “dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe”²². Assim, a sanção corresponde à consequência jurídica pela desobediência a determinada norma jurídica, sendo elemento a ela inerente.

Se a sanção é consequência jurídica da desobediência de uma determinada norma jurídica, então, a natureza da sanção está diretamente relacionada com a natureza da norma jurídica desobedecida, melhor dizendo, com o ilícito que se tenta impedir. Estabelecida essa premissa, o Direito deve buscar sempre a proporcionalidade na previsão da sanção e a adequação de sua aplicação ao caso concreto. Se observados ambos os requisitos, a sanção pode servir como importante instrumento de educação fiscal, além de minimizar a rejeição social ao crédito tributário constituído.

21 DIAS, Karem Jureidini. Possibilidade de Imposição de Multa Qualificada nos Lançamentos Relativos a Planejamento Fiscal. In: ANAN JR., Pedro Anan (Coord.). *Planejamento Fiscal*. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 358.

22 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 556.

Para que seja proporcional, a sanção não deve ser excessiva, mas necessária para coibir a prática do ilícito. Tanto assim que não olvidamos da necessidade de sanção de natureza penal-tributária aplicada às infrações decorrentes de atos dolosos, visando à fraude ou à sonegação. Infelizmente, não é sempre que encontramos essa segregação nas normas gerais e abstratas de comando punitivo, o que nos parece medida salutar.

No âmbito federal, a multa de ofício atrelada ao lançamento de ofício (constituição do crédito tributário) é atualmente prevista, via de regra, no percentual de setenta e cinco por cento²³ sobre o tributo devido. Pode ser qualificada a penalidade (percentual duplicado), nos casos de sonegação e fraude. A Lei nº 9.430/96, em seu art. 44, § 1º, estabelece que o percentual de multa [de 75%] será duplicado nos casos em que ocorrer sonegação, fraude ou conluio. Pode também a multa de ofício ou qualificada ser ainda agravada, com percentual aumentado pela metade, na hipótese de o sujeito passivo causar embaraço à fiscalização.

Sempre que o sistema prevê essa distinção, é possível aplicar o direito ao caso concreto, tratando de forma diferente os casos de fraude ou sonegação daqueles em que é possível ter ocorrido um mero erro do contribuinte acerca de determinado fato ou obrigação. Sempre que essa distinção é necessária, para que se impute multa de percentual elevado, cumpre à Administração Pública provar o elemento subjetivo correspondente ao agir intencionalmente, considerando a existência de opção entre a prática ou não da infração, com o *animus* de praticar a conduta atípica, aliado ao conhecimento da ilicitude do comportamento.

Sobre esse tema, apontamos para relevante jurisprudência do Conselho de Contribuintes, atual CARE, que, por diversas vezes, afastou a punição grave, reduzindo-a ao patamar normal, inclusive por entender que se verificou o erro de proibição quando, à época do fato, havia respeitável corrente doutrinária e precedentes jurisprudenciais diversos daqueles posteriormente vigentes que permitiam a interpretação da licitude do fato ou do ato praticado pelo administrado²⁴.

Mas essa recomendável distinção não é acolhida como regra geral pelos demais entes da Federação. Destacamos que o Estado de São Paulo não tem a previsão para a graduação da sanção conforme a conduta. A pena não é possível de ser mensurada quando da análise do caso concreto, porque o legislador optou por estabelecê-la de forma predeterminada para cada tipo de infração, impedin-

23 Vide art. 44 da Lei nº 9.430/96.

24 Dentre outras decisões, citamos o Acórdão nº 101-95.537, da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

do o ajuste ao caso concreto. Não podemos deixar de apontar o prejuízo em tal escolha, porquanto esse tipo de determinação legal engessa a autoridade administrativa. Na pragmática, verificamos que muitos contribuintes deixam de acatar o crédito constituído, gerando custos para o Estado, inclusive de processos litigiosos de longa duração, justamente em razão da excessiva penalidade.

Também não podemos ignorar a revolta que gera o caráter penal de tais normas, sem que possa existir qualquer distinção em relação à conduta do contribuinte. Já de outras ciências podemos depreender que um produto nem sempre é necessariamente oriundo de um mesmo fato ou conjunto de fatos. Pode ser que um crédito indevido seja gerado por conduta dolosa, como também pode ser que seja fruto de uma ignorância, talvez sem culpabilidade atribuível ao contribuinte. Isso não pode ser desprezado, sob pena de se afrontar o princípio da moralidade administrativa e de se desprezar o consenso ou a rejeição social no labor da Administração Pública.

Por isso, insistimos que as sanções devem ser proporcionais aos fatos verificados empiricamente caso a caso; daí a boa técnica das prescrições no âmbito federal, relativas às multas decorrentes dos lançamentos de ofício, que bem poderiam tornar-se regra geral para os demais entes federados. Restaria, então, a proporcionalização das multas de mora pela regulamentação, tanto quanto possível, dos casos de denúncia espontânea, evitando privilegiar, como hoje, aquele que deixa de declarar.

Noutro giro, também de suma valia, a adequação da sanção no caso concreto, por meio da atribuição de competência ao órgão julgador administrativo para reduzir ou relevar a penalidade. Vale mencionar a louvável disposição do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (art. 527-A), endereçada à atividade julgadora, a qual dispõe que a multa pode ser reduzida ou relevada, se verificada a boa-fé do contribuinte, sempre caso a caso, desde que não haja falta de recolhimento de imposto.

5. CONCLUSÕES

A operacionalização da tributação pelos administrados demanda célere orientação do Estado acerca da execução das leis. De suma importância que, de fato, sejam retomados os pareceres normativos, como sejam rápidas e eficientes as respostas às consultas e a eliminação de contrariedades dentre as manifestações de um mesmo ente federado. As orientações, contudo, devem ser pautadas na legalidade e na boa-fé objetiva do Estado. Da mesma forma, muito salutar seria que as autoridades administrativas e os próprios administrados recebessem as orientações necessárias para a aplicação uniforme e estável dos precedentes jurisprudenciais exarados pelas cortes máximas julgadoras – STF e STJ. Talvez

essa resposta esteja na tarefa jurisdicional atípica, vale dizer, nas decisões dos Tribunais Administrativos ao aplicar, nas peculiaridades dos casos concretos, os precedentes jurisprudenciais.

Também insistimos em defender que a eficácia social do crédito tributário depende de tratamento equânime, pressupondo, antes de tudo, que não se penalize por meio do tributo e que se constitua o crédito tributário conforme prescrito na respectiva norma de incidência tributária. Isso quer dizer que todos os créditos e todos os dados, inclusive aqueles benéficos ao contribuinte, precisam ser considerados para uma apuração legal do crédito tributário.

Por fim, é mais eficaz porque mais educativa, e menor é a possibilidade de litígio, quanto mais aprimorada a técnica da sanção. As multas precisam ser previstas pelos diversos entes federados, de forma que se possa ajustar a penalidade ao caso concreto, prescrevendo-se multa graduada em face da conduta do agente. Salutar, ainda, que seja conferida competência aos respectivos Tribunais Administrativos, para reduzir ou relevar a penalidade quando se tratar de mero erro do sujeito passivo, desde que não verificado prejuízo ao erário.

REFERÊNCIAS

- AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo: Faculdade de Direito, 2010.
- AVI-YONAH, Reuven. Os Três Objetivos da Tributação. In: COSTA, Alcides Jorge (Org.). *Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, v. 22, 2008.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Ilícito tributário (parecer). *Revista de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, v. 62, p. 22–32, 1995.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Desenvolvimento e Crise no Brasil*. História, Economia e Política de Getúlio Vargas a Lula. 5ª ed. São Paulo: Editora 34, 2003.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.
- DIAS, Karem Jureidini. Fato jurídico tributário (em atos de revisão). Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica. São Paulo: PUC, 2011 (inédita).
- DIAS, Karem Jureidini. Possibilidade de Imposição de Multa Qualificada nos Lançamentos Relativos a Planejamento Fiscal. In: ANAN JR., Pedro Anan (Coord.). *Planejamento Fiscal*. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. v. 2, 6ª ed. São Paulo: Juspodium, 2011.
- HART, Herbert Lionel Adolphus. *O Conceito de Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.
- SEN, Amartya. What is the role of legal and judicial reform in the development process? *World Bank Legal Conference – Role of Legal and Judicial Reform in Development*, Washington, DC, June 5, 2000. Disponível em: <<http://siteresources.worldbank.org/INTLAWJUS-TINST/Resources/legalandjudicial.pdf>>. Acesso em 20 ago.2011. ‘