

REVISTA CIENTÍFICA DO SINDIRECEITA 01/2020

**PRÊMIO ANALISTA-TRIBUTÁRIO
RODRIGO RIBEIRO THOMPSON**



SINDIRECEITA
Analistas-Tributários

REVISTA CIENTÍFICA DO SINDIRECEITA 01/2020

**PRÊMIO ANALISTA-TRIBUTÁRIO
RODRIGO RIBEIRO THOMPSON**



SINDIRECEITA
Analistas-Tributários

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(eDOC BRASIL, Belo Horizonte/MG)

R454 Revista científica do Sindireceita 01/2020 [recurso eletrônico] :
Prêmio analista-tributário Rodrigo Ribeiro Thompson / Messias
Tadeu Gouvêa... [et al.]. – Brasília, DF: Sindireceita, 2020.

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

ISBN 978-65-993531-0-9

1. Administração e processo tributário – Brasil. 2. Receita
Federal – Brasil. I. Gouvêa, Messias Tadeu. II. Carlos, Luiz Gustavo
de Castro. III. Coelho, Eduardo Martins. IV. Linhares, Francisco
Carlos Portela. V. Camargo, Rodrigo Paes de. VI. Fidelis, Rosângela
de Fátima. VII. Alcântara, Marco Aurélio de Souza. VIII. Coelho,
Glauco Terra. IX. Prado, Maria Efigênia Primo. X. Fernandes, Daniel
da Motta. XI. Froda, Miriam Romano.

CDD 352.44

Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422

REVISTA CIENTÍFICA DO SINDIRECEITA 01/2020

**PRÊMIO ANALISTA-TRIBUTÁRIO
RODRIGO RIBEIRO THOMPSON**



SINDIRECEITA
Analistas-Tributários

7	APLICABILIDADE DO MODELO PIRÂMIDE DE CONFORMIDADE FISCAL À COBRANÇA DOS TRIBUTOS NO BRASIL: UM ESTUDO DE CASO NA RFB/RS
39	A FACILITAÇÃO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL E A INTEGRIDADE NA ADUANA BRASILEIRA: ENTRAVES GERADOS PELA CORRUPÇÃO
67	CIDADANIA: O PRINCÍPIO, O FIM E O MEIO
93	A DEDUÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO DE PESSOA DEFICIENTE EM ESCOLA REGULAR E O ENTENDIMENTO DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 252/2014
117	A EXCLUSÃO DE OPTANTES DO PARCELAMENTO REFIS POR MOTIVO DE PAGAMENTOS IRRISÓRIOS E A SUA ILICITUDE PERANTE O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
151	JUSTIÇA SOCIAL E O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL
187	CARGA TRIBUTÁRIA: O DESENVOLVIMENTO DE UMA POLÍTICA PÚBLICA FEDERAL COM VISTAS A SUA DIMINUIÇÃO
209	A CRIMINALIZAÇÃO DO DESCAMINHO NO “COMÉRCIO FORMIGA” E AS CONSEQUÊNCIAS DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA 209
229	PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM ÊNFASE NA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE 229
257	O CÁLCULO DA IMPREVIDÊNCIA
273	ANÁLISE CONCEITUAL DE RECEITA E FATURAMENTO: INCLUSÃO OU EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CPRB?

01

**APLICABILIDADE DO MODELO
PIRÂMIDE DE CONFORMIDADE FISCAL
À COBRANÇA DOS TRIBUTOS NO BRASIL:
UM ESTUDO DE CASO NA RFB/RS**

MESSIAS TADEU GOUVÊA

APLICABILIDADE DO MODELO PIRÂMIDE DE CONFORMIDADE FISCAL À COBRANÇA DOS TRIBUTOS NO BRASIL: UM ESTUDO DE CASO NA RFB/RS *

MESSIAS TADEU GOUVÊA

RESUMO

Em 2018, as duas maiores Administrações Tributárias do País — a Receita Federal do Brasil e a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo —, além da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, tomaram iniciativas voltadas para uma política que modifica radicalmente a relação fisco-contribuinte. As três instituições declaram expressamente alinharem-se, por meios das respectivas iniciativas, aos princípios do modelo “Pirâmide de Conformidade”, criado na Austrália e recomendado pela OCDE. Diante dos fatos, a primeira pergunta que se impõe é: Há evidências empíricas que confirmam o comportamento da sociedade brasileira conforme preconizado pelo modelo proposto? E na sequência: Sendo positiva a resposta da primeira questão, é possível utilizar esse modelo para melhorar a eficiência e eficácia das Administrações Tributárias brasileiras sem ferir os princípios do Sistema Tributário Nacional mesmo prescindindo de uma de reforma geral do sistema? Para demonstrar que a resposta a ambas as perguntas é positiva, optou-se por testar a hipótese em um ambiente real cuja quantidade de variáveis não fosse excessivamente grande e sobre as quais se tivesse amplo controle. Posteriormente, analisa-se como o fisco brasileiro tem lidado com os modelos internacionalmente aceitos pela teoria de Administração Tributária, quais as oportunidades de melhoria e quais os motivos para a mudança anunciada, temas vinculados à competência da RFB para gerir o CT e a arrecadação, bem como à atribuição comum aos ATRFB e AFRFB de planejar as ações de cobrança.

PALAVRAS-CHAVE: Gestão do crédito tributário. Planejamento das ações de cobrança. Pirâmide de conformidade. Regularização espontânea. Cobrança telefônica.

* Os conceitos emitidos no presente trabalho são de exclusiva responsabilidade do autor não traduzindo necessariamente o entendimento da Receita Federal do Brasil ou do Sindireceita sobre o tema.

ABSTRACT

In 2018, the two largest Brazilian Tax Administrations - the Receita Federal do Brasil and the Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo -, as well as the Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, took initiatives aimed at a policy that radically modifies the Tax Office-taxpayer relationship. The three institutions expressly state that they align themselves, by means of their respective initiatives, with the principles of the “Compliance Pyramid” model set up in Australia and recommended by the OECD. Faced with the facts, the first question that is posed is: Is there empirical evidence that confirms the behavior of Brazilian society as advocated by the proposed model? And following: If the answer to the first question is positive, can this model be used to improve the efficiency and effectiveness of the Brazilian Tax Administrations without violating the principles of the National Tax System, even without a general reform of the system? In order to demonstrate that the answer to both questions is positive, it was decided to test the hypothesis in a real environment whose quantity of variables was not excessively large and over which there was broad control. Subsequently, it is analyzed how the Brazilian tax authorities have dealt with the models accepted internationally by the Tax Administration theory, what are the opportunities for improvement and what are the reasons for the announced change, issues related to the competence of the RFB to manage the tax credit and the collection, as well as the common allocation to the ATRFB and AFRFB to plan the collection actions.

KEYWORDS: Tax credit management. Planning of collection actions. Compliance Pyramid. Spontaneous regularization. Phone billing.

1. INTRODUÇÃO

Todos os órgãos de Administração Tributária (AT) compartilham pelo menos duas atribuições essenciais: garantir a arrecadação necessária para financiar a atividade estatal e minimizar o *gap* tributário. O financiamento do Estado é condição indispensável para sua existência. Minimizar o *gap* tributário, além de aumentar a arrecadação e promover a equidade do sistema, contribui para melhorar o ambiente de negócios coibindo a competitividade predatória entre os agentes econômicos. Por certo, o descumprimento tributário distorce o sistema econômico ao impor o fardo tributário sobre alguns, enquanto outros desfrutam vantagens competitivas ilegítimas.

Mesmo considerando o inegável desenvolvimento das AT brasileiras, a complexidade do Sistema Tributário Nacional tem sido apontada como a principal barreira para um progresso mais significativo. “Apesar da urgência de uma reforma profunda, as dificuldades de se formar um consenso político sobre o modelo apropriado de tributação têm impedido avanços concretos há décadas” (VIOL 2015, pág. 70).

Em 2018, as duas maiores AT do País — a Receita Federal do Brasil (RFB) e a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (Sefaz/SP) —, além da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), divulgaram iniciativas voltadas a modificar radicalmente a relação fisco-contribuinte: No Estado de São Paulo, Lei Complementar criou o programa denominado “Nos conformes”. Na esfera federal, a RFB abriu Consulta Pública para colher opiniões sobre o programa “Pró-conformidade” em desenvolvimento pelo órgão e a PGFN instaurou procedimento de consulta pública para fins de instituição do “Cadastro Fiscal Positivo da PGFN” visando ao aprimoramento dos procedimentos de cobrança da dívida ativa com base no perfil de risco dos contribuintes.

As três instituições declaram expressamente que, por meio das suas respectivas iniciativas, buscam alinhar-se ao modelo conhecido por “Pirâmide de Conformidade Tributária”, criado na Austrália e recomendado pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (São Paulo, 2017; RFB, 2018; PGFN, 2018). Ainda que tenha sido bem sucedido na Austrália (e posteriormente em outros países), não é trivial admitir que o modelo possa ser transladado com sucesso para um sistema tributário tão complexo como o brasileiro. Além do que, diferenças culturais e a singular organização política do Brasil constituem dificuldades potenciais a serem consideradas. Diante desses fatos, o presente trabalho busca analisar a aplicabilidade do modelo Piramidal no Brasil independentemente do que nos reserva o futuro em termos de Reforma Tributária e avaliar as oportunidades de melhoria da AT.

Na primeira parte, avalia-se um projeto que tomou como premissa a aplicabilidade do modelo em uma amostra da população brasileira. A comprovação da hipótese na amostra justifica a segunda parte, na qual se examina como as AT brasileiras pretendem aplicar (ou vêm aplicando) os modelos internacionalmente aceitos pela teoria de Administração Tributária.

2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS

Um modelo científico é uma idealização simplificada do mundo real com o propósito de analisar, descrever e, às vezes, prever os resultados de um fenômeno objeto de estudo. Apesar da simplificação, um modelo supostamente reproduz a essência do complexo objeto de estudo. Os fenômenos estudados e a metodologia científica adotada podem levar a modelos matemáticos ou descritivos. O modelo é tão mais útil quanto mais eventos for capaz de explicar. Assim, quando se estuda um novo fenômeno e o modelo até então adotado não é capaz de explicá-lo, surge a necessidade de reformulá-lo ou substituí-lo. O modelo emergente deve, então, ser capaz de explicar tanto os novos fenômenos considerados quanto os antigos (aqueles que já eram explicados pelo seu antecessor).

Os modelos encontrados na área de Administração Tributária podem, fundamentalmente, ser reduzidos a dois — A “Teoria do Crime” e a “Pirâmide de Conformidade” — sendo os demais modelos considerados variações desses.

2.1. MODELO TRIBUTÁRIO CLÁSSICO: A TEORIA DO CRIME

O artigo “*Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*” (ALLINGHAM e SANDMO, 1972) é um marco histórico para a análise da conformidade tributária. Seus autores, apoiados na abordagem econômica de crime e punição (BECKER, 1968) e na Teoria das utilidades esperadas (NEUMANN e MORGENSTERN, 1944), criaram um criterioso modelo matemático. Segundo esse modelo, diante da possibilidade de pagar ou não determinado tributo, os agentes econômicos se comportam racionalmente e adotarão a conduta que lhes proporcione o máximo proveito pessoal (máxima utilidade).

O tributo considerado inicialmente foi o imposto de renda, mas os princípios deduzidos podem ser estendidos a outros tributos (SIQUEIRA e RAMOS, 2005). As alternativas do agente econômico são: submeter-se à tributação ou evadir-se. O custo da primeira é simplesmente o valor do tributo. Já a segunda alternativa permite, se o agente não for detectado pelo fisco, economizar o valor do tributo. Entretanto, se vier a ser detectado, o valor do tributo será acrescido de multa e encargos. Assim, a decisão racional depende fundamentalmente da probabilidade de vir a ser descoberto e do valor das sanções (LEROY, 2002). A caixa 1, na página seguinte, apresenta um exemplo simplificado, mas suficiente para se compreender os princípios desse modelo sem recorrer ao arcabouço matemático utilizado pelos autores (o que pode oferecer alguma dificuldade para quem não possui formação específica na área).

Em ambientes como esse, a reação da AT para coibir a evasão será: aumentar a probabilidade de detecção (maior proporção de auditoria) e aplicar penalidades mais severas para os casos detectados. Nesse sistema tributário, a extensão da evasão é inversamente proporcionalmente à probabilidade de detecção e à severidade da punição. (TORGLER e SCHALTEGGER, 2005). É a chamada política tributária de imposição.

Posteriormente, o modelo recebeu diversas extensões na tentativa de torná-lo mais robusto, incluindo detalhes para lidar com outras fontes de incerteza e poder explicar alguns casos específicos. Entretanto, as conclusões geralmente são as mesmas de Allingham e Sandmo, com diferenças apenas pontuais em termos de quantidade dos parâmetros econômicos de imposição. O que se constata é que nenhuma teoria simples tem sido capaz de incorporar mais do que alguns poucos desses fatores econômicos de uma forma significativa e acabam por complicar consideravelmente as análises teóricas a ponto de dificultar qualquer resultado analítico bem definido. (SIQUEIRA e RAMOS, 2005).

Na seção de conclusão de um dos seus artigos, Balestrino e Galmarini (2003, pág.51) descreveram assim a política tributária de imposição: “No mundo real, as pessoas frequentemente se esforçam ao máximo para sonegar e elidir tributos, enquanto a maioria dos governos luta constantemente contra essas atividades.” Apesar das críticas, esse modelo foi hegemônico por décadas e, ainda hoje, tem grande relevância.

CAIXA 1: EXEMPLO SIMPLIFICADO PARA ILUSTRAR O COMPORTAMENTO EVASOR DOS CONTRIBUINTES SEGUNDO O MODELO CONVENCIONAL *

Supondo um tributo que implique em um débito de \$100, a decisão de pagar ou evadir dependerá da análise feita pelo contribuinte quanto ao valor econômico do risco de não pagar. Supondo ainda que, de acordo com a legislação tributária, se o sujeito não declara e é descoberto pela administração teria que pagar o imposto devido mais uma sanção equivalente ao dobro do tributo (total de \$300).

Se o contribuinte estima em 5% a probabilidade de ser descoberto, o valor econômico do risco seria:

$$0,05 \times 300 = 15.$$

Esse cálculo corresponde ao produto do valor a pagar acrescido das penalidades pela probabilidade de ser descoberto. Como esse valor (15) é inferior ao que economizaria não pagando o tributo (100), a decisão racional neste caso seria por não declarar e não pagar (lógica do modelo clássico elaborado por Allingham e Sandmo em 1972 inspirados nas abordagens de G. Becker que atribuem racionalidade econômica ao comportamento).

Se o comportamento do sujeito passivo sempre (ou quase sempre) fosse esse, a única forma pela qual a Fazenda Pública poderia incitá-lo a declarar seria aumentar o risco a ser assumido se não declarar. Isso pode ser feito aumentando a probabilidade de detecção ou aumentando as penalidades ao ser descoberto. A forma habitual de aumentar a probabilidade de descobrir quem não declara, ou declara a menor, é incrementar a proporção das auditorias fiscais, o que implica maior custo para a Administração.

Deve-se ainda considerar a eficiência das auditorias. Mesmo auditando o contribuinte, a Administração poderia não descobrir todas as quantias ocultadas. Assim, estimando em 5% a probabilidade de um determinado contribuinte vir a ser fiscalizado e supondo em 80% a capacidade da Fazenda detectar a incorreção, a probabilidade de vir a ser descoberto será de 4% (resultado do cálculo $0,05 \times 0,8$).

É certo que ao estimar a probabilidade de ser descoberto, deveriam ser consideradas não somente as auditorias fiscais, como também todas as demais vias mediante as quais a administração investiga a omissão ou a veracidade das declarações apresentadas (cruzamento de dados, por exemplo).

Na atualidade, são poucos os que aceitariam sem matizes esse modelo de comportamento. Todos os estudos realizados para tentar explicar o comportamento dos cidadãos ante o imposto têm coincidido em admitir a presença de variáveis que vão muito além do risco de ser penalizado.

* Adaptação do exemplo apresentado no curso Administração Tributária / Programa de Dirigentes Fazendários (CIAT – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias)

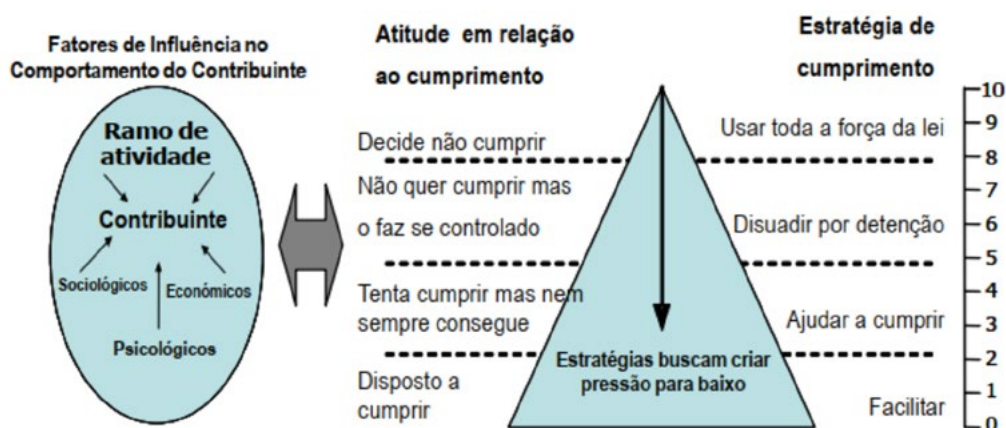
2.2. A PIRÂMIDE DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

O modelo clássico (Allingham e Sandmo) não é capaz de explicar o comportamento de muitos agentes econômicos na área tributária. Alm (2013), por exemplo, questiona por que um contribuinte racional haveria de pagar tributos mesmo em países onde a chance de ser efetivamente pego é baixa e/ou as multas não são proporcionais à gravidade do ilícito. Na prática, observa-se que: (1) a proporção de fiscalização efetiva é baixa, (2) as penalidades são frequentemente perdoadas ou reduzidas por programas de anistia, (3) os processos contenciosos são morosos e podem durar décadas e (4) a cobrança coerciva apresenta ineficiências, mesmo em países com poder de penhora de bens e contas correntes.

Os estudos de Webley, Cole e Eidjar (2001) concluíram que a oportunidade percebida é, de fato, um elemento importante na decisão de sonegar, mas não o único e nem mesmo o principal. Estudos desenvolvidos por Kirchler (2008) demonstram que a decisão de sonegar não é puramente financeira e utilitarista. Na realidade, o contribuinte é sensível a diversos fatores de natureza não econômica. Dentre esses fatores, Braithwaite (2003) elenca: valores éticos, padrões morais, crenças religiosas, percepção de justiça tributária, grau de conhecimentos dos tributos, grau de aversão ao risco entre outros.

Nesse novo contexto surge o modelo denominado Pirâmide de Conformidade (*Compliance Pyramid*) (figura 1). A ideia foi originalmente desenvolvida pela *Australian National University* e mais tarde refinada pelo *Australian Tax Office (ATO)*¹. Posteriormente, o modelo foi apresentado pela Austrália no âmbito da OCDE de onde veio a ser adotado por muitos países membros da organização. Por se fundamentar em conceitos da Psicologia e da Sociologia, ciências que não possuem tanta afinidade com a Matemática quanto a Economia, o novo modelo, se confrontado com o modelo de Allingham e Sandmo, mostra-se muito mais descritivo (mais qualitativo que quantitativo).

FIGURA 1 - Representação pictográfica do Modelo da Pirâmide de Conformidade.



Fonte: adaptado de OCDE, 2004.

¹ Australian Tax Office (ATO) é o órgão de administração tributária do governo australiano, equivalente à RFB.

Basicamente, os contribuintes são classificados em quatro grupos segundo o comportamento por eles assumido em face às suas obrigações tributárias. A partir daí, se propõe a resposta do fisco considerada mais adequada ao comportamento característico de cada grupo (Quadro 1 na página seguinte).

Nota-se, no quadro 1 a seguir, que somente os grupos 3 e 4 (a menor parte da população) se aproximam do comportamento considerado geral pelo modelo clássico. Braithwaite (2003) ressalta a importância da estratificação dos contribuintes para que o fisco possa dispensar o tratamento adequado a cada segmento. Seria ineficaz tentar facilitar (*Make it easy*) ou ajudar no cumprimento (*Assist to comply*) um contribuinte decidido a não cumprir. Igualmente inadequada, seria a dissuasão por detecção (*Deter by detection*) e a aplicação de todo o rigor da lei (*Use the full force of the law*) ao contribuinte disposto a cumprir suas obrigações, que, só não o faz por encontrar dificuldade para cumprir as necessárias obrigações acessórias (muitas vezes complexas).

Diferentes atitudes de cumprimento devem ser enfrentadas pelo fisco com estratégias distintas. O objetivo da Administração Tributária deve ser “pressionar” a maior quantidade de contribuintes para a base da pirâmide – onde as soluções são mais fáceis e baratas para ambas as partes. (VIOL, 2015)

Em resumo, as Administrações Tributárias modernas deixaram de tratar a falta de cumprimento como apenas um problema de fiscalização. Um modelo integrado passa a ser a resposta mais efetiva para mitigar os riscos de cumprimento identificados por uma gestão baseada em analytics (área multidisciplinar que aplica estatística, matemática, computação e pesquisa para descobrir e relacionar padrões de dados) e análise comportamental. A visão fragmentada de um problema de cumprimento pode resultar em custos mais caros, duplicidade de esforços e baixa eficácia [...] (VIOL, 2015).

Assim, a Administração Tributária deve dispor de um conjunto de ferramentas que lhe permita influenciar o comportamento do contribuinte, levando-o ao cumprimento. O emprego dessas ferramentas deve ser gradativo: ações coercitivas serão aplicadas aos casos concretos à medida que as menos gravosas se mostrarem ineficazes.

Alguns críticos alegam que a categorização dos contribuintes fere o princípio da isonomia. A contra-argumentação vem no sentido de tratar igualmente os iguais e desigualmente, os desiguais. Contribuintes podem se encontrar em condições de igualdade no tocante à capacidade tributária, e desiguais quanto à disposição para cumprir as obrigações. Não se trata, portanto, de descumprir a lei, mas, sim, de buscar eficiência na administração tributária sem ultrapassar os limites legais. Ao classificá-los, os órgãos administrativos devem sempre partir da condição mais favorável ao contribuinte, considerando-o na base da pirâmide. A classificação não é estática, cada contribuinte pode migrar entre as categorias segundo o seu próprio comportamento efetivo. Em síntese, o relacionamento fisco-contribuinte deve, em regra, ser o mais amistoso possível; aplicação de penalidade e o litígio, a última instância a ser considerada e as penalidades graduadas à medida da necessidade. Braithwaite, Valerie (2003) relata que

[...] no final da década de 90, o Australian Taxation Office (ATO) passou por uma série de reformas que prepararam o terreno para um novo papel pró-ativo na construção de uma cultura de pagamento voluntário de tributos. No centro das estratégias dessas reformas estava a construção de um relacionamento com a comunidade australiana em que a repartição fiscal seria: a) Profissional, responsiva, justa, aberta e responsável por ajudar os contribuintes a cumprirem suas obrigações fiscais; b) por outro lado, seria eficaz ao considerar aqueles que intencionalmente evitassem o cumprimento de suas obrigações. Ao adotar tais práticas, a intenção era que o departamento fiscal ganhasse a confiança, apoio e respeito da comunidade. (2003, *A New Approach to Tax Compliance*) - Tradução livre.

Cabe ressaltar que o modelo Pirâmide de Conformidade Tributária não exclui a aplicabilidade do modelo clássico, apenas limita seu campo de aplicação aos contribuintes do grupo 4. Logo, pode-se afirmar que o novo modelo dá conta da sua função de ampliar o conhecimento sobre o comportamento do sujeito passivo diante da obrigação tributária. Se de um lado é capaz de explicar comportamentos que o modelo clássico não o fazia, por outro lado, reforça as razões do modelo de Allingham e Sandmo para aplicar medidas mais severas aos classificados no grupo 4.

QUADRO 1 - Modelo da Pirâmide de Conformidade.

	COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE	RESPOSTA RECOMENDADA AO FISCO
Grupo 1 (base da pirâmide)	Disposto a cumprir as obrigações tributárias. (Willing to do the right thing)	Facilitar tanto quanto possível o cumprimento das obrigações
Grupo 2	Tenta cumprir, mas nem sempre consegue. (Try to but don't always succeed)	Ajudar a cumprir.
Grupo 3	Não deseja cumprir, mas o fará se for controlado. (Don't want to comply, but will if we pay attention)	Dissuadir por detecção
Grupo 4 (Topo da pirâmide)	Decidido a não cumprir. (Have decided not to comply)	Usar toda a força da legislação tributária

Fonte: adaptado de OCDE, 2004.

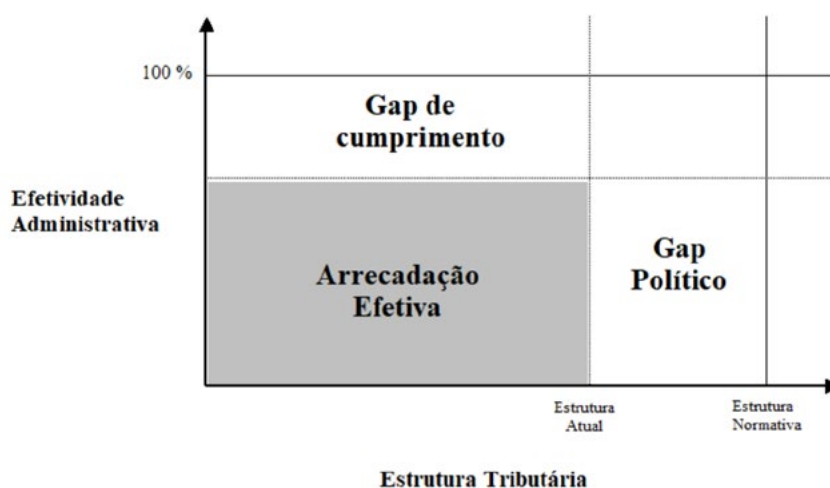
2.3. CONCEITOS RELACIONADOS A GAP TRIBUTÁRIO

Em sentido amplo, o *gap* tributário é a diferença entre a arrecadação potencial (prevista na legislação) e o tributo recolhido tempestivamente. O *gap* assim entendido pode ser decomposto em duas parcelas:

Gap de cumprimento (*compliance gap*) – corresponde ao valor que o Estado deixa de arrecadar devido à falta de cumprimento das regras tributárias (seja por evasão fiscal ou por ineficiência da Administração Tributária).

Gap Político (*Police gap*) – valor não arrecadado devido à opção política, por exemplo, a adoção de gastos tributários (isenções, redução de BC, regimes especiais e outras renúncias).

FIGURA 2 - Visualização gráfica do *gap* tributário



Fonte: VIOL, 2015. (adaptado).

3. METODOLOGIA E RESULTADOS

Inicia-se pelo estudo de caso do projeto COBRA, originado na Delegacia da Receita Federal do Brasil² em Novo Hamburgo (DRF/NH/RS), cuja experiência foi, posteriormente, estendida a todo o Estado (10^a Região Fiscal da RFB), para responder a duas questões básicas:

1. Há evidências empíricas de que a população brasileira se comporta segundo os pressupostos teóricos do modelo australiano a despeito das diferenças culturais entre os dois países e dos seus sistemas tributários?
2. Em caso de resposta positiva à primeira questão: É possível, sem ferir os princípios do Sistema Tributário Nacional e sem necessidade de modificar a CF e o CTN, aplicar os princípios da Pirâmide de Conformidade com a finalidade de aumentar a eficiência da AT?

Estabelecido um mínimo de confiança nos preceitos do modelo pela aplicação no campo da amostra, tem-se a base necessária para ampliar o questionamento: As recentes propostas da Administração Tributária Nacional e estadual avançam na direção correta? Os instrumentos utilizados são adequados? Quais as implicações futuras?

3.1. ESTUDO DE CASO: PROJETO COBRA

Em 2014, DRF/NH iniciou o Projeto COBRA, com o propósito de aumentar a eficiência da cobrança dos Créditos Tributários (CT) já constituídos e constituir outros que deixaram de ser declarados espontaneamente pelos contribuintes. O projeto assenta-se no modelo da Pirâmide de Conformidade. Não nasceu com o objetivo de pesquisar a validade do modelo, visto que sua validade era uma premissa.

Já o presente trabalho se propõe a pesquisar e analisar os dados registrados durante a execução do projeto COBRA para confirmar, ou não, a hipótese inicial (compatibilidade entre o comportamento da população brasileira e a teoria modelada pela Pirâmide de Conformidade). Se na origem do projeto já houvesse a intenção de realizar pesquisa, provavelmente, alguns dados adicionais tivessem sido coletados. Ainda assim, a base de dados coletados se mostra suficiente para atingir os propósitos da pesquisa.

A implementação do projeto foi gradativa. Teve início com a contribuição previdenciária sobre a mão-de-obra empregada em obras de construção civil pertencentes a pessoas físicas. À medida que se adquiria experiência em determinado tributo, esse estágio era consolidado e se avançava para outras espécies tributárias. Como a proposta da pesquisa não é avaliar o projeto, será feito um recorte apenas das informações que possam ser úteis para responder as questões fixadas pela pesquisa.

² A DRF/Novo Hamburgo está localizada na região metropolitana de Porto Alegre e sua jurisdição abrange 26 municípios com população total aproximada de 1,6 milhões de habitantes, atendidas em três unidades localizadas em Novo Hamburgo, Canoas e Taquara.

3.1.1. CASE I: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE OBRAS CIVIS DE PF

Essa contribuição incide sobre a remuneração da mão-de-obra utilizada na obra de construção civil. A responsabilidade pelo recolhimento é do proprietário da obra, quando pessoa física³. A ele compete recolher a contribuição própria (patronal) e a contribuição retida na fonte do segurado que lhe prestou serviço (RFB, 2009).

Antecedentes e contexto (Situação problema até 2013):

Mesmo havendo a necessidade de apresentação da Certidão Negativa de Débitos previdenciários (CND) para averbação da obra na matrícula do imóvel junto aos Cartórios de Registro Imobiliários, grande parte dos contribuintes efetivava o registro somente depois de decorridos cinco anos do término da obra, isto é, após a decadência do direito de o fisco realizar o lançamento do tributo. À época, a legislação já estabelecia a obrigação das prefeituras comunicarem mensalmente à RFB a emissão de todos os alvarás de construção e “habite-se”. Entretanto, dispor dessas informações não é suficiente para os fins de lançamento do tributo. O crédito tributário deve ser constituído por declaração do sujeito passivo (lançamento por homologação) ou por lançamento de ofício pela autoridade tributária competente após procedimentos de fiscalização. Se de um lado, a intimação dos contribuintes, via correios, para regularização das obras mostrava-se pouco eficaz, por outro lado, o fisco federal não dispunha de recursos humanos suficientes para fiscalizar e autuar as inúmeras omissões. Dada a limitação dos recursos, deslocar auditores fiscais de outras atividades significaria deixar de fiscalizar tributos cuja arrecadação é muito superior.

Em busca de uma possível solução:

O modelo clássico aponta na direção do lançamento de ofício com aplicação de multa pelo descumprimento da obrigação acessória (tratamento dispensado como se todos pertencessem ao grupo 4), o que, como visto, se mostrava inviável.

Ao considerar os contribuintes omissos como pertencentes ao grupo 2 ou 3 da pirâmide de conformidade e seguindo as recomendações do modelo adotado passou-se a buscar um meio de convencê-los das vantagens da regularização e ajudá-los a cumprir os procedimentos necessários. É o que chamaremos de regularização fiscal induzida⁴. Para isso, fazia-se necessário, conhecer o comportamento do sujeito passivo individualmente em face de uma iniciativa amistosa da RFB.

³ A contribuição previdenciária sobre a mão de obra empregada na construção civil de propriedade de PJ recebe tratamento tributário diverso, razão pela qual não interessa aos propósitos em discussão.

⁴ Regularização fiscal induzida (ou estimulada) não é um termo encontrado na legislação nem na doutrina. Na literatura, enquadra-se no conceito de regularização espontânea. Foi aqui utilizada apenas com o propósito de distinguir as ações de iniciativa exclusiva do contribuinte (espontâneas propriamente ditas) daquelas em que o fisco toma iniciativas para convencer o contribuinte das vantagens do cumprimento das obrigações tributárias sem autuação por descumprimento legal e consequente aplicação de penalidades.

Adotou-se seguinte processo (descrição sucinta):

I. Selecionar os contribuintes.

Inicialmente foram selecionados 590 contribuintes pelos critérios de maiores áreas construídas (e conseqüentemente maiores valores tributáveis), dentre aqueles que estavam a um ano da decadência.

II. Enviar carta informando a irregularidade da obra, acompanhada do demonstrativo do cálculo para regularização e do Darf.

Em caso de discordância quanto à regularidade de fato ou de direito em relação às informações apresentadas, o contribuinte deve comparecer em uma unidade de atendimento da RFB para esclarecimentos ou eventuais correções. A carta foi redigida evitando o emprego de termos jurídicos e citações de artigos legais compreensíveis por poucos. O estilo de redação deveria, intencionalmente, contribuir para um aspecto menos ameaçador e mais acessível ao cidadão comum. A carta informa ainda quais são os documentos necessários para uma possível retificação dos cálculos⁵, quando aplicáveis.

III. No atendimento presencial, orientar e fornecer instruções suficientes para autorregularização sem que o contribuinte dependa da ajuda de terceiros.

Muitos saem do atendimento com a retificação pleiteada realizada e/ou com o crédito tributário parcelado.

IV. Decorridos trinta dias do recebimento da carta, sem recolhimento do darf e sem comparecimento no atendimento, telefonar diretamente ao proprietário da obra.

Durante o contato telefônico, esclarecer os benefícios do cumprimento espontâneo e as possibilidades de parcelamento, se necessário.

V. Somente após fracassar todas as tentativas anteriores, proceder ao lançamento de ofício.

Nesse caso com multa de 75% sobre o tributo.

VI. Enviar pelos correios (e caixa postal eletrônica do contribuinte no portal da RFB) a notificação do auto de infração, acompanhada do darf para pagamento do tributo e da multa.

Alertar que a ausência de pagamento ou impugnação no prazo legal implicará na inscrição do débito em dívida ativa da União (DAU), incorrendo em 10% de encargos ou 20% se vier a ser ajuizada.

Criou-se localmente um sistema informatizado (COBRA) para registrar e acompanhar as etapas do processo. As reações e respostas do contribuinte são referências determinantes da etapa subsequente.

⁵ As retificações mais frequentes estão associadas a áreas passíveis de tributação reduzida (ex: garagens, varandas, sacadas, quiosques) que o sujeito passivo não informou a RFB, afinal, ele se mantivera inerte.

Resultados e avaliação preliminar dos dados do COBRA:

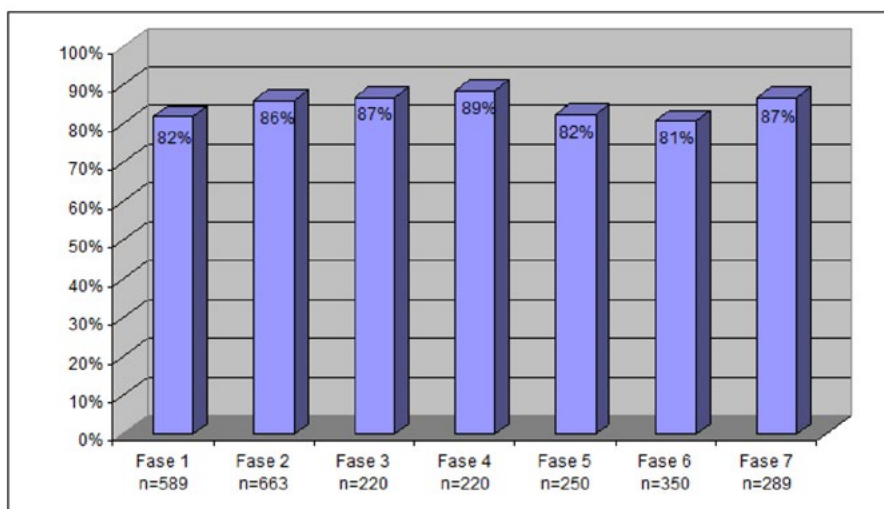
- Ao final do primeiro ciclo do processo (Fase 1), constatou-se cerca de 80% de regularização induzida (ou espontânea)⁶.
- Os casos não regularizados foram lançados de ofício. Por se tratar de quantidade reduzida (cerca de 20% da amostra selecionada), tornou-se viável a execução da tarefa por um auditor do próprio setor de cobrança trabalhando em tempo integral, o que evitou impacto nas atividades do setor de fiscalização.
- Os resultados se mostraram consistentes após executar o processo sete vezes (Gráfico 1), todas com número de amostra estatisticamente significativa.
- Em todo o período analisado, somente 16 autos de infração foram impugnados administrativamente e raríssimos casos questionados judicialmente. Visto que as eventuais inconsistências (como decadência e duplicidade de matrícula CEI), quando legitimamente alegadas, haviam sido prontamente corrigidas, nenhum auto de infração foi derrubado.
- O projeto gerou uma base de dados que constitui rica fonte de informações para ampliar o conhecimento sobre o comportamento dos contribuintes, o que colaborou para melhorar o próprio processo e para o desenvolvimento de projetos posteriores.
- Considerando que:
 - Grande parte dos contribuintes cumpriu suas obrigações tributárias antes de qualquer ação do fisco (comportamento típico do grupo 1);
 - Mais de 80% daqueles que não cumpriram espontaneamente, o fizeram diante de uma iniciativa não punitiva (induzida) por parte do fisco (comportamento típico dos grupos 2 e 3 – sensíveis à ajuda e/ou à dissuasão) e
 - A minoria foi resistente aos esforços de colaboração para autorregularização;

Conclui-se que:

Houve confirmação da hipótese inicial que previa o comportamento dos contribuintes como descrito pelo modelo da Pirâmide de Conformidade. As estratégias recomendadas pelo modelo se mostram apropriadas para melhorar a eficiência e eficácia da AT brasileira sem ferir o sistema tributário nacional, mesmo prescindindo de uma reforma tributária, desde que se identifique o meio adequado para executá-los.

⁶ Nesse resultado, a maior parte corresponde a regularizações com receitas tributárias (pagamentos e parcelamentos), mas inclui também alguns casos de regularização sem receita (devido à comprovação de matrícula CEI em duplicidade ou decadência).

GRÁFICO 1 - Percentual de autorregularização nas sete fases realizadas no período de 2013 a 2018 para Contribuição Previdenciária de Obra de Construção Civil pertencentes a pessoa física. n = quantidade de amostras (obras). O percentual de regularização de todas as fases ficou entre os limites de 81 e 89%.



Fonte: Sistema COBRA RFB Portal NH.

As conclusões são válidas pelo menos quando aplicadas a pessoas físicas e tributo da natureza estudada. O que imediatamente leva a novos questionamentos: Seria válido aplicar também a pessoas jurídicas? E a outros tributos? A operação Alerta do Simples Nacional que trata da tributação sobre a receita bruta das empresas optantes pelo regime de tributação simplificada lança alguma luz sobre a questão.

3.1.2. CASE II: ALERTA DO SIMPLES NACIONAL

Em 2013, a Coordenação de Fiscalização da RFB (Cofis) realizou, em nível nacional, a primeira operação Alerta do Simples Nacional. A operação consiste na emissão de cartas endereçadas aos contribuintes do Simples Nacional, informando-os sobre a constatação de indícios de irregularidade nas suas declarações (à época chamada DASN). Os indícios resultaram do cruzamento dos dados entre a Declaração de Rendimento Bruto de Contribuinte do Simples Nacional (DASN) referente ao Ano-base 2010 e fontes de informação de terceiros: Decred (Declaração de operações com cartão de crédito) e SIAFI Sistema Integrado de Administração Financeira (valor recebido por conta de contratos firmados com a União).

O contribuinte que reconhecer erro na sua declaração pode regularizar-se por retificação da declaração. Aqueles que, após analisarem as informações que ensejaram o alerta emitido pela RFB, considerarem, ainda assim, corretas suas declarações não precisam fazer nada de imediato. Apenas por ocasião da fiscalização, deverão demonstrar a regularidade, sujeitando-se a multa de 75% se não estiver regular ou de 225% se houver dolo, fraude ou simulação.

Para o referido Ano-calendário, o cruzamento de dados acusou, em âmbito nacional, uma diferença de seis bilhões de reais na receita bruta declarada pelos optantes do Simples Nacional (COLETIVA, 2013). Se fosse iniciada a fiscalização imediatamente, muitos desses contribuintes seriam empurrados para a informalidade devido ao tamanho do impacto financeiro que poderiam sofrer. Havia indícios, não provas, mas com alto grau de certeza. Estima-se em 90% o grau de certeza de autuação ao final da fiscalização.

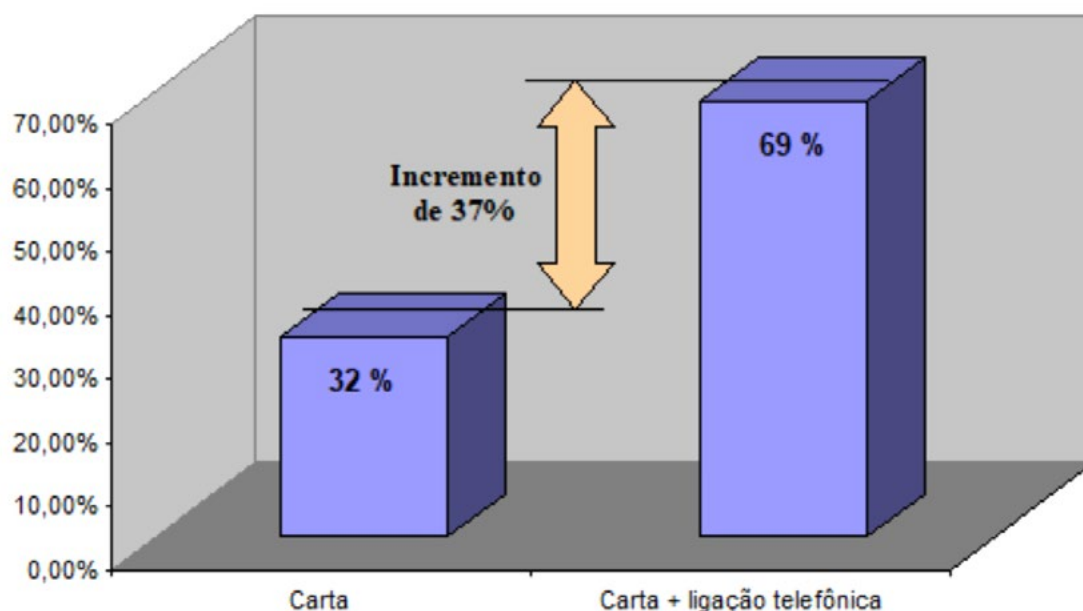
Na 10ª Região Fiscal (RS), após o envio das cartas, os contribuintes foram contatados por telefone, oferecendo esclarecimentos quanto ao tipo de indícios de irregularidade encontrados e reforçando a informação que a retificação das declarações antes do início de procedimento fiscal não traria qualquer implicação punitiva. Aproveitou-se a oportunidade para mensurar o grau de efetividade das cartas e das ligações telefônicas. (Gráfico 2)

Embora a diferença entre as proporções obtidas seja suficientemente grande para que se perceba intuitivamente não se tratar apenas de variações aleatórias, por rigor estatístico, foi realizado o teste de hipóteses para confirmação (teste de hipótese para proporção considerando duas populações).

O valor p obtido ($0,6 \times 10^{-9}$ ou 0,006 PPM⁷) é extremamente significativo⁸, o que permite concluir que a diferença entre as duas proporções não se deu por causas aleatórias (conclusão com nível de confiança igual a 99,99999941%).

GRÁFICO 2 - Operação Alerta Simples Nacional 2013:

Comparação dos resultados de autor - regularização entre contribuintes que só receberam carta e contribuintes que além da carta, receberam ligação telefônica



Fonte: RFB

⁷ PPM = Partes Por Milhão

⁸ A comunidade científica internacional considera valores $p < 0,001$ como extremamente significantes (*very highly significant*).

É bastante razoável supor que, se os contribuintes do Rio Grande do Sul tivessem recebido somente a carta, o resultado seria semelhante ao obtido nacionalmente. Como a análise estatística permite afastar a hipótese de causas aleatórias para justificar a diferença, conclui-se que a ligação telefônica é um instrumento capaz de mais que duplicar a eficácia de 32 % das cartas.

Para que esse resultado possa ser comparado com aqueles apresentados para as contribuições previdenciárias das obras de PF, faz-se necessário incluir a parcela de regularizações sem receita (ver nota de rodapé 6). Se a estimativa do grau de certeza de autuação no alerta do SN era de 90%, como visto anteriormente, por conseguinte, é provável que 10% dos indícios de irregularidade não se confirmem (são indícios aparentes que deverão ser regularizados sem receita tributária)⁹. Logo, somando-se 10% de regularização sem receita ao valor de 69% de retificação das declarações chega-se a 79%, valor comparável com os resultados das cartas e ligações telefônicas obtidos com as contribuições previdenciárias.

Na operação alerta do SN as cartas foram endereçadas às empresas, mas optou-se pelo contato telefônico com os contadores que elaboraram as declarações conforme informado na própria declaração. A decisão foi tomada ao se constatar que os indícios de irregularidades apresentavam concentração em alguns escritórios de contabilidade. Posteriormente foi confirmada a expectativa inicial de que ao retificarem a declaração de um cliente, o contador também retificaria as declarações de outros clientes bem como declarações do mesmo contribuinte relativas a outros períodos de apuração. Os dados numéricos apresentados anteriormente consideraram somente os contribuintes e o ano-calendário objeto do contato inicial.

Os resultados levam às seguintes conclusões:

- Foi possível estender a amplitude de aplicabilidade do modelo a mais um tributo. Por raciocínio indutivo, espera que se aplique a vários outros.
- O modelo se mostrou eficiente também quando aplicado a PJ de pequeno e médio porte. O conceito de pessoa jurídica como uma ficção jurídica, cujas decisões são tomadas, na realidade, por pessoas físicas explica em grande parte o resultado.
- As cartas e as ligações telefônicas são instrumentos viáveis para os propósitos pretendidos. Quando se fala em ligações telefônicas, se refere na verdade à combinação dos dois instrumentos (carta cobrança + ligação), porque a carta exerce o importante papel de preparar o ambiente para que a ligação possa ser bem-sucedida. Quando o contribuinte recebe a ligação estando previamente ciente dos fatos pela correspondência, é mais fácil afastar a natural suspeita de ligação telefônica mal-intencionada. A ligação telefônica aumenta um pouco o custo, o que é amplamente compensado pelo ganho dos resultados.

⁹ A título de exemplo de indícios aparentes no Alerta do Simples Nacional, pode ser citado o caso hipotético de uma empresa que atue com a venda de ingressos para jogos de futebol. A maior parte dos valores por ela recebidos das operadoras de cartão de crédito seria repassada para os organizadores do evento e não constituiriam receita própria.

- Deve-se ressaltar que não seria válido entender as conclusões sobre esses dois instrumentos quando se tratar de Pessoas Jurídicas de grande porte. Nesse caso, se lida com organizações altamente estruturadas que não dependem de auxílio para interpretar a legislação nem de orientação adicional para cumprir as obrigações acessórias. Por outro lado, quando decidem pela evasão, fazem uso de recursos sofisticados e contam com profissionais altamente especializados. As estratégias para levá-los à conformidade (grupo 1), certamente serão de outra natureza.

4. ADOÇÃO DO MODELO DA PIRÂMIDE PELAS AT BRASILEIRAS

Na seção anterior foram analisadas aplicações regionais e de amplitude restrita a certos contextos. Essas características foram convenientes à pesquisa almejada por incluir um número reduzido de variáveis sobre as quais, todavia, era possível um controle mais abrangente e assim simplificar a análise dos resultados. Tais resultados possibilitaram responder às questões relativas à aplicabilidade do Modelo da Pirâmide de Conformidade no ambiente brasileiro de modo relativamente simples. Pode-se considerar o estudo como um protótipo, em escalas reduzidas, convenientes para uma análise prévia ao exame do processo mais abrangente que albergue a evolução de toda a Administração Tributária. Este processo mais abrangente é o propósito da presente seção.

Didaticamente, pode-se subdividir o processo de acolhimento do novo modelo pelas AT brasileiras em duas fases: a primeira (de 2008 até aproximadamente 2018), na qual se fez uso da teoria com foco no aumento imediato da eficácia da cobrança tributária (resultados observáveis no curto prazo); a segunda, tendo como marco simbólico as iniciativas da Sefaz/SP, da RFB e da PGFN com a finalidade de classificar os contribuintes conforme seu comportamento histórico demonstre maior ou menor grau de risco tributário. Essa classificação visa lograr maior poder para influenciar na adoção de um comportamento de *compliance* voluntário e duradouro por parte dos seus administrados.

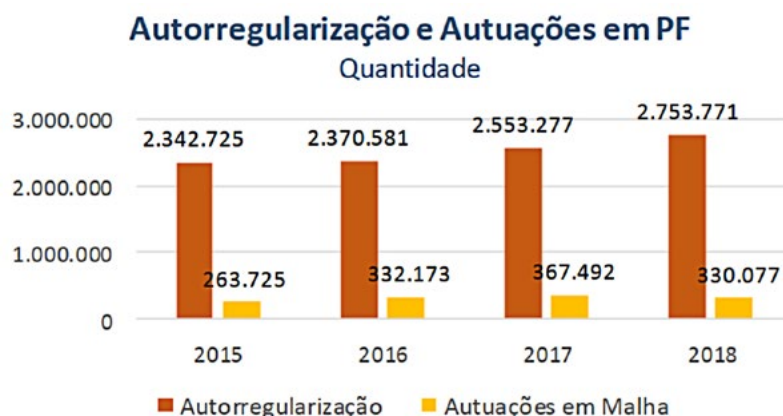
4.1. PRIMEIRA FASE

Há cerca de uma década (aproximadamente desde 2008), a RFB iniciou uma série de ações orientadas pelo modelo da Pirâmide de Conformidade. A primeira e a mais conhecida é a malha-fiscal de PF, conhecida popularmente por “malha-fina”. Passou-se a disponibilizar os extratos das Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas juntamente com informações sobre o resultado do seu processamento e orientações que permitam a autorregularização sem multa, se realizada antes de iniciada qualquer ação fiscalizadora.

Segundo o Plano Anual da Fiscalização da RFB para 2019, a instituição recebeu no ano anterior 28,9 milhões de DIRPF originais (DIRPF 2018, ano-base 2017). No mesmo período, mais de 2,7 milhões declarações foram retificadas e somente 330 mil resultaram em autuações em Malha. A grande maioria dos contribuintes com indício de irregularidade preferem corrigir a situação para evitar ser autuado. (Gráfico 3).

A autorregularização das pessoas físicas, em 2018, foi responsável pela recuperação de um total estimado em R\$ 1,36 bilhão (valor que inclui a redução de restituições pleiteadas e o aumento no IR a pagar, ambos apurados pelos próprios contribuintes). Se de um lado a Malha-PF é uma boa oportunidade para o contribuinte, por outro lado é também positiva para o Fisco (redução de recursos necessários para auditorias).

GRÁFICO 3 - Comparativo entre a quantidade de autorregularizações e autuações de DIRPF no período de 2015 a 2018.



Fonte: RFB - Plano Anual de Fiscalização RFB 2019.

Em 2015, foi criada a Malha-Fiscal PJ. À época, fazia-se um batimento entre as informações declaradas em DIPJ e DCTF (IRPJ e CSLL) e aplicavam os mesmos princípios da Malha-PF. Com o início da Escrituração Fiscal Digital (ano-calendário 2017), a DIPJ foi extinta. A Malha da Pessoa Jurídica passou, então, a ser realizada por meio do projeto chamado Fiscalização de Alta Performance – Fape –, que atinge um número maior de contribuintes e tributos. Com o projeto, espera-se que a maioria dos contribuintes, após receber o aviso, opte por corrigir as divergências em consequência de uma presença fiscal mais intensa, abrangente e tempestiva.

O sistema de Malhas refletiu significativamente nas administrações estaduais. Quase todas passaram a utilizar procedimentos similares na tributação do ICMS. Esta primeira fase de transição entre os modelos de administração tributária evidencia as seguintes características:

- Embora tendo origem no modelo recomendado pela OCDE, não foi previamente anunciada ao público geral, nem tinha uma pretensão tão ampla como aconteceu na Austrália que desde o início aspirava a uma radical mudança cultural no relacionamento fisco-contribuinte. No Brasil, o modelo era avaliado internamente pelos gestores da instituição, mas, quando apresentado externamente, limitava-se a algumas palestras institucionais dirigidas a um público especializado na área tributária.
- O alvo das ações era o contribuinte em situação de não conformidade. Todo o esforço desenvolvido buscava levar esse público-alvo à conformidade (base da Pirâmide). O estímulo para induzir a população dos grupos 2 e 3 a migrar para a base, quase sempre, era a oportunidade concedida pela não aplicação de penalidades se a declaração fosse retificada antes dos procedimentos de fiscalização (o que é chamado pela Psicologia Comportamental de punição negativa). Por falta de previsão legal, raramente era possível aplicar algum outro benefício, exceto um esforço adicional de orientação.

4.2. SEGUNDA FASE

O ano de 2018 foi marcado pelas iniciativas de três das maiores instituições administradoras de tributos no Brasil, todas convergentes na direção de estimular a conformidade tributária:

- Lei Complementar do Estado de São Paulo Nº 1.320 de 06 de abril de 2018: Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária “Nos Conformes”.
- Edital PGFN nº 13, de 12 de julho de 2018 – Consulta Pública: Instaura procedimento de consulta pública para aprimoramento normativo da regulamentação dos serviços e dos procedimentos de cobrança da dívida ativa, com base no histórico e na classificação do perfil de risco dos contribuintes, para fins de instituição do “Cadastro Fiscal Positivo da PGFN”.
- Consulta Pública RFB Nº 4 de 15 de outubro de 2018 para receber opiniões sobre o programa “Pró-conformidade”.

Características comuns aos três atos normativos:

- Declaram explicitamente serem inspirados pelas melhores práticas internacionais, referendadas pela OCDE.
- Pretendem criar cadastros de classificação dos contribuintes considerando seu histórico e seu perfil de risco (recomendação proposta pelo Modelo da Pirâmide de Conformidade cuja utilização é inédita pelo fisco brasileiro).
- Ampla divulgação prévia ao público em geral da intenção de mudança de paradigma para um modelo colaborativo baseado na confiança mútua entre fisco e contribuinte (um dos princípios em que se assenta o programa implementado pelo ATO australiano).
- Elaboração de atos normativos com participação da sociedade, contribuintes, entidades de classe e academia por meio de consulta pública de forma a construir ambiente amigável e propício para o desenvolvimento de negócio.
- Trazer os contribuintes da base da pirâmide para o centro de discussão das políticas públicas da AT e criar mecanismos para recompensar comportamento de *compliance*. É o que a Psicologia comportamental (Behaviorismo de Skinner) chama de “Reforço Positivo”, fundamento da Regulação Responsiva, da qual o modelo da Pirâmide de conformidade é uma aplicação específica para a área de Administração de tributos¹⁰.

¹⁰ O conceito pode parecer estranho no âmbito da PGFN, já que todos os processos para lá enviados destinam-se à inscrição em Dívida Ativa da União, portanto, todos relativos a contribuintes inadimplentes e, a maior parte já passou pelo contencioso administrativo sem lograr êxito

Tanto o programa “Pró-conformidade” da RFB quanto o projeto de criação do “Cadastro Fiscal Positivo da PGFN” estão em fase embrionária: realizada a primeira consulta pública, aguarda-se o retorno a respeito das sugestões e críticas apresentadas. O programa “Nos Conformes” já passou por amplo debate público, teve a lei complementar instituidora aprovada e se encontra na fase de implantação, razão pela qual comporta apreciação um pouco mais detalhada.

O modelo piramidal propõe princípios orientadores, mas não tem caráter prescritivo. Cabe à AT que pretende adotá-lo desenvolver suas próprias estratégias e identificar os instrumentos mais adequados à realidade cultural e à estrutura tributária local. A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo vem adotando as boas práticas cujo sucesso já foi comprovado na Austrália. Nesse diapasão, buscou parceria com uma instituição acadêmica (no caso a Fundação Getúlio Vargas, por meio do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF – da Escola de Direito de São Paulo e das Escolas de Administração e Economia) e promoveu ampla discussão com as partes interessadas (Associações representativas das diversas categorias de contribuintes, advogados, contadores, entidades de classe dos servidores públicos da carreira tributária, pesquisadores e sociedade civil interessada) antes de oferecer a proposta de lei. O mesmo tipo de debate público está se dando na elaboração do Decreto Regulamentador.

Alguns pontos da lei complementar merecem destaque:

1. Princípios trazidos pelo Art. 1º;
2. Simplificação do sistema tributário estadual;
3. Boa-fé e previsibilidade de condutas;
4. Segurança jurídica na aplicação da legislação tributária;
5. Publicidade e transparência na divulgação de dados e informações; e
6. Concorrência leal entre os agentes econômicos.

Trata-se de normas programáticas a orientar todas as políticas, as ações e os programas que venham a ser adotado pela Administração Tributária e que serão acompanhados pelo Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte (CODECON), órgão de composição paritária, integrado por representantes dos poderes públicos e de entidades empresárias e de classe. O artigo primeiro exerce papel similar ao exercido pela “Carta dos contribuintes” (*Taxpayers’ Charter*) pela qual o ATO iniciou o processo na Austrália. (BRAITHWAITE, 2003, pág. 1)

Diretrizes e ações do Programa:

- I - facilitar e incentivar a autorregularização e a conformidade fiscal;
- II - reduzir os custos de conformidade para os contribuintes;
- III - aperfeiçoar a comunicação entre os contribuintes e a Administração Tributária;
- IV - simplificar a legislação tributária e melhorar a qualidade da tributação;
- V - aperfeiçoar continuamente a Administração Tributária para atendimento dos princípios estabelecidos.

nas suas pretensões. Ainda assim, a ideia central é distinguir o devedor contumaz daquele contribuinte que por alguma contingência teve débitos inscritos e representa menor grau de risco tributário. Os critérios de classificação encontram-se em fase de discussão.

Classificação dos Contribuintes por Perfil de Risco:

Os contribuintes do ICMS serão classificados nas categorias “A+”, “A”, “B”, “C”, “D”, “E” e “NC” (Não Classificado), em ordem decrescente de pontuação ponderada com base nos seguintes critérios: I – **adimplência** em relação ao ICMS; II - **aderência** entre escrituração / declaração e documentos fiscais emitidos/recebidos; e III - **perfil dos seus fornecedores**, conforme enquadramento pelos mesmos critérios.

A adoção dos critérios de adimplência e aderência não surpreendeu os contribuintes. Já a influência do perfil dos fornecedores sobre a classificação do contribuinte tem sido muito questionada. No entanto, além de ser o critério mais inovador, provavelmente terá papel preponderante para influenciar a mudança de comportamento geral dos administrados. Espera-se que, quando implementado, esse critério propicie vantagem competitiva aos contribuintes bem classificados. Sabe-se também que em mercados oligopsônicos pode acontecer que o poder de ditar os preços de compra pode levá-los a valores tão baixos a ponto de induzir o pequeno fornecedor ao não cumprimento tributário para se manter no mercado. Essa prática será desestimulada quando, além do cumprimento tributário próprio, o contribuinte passar a avaliar também a conformidade dos seus fornecedores¹¹. Devido à complexidade para regulamentar, esse critério será implementado depois dos outros dois.

Contrapartidas ao Contribuinte:

Dentre as vantagens listadas, o contribuinte fará jus a um conjunto de benefícios cuja quantidade aumenta de acordo com a classificação obtida:

- a) Acesso ao procedimento de Análise Fiscal Prévia (trabalhos da fiscalização sem objetivo de imposição de multa);
- b) Autorização para apropriação de crédito acumulado por procedimento simplificado;
- c) Procedimento simplificado para restituição do ICMS pago antecipadamente por substituição tributária caso o fato gerador não se efetive ou se torne menor que o presumido;
- d) Autorização para pagar o ICMS substituição referente a mercadoria oriunda de outra unidade federada, cujo valor não tenha sido retido, mediante compensação em contra gráfica;
- e) Autorização para pagamento do ICMS importação mediante compensação em conta gráfica;
- f) Procedimento simplificado na renovação de regimes especiais;
- g) Procedimento simplificado para inscrição de novos estabelecimentos do mesmo titular;
- h) Procedimento simplificado para transferência de crédito acumulada para empresa não interdependente.

¹¹ Restrição de fornecedores por motivos além de preço e qualidade não é coisa tão nova no mundo empresarial. Praticada internacionalmente há mais de duas décadas, a norma SA8000 é um exemplo bem sucedido. Trata-se de norma auditável que visa a assegurar o sistema de gestão da responsabilidade social de uma organização. Entre outros temas, afere a não utilização de trabalho infantil e trabalho escravo (forçado) tanto pela organização como por toda sua cadeia de suprimentos. Embora não seja norma de imposição legal, certos mercados, a exemplo da União Europeia, são muito restritivos a fornecedores não certificados pela SA8000.

Essas contrapartidas são realmente benefícios (reforço positivo) que só poderão ser concedidos porque tiveram permissão legal expressa. Esse é um importante traço diferenciador do que, no presente artigo, está sendo tratado como a segunda fase de aplicação do modelo piramidal à Administração Tributária no Brasil.

5. DISCUSSÃO E PROPOSTAS

A análise dos dados do projeto COBRA forneceu evidências empíricas sobre a aplicabilidade do modelo piramidal no Brasil. Os conceitos do modelo foram aplicados com sucesso para melhorar a eficiência e a eficácia da cobrança tributária sem ferir princípios e regras do Sistema Tributário vigente. No entanto, as conclusões submetiam-se às seguintes restrições:

- 1) havia sido testada apenas para alguns tributos específicos;
- 2) a contrapartida oferecida aos contribuintes se limitava quase que exclusivamente a punição negativa.

Na última década a RFB vem aplicando com sucesso conceitos do modelo – a aplicação de maior visibilidade são as diversas malhas (malha de PF, malha de PJ, malha DCTF entre outras). Essa prática tem sido replicada, em diferentes graus, pelos fiscos estaduais. Contudo, trata-se de uma aplicação parcial do modelo, sujeita às mesmas restrições elencadas em relação ao projeto COBRA.

A grande diferença observada nas propostas iniciadas a partir de 2018 é o propósito de adoção plena do modelo incluindo classificação geral dos contribuintes com base no histórico recente do seu comportamento fiscal, alteração legislativa que possibilite recompensa do tipo reforço positivo àqueles bem classificados e construção participativa do novo sistema envolvendo os contribuintes e a academia. Trata-se de uma verdadeira Reforma da Administração Tributária.

Dessa reforma se espera no médio e longo prazo: aumentar a arrecadação sem criar novos tributos e sem alterar alíquota ou base de cálculo, reduzir os custos para arrecadar, reduzir o contencioso tributário, melhorar o ambiente de negócios e reduzir o custo necessário para os contribuintes cumprirem suas obrigações fiscais.

A Reforma da Administração Tributária e a Reforma Tributária são interdependentes, mas não mutuamente excludentes. Na realidade são complementares. Uma futura modificação da estrutura tributária com unificação de vários tributos simplificará o tão complexo sistema atual, o que poderá trazer novas oportunidades de desenvolvimento na área administrativa. Por outro lado, uma Administração Tributária progressista e alinhada com as melhores práticas internacionais certamente propiciará maior efetividade da Reforma Tributária. Estas são razões mais que suficientes para justificar as reformas propostas.

A segunda fase de implementação do modelo no Brasil nasce comprometida em promover as alterações que se fizerem necessárias no ordenamento jurídico¹² para efetivamente atingir alvos mais ousados: orientar o comportamento social em direção à conformidade de modo estável e estabelecer um relacionamento de confiança mútua entre fisco e contribuintes. Falar de confiança mútua entre fisco e contribuintes pode, no presente, soar como utopia, mas pode ser o vetor direcionador para construir o almejado ambiente favorável ao

¹² Refere-se aqui a alterações legislativas que permitam maior amplitude Administrativa na aplicação e arrecadação dos tributos. Modificações da estrutura tributária, embora extremamente necessárias e correlacionadas, são pertinentes ao tema Reforma Tributária, o que ultrapassa os limites deste trabalho.

desenvolvimento de negócios onde imperam a concorrência leal, a equidade e a justiça tributária.

Como visto, cabe à AT influenciar o comportamento social com o propósito de levar os contribuintes a uma conduta responsável e ética em relação às suas obrigações tributárias. A regulação responsiva sustenta que persuadir é mais eficaz e duradouro que punir. A legítima persuasão está intimamente ligada à percepção de valores individuais e sociais. A sociedade brasileira vem experimentando uma significativa transformação de valores em consequência da operação Lava-Jato. A corrupção passou a ser objeto de indignação massiva após a exposição a que foi submetida. Contudo, a sociedade permanece leniente com a evasão fiscal sem de dar conta que seus efeitos são os mesmos da corrupção. Iágaro Martins, Coordenador-Geral de Fiscalização da RFB, tem enfatizado que a corrupção desvia recursos já incorporados ao patrimônio público enquanto a evasão os desvia antes mesmo de serem arrecadados (ANFIP, 2014). Diante dessa constatação, seria oportuno aproveitar o momento propício para fomentar o repúdio à evasão fiscal com a mesma veemência com que se tem repudiado a corrupção.

Estimular o debate público sobre evasão fiscal seria oportuno também para corrigir um frequente erro de interpretação das notícias sobre a Lava-Jato. Ao constatar o elevado nível de corrupção praticado no País, o observador menos atento acaba por inferir que a sonegação fiscal é maior que a real. Essa falsa percepção colabora para induzir um comportamento fiscal não conforme pelo efeito manada¹³. Não se trata de minimizar os fatos. Tal qual a corrupção, a sonegação vem ocorrendo a nível intolerável, contudo, a maioria das pessoas e empresas são honestas e cumpridoras das suas obrigações fiscais.

Mudar o relacionamento exige modificar o comportamento dos participantes. No relacionamento fisco-contribuinte, a iniciativa para mudar cabe ao ente regulador. Quando necessário, as normas são alteradas porque não podem ser descumpridas, contudo, a mudança de comportamento de um ente público não se dá unicamente por normas ou pela vontade dos gestores. A percepção da efetiva mudança acontece ao se identificar diferença na conduta dos seus servidores públicos, o que requer um extraordinário esforço de treinamento. A plena transformação acontecerá com a mudança da cultura institucional. Para tanto, é recomendável que os órgãos gestores da arrecadação tributária promovam um amplo debate interno do tema de forma transversal entre seus servidores públicos perpassando todas as atividades e todos os níveis hierárquicos, o que pode ser realizado por treinamentos convencionais, realização de *work-shops* e foros de debate.

Para acelerar o complexo processo de transição cultural, propõe-se introduzir o tema Administração Tributária e *Compliance* ao rol de disciplinas exigidas nos concursos públicos da área fiscal. A proposta visa a atingir massa crítica na Administração Pública de forma mais célere. Os novos ocupantes de cargos efetivos da carreira já iniciariam suas atividades com, pelo menos, conhecimentos básicos sobre o tema. Não raro um concurso para a carreira fiscal da RFB atrai mais de cem mil candidatos, o que permite avaliar o tamanho do contingente que estaria altamente motivado a estudar o assunto. Dentre os candidatos, mesmo

¹³ Por analogia ao que originalmente acontece no comportamento animal, o termo é usado para explicar o comportamento de agentes econômicos, em um contexto de informação assimétrica ou incerteza, ao imitar a decisão de outros ou seguir a maioria,

os que não conquistarem os cargos disponíveis acabarão por ingressar em outra instituição pública onde o conhecimento será útil ao processo de mudança cultural da Administração Pública como um todo. Há de se considerar ainda o envolvimento dos professores dos cursos preparatórios para concursos, não raramente servidores altamente capacitados, que estudarão o assunto para ministrar aulas e preparar material didático. A número dos envolvidos amplia-se significativamente ao se considerar os concursos dos fiscos dos estados e dos grandes municípios.

Seria, ainda, altamente recomendável criar um fórum de debates nacional sobre Administração Tributária que congregasse os fiscos brasileiros, aos moldes do *Forum on Tax Administration (FTA)* que opera no âmbito do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, do qual o Brasil participa, por hora, como Estado não membro. Enquanto o FTA se ocupa do tema com a ótica global, o fórum brasileiro poderá se dedicar às especificidades nacionais e regionais. Representantes dos entes federativos interessados e o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) teriam assentos permanentes, podendo ainda contar, a convite, com a participação de entidades acadêmicas interessadas em pesquisa na área.

O fórum nacional teria o objetivo de criar um ambiente único e favorável à troca de experiências das Administrações Fiscais, onde seus gestores pudessem identificar e discutir novas idéias e tendências com vistas ao desenvolvimento integrado e harmônico das AT brasileiras sem prejuízo de suas autonomias.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema Administração Tributária ainda conta com escassa literatura nacional, mas vem despontando, nos últimos anos, como um fértil campo de pesquisa. Certamente as entidades fazendárias dos entes federativos estão acompanhando de perto o desenvolvimento e os resultados conquistados pelas Administrações que se encontram na vanguarda do processo de transição. Como não poderia deixar de ser, essa transição será gradativa e a cada espaço conquistado surgirão novas teses a demandar aprofundamento teórico e prático.

O envolvimento da academia e dos pesquisadores é indispensável para a evolução do tema. A troca de informações e conhecimentos adquiridos entre os fiscos é preponderante para a construção de um sistema harmônico e coerente em todas as esferas administrativas.

A opinião dos especialistas parece convergir quanto ao alinhamento das políticas públicas tributárias com as boas práticas adotadas pelos países membros da OCDE. Comparar as expectativas atuais e os resultados que serão alcançados no futuro próximo é ponto importante a ser abordado em novos trabalhos. Atenção especial também deverá ser dada ao processo de implementação tão importante quanto os mecanismos empregados.

REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. **Journal of Public Economics**. Philadelphia, p. 323-338. May 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2019.

ALM, James. Expanding the Theory of Tax Compliance from Individual to Group Motivations. **Tulane University, Department Of Economics: Working Paper 1309, February 2013**, New Orleans, p.1-24, Feb. 2013. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/b36e/661748fbde91166e7c3d478a-67a216359f60.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2019.

ANFIP (Ed.). **IV Convenção Nacional Extraordinária da ANFIP: pronunciamento de Iágaro Jung Martins**, Subsecretário de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal. 2014. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anu. Acesso em: 13 maio 2019.

BALESTRINO, Alessandro; GALMARINI, Umberto. Imperfect Tax Compliance and the Optimal Provision of Public Goods. **Bulletin Of Economic Research**, Pisa, v. 55, p.37-52, 2003. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=376555. Acesso em: 26 abr. 2019.

BRAITHWAITE, Valerie. A New Approach to Tax Compliance. In: BRAITHWAITE, Valerie. **TAXING DEMOCRACY: Understanding Tax Avoidance and Evasion**. Aldershot: Ashgate Publishing Ltd, 2003. Cap. 1. p. 1-11. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/251763688_A_New_Approach_to_Tax_Compliance. Acesso em: 26 abr. 2019.

COLETIVA - Alerta Simples Nacional Iágaro Jung Martins - Coordenador-Geral de Fiscalização de RFB. Realização de TV Receita. Brasília: Tv Receita, 2013. Son., color. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=XsZP_VZvq0w. Acesso em: 13 maio 2019.

KIRCHLER, Erich; HOELZL, Erick; WAHL, Ingrid. Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework. **Journal of Economic Psychology**. Vienna, p. 210-225. Apr. 2008. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S016748700700044X?via%3Dihub>. Acesso em: 13 maio 2019.

LEROY, Marc. **La Sociologie de l'impôt**. Paris: Presses Universitaires de France, 2002.

LETTIERI, M. **Um modelo econômico para análise da evasão fiscal do imposto sobre**. 2004. 1 v. Tese (Doutorado) - Curso de Doutorado em Teoria Econômica, Departamento de Economia, Pimes, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004.

PGFN. **Edital PGFN nº 13, de 12 de julho de 2018**. Brasília, DF, Disponível em: https://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/consultas-publicas/edital_consulta-publica_cadastro-fiscal-positivo-da-pgfn.pdf. Acesso em: 14 maio 2019.

RFB (Ed.). **Plano Anual da Fiscalização para 2019**. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf. Acesso em: 13 abr. 2019.

RFB (Ed.). **Seminário Internacional “A Administração Tributária e Aduaneira: Novos Rumos e Desafios”**. 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/seminario-discute-novos-rumos-da-adminis>. Acesso em: 21 nov. 2018.

RFB. **Exposição de Motivos da Consulta Pública RFB nº 4, de 2018**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-04-2018.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2019.

RFB. **Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009**. Brasília, DF, Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso em: 26 abr. 2019.

SÃO PAULO (Estado). **Lei de Complementar Nº1.320, de 6 de Abril de 2018**. São Paulo, SP, Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Sobre.aspx>. Acesso em: 26 abr. 2019.

SÃO PAULO (Estado). **Encaminhamento do PLC nº 25, de 2017**. São Paulo, SP, Disponível em: <https://proafr.files.wordpress.com/2017/09/plc-25-2017.pdf>. Acesso em: 13 maio 2019.

SÃO PAULO (Estado). **Resolução SF Nº 105 nº 105, de 27 de setembro de 2018**. São Paulo, SP, Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/DiarioOficial/Paginas/Resolu%C3%A7%C3%A3o-SF-105,-de-27-de-setembro-de-2018.aspx>. Acesso em: 26 abr. 2019.

SEMINÁRIO Internacional A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA: Novos Rumos e Desafios. Brasília, 2018. Son. color. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/seminario-discute-novos-rumos-da-administracao-tributaria>. Acesso em: 14 maio 2019.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. A Economia da Sonegação: Teorias e Evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, p.555-581, 2005.

TORGLER, Breno; SCHALTEGGER, Chistoph A. Tax Morale and Fiscal Policy: A Theoretical and Empirical Analysis. **Center For Research In Economics, Management And The Arts: CREMA Working Paper Series**. Basel, p. 1-34. jan. 2005. Disponível em: <http://w.crema-research.ch/papers/2005-30.pdf>. Acesso em: 02 maio 2019.

VIOL, Andrea Lemgruber. A Administração Tributária Moderna e a Maximização do Cumprimento Tributário: Algumas Reflexões sobre o Caso Brasileiro. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, v. 1, n. 2, p.50-82, jul. 2015. Disponível em: http://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revista-vol1-no2-jan_jul_2015.pdf/view. Acesso em: 26 abr. 2019.

VON NEUMANN, J.; MORGENSTERN, O. **Theory of Games and Economic Behavior**. Princeton: Princeton University Press, 1944.

WEBLEY, Paul; COLE, Michaela; EIDJAR, Ole-peter. The Prediction of Self-reported and Hypothetical tax-evasion: Evidence from England, France and Norway. **Journal of Economic Psychology**. Viena, p. 141-155. Apr. 2001. Disponível em: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0167487001000265>. Acesso em: 02 maio 2019.

02

A FACILITAÇÃO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL E A INTEGRIDADE NA ADUANA BRASILEIRA: ENTRAVES GERADOS PELA CORRUPÇÃO

LUIZ GUSTAVO DE CASTRO CARLOS

A FACILITAÇÃO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL E A INTEGRIDADE NA ADUANA BRASILEIRA: ENTRAVES GERADOS PELA CORRUPÇÃO

LUIZ GUSTAVO DE CASTRO CARLOS

RESUMO

A prática de atividades corruptas remetem aos primeiros relatos de que se têm notícia a respeito das interações humanas. Não há distinção entre culturas, pobreza, riqueza, raça e lugar, havendo semelhança somente em relação aos prejuízos gerados. O presente artigo tem como objetivo identificar a relação da corrupção com medidas de facilitação do comércio e integridade na Aduana Brasileira. Como metodologia utilizou-se pesquisa bibliográfica, documental e aplicação de questionário junto a servidores. Como principais resultados foi possível observar que apesar de a Aduana Brasileira estar entre os Órgãos da Administração Pública que mais punem e ter desenvolvido um grande número de medidas que aumentem a integridade das atividades aduaneiras ainda se pune pouco no Brasil, de forma que são necessários maiores esforços voltados à identificação e punição de ações corruptas. Espera-se que esse artigo possa contribuir para que sejam adotadas medidas adicionais pela Aduana brasileira, visando a maior integridade (redução de corrupção) e facilitação do comércio internacional em busca da melhora na competitividade nacional e nos índices de percepção da corrupção.

PALAVRAS-CHAVE: Aduana; Integridade; Facilidade do comércio; Corrupção. Setor público.

ABSTRACT

The practice of corrupt activities goes back to the earliest reports of human interactions. There is no distinction between cultures, poverty, wealth, race and place, and there is similarity only in relation to the damage generated. This article aims to identify the relationship of corruption with trade facilitation and integrity measures in Brazilian Customs. As methodology was used bibliographic research, documentary and application of questionnaire with servers. As main results it was observed that although the Brazilian Customs is among the most punishing Public Administration Bodies and has developed a large number of measures that increase the integrity of customs activities still little punishment in Brazil, so that greater efforts to identify and punish corrupt actions. It is hoped that this article can contribute to the adoption of additional measures by the Brazilian Customs, aiming at greater integrity (reduction of corruption) and facilitation of international trade in pursuit of improved national competitiveness and the perception of corruption.

KEYWORDS: *Customs; Integrity; Trade facility; Corruption. Public sector.*

1. INTRODUÇÃO

O comércio internacional é um dos combustíveis do desenvolvimento social e econômico dos países, cada vez mais inseridos na economia global. As empresas trabalham num contexto global de concorrência em multimercados, sendo a busca incessante por competitividade um requisito básico daquelas que queiram se diferenciar. Nesse sentido, as aduanas nacionais possuem papel fundamental na competitividade dessas empresas pois os serviços aduaneiros impactam diretamente nos custos e na agilidade das transações. A importância do comércio internacional é demonstrada pelos dados da OMC – Organização Mundial do Comércio (2016), nos quais as exportações no mundo alcançaram mais de US\$ 15,46 trilhões enquanto que os serviços comerciais movimentaram apenas US\$ 4,777 trilhões.

Há diversos Organismos multilaterais que trabalham com o objetivo de regulamentar, padronizar, fiscalizar e estimular as transações decorrentes do fluxo internacional de bens, mercadorias, serviços e pessoas, sendo os principais atores a OMA (Organização Mundial das Aduanas), OMC, OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), Banco Mundial e FMI (Fundo Monetário Internacional), dentre outros. No Brasil, a Administração Aduaneira compete à Receita Federal do Brasil (RFB), Órgão responsável pelas ações de fiscalização e controle do comércio exterior.

Políticas específicas que promovam a facilitação no fluxo do comércio internacional são de fundamental importância para a obtenção de aduanas eficientes capazes de contribuir para a competitividade das empresas nacionais. A adoção de medidas centradas na transparência e previsibilidade, racionalização de formalidades (simplificação de documentos), maior automação de processos em diferentes níveis de complexidade, dentre outras melhorias, aliadas a medidas anti corrupção que promovam integridade de processos de trabalho são as ações que devem nortear o esforço de se construir aduanas aptas a concorrerem com o dinamismo da economia globalizada (MOÏSÉ; SORESCU, 2015).

A corrupção gerada em decorrência da falta de integridade nas aduanas é considerada um desafio crítico para o comércio internacional pois reduz a receita de tributos, aumenta os custos das transações, reduz investimento estrangeiro, prejudica a competitividade das empresas nacionais e impede o desenvolvimento econômico e social. Ademais, de acordo com Moisé e Le Bris (2013) pesquisas recentes mostram que o setor privado considera a falta de integridade na aduana como um dos principais obstáculos que encontram tanto na exportação como na importação, principalmente nos países em desenvolvimento e de baixo desempenho.

Em decorrência disso, muitas empresas se associam a agentes públicos corruptos para obterem vantagens indevidas. Quando a corrupção é praticada dentro da esfera pública, no seio das instituições que são responsáveis por fomentarem as políticas públicas, promoverem a segurança e regular/ fiscalizar as atividades de empresas privadas, o prejuízo gerado extrapola os fatores econômicos, causando grande impacto social principalmente na população que mais depende da prestação de serviços públicos. A título de exemplo, estima-se que US\$ 2 bilhões de impostos comerciais são perdidos anualmente em todo o mundo em razão da corrupção de servidores que atuam na arrecadação de receitas, sendo que os países

em desenvolvimento suportam as maiores perdas em termos relativos (MICHAEL; POPOV, 2012).

Deste modo, este trabalho busca responder a seguinte questão de pesquisa: de que forma as medidas de integridade adotadas pela aduana brasileira, como combate à corrupção, impactam na facilitação do comércio internacional? Em decorrência disso, tem como objetivo o de identificar as principais medidas de integridade que possam ser utilizadas para reduzir a corrupção nas alfândegas. Diante disso, utilizar-se-á, como metodologia, pesquisa bibliográfica em artigos internacionais e documentos elaborados por Organismos Multilaterais (construção de referencial teórico), bem como pesquisa documental em material disponibilizado pela RFB (Órgão responsável pela Administração Aduaneira brasileira) e outros Órgãos da Administração Pública.

Espera-se que, com essa pesquisa, novas medidas de integridade para combate e desestímulo a oportunidades de corrupção possam ser implementadas, de maneira a interferir positivamente na competitividade das empresas nacionais, mediante a facilitação do comércio internacional, gerando desenvolvimento econômico e social ao país.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. ADUANAS E FACILITAÇÃO DO COMÉRCIO

A missão comum e globalmente aceita das Alfândegas é desenvolver e implementar um conjunto integrado de políticas e procedimentos que garantam maior proteção e segurança, bem como facilitação do comércio e arrecadação de receita. Isto é conseguido através do uso eficiente e eficaz de ferramentas e informações para lidar com o movimento internacional de mercadorias (OMA, 2019). As aduanas, como Órgãos responsáveis pela administração aduaneira, são responsáveis pela cobrança de tarifas, interpretação de regras de origem, aplicação de medidas anti-dumping, restrições quantitativas e embargos comerciais, dentre outros (GILL, 2001). Dentre os principais problemas enfrentados pelas aduanas na promoção do comércio internacional de seus países estão a complexidade de legislações nacionais, os treinamentos inadequados de seus servidores, o alto número de procedimentos operacionais, a utilização ineficiente da tecnologia da informação e os altos níveis de corrupção e o contrabando (WTO, 2015).

Em 2013, após a promoção pela OMA de diversas ações em prol da modernização das aduanas, os países membros da OMC assinaram o Acordo sobre Facilitação do Comércio (TFA). Esse acordo contém manual com procedimentos e orientações a serem implementados pelos países em suas aduanas. Divididas em 12 artigos, as medidas se estruturam sob dois pilares: a facilitação do comércio e a integridade nas aduanas. Dessa forma, são abordados temas como disponibilidade de informações, regras antecipadas, procedimentos diversos na importação e exportação, bem como de revisão, liberação de mercadorias e cooperação entre Órgãos intervenientes no comércio.

2.2. FACILITAÇÃO DO COMÉRCIO E INTEGRIDADE

A facilitação do comércio compreende um conjunto de ferramentas que são utilizadas para remover as oportunidades de obtenção de vantagem indevida por conduta corrupta. As atividades de controle aduaneiro, por envolverem diversos procedimentos de cunho interpretativo e muitas vezes complexos, combinados com o poder e prerrogativas atribuídos a servidores alfandegários, são o principal problema de integridade enfrentado pelas aduanas (MOÏSÉ; SORESCU, 2015).

A OCDE desenvolveu um conjunto de indicadores de facilitação de comércio que identificam áreas de ação e fornecem medidas de reformas. Esses indicadores abrangem todo o espectro de procedimentos aduaneiros nas fronteiras, desde decisões antecipadas, simplificação de processos, regras e facilitação no cumprimento de obrigações (CHIMILILA; SABUNI; BENJAMIN, 2014). Países com maior integridade na aduana também têm processos de fronteira mais eficientes. Medidas que parecem apoiar particularmente a integridade nas fronteiras incluem transparência e previsibilidade, racionalização das formalidades, simplificação

de documentos, além de automação de processos em diferentes níveis de complexidade (MOÏSÉ; SORESCU, 2019).

2.3. INTEGRIDADE X CORRUPÇÃO

A luta contra a corrupção, a salvaguarda da integridade e a melhoria em medidas de boa governança são essenciais para uma administração aduaneira moderna, eficaz e eficiente. Nesse sentido, a OMA (2014) publicou o Guia de Desenvolvimento de Integridade Revisado, que teve por objetivo o de identificar medidas práticas que poderiam ser utilizadas pelos países para estruturar melhor a integridade de seus processos. Os principais tópicos abordados foram liderança, quadro regulamentar, transparência, automatização, reforma, auditoria, código de conduta, gestão de recursos humanos, motivação e relacionamento com o setor privado. Um grande problema identificado foi a corrupção na aduana, deixando as empresas sem outras opções na hora de realizar transações internacionais.

A Alfândega está entre as instituições governamentais mais corruptas em muitos países em desenvolvimento. No entanto, a corrupção na alfândega difere da de outros Órgãos governamentais, no sentido de que a maioria dos importadores e exportadores não vêem isso como um vício. Dessa forma, os subornos solicitados pelos funcionários aduaneiros para agilizar o desembaraço de mercadorias tornaram-se aceitos como um custo de transação que é passado rotineiramente para os clientes ou consumidores (FERREIRA; ENGELSCHALK; MAYVILLE. 2007).

A corrupção nas alfândegas atinge negativamente a imagem e economia de um país, destruindo a legitimidade da administração aduaneira, tornando-a ineficaz e incapaz de contribuir para os objetivos governamentais (MCLINDEN, 2005). Ademais, a corrupção nas Alfândegas não existe isoladamente: em certa medida, é uma manifestação dos padrões éticos vigentes no setor público (WILLEMS et al., 2016).

Em 1993, a OMA e os Membros discutiram os principais fatores para se prevenir a corrupção e aumentar o nível de integridade nas Alfândegas. Disso, surgiu a Declaração de Arusha, que foi posteriormente revisada em 2003. Alguns dos elementos presentes na Declaração correspondem aos princípios básicos de ações propostas para a facilitação do comércio e, por isso, também passaram a compor o Acordo de Facilitação da OMC, que foi posteriormente assinado em 2017, fundamentada numa relação de apoio mútuo entre integridade e facilitação, incluindo transparência, automação, modernização, relacionamento com o setor privado e auditoria e relatórios.

Em 2015, no meio tempo entre a Declaração de Arusha e o Acordo para facilitação do Comércio, a OMA publicou um guia para o mapeamento dos riscos de corrupção nas aduanas no qual há diversos modelos de entrevistas e questionários para se identificar riscos, além de ações a serem desenvolvidas na definição dos processos de trabalho de acordo com o contexto no qual estão inseridas as aduanas (local, cultura, economia). Em consonância com o acordo de facilitação do comércio da OMC, a OCDE, em 2017, publicou uma série de

recomendações aos países membros abordando três itens fundamentais: liderança – cultura organizacional aberta e direcionada à integridade e combate à corrupção; Padronização – padrões de conduta, boa governança e valores éticos; Gestão de Recursos Humanos – princípios e transparência para recrutamento, seleção e promoções baseados no mérito, equidade e aptidão.

2.4. CONSEQUÊNCIAS E MOTIVAÇÕES DA CORRUPÇÃO

Considerando os fluxos comerciais em função de vários custos comerciais, inclusive com indicadores que avaliam a extensão de medidas anti corrupção ou de governança, há uma ampla gama de estudos afirmando os prejuízos causados pela corrupção ao comércio internacional (MASILA; SIGUE, 2010; THEDE; GUSTAFSON, 2012; GIL-PAREJA et al., 2017).

Ademais, mais do que 60% da cadeia de produção global ocorre por meio de sistemas de negociação *just-in-time* (JIT), nos quais não há tolerância para atrasos que possam ocorrer em função de operações não confiáveis e imprevisíveis nas aduanas (MBEKEANI, 2010). Por conseguinte, empresas multinacionais tendem a ignorar países com serviços alfandegários nos quais os servidores atrasam intencionalmente os procedimentos em busca de subornos, o que contribui para a redução do investimento estrangeiro, que é uma das fontes de recursos ao desenvolvimento econômico e social dos países.

Por outro lado, além de todo o prejuízo gerado nas transações de mercadorias pela corrupção de agentes públicos, há o risco ao bem-estar da população de um país em razão da entrada de bens e produtos ilegais ou sujeitos a licenças específicas, sendo os pontos de fronteira controlados por funcionários aduaneiros um dos principais locais de entrada para drogas, armas e produtos de uso controlado (WIDDOWSON, 2013).

É necessário entender as motivações dos envolvidos pois toda ação corrupta se origina de um processo de tomada de decisão, que varia de pessoa para pessoa. Ao se estudar sobre a maneira com que o comportamento humano interfere no processo de tomada de decisão das pessoas, diversas abordagens cognitivas são observadas (AGBO; IWUNDU, 2015; GILUK; POSTLETHWAITE, 2015; VAN GELDER; DE VRIES, 2012).

3. METODOLOGIA

O delineamento da pesquisa refere-se ao contraste entre a teoria e os fatos. Sua forma é a de uma estratégia ou plano geral que determine as operações necessárias para a construção do trabalho (Gil, 2008). Assim, quanto à forma de abordagem ao problema, o método de pesquisa será do tipo qualitativo (análise de documentos e procedimentos) e quantitativo (utilização de dados e estatísticas).

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é do tipo bibliográfica (construção do referencial teórico), e documental, mediante a utilização de relatórios, demonstrativos e documentos disponibilizados pela aduana brasileira e outros Órgãos nacionais. Para a coleta de dados que embasaram a pesquisa foram utilizados relatórios de diversos Organismos multilaterais e também nacionais. Após a introdução sobre o tema e a apresentação do referencial teórico que foi base para o embasamento do trabalho, serão abordados os assuntos escolhidos para análise e discussão.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO

4.1. DESEMPENHO NO COMÉRCIO FRONTEIRIÇO

Existe uma forte associação positiva entre o desempenho das economias no comércio internacional e a amplitude de medidas de integridade (WB, 2017). Nesse sentido, é necessário identificar qual a posição do Brasil nas atividades que se referem ao comércio internacional, sempre focando nas questões de facilitação e integridade na aduana. Assim, para se mensurar o desempenho da aduana brasileira em relação ao comércio internacional foram escolhidos dois índices quais sejam o de competitividade (Tabela 01) e também o índice de desempenho logístico (IDL) para os países (ambos elaborados pelo Banco Mundial).

Em relação ao índice geral de Competitividade, no qual foram avaliados 140 países, o Brasil ocupa a 72ª posição sendo que caiu 03 posições em relação ao último levantamento feito. Em contraste à posição geral, o país possui a 8ª economia do mundo e a 1ª economia na América Latina. Já em relação à participação das importações sobre o PIB, o Brasil ocupa a penúltima posição entre todos os países, mostrando o quão fechada é a economia nacional para importações. Nesse mesmo raciocínio, é possível verificar (Tabela 01) que, em relação às barreiras não-tarifárias, o Brasil novamente ocupa as últimas posições entre todos os países, estando em último lugar na América Latina.

TABELA 1 - Índice de Competitividade

Índice Competitividade - Brasil		Colocação do Brasil	
		Mundo (total de 140)	América Latina (total de 21)
INDICADORES	Síntese		
Transparência	Quantidade de publicação de dados sobre orçamento e gastos	1	1
Eficiência da estrutura legal x regulamentações do governo	O quão fácil ou difícil é para as empresas dominarem as estruturas legais regulamentares do governo	113	14
Ônus da Regulação Governamental	O quão difícil é para as empresas cumprirem os requisitos da administração pública (autorizações, regulamentos, etc.)	140	21
Percepção da Corrupção	Percepção de Especialistas sobre o nível de corrupção percebido na administração pública. Fonte: https://www.transparency.org/cpi .	80	7
Força dos padrões de auditoria e relatório	Pergunta sobre qual é a força dos padrões de auditoria financeira e de relatórios	65	13
Efeitos distorcidos dos impostos e subsídios à concorrência	Até que ponto as medidas discas distorcem a concorrência no país	139	20
Prevalência de Barreiras não-tarifárias	Até que ponto essas barreiras limitam a capacidade de bens e produtos importados de competirem no mercado doméstico	136	20
Tarifas Comerciais	Média das taxas efetivamente aplicadas pela administração aduaneira sobre mercadoria importada	125	20
Eficiência de desalfandegamento	Eficiência e eficácia nos processos de liberação de importações em relação aos 08 principais parceiros comerciais de cada país	103	14
Pagamento e Produtividade	Até que ponto a remuneração dos servidores é relacionada com a produtividade	113	12
Produto Interno Bruto (PIB)	Bens e serviços produzidos no país em determinado período	8	1
Importações de bens e serviços	Importações de bens e serviços, expressos em percentual do PIB. Obs: são excluídos as rendas dos empregados e de investimentos no exterior.	139	20

Fonte: Adaptado de Banco Mundial, 2017.

Em relação ao indicador de tarifas comerciais, que são mensuradas pelas médias das tarifas aplicadas na importação, o Brasil ocupa a última colocação na América Latina e a 125ª dentre todos os 140 países avaliados. Esses indicadores confirmam o nível de proteção ao mercado interno que foi sistematicamente mantido pelas políticas comerciais brasileiras.

Dando prosseguimento à análise da tabela 01, o indicador que mede os efeitos distorcidos dos impostos e subsídios à concorrência comprova a proteção exagerada à indústria nacional pois o país ocupa, novamente, as últimas posições no *ranking* (139ª no geral e última posição na América Latina). Além da complexidade de leis e normas regulamentadoras, bem como de elevadas restrições à importação, poderiam surgir dúvidas quanto à eficiência da aduana nos processos de importação e exportação. Dessa forma, é importante analisar o indicador de desalfandegamento (eficiência nas importações em relação aos 08 principais parceiros comerciais) e também o indicador que mede a eficiência da aduana (IDL).

O índice de desempenho logístico nos países é mensurado por 06 indicadores, sendo que o índice de eficiência na aduana (primeiro índice) é construído por meio da análise de tempos médios gastos nos processos de importação, exportação e de deslocamento até os pontos de fronteira, os portos e os aeroportos alfandegados. Assim, analisando o indicador de desalfandegamento (Tabela 01) é possível verificar que o Brasil ocupa a 103ª posição geral e 14ª na América Latina. Já em relação à eficiência da aduana (IDL), o país ocupa a 85ª posição entre 160 países e novamente fica atrás da maioria dos países da América Latina. Dessa forma, comparando-se a eficiência da aduana com os demais indicadores de abertura ao comércio internacional, percebe-se que, apesar do Brasil ocupar a 103ª (liberação de cargas) e 85ª (aduanas) posições no ranking geral de competitividade e desempenho logístico, percebe-se que são indicadores melhores posicionados do que vários outros indicadores que levam o país para as piores colocações dentre todos os demais.

4.2. MEDIDAS DE FACILITAÇÃO DO COMÉRCIO

Medidas como os procedimentos que permitem o processamento pré-chegada de mercadorias, separação entre a liberação de mercadorias e o pagamento dos direitos aduaneiros, ou os procedimentos que permitem a liberação de embarques acelerados diminuem a complexidade nos processos de responsabilidade da aduana, além de reduzir a discricionariedade no tratamento de bens e serviços que atravessam a fronteira (MOÏSÉ; SORESCU, 2015).

Também, as disposições que estabeleçam critérios claros para a atribuição do título de operador econômico autorizado bem como o funcionamento dos mecanismos de auditoria a posteriori são considerados os que têm potencial para enfrentar os riscos de corrupção. Ademais, a redução dos incentivos e oportunidades de subornos, a detecção e perseguição de fraudes e outras atividades ilícitas, junto com disposições relativas à gestão de processos, são medidas responsáveis por até 50% na detecção de risco de corrupção.

4.2.1. FATORES CRÍTICOS DE FACILITAÇÃO DO COMÉRCIO

Moises e Sorescu (2019) realizaram, ainda, pesquisa de identificação dos fatores críticos para facilitação de comércio com diversas empresas. Os respondentes foram separados de acordo com o nível de desenvolvimento da economia a qual pertenciam. Para a exportação foram identificados 12 fatores críticos trabalhados, conforme Tabela 02:

TABELA 02 – Fatores Críticos para Exportação



Fonte: Adaptado de banco Mundial, 2017.

De acordo com os dados da tabela 02 percebe-se que os custos logísticos, a dificuldade de financiamento e de acesso aos mercados no exterior, bem como o atendimento a requisitos exigidos pelos países importadores foram os principais fatores de impacto observados. Já a corrupção, que é responsável por criar distorções nas transações comerciais internacionais, também aparece como fator crítico para a facilitação do comércio.

Em relação à importação, os respondentes identificaram 07 fatores críticos (tabela 03). O fator mais crítico apontado foram as tarifas, o que pode ser confirmado pela colocação do Brasil no ranking mundial de competitividade (Banco Mundial, 2017).

TABELA 03 – Fatores Críticos na Importação



Fonte: adaptado de Banco Mundial, 2017.

Após as tarifas, as empresas apontaram a corrupção na fronteira como o segundo maior entrave à importação. Na sequência elegeram os custos com transportes e a infraestrutura inapropriada, o que também pode ser explicado pelo baixo desempenho do Brasil no Índice de Desempenho Logístico (WB, 2017). Por fim também elegeram o crime e roubo na fronteira como fatores críticos na importação, o que acaba por aumentar os custos com seguro, armazenamento e transporte, em razão das precauções adicionais que têm que ser adotadas pelos importadores.

Os importadores e exportadores elegeram a corrupção como fator crítico nas suas operações. Para que seja consumada a corrupção na fronteira são necessárias a atuação de um agente público e de um terceiro envolvido (empresa ou pessoa interessada dispostos a pagar por algum favorecimento ilegal). Assim, adiminuição da corrupção na aduana gera benefícios diretos ao comércio internacional, reduzindo os custos e prazos envolvidos em todo o processo. Toda ação corrupta decorre de um processo de tomada de decisão, que varia de pessoa para pessoa. Entender as motivações que levam os agentes públicos a tomarem decisões sabidamente ilegais está dentre os principais passos na construção de medidas que visem a integridade na aduana.

4.3. INTEGRIDADE NA ADUANA BRASILEIRA

4.3.1. CONCEITOS GERAIS

A luta contra a corrupção, a proteção da integridade e o reforço de medidas de governança são fundamentais para uma administração aduaneira moderna, eficaz e eficiente. Para isso, é fundamental o reforço da integridade, modificando a cultura organizacional através do comportamento dos servidores e apoiando medidas de transparência, honestidade e equidade (OMA, 2015).

A Declaração revisada de Arusha continua a ser a principal ferramenta e elemento central de uma abordagem global e eficaz utilizada pelas nações para prevenção da corrupção e incremento dos níveis de integridade dos Membros da OMA (OMA, 2015).

Dessa forma, todos os países que visem reforçar a de maneira eficaz a integridade de processos que envolvam o comércio internacional passam, obrigatoriamente, pela adoção das principais medidas constantes dessa Declaração (Tabela 04):

TABELA 04 – Declaração de Arusha

Principais Medidas	Descrição
1. Liderança e Compromisso	A responsabilidade da prevenção da corrupção deve incumbir aos chefes aduaneiros e executivos dirigentes. A necessidade de manter um elevado nível de ética deve ser enfatizada e o compromisso de lutar contra a corrupção não deve ser desmentido.
2. Transparência	Procedimentos aduaneiros previsíveis, consistentes e transparentes.
3. Automação	Sistemas eletrônicos acessíveis aos usuários da alfândega, configurados para aumentar a eficiência, remover oportunidades de corrupção e aumentar o nível de responsabilização.
4. Reforma e modernização	Simplificar práticas e procedimentos ultrapassados e onerosos.
5. Relacionamento com o setor privado	Relações abertas, transparentes e produtivas entre as administrações aduaneiras e o setor privado.
6. Auditoria e relatórios.	Estratégias para prevenir, detectar e reduzir a corrupção nas alfândegas, incluindo a implementação de mecanismos apropriados de controle, tais como auditoria interna e externa.
7. Código de Conduta	Tal código deve prever, em caso de desrespeito, penalidades proporcionais à gravidade da violação, apoiadas em disposições administrativas e legislativas adequadas.

Fonte: Adaptado de OMA, 2015.

Como se pode observar na Declaração de Arusha há 07 medidas essenciais que deverão ser buscadas pelas aduanas que pretendam reforçar sua integridade: Liderança e Compromisso; Transparência; Automação; Modernização e Reforma; Relacionamento com o Setor privado e Auditoria e Relatórios.

4.3.2 DECLARAÇÃO DE ARUSHA E MEDIDAS NA ADUANA BRASILEIRA

4.3.2.1 LIDERANÇA

Além da adoção do Código de Ética, aplicado a todos os servidores públicos federais (Decreto 1.171/1994), a RFB instituiu Comissão de Ética, que atua como instância consultiva, aplica o Código de Ética, supervisiona a aplicação do Código de Conduta, além de receber denúncias e apurar irregularidades.

Os líderes proporcionam um efeito positivo ou negativo na tomada de decisão dos subordinados, a depender se é percebido como ético e confiável ou antiético e não confiável (JONES; KAVANAGH, 1996; KORSGAARD *et al.*, 2002). No mesmo sentido, Jones e Kavanagh (1996) descobriram que os subordinados relataram intenções de comportamento antiético ao perceberem que seus supervisores estavam envolvidos em comportamentos antiéticos. Instituições cujos líderes conseguiram guiar sua equipe por uma atmosfera de justiça e confiança relataram positivos desfechos organizacionais como redução de turnover e absenteísmo, aumento da motivação dos funcionários e maior compromisso (AMBROSE; CROPANZANO, 2003).

A criação de indicadores que mensurem os programas e ações éticas desenvolvidos nas Unidades é uma forma de garantir que o conhecimento chegue a todos os servidores. Trei-

namento ético reduz o comportamento antiético que, por sua vez, tem reflexo direto nas relações entre os servidores bem como nos índices de corrupção, contribuindo para o fluxo normal do comércio internacional sem interferir nos custos e competitividade das empresas que são reféns de servidores corruptos. De acordo com os dados sobre treinamentos efetuados pela RFB (2016) foram disponibilizadas 611.783 horas durante o ano. As ações voltadas ao treinamento da ética profissional (4.778), liderança e gestão de equipes (26.441) e prevenção e solução de litígios aduaneiros (48.686) totalizaram 79.905, representando 13% do total de horas disponibilizadas no ano.

No entanto, analisando somente as ações voltadas à ética profissional, somente 0,8% do total das horas foram direcionadas a esse tipo de treinamento, que abrangeu 429 servidores, representando 1,8% do quantitativo total que trabalha no órgão. Com base nisso, espera-se um empenho maior nas três esferas de planejamento (operacional, tático e estratégico) visando o treinamento ético e a permanente disseminação da cultura ética. Uma forma de aumentar os resultados seria a inclusão, nos indicadores de desempenho, de metas para horas de treinamento e quantitativo de servidores treinados, inclusive colocando esse tipo de treinamento como requisito para progressão e promoção na carreira, por exemplo.

4.3.2.2. TRANSPARÊNCIA

Em relação à transparência, de acordo com o índice de competitividade, o Brasil ocupa a primeira colocação geral entre todos os países pesquisados. Dessa forma, grande parte dos dados que não estão protegidos por sigilo da administração pública são facilmente encontrados em pesquisas na internet e, quando não disponibilizados pelos Órgãos, ainda há a solicitação via lei 12.527 de 2011 (lei de acesso à informação) que garante o recebimento das solicitações, sob pena de responsabilização disciplinar do servidor que se negar a fornecê-las.

Na RFB, as informações sobre quantidade de processos instaurados e concluídos em decorrência de denúncias contra servidores ou ações da própria corregedoria não estão disponibilizadas aos cidadãos. As informações sobre sanções, utilizadas nesse estudo, foram obtidas por acesso ao portal da transparência da administração pública federal. Nesse sentido, a disseminação das informações referentes aos processos instaurados, tipos e quantidades de sanções aplicadas, principais crimes por processos de trabalho e tipos de atividades teria a função de aumentar a percepção de risco nos servidores, reduzindo a propensão à atividade corrupta pelo medo de ser identificado e punido.

4.3.2.3. AUTOMAÇÃO

A automação de sistemas e procedimentos também serve para aumentar a probabilidade de detecção de irregularidades, além de agilizar os processos. Introduce um elevado nível de transparência em aspectos fundamentais das operações e decisões aduaneiras, e também fornece à administração e outras entidades governamentais uma trilha de auditoria eficaz

para posterior monitoramento e revisão de decisões administrativas e do exercício de discricção (OMA, 2012).

Nos últimos anos têm sido adotadas diversas iniciativas pela RFB na área de T.I. visando a simplificação e agilidade de processos e procedimentos na aduana. Destaques para a criação do Portal Único de Comércio Exterior (Puccomex) e do desenvolvimento dos Operadores Econômicos Autorizados (OEAs). Nos termos do artg. 8º da IN RFB 1598/2015, são diversos os benefícios concedidos aos OEAs, como prioridade para análise de pedidos, benefícios em acordos internacionais, procedimentos de controle aduaneiro mais rápidos, como parametrização em menor tempo e menor percentual de canal vermelho.

Na abordagem *single window* (Portal Único), as informações e documentos enviados são distribuídos eletronicamente, de modo padronizado e harmonizado, aos Órgãos e entidades da Administração Pública que os exigirem. Após a análise dos documentos, aqueles participantes notificarão os operadores privados no comércio exterior do resultado dessa por meio do próprio Portal, de modo a impedir a prestação repetida de informações a sistemas ou documentos de papel (MDIC, 2019). No ano de 2018 as exportações brasileiras atingiram o montante de US\$ 268,01 bilhões, com um aumento de aproximadamente 20,86% em relação a 2017, ocasionando, por conseguinte, em um aumento de 16,20% no número de DEs e DUEs. Já as importações somaram US\$ 221,03 bilhões, com um aumento de aproximadamente 20,80% em relação ao ano passado, o que representou um aumento de 4,72% na quantidade de DIs.

No entanto, apesar do pequeno número de servidores aduaneiros que trabalham na aduana brasileira em comparação às aduanas mais eficientes do mundo, e também da redução, nos últimos anos, no quadro de pessoal em razão principalmente de aposentadoria, além do aumento na quantidade de DIs e Des, houve melhora no grau de fluidez na importação (Tabela 06) e no tempo médio bruto no Despacho de importação em horas (Tabela 07), comprovando a busca contante pela eficiência nos processos.

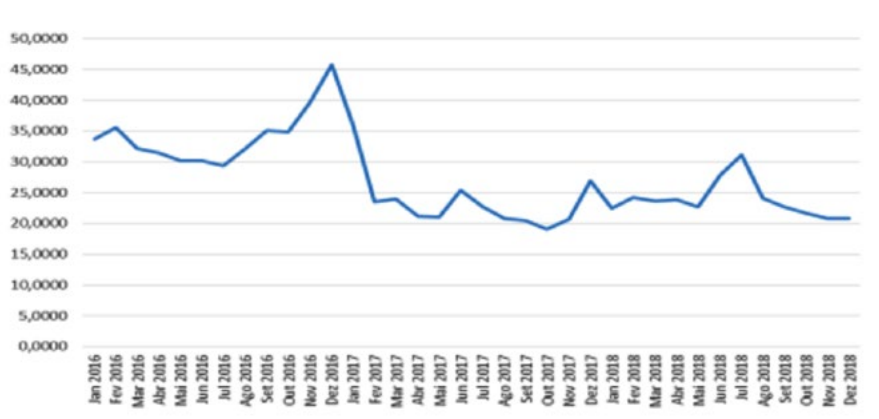
TABELA 06 - Grau de fluidez na Importação



Fonte: RFB, 2019.

De acordo com os dados do gráfico, é possível verificar que, de 2016 (ano de desenvolvimento do Portal Único) até 2018 houve uma variação no grau de fluidez de 6,70%, ou seja, de 86,02% a 92,73%, sendo a meta de alcançar 93% em 2019. Lembrando que a metodologia para cálculo da fluidez considera o total de Declarações de Importação desembaraçadas em menos de 24 horas sobre o total de declarações registradas. Em relação ao outro indicador (Tabela 07) o tempo médio bruto no despacho de importação é mensurado a partir do registro da D.I. até o seu desembaraço:

TABELA 07 – Tempo Médio no Despacho



Fonte: RFB, 2019.

Desse modo, verifica-se que de 2016 a 2018 houve uma redução de 30,04% no tempo médio de despacho, havendo um decréscimo de 34,14 horas (2016) para 23,88 (2018). Apesar de na exportação os resultados seguirem na mesma linha positiva dos da importação, não é possível fazer a mensuração do grau de fluidez. Isso se deu em razão da implantação de um novo processo - DUE (Declaração Única de Exportação) na qual a apresentação da carga para despacho ocorre automaticamente com a recepção da Nota Fiscal. No final de 2019 será possível a visualização na eficiência das novas medidas implantadas para facilitação da exportação.

No entanto, em relação ao tempo gasto entre a apresentação da carga para despacho no recinto até seu embarque final, havia uma previsão inicial de potencial de redução em 40% no tempo, reduzindo de 13 para 8 dias, que é o prazo gasto pelos países da OCDE. Porém, após a implantação da DUE, a média geral caiu de 13 para 6,37 dias, representando uma redução maior do que 50%, superando as expectativas.

4.3.2.4. REFORMA/MODERNIZAÇÃO

Visando a simplificação e aumento da agilidade nos serviços prestados aos cidadãos e empresas, a RFB, após o mapeamento de todos os seus processos de trabalho, tem implantado diversas melhorias visando a otimização de sua força de trabalho, cada vez mais escassa. Atualmente, o Órgão passa por um processo de reformulação completa de toda sua estrutura que, maximizando a utilização da tecnologia, implicará, dentre outras, nas seguintes mudanças:

- Redução pela metade no número de Regiões Fiscais (de 10 para 05).
- Criação de Delegacias especializadas por processos de trabalho, que concentrarão as atividades que atualmente são fracionadas e espalhadas por todas as Regiões Fiscais.
- Readequação de estruturas que passarão a funcionar como Delegacias ou Alfândegas, dependendo da área de interesse à qual estão inseridas.
- Criação de equipes virtuais para atender a diversos serviços que atualmente são disponibilizados em agências espalhadas por todo o país;
- Realocação de diversos servidores nas novas estruturas e também nas atividades de teletrabalho, que passam a trabalhar seguindo metas específicas e objetivas de desempenho;
- Redesenho de diversos processos de trabalho, como centralização das equipes de despacho, criação de equipes específicas de fiscalização pós-despacho e gestão de risco aduaneiro, dentre outros.

Como o Órgão possui aproximadamente 24.000 servidores, com Unidades espalhadas por todo o país, é necessário tempo para implantação e adaptação a nova estrutura mas há grande expectativa de melhora nos indicadores de desempenho. Todas essas medidas devem impactar diretamente nos indicadores de competitividade nacional e no desempenho logístico, medidas que geram desenvolvimento econômico e social.

4.3.2.5. SETOR PRIVADO

Dentro da RFB o relacionamento com a sociedade é tratado dentro da cadeia de valor do Órgão estando inserido no macroprocesso de nome Relacionamento com a Sociedade, Governos e Organismos Nacionais e Internacionais (Tabela 08):

TABELA 08 – Macroprocesso Relacionamento com a Sociedade



Fonte: RFB, 2017.

Assim, são 07 processos de primeiro nível dedicados exclusivamente ao relacionamento com a sociedade, incluindo o setor privado. São diversas ações, programas e parcerias realizados em conjunto com a sociedade, sendo os principais:

- Ações de educação fiscal e moral tributária;
- Notícias, Pesquisas de Avaliação; Campanhas de combate ao contrabando e descaminho;
- Recebimento de reclamações, sugestões e elogios, bem como resposta às demandas;
- Participação e Organização de Fóruns nacionais e internacionais, além de relacionamento com demais Órgãos componentes da administração pública;
- Compartilhamento de informações com demais países visando o combate a diversos crimes transfronteiriços.

Ainda, são mantidas estatísticas sobre as formas de relacionamento com a sociedade (números e tipos de atendimentos), além de dados sobre as mensagens recebidas pela ouvidoria, com tratamentos e tempo de resposta. Algumas ações relevantes foram dezenas de convênios celebrados para intercâmbio de dados cadastrados, cooperação técnica em diversos trabalhos desenvolvidos no âmbito do CIAT (Centro Interamericano de Administração tributárias), FMI (Fundo Monetário Internacional), além de reuniões no MERCOSUL, etc.

4.3.2.6. AUDITORIA

Na RFB a auditoria interna é executada pela AUDIT (Coordenação Geral de Auditoria Interna), responsável pelas políticas e diretrizes de atuação preventiva e corretiva para a RFB. Todas as funções de auditoria interna estão concentradas no Órgão central, não havendo projeção nas demais Unidades descentralizadas daquele. As principais ações definidas no âmbito da auditoria interna são as atividades ligadas ao gerenciamento de riscos, estando disciplinadas na Portaria RFB 1.674 de 2014. A política de gerenciamento de riscos é dividida em 05 papéis distintos:

- Patrocinadores do Processo; Gestores do Processo; Gestores de Risco; Colaboradores e Analistas de risco.

Toda a estrutura de auditoria interna deve ser dedicada à análise dos processos de trabalho de modo a identificar falhas e trabalhar no melhoramento promovendo alterações necessárias com vistas à prevenção de irregularidades praticadas pelos servidores. Em caso de identificação de infrações, fraudes e ações corruptas, além da correção das falhas nos processos, a COGER (Corregedoria), instituída pelo Decreto 2.331 de 1997, deve ser comunicada. Como exemplo de ações desenvolvidas, o índice de Presença Fiscal do Controle Aduaneiro

Pós-Despacho (IPCAC) caiu de 8,0% em 2015 para 7,3% em 2016. O pós despacho está entre as ações mais importantes de integridade do Órgão pois verificam diversas conformidades realizadas no decorrer dos processos de importação, exportação, classificação fiscal, habilitação de empresas, etc.

A atuação consistente no pós-despacho aumenta a percepção de risco nos servidores, reduzindo a propensão a atividades corruptas. Espera-se que com a criação de duas delegacias especializadas em comércio exterior (DECEX), com servidores dedicados exclusivamente nas atividades de pós-despacho, os índices de presença possam aumentar, reduzindo ações corruptas na aduana. A título de exemplo de processos/ procedimentos que necessitam ser ajustados cita-se o registro e distribuição de D.Is. (Declarações de Importação) para desembaraço. Após o registro da D.I. no sistema do portal único pelo interveniente e a consequente entrada da declaração na caixa eletrônica do servidor responsável pela distribuição, não há uma trava no Puccomex (portal único) que obrigue a distribuição em ordem de registro da D.I.

Isso confere um grande poder nas mãos do distribuidor, que pode direcionar as Declarações conforme a própria vontade e até mesmo dar prioridade distribuindo determinadas D.Is. fora da ordem sequencial de registro. Na justiça federal, por exemplo, os processos são distribuídos eletronicamente aos juízes, após o protocolo das petições. Somente em casos específicos, o Juiz titular redistribui os processos. Nesse sentido, essa medida aumenta a transparência, a isenção e objetividade, além de indiretamente proteger os servidores sujeitos a atitudes corruptas pois não encontrarão ali a oportunidade de direcionamentos tendenciosos das Declarações. Dessa forma, a implementação dessa medida é de suma importância no combate à corrupção e aumento constante da transparência.

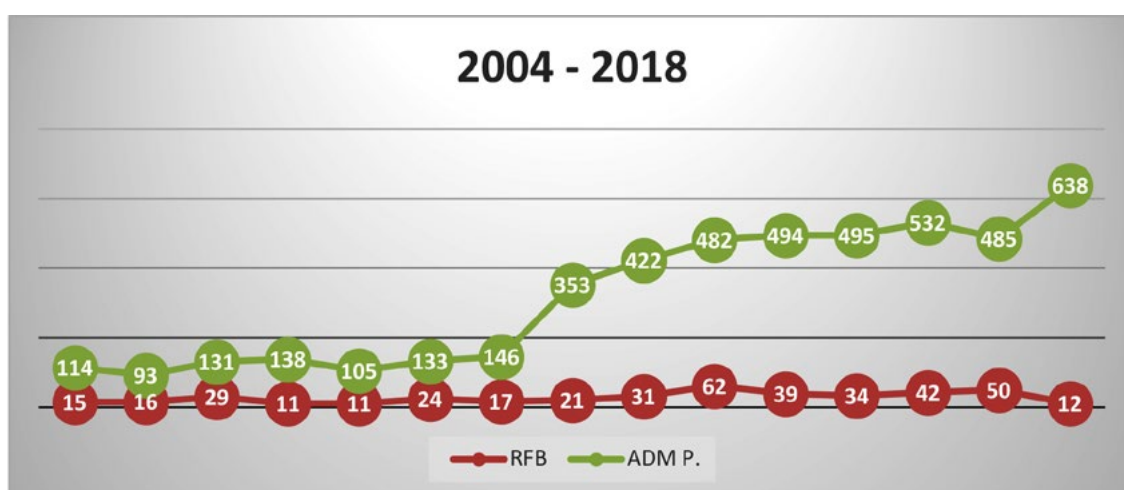
4.3.2.7. CÓDIGO DE CONDUTA

A Administração pública tem punido servidores com demissão, cassação de aposentadoria e destituição de cargo público. Analisando o histórico de sanções aplicadas na administração pública federal, verifica-se um aumento de 146 sanções em 2010 para 638 em 2018, representando um crescimento de 336% no período, impulsionado em grande parte por toda a gama de consequências geradas pelas operações em decorrência da Lava Jato:

Separando-se as sanções da Administração Pública por Órgãos, verifica-se que o INSS (Instituto Nacional de Seguro Social), responsável por concessão de benefícios previdenciários e perícias médicas, dentre outros, possui o maior percentual, respondendo por 22% de todas as sanções da administração pública. Após o INSS, 03 Órgãos que atuam diretamente nas regiões fronteiriças (Receita Federal, Polícia Rodoviária Federal e Polícia Federal) ocupam o segundo (8%), terceiro (8%) e quarto lugares (6%), respectivamente. Na RFB há a Corregedoria (Coger) que é responsável por acompanhar todas as atividades correicionais no âmbito do Órgão. A Coger conta atualmente com 10 escritórios, localizados nas sedes das Regiões Fiscais e de um núcleo de corregedoria (Nucor), localizado em Manaus. Além de ações repressivas, cabe à Coger promover ações preventivas referentes à disciplina do corpo funcional da RFB.

Porém, em razão da capilaridade do Órgão, que possui servidores localizados em todos os pontos do território nacional (inclusive nos pontos mais remotos), desenvolvendo uma ampla gama de atribuições que culminam com atividades diárias de interpretação da legislação, aplicação de sanções, desembaraço de cargas, verificação de bagagens, além de ações de repressão, dentre outras; e do pequeno número de servidores que trabalham nos escritórios, a impressão, ao se analisar a tabela 09, é de que o Órgão não consegue dar a resposta aos atos de corrupção na mesma intensidade do restante da administração pública.

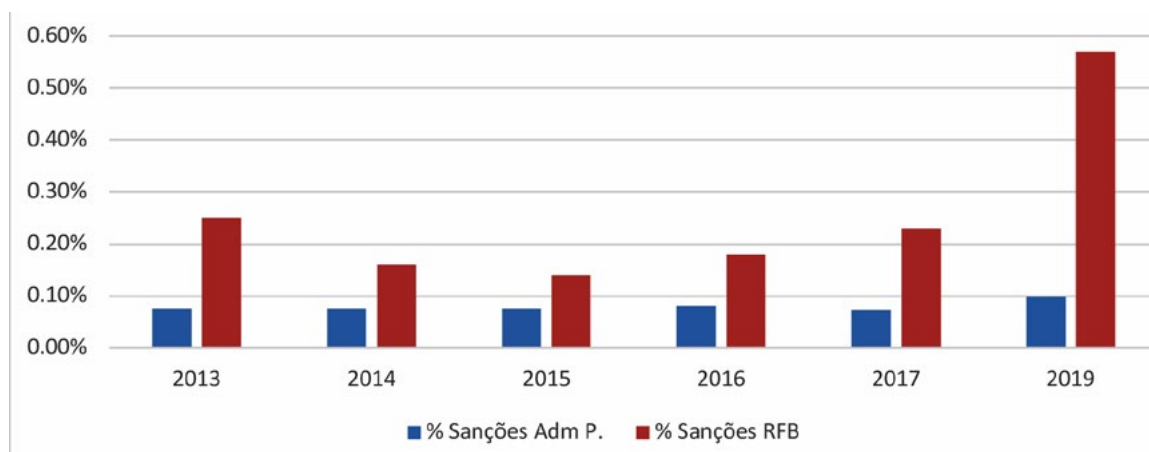
TABELA 09 – Demissão, Cassação de Aposentadoria e Destituição de Cargo Público



Fonte: Elaborado pelo autor, 2019.

De acordo com a tabela 09, a partir de 2010 houve um aumento geral, pela administração pública, no combate à corrupção (aumento de 146 para 353 sanções). Não é possível afirmar que o aumento das sanções se deu em razão de mudanças comportamentais nos servidores, que teriam se tornado mais corruptos. Também não é plausível afirmar que na RFB há um percentual muito menor de servidores com comportamento corrupto em relação ao restante da administração pública. As suposições não se sustentam pelo motivo de não ter havido nos últimos anos grande alteração no índice de percepção da corrupção, em relação ao Brasil.

Aprofundando-se sobre a atuação da RFB (Órgão responsável pela administração aduaneira - Aduana) em comparação ao restante da Administração Pública, no que tange à aplicação de sanções nos servidores que ilegalmente se desvirtuam dos objetivos institucionais, é possível verificar que, apesar de a Administração Pública ter aumentado os números absolutos de aplicação de sanções em 336% no período de 2010 – 2018 (Tabela 09), o percentual de sanções sobre o número total de servidores é bem inferior aos números da RFB (Tabela 10):

TABELA 10 - % Das Sanções em relação ao Total de Servidores na RFB e na ADM P.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019.

Dessa forma, é possível observar que, proporcionalmente, a RFB aplica bem mais sanções do que a média dos demais Órgãos componentes da Adm. Pública. Porém, em relação ao índice de percepção da corrupção no Brasil (80ª posição em 140 países e sétimo na América Latina), ainda são identificados e punidos poucos casos de irregularidades praticadas pelos servidores. Não é plausível imaginar que um país que ocupa somente o posto de sétimo país menos corrupto da América Latina possua menos de 0,5% de servidores corruptos.

4.4. CORRUPÇÃO NOS SERVIDORES ADUANEIROS

4.4.1. SALÁRIOS

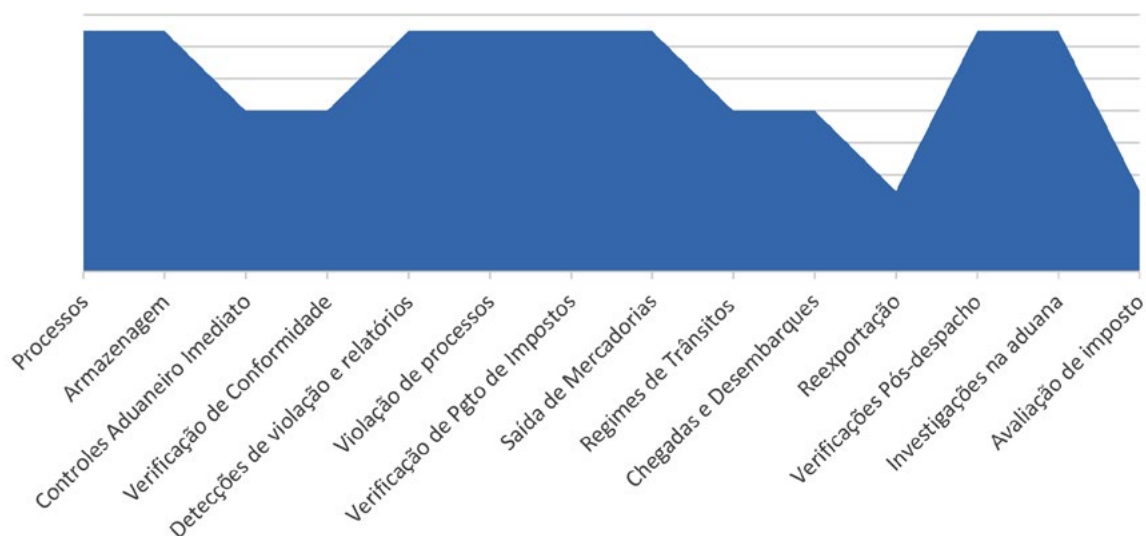
A OMA (2015) reconhece a necessidade de fornecer aos empregados um salário adequado e condições para assegurar que sejam capazes de manter um padrão de vida digno. De acordo com o IBGE (2018), a renda per capita brasileira foi de R\$ 1.373,00 em 2018. Já de acordo com o Lopez e Guedes (2018) a remuneração média dos servidores públicos civis federais foi de R\$ 10.200,00. Os dois cargos ocupados pelos servidores aduaneiros brasileiro possuem salários iniciais de R\$ 11.181,24 e R\$ 20.123,53 sendo, portanto, superiores à média nacional e também à média dos servidores públicos.

No entanto, os servidores que recebem um pouco acima da média podem se sentir desvalorizados em razão da responsabilidade e da periculosidade intrínseca às atividades exercidas, como controle aduaneiro de cargas, bagagens, operações de vigilância e repressão que envolve apreensão de drogas, armas e mercadorias objeto de contrabando e descaminho, entre outros. Dessa forma, é necessário o incremento da remuneração desses servidores a fim de evitar que eventual descontentamento com os ganhos possa se transformar em oportunidade para ação corrupta.

4.4.2. CADEIA DE PROCESSOS NA ADUANA E OS RISCOS DE CORRUPÇÃO.

Na aduana há uma série de procedimentos, requisitos e regulamentos que deverão ser cumpridos pelas empresas e exigidos pelos agentes públicos. A fim de reduzir as ações corruptas, é importante conhecer sobre as vulnerabilidades em cada etapa dos processos na aduana. Nesse sentido, o Banco Mundial (2017) publicou a análise da intensidade de risco de corrupção em processos de diversas aduanas (Tabela 11):

TABELA 11 – Risco de Corrupção x Processos Aduaneiros



Fonte: Adaptado de Banco Mundial, 2011.

De acordo com a análise, os menores riscos se concentram nas atividades de avaliação de impostos ou regime aduaneiro de reexportação. A maioria das demais funções foram definidas como de risco médio, como chegada e desembarque; controle aduaneiro imediato; verificações de conformidade e regimes de trânsito. Já as funções como detecções de violação e relatório; pagamento de impostos; saída de mercadorias (desembaraço aduaneiro); armazenagem; ou verificações de pós-despacho são considerados de alto risco.

Como há uma grande gama de processos aduaneiros que são executados diariamente pelos servidores aduaneiros, em diferentes pontos de fronteira, aeroportos, portos e demais recintos alfandegados, é necessário um planejamento para se otimizar os cada vez mais escassos recursos financeiros e humanos, de modo a direcionar todos os esforços na adoção de medidas de integridade para aqueles processos com risco mais elevado.

5. DISCUSSÃO E CONCLUSÃO

O presente artigo teve por objetivo identificar as principais medidas de integridade que possam ser utilizadas para reduzir a corrupção nas alfândegas. Para isso, foi adotado, como referência, a Declaração de Arusha (2003) como o acordo de facilitação de comércio (AFA) da OMA (2014) e diversos outros documentos desenvolvidos pelos organismos multilaterais com esse fim. A OMC estima que a plena implementação do AFC alcançará a redução de 14,3%, em média, dos custos comerciais e aumentará o comércio global em até US\$ 1 trilhão por ano, com maiores ganhos nos países mais pobres. Com base nesses possíveis benefícios, esse artigo procurou responder à seguinte questão: de que forma as medidas de integridade adotadas pela aduana brasileira, como combate à corrupção, impactam na facilitação do comércio internacional?

Além disso, o resultado mostrando uma correlação significativa entre cooperação e integridade das agências de fronteira enfatiza a importância de se conceber uma abordagem que inclui todas as agências envolvidas no processo de fronteira e não se dirige apenas às Alfândegas funcionários. Segundo McLinden (2005) há 05 etapas para redução da corrupção na aduana: 1- remover a combinação de monopólio indutor de corrupção (poder) combinado com discricção dos servidores; 2 - selecionar agentes para incorruptibilidade; 3 - mudança do mix de recompensas e penalidades para agentes e clientes; 4 - aumentar a probabilidade de que a corrupção seja detectada e punida e 5 - Mudar as atitudes em relação à corrupção.

Dessa forma cabe à aduana brasileira, com base nas análises efetuadas à luz da Declaração de Arusha, selecionar e treinar melhor seus agentes por meio da identificação dos perfis de acordo com a propensão à atividades corruptas; Disseminar os resultados das investigações internas, bem como as sanções aplicadas, de modo a aumentar a percepção de risco e controle, observadas pelos servidores; estimular a denúncia interna e criar meios de proteção ao denunciante pois atualmente não há qualquer medida, de modo que na maioria das ocasiões os denunciantes continuam no mesmo local de trabalho dos investigados.

Já em relação aos processos, automação e utilização de tecnologia da informação, a RFB tem se esforçado nas medidas que facilitem o comércio e criem barreiras às oportunidades de corrupção. Prova disso é a melhora nos indicadores de fluidez nos despachos de importação e exportação mesmo com a redução no número de servidores. No entanto, ainda há falhas a se corrigir, a exemplo da possibilidade de D.Is. que foram registradas posteriormente serem distribuídas para desembaraço antes, beneficiando determinados clientes. A principal limitação do artigo foi em conseguir informações mais específicas sobre as denúncias, investigações e sanções a cargo da Corregedoria. Isso é necessário para se identificar em quais processos, locais e áreas estão as falhas que geram oportunidade para o desvirtuamento dos servidores. Além dos processos, há a questão cognitiva do servidor que deve ser observada e corrigida com treinamentos e realocação para setores com menos risco, se necessário.

A contribuição desse artigo foi de mostrar que a corrupção, além de gerar prejuízo econômico e social, é uma preocupação mundial e precisa ser combatida mediante planejamento em diversas direções: melhorias dos processos internos, conhecimento e treinamento da força de trabalho, atenção a fatores cognitivos e utilização de mecanismos de controle e sanções

para reduzir oportunidades e gerar percepção ao risco. Para futuras pesquisas fica a sugestão para a abordagem da corrupção sob a ótica comportamental dos servidores pois toda tomada de decisão (corrupta ou não) percorre, antes, um processo que é influenciado pelas motivações internas (aspectos da personalidade, por exemplo) e externas (salários, benefícios, etc). Conhecer as motivações e de que forma elas atuam no processo de decisão de cada pessoa pode contribuir com medidas preventivas, protegendo os servidores de más escolhas que, no afago do momento, possam causar sua ruína profissional e pessoal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ades, A. and R. Di Tella (1999), “Rents, Competition, and Corruption”, *American Economic Review*, 894, 982-92.
- Agbo, A. A., & Iwundu, E. I. (2015): *Corruption as a Propensity: Personality and Motivational Determinants Among Nigerians*. The Journal of Psychology. DOI:10.1080/00223980.2015.1107523.
- Ambrose, M. L. & Cropanzano, R. (2003). *Longitudinal Analysis of Organizational Fairness: An Examination of Reactions to Tenure and Promotion Decisions*. Journal of Applied Psychology. Vol.88, No. 2, pp. 266-275.
- Banco Mundial (2017), “Comércio Fronteiriço: Ganhos Tecnológicos na Facilitação do Comércio.
- Chimilila C., Sabuni C., & Benjamin, A. (2014). Trade Facilitation in EAC Customs Union: Its Achievement and Implementation in Tanzania. Journal of Economics and Sustainable Development. Vol.5, No.25. ISSN 2222-1700.
- Ferreira, C, Engelschalk, M & Mayville, W 2007, ‘The challenge of combating corruption in customs administrations’, in J Campos & P Sanjay (eds), *The many faces of corruption: tracking vulnerabilities at the sector level*, World Bank, Washington, DC, pp. 367-86.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6 ed.). São Paulo: Atlas.
- Gill, J 2001, ‘Customs: developing an integrated anti-corruption strategy’, in D Kaufmann, M Gonzalez de Asis & P Dininio (eds), *Improving governance and controlling corruption: towards a participatory and action-oriented approach grounded on empirical rigor*, World Bank Institute, Washington, DC, pp. 129-38.
- Gil-Pareja, S., R. Llorca-Rivero and J.A. Martínez-Serrano (2017), “Corruption and International Trade: A Comprehensive Analysis with Gravity”, *Working Papers in Applied Economics*, WPAE-2017-05, University of Valencia.
- Giluk, T. L., & Postlethwaite, B. E. (2015). *Big Five personality and academic dishonesty: A meta-analytic review*. Personality and Individual Differences. Vol. 72, pp. 59–67. Doi:10.1016/j.paid.2014.08.027.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Pesquisa. (2019). Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua - PNAD Contínua. Coordenação de Trabalho e Rendimento.
- Jones, G. E. & M. J. Kavanagh. (1996). *An Experimental Examination of the Effects of Individual and Situational Factors on Unethical Behavioral Intentions in the Workplace*. Fournal of Business Ethics. Vol. 15, No. 5, pp. 511-523.
- Korsgaard, M. A., Brodt, S. E., & Whitener, E. M. (2002). *Trust in the Face of Conflict: The Role of Managerial Trustworthy Behavior and Organizational Context*. Journal of Applied Psychology. Vol. 8, No. 2, pp. 312-319.
- Lopez, F., Guedes, E. (2018). Atlas do Estado Brasileiro: uma Análise Multidimensional da Burocracia Pública Brasileira em Duas Décadas (1995-2016). Acesso em 22/08/2019. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/181217_atlas_do_estado_brasileiro.pdf.
- McLinden, G 2005, ‘Integrity in Customs’, in L De Wulf & JB Sokol (eds), *Customs modernization handbook*, World Bank, Washington, DC.
- Masila, J. W. and S.P. Sigwe (2010), “Corruption and International Trade: An empirical investigation of African countries”, *The World Economy*, 33, pp. 129-146.
- McLinden, G 2005, ‘Integrity in Customs’, in Luc De Wulf & J Sokol (eds), *Customs modernization handbook*, World Bank, Washington, DC, pp. 67-90.

Mbekeani, KK 2010, 'Infrastructure, trade expansion and regional integration: global experience and lessons for Africa', *Journal of African Economies*, vol. 19, issue supplement 1, pp. 88-113.

Michael, B. and M. Popov (2012), "Do Customs Trade Facilitation Programs Help Reduce Customs-Related Corruption?", *International Journal of Public Administration*, Vol. 35, Issue 2.

Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (MDIC). (2019). Acesso em 06/08/2019. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/portal-unico/847-portal-unico-de-comercio-exterior>.

Moisé, E. and S. Sorescu (2019), "Exploring the role of trade facilitation in supporting integrity in trade", *OECD Trade Policy Papers*, No. 228, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/cfbcef14-en>.

Moisé, E. et F. Le Bris (2013), "Trade Costs - What Have We Learned?: A Synthesis Report", *OECD Trade Policy Papers*, No. 150, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/5k47x2hjfn48-en>.

Organização Mundial das Aduanas (OMA). (2019). Acesso em 05/08/2019: <http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/overview.aspx>.

Organização Mundial das Aduanas, 2015. http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/integrity/instrumentsandtools/risk_mapping_guide_june_2015.pdf?la=en.

Organização Mundial das Aduanas (OMA). (1993). *The Revised Arusha Declaration*, WCO, Brussels.

Organização Mundial das Aduanas (OMA). (2012). *Revised integrity development guide*, WCO, Brussels.

Organização Mundial das Aduanas (OMA). (2014). *Revised integrity development guide*, WCO, Brussels. Acesso em 10/07/2019: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/pt/pdf/topics/integrity/instruments-and-tools/pt_integrity-development-guide_revisto.pdf?la=en.

Organização Mundial do Comércio.(OMC).2018.Acesso em:05/08/2019 https://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/statis_bis_s.htm?solution=WTO&path=/Dashboards/MAPS&file=Map.wcdf&bookmarkState=%7b%22impl%22:%22client%22,%22params%22:%7b%22langParam%22:%22en%22%7d%7d

Organização Mundial do Comércio.(OMC).2016.Acesso em:05/08/2019 https://www.wto.org/spanish/res_s/statis_s/statis_bis_s.htm?solution=WTO&path=/Dashboards/MAPS&file=Map.wcdf&bookmarkState=%7b%22impl%22:%22client%22,%22params%22:%7b%22langParam%22:%22en%22%7d%7d

Organização Mundial do Comércio. (OMC). (2015). "Speeding Up Trade: Benefits and Challenges of Implementing the WTO Trade Facilitation Agreement", 2015 World Trade Report.

Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). (2019). Acesso em: 04/08/2019. Disponível em: Acesso em 13/08/2019: <file:///C:/Users/gustavo/Downloads/BalancoAduaneiro2018.pdf>.

Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). (2017). Relatório de Gestão. Brasília.

Portal da Transparência Pública. (2019). Acesso em 22/07/2019. Disponível em: <http://www.portal-transparencia.gov.br/sancoes>.

Thede, S and N. Gustafson (2012), "The Multifaceted Impact of Corruption on International Trade", *The World Economy*, Vol. 35, Issue 5.

Van Gelder, J. L., & De Vries, R. E. (2012). *Traits and states: Integrating personality and affect into a model of criminal decision making*. *Criminology*. Vol. 50, pp. 637–671. Doi:10.1111/j.1745-9125.2012.00276.x.

Widdowson, D. (2013). *Bordering on corruption: an analysis of corrupt customs practices that impact the trading community*. *World Customs Journal*. Vol. 7, N. 2

Willems, A., M. Tagliaferri and N. Theodorakis (2016), "Corruption Risk Assessment Tools in Customs and Trade", Sidley Austin LLP.

03

CIDADANIA: O PRINCÍPIO, O FIM E O MEIO

EDUARDO MARTINS COELHO

CIDADANIA: O PRINCÍPIO, O FIM E O MEIO

EDUARDO MARTINS COELHO

RESUMO

O presente artigo visita o estado de arte do conceito cidadania, iniciando por perscrutar o atual horizonte de crise para apontar, como saída e como norteador, a adoção do princípio da cidadania, insculpido na Constituição Federal do Brasil, compreendido enquanto condição de possibilidade e sustentáculo do fenômeno da tributação sob o ângulo do respeito ao cidadão e da contínua busca da função social do tributo. Nesse recorte, apresenta-se em breves linhas o delineamento da configuração da cidadania na forma como a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil vê-se a si e ante a sociedade. Para finalizar, colhe-se a prática da instituição na relação com o cidadão.

PALAVRAS-CHAVE: Cidadania; Ética; Axiologia jurídica; Administração tributária; Atendimento ao cidadão

1. A CIDADANIA COMO PRINCÍPIO

1.1. INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional em seu art. 121, parágrafo único, inciso I, define contribuinte como sendo o sujeito passivo da relação jurídico-tributária que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Sob tal denominação, indica-se toda pessoa, física ou jurídica, que ocupa o polo passivo da relação jurídico tributária. Contribuinte significa, portanto, a concreção em uma dada pessoa de todo o conjunto de direitos e deveres que se fazem presentes quando ocorrem certas situações nas quais devem ser aplicadas normas que dizem respeito ao poder de tributar do Estado.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, ganhou relevo o novo modo de se conceber a posição das pessoas perante o Estado. A redemocratização do país trouxe de volta o conceito de cidadão.

Cidadania diz respeito não só ao direito de votar e de ser votado. Se, num primeiro momento, poder votar para presidente realizou a cidadania de diversas gerações, com o passar dos anos, foi-se adensando o conceito de modo que ser cidadão é o eixo valorativo que permeia todas as relações que as pessoas mantêm entre si nos mais diversos contextos da vida social. Sobretudo, é o eixo pelo qual as pessoas e o Estado devem travar as suas relações, quaisquer que sejam.

O princípio da cidadania é (pelo menos, deve ser) o conceito normativo e hermenêutico pelo qual deve pautar a atuação do Fisco em todas as esferas de poder (federal, estadual, municipal, distrital). Vale dizer: a visão da administração tributária deve contemplar o seu conteúdo valorativo em suas práticas e orientações.

O presente artigo incursiona pelo estado de arte do conceito de cidadania nos campos da Ética e da axiologia do Direito para, por fim, deter-se nas mudanças ocorridas nas práticas administrativas em relação ao contribuinte, na esfera federal, com foco nos serviços e atividades realizados pela RFB. Coloca-se em perspectiva a questão de verificar se houve absorção do conceito constitucional da cidadania na visão que a administração tributária federal tem de si, de seus valores e de sua missão, perquirindo-se iniciativas que traduzem a sua responsabilidade perante a sociedade, como o atendimento não presencial, programas voltados à educação fiscal e à educação à distância, a universalização da disponibilização da orientação e da informação sobre tributação e a prestação de serviços ao cidadão, no intuito de aferir a efetiva garantia do exercício dos direitos dos cidadãos-contribuintes.

1.2. PARADIGMAS EM CRISE

Os que estamos no tempo presente temos dificuldade em afirmar se estamos numa época de mudanças ou numa mudança de época. Zygmunt Baumann¹ descreve com argúcia e pre-

¹ Zygmunt Bauman nasceu em Poznań, Polónia, aos 19/11/1925, faleceu em Leeds, Reino Unido, aos 9/1/2017; sociólogo e filósofo, professor

cisão uma das características mais agudas da sociedade em que vivemos: o desvanecimento dos pilares que por séculos estruturam a sociedade em seus mais diversos contextos. A sua definição já se tornou clássica: a modernidade líquida². Em grandes traços, Bauman capta o que se pode chamar de derretimento de conceitos, valores e estruturas em decorrência do próprio estágio em que a modernidade está: até o século XX o que era percebido como sólido, robusto, estável e perene cede o passo ao que é fluido, mutável, fragmentado e instável.

A pós-modernidade viu a razão iluminista esvair-se e a contemporaneidade não viu afirmar-se pensamento assaz consistente para responder aos desafios atuais. Se a modernidade impulsionou decisivamente o progresso da humanidade, por outro lado, o desafio atual tem outras faces.³

A crise que se instalou de modo tão agudo não se restringe a um campo específico, seja o da cultura, seja o da ciência, mas abrange o modo de ser e de viver. Ressoa claro que o mal estar da civilização atual possui raízes bem mais profundas⁴. Não há porto seguro, não há caminho claro, não quem possa asseverar a direção. Está patente a extensão da crise política, social, ética, arriscamos, humanitária. A sabedoria dos antigos gregos, berço de nossa civilização ocidental, nos conduz a experiência de que toda crise contém os elementos de transformação⁵. O vocábulo grego que nos legou a palavra crise remete ao elemento químico crisol, tão utilizado por mineiros para purificar o ouro, separando-o das impurezas que se lhe aderem. O caminho ensinado pelos mestres gregos aponta a saída para esse *imbróglío*, melhor dizendo, a volta, ou antes, a retomada do caminho ético que, com todo o comprometimento que lhe é ínsito, constituindo-se no antídoto que resta para debelar a apatia, o cinismo, os conflitos e as guerras que tanto assombram a humanidade.

A experiência de base em que se constrói a Ética está na palavra grega *ethos* que fala da casa, do costume de morar e de todas as implicações do morar com e do estar em e no meio de. De fato,

emérito de sociologia das universidades de Leeds e Varsóvia.

2 Pode-se citar, dentre outras obras, lançadas no Brasil pela Jorge Zahar Editora: O mal estar da pós-modernidade (1998), Modernidade líquida (1999), o Amor Líquido: sobre a fragilidade dos laços humanos (2003), Tempos Líquidos e Vida para Consumo (2007), Medo Líquido (2008), A cegueira moral (2014), O retorno do pêndulo (2017), Nascidos em tempos líquidos (2018), Mal Líquido (2019)

3 “A força libertadora da modernidade enfraquece à medida em que ela mesma triunfa. O apelo à luz é perturbador quando o mundo está mergulhado nas trevas e na ignorância, no isolamento e na servidão (...). Nós vivíamos no silêncio, nós vivemos no barulho; nós estávamos isolados, nós estamos perdidos na multidão; nós recebíamos muito poucas mensagens, nós somos bombardeados por elas. A modernidade nos arrancou dos limites estreitos da cultura local onde vivíamos; ela nos jogou igualmente na liberdade individual como sociedade e na cultura de massa. Por muito tempo lutamos contra os antigos regimes e suas heranças, nas no século XX lutamos contra os novos regimes, contra a nova sociedade e o novo homem que quiseram criar tantos regimes autoritários”. (TOURAINÉ, 1999, p. 99).

4 “Em grandes traços, podemos afirmar que a história dos últimos cinco séculos se concentra, em grande parte, nos processos de emancipação. A primeira emergência significativa se deu com Galileu Galilei; com ele se tratava de libertar a *razão* do interior da totalização religiosa que impedia o voo autônomo do pensamento na descoberta dos mecanismos de funcionamento do mundo. Em seguida se tratava de libertar o *cidadão* do absolutismo dos reis e de vê-lo como o real portador e delegador dos poderes políticos, como o pensou J.J. Rousseau. Com Hegel se pretende libertar o *espírito* alienado na matéria da história rumo à transfiguração do Espírito absoluto. Com Marx se visa libertar os *proletários* da dominação econômica capitalista rumo a uma sociedade socialista sem o estatuto das classes. Com Nietzsche se quer a libertação da *vida* cerceada e sepultada dentro da sofisticação da metafísica, da moral e da cultura. Freud elaborou todo um projeto de libertação da *psique* de seus amarramentos interiores (neuroses, psicoses etc.). Marcuse lançou o manifesto de libertação do *homem industrial* reduzido a uma só dimensão pelo processo produtivo de escala. O movimento feminista mundial promove a libertação da *mulher* contra a milenar cultura patriarcal e machista na direção de uma sociedade menos sexista e mais personalista. Todas as revoluções modernas visaram e visam o alargamento da liberdade humana: a revolução científica, a revolução burguesa, a revolução socialista, a revolução atômica e a revolução cibernética”. (BOFF, 1981, p.103-104)

5 “Não filosofamos para saber o que seja virtude, mas para nos tornarmos pessoas virtuosas (ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. 11,1-2)”

“Por isso, passamos de uma compreensão teórica do *ethos* que procura, para outras vertebrações práticas do *ethos*, o *ethos* que cuida, o *ethos* que ama, o *ethos* que se compadece, o *ethos* que se responsabiliza e o *ethos* que se solidariza. Essas expressões do único *ethos*-raiz induzem em nós as três virtudes cardeais mais importantes na fase de transição em que nos encontramos: o bem comum humano e de toda a comunidade, a autocontenção e a justa medida.”⁶.

1.2.1. A CRISE DO JUSPOSITIVISMO

A cultura jurídica é o espaço assaz adequado para principiar a reflexão porque falar de crise em direito é abrir-se para repensar a cultura em que são educados os formadores do direito, em que se produzem leis e sentenças, em que se diz e se faz a justiça.

Freitas Filho (2003) analisa a cultura jurídica porque nela busca os padrões que são inculcados quando da capacitação profissional do ator jurídico porquanto “a cultura jurídica de formação vai fornecer o universo conceitual e determinada matriz ideológica” (FREITAS FILHO, 2003, p.26). Para ele, não é secundária a importância desse ângulo da análise porque “a cultura jurídica veiculada nas faculdades de Direito tem a dupla função de seleção de conflitos levados ao Judiciário e de legitimação do poder no nível simbólico” (FREITAS FILHO, 2003, p.27).

Apoiando-se nos ensinamentos de Thomas Khun, o autor define paradigma como sendo “produzido por um determinado grupo que dispõe e delimita o saber e a própria produção do saber de uma determinada ciência” (FREITAS FILHO, 2003, p.35). O papel da comunidade científica é determinante porque “não somente produtoras do saber, mas legitimadoras do mesmo” (FREITAS FILHO, 2003, p.35).

Descreve o paradigma vigente como sendo “construção teórica forjada e consolidada no decorrer da modernização socioeconômica do país, entre os anos 60 e 80, e é vinculado ao caráter normativista do positivismo de inspiração kelseniana” (FREITAS FILHO, 2003, p.40-41). Afirma que “este paradigma considera o Estado como fonte central de todo o Direito e a lei como a sua única expressão, formando um sistema fechado e formalmente coerente” (FREITAS FILHO, 2003, p.41).. Elenca as principais características dentre as quais cumpre ressaltar: “a) inspiração doutrinária no positivismo, normativismo, formalismo; b) ideia de Direito como um sistema estático, fechado, autônomo em relação ao meio social; c) racionalidade formal (interna do sistema)” (FREITAS FILHO, 2003, p.43).

Com precisão, Streck (2007) expôs amiúde a crise pela qual passa o direito, aprofundando os seus contornos para apontar:

“a crise possui uma dupla face: de um lado, uma crise de modelo de Direito (preparado para o enfrentamento de conflitos interindividuais, o Direito não tem condições de enfrentar/atender as demandas de uma sociedade repleta de conflitos supraindividuais); de outro, a crise dos paradigmas aristotélico tomista e da filosofia da consciência, o que significa dizer, sem medo de errar, que ainda estamos reféns do esquema sujeito-objeto” (STRECK, 2007c, p.1).

⁶ Conforme Boff, L. Ética e Moral, a busca dos fundamentos. 2003, p.101

A descrição da extensão dessa crise no meio jurídico atual não poderia ser mais cristalina. Esse descolamento da vida tem produzido a perda de significado e de importância para os que devem ter uma palavra a dizer, para os que devem dizer o direito, dizer a palavra de justiça⁷. O autor desenha a atitude necessária para enfrentar esse terrível estado de indiferença à Constituição como sendo o que chama de resistência constitucional⁸.

“construiu-se, com o passar dos anos, uma resistência ao novo paradigma de Direito e de Estado que exsurgiu com o segundo pós-guerra. O novo constitucionalismo — que exige uma nova teoria das fontes, uma nova teoria da norma e um novo modo de compreender o Direito — ainda não aconteceu. Veja-se, nesse sentido, que

(a) continuamos a pensar que a lei é a única fonte, bastando, v.g., ver o que fizemos com o mandado de injunção, “exigindo” uma “lei regulamentadora”, ignorando que a própria Constituição é a nova fonte;

(b) continuamos a acreditar no mundo ficcional das regras, ignorando que a (velha) teoria da norma necessita recepcionar a era dos princípios, que, fundamentalmente, introduzem no Direito a realidade escamoteada historicamente pelo mundo das regras do positivismo;

(c) não nos damos conta de que o esquema sujeito-objeto, sustentador do modo dedutivo-subsumitivo de interpretar, sucumbiu em face do giro lingüístico-ontológico (em especial, a hermenêutica, sem olvidar a importância das teorias discursivas);

(d) porque atrelados ao esquema sujeito-objeto, não conseguimos compreender a relação entre texto e norma, isto é, do objetivismo simplificador partimos em direção aos diversos axiologismos. Como consequência, estabeleceu-se um “ceticismo hermenêutico”, cujo resultado é a arbitrariedade interpretativa” (STRECK, 2007c, p.1-2).

A conclusão que chega mostra-se tão singela quanto contundente

“Essa tarefa, entretanto, não se faz sem ranhuras. Não se deve olvidar que o direito constitucional tem sido relegado a um plano secundário em nosso país. Isto ocorre porque a nossa cultura jurídica positivista, permeada e calcada no paradigma liberal-individualista-normativista, concebe a Constituição apenas como um marco, entendendo que a dimensão dos direitos fundamentais se resume a um leque de direitos subjetivos de liberdades voltados para a defesa contra a (indevida) ingerência do Estado

7 “Ah, se o direito penal fosse tão fantasioso, engraçado ou simples assim. O problema é que sempre sobra realidade. E como sobra! Com efeito, enquanto setores importantes da dogmática jurídica tradicional se ocupam com exemplos fantasiosos e idealistas/idealizados, a vida continua. Mais ou menos como em uma sala de aula de uma faculdade de direito no Rio de Janeiro, em que o professor explicava os crimes de dano, rixa e estampilha falsa e, lá de fora, ouviam-se tiros, muitos tiros. Na verdade, enquanto o professor explicava os conceitos desses relevantes crimes, várias pessoas foram mortas, em um conflito entre traficantes. Mas o professor não se abalou: abriu seu Código e passou a explicar o conceito de atentado ao pudor mediante fraude!” (STRECK, 2007b, p.1-2)

8 “como o processo de identificação e detecção do conflito entre princípios constitucionais e a inspiração neoliberal que promove a implantação de novos valores que entram em contradição com aqueles: solidariedade frente ao individualismo, programação frente à competitividade, igualdade substancial frente ao mercado, direção pública frente a procedimentos pluralistas. O novo modelo constitucional supera o esquema da igualdade formal rumo à igualdade material, o que significa assumir uma posição de defesa e suporte da Constituição como fundamento do ordenamento jurídico e expressão de uma ordem de convivência assentada em conteúdos materiais de vida e em um projeto de superação da realidade alcançável com a integração das novas necessidades e a resolução dos conflitos alinhados com os princípios e critérios de compensação constitucionais” (STRECK, 2007a, p.10).

(G. Cittadino). “Enfim, trabalha-se ainda com a concepção de que o Direito é ordenador, o que, à evidência, caminha na direção oposta de um direito promovedor-transformador do Estado Social e Democrático de Direito.” (STRECK, 2007a, p.10) (negrito no original)

1.3. OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS

Carrazza (2009) recorda que princípio, em sua raiz latina, traz a ideia de começo, incorporando ainda as noções de fundamento (à semelhança da construção das casas) e de corolário (o princípio coroa a construção, fecha o sistema, harmoniza o conjunto). O autor, transportando a noção para a seara jurídica, define que

“princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Resulta do exposto que um princípio jurídico é inconcebível em estado de isolamento (“...) se apresenta sempre relacionado com outros princípios e normas, que lhe dão equilíbrio e proporção e lhe reafirmam a importância” (CARRAZZA, 2009, p.45).

Explica que “*não devemos nos esquecer de que todos os artigos da Lei Maior só encontram sua real dimensão se conjugados com os princípios de nosso sistema constitucional*”, aduzindo em favor de sua afirmação as considerações de Francisco Campos e de Oswaldo Aranha Bandeira de Melo que “*já nos anos de 1934, salientava: ‘voltemos os olhos para os primeiros princípios. O arquiteto, ao construir um prédio, mais se deve preocupar com a solidez dos alicerces que com as cores vistosas das paredes’*” (CARRAZZA, 2009, p.6).

Por representarem a abertura do sistema, os princípios, por certo, não podem ser considerados *numerus clausus*. Menos ainda se há de exigir que venham expressamente descritos no texto. O atual momento do constitucionalismo os vem prestigiando de forma intensa, ora destacando uns ora realçando outros, mas a todos destacando na construção do novo paradigma.

O princípio da razoabilidade⁹ certamente é dos que mais se tem falado atualmente. De grande aplicabilidade, visto que o Supremo Tribunal Federal dele tem se valido para afastar exigências abusivas, vantagens inapropriadas e discriminações infundadas, traz em si a noção de que o ato criado deve causar efeitos concretos dentro de certo grau de proporcionalidade, deve ser razoável (conceito bem mais amplo que racional), ou, como bem explicado pelo senso comum, não deve o sapateiro ir além das sandálias.

9 “O princípio da razoabilidade é um mecanismo para controlar a discricionariedade legislativa e administrativa (...) O princípio, com certeza, não liberta o juiz dos limites e possibilidades oferecidos pelo ordenamento. Não é de voluntarismo que se trata. A razoabilidade, contudo, abre ao Judiciário uma estratégia de ação construtiva para produzir o melhor resultado, ainda quando não seja o único possível – ou mesmo quando aquele que, de maneira mais óbvia, resultaria da aplicação acrítica da lei” (BARROSO, 2001, p. 25).

Caríssimo é o princípio da dignidade humana. Nestes atuais tempos de violência exacerbada e de relações abusivas, tempos em que a vida humana anda sendo contada em centavos, cumpre elevar aos mais altos patamares o princípio da dignidade humana vez que dele abrir mão significa abandonar a civilização e depredar o patrimônio da humanidade erguido a duras penas ao longo de milênios.

Barroso (2001) identifica-o como o “*espaço de integridade moral a ser assegurado a todas as pessoas por sua só existência*” (BARROSO, 2001, p. 26). O princípio da dignidade humana jamais pode ser havido como letras lançadas a esmo num papel. Ao contrário, é a dignidade humana que nos impele a lutar contra a intolerância, a discriminação, a exclusão social, sobretudo, contra a incapacidade de aceitar o outro, o diferente.

Para Torres, os princípios têm o condão de renovar o direito e conduzi-lo a novos caminhos, eis que “*de uns 30 anos para cá, assiste-se ao retorno aos valores como caminho para a superação dos positivismo*” (TORRES, 2005, p. 41).

Nesse diapasão, Torres (2001), ressalta a importância em que deve ser havido o princípio da dignidade humana vez que impõe ao Estado o fazer respeitar e garantir o mínimo existencial, conjunto de bens materiais para que a pessoa possa fruir de seu existir, de sua liberdade. O princípio da dignidade humana necessariamente balanceará o fenômeno da tributação sob pena de impor ao cidadão a injustiça fiscal e a ofensa a direitos mais elementares da pessoa. Para Torres (apud Sampaio, 2007), há que se destacar as linhas mestras pelas quais se deverá pautar a tributação nesse novo paradigma constitucional:

- “a) a preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, que no Brasil se expressam no art. 1º da CF: soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo;
- b) ponderação entre o princípio da capacidade contributiva vinculado à ideia de justiça e obtido por argumentação democrática, e o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de “segurança da regra”.
- c) o equilíbrio entre os poderes do Estado, com possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador;
- d) harmonia entre direito e economia, tendo em vista que, além de a economia viver **sub specie juris**, ambos exibem coeficiente ético comum;
- e) simbiose entre interpretação finalística e sistemática, eis que, de acordo com o pluralismo metodológico, o sistema jurídico segrega a finalidade;
- f) a emergência do princípio da transparência fiscal, que sinaliza no sentido de que apenas a clareza e a abertura podem conduzir a superação dos riscos fiscais provocados assim pela Fazenda Pública (irresponsabilidade fiscal dos agentes públicos, desrespeito aos direitos fundamentais do contribuinte) como pelo contribuinte (elisão abusiva, sigilo fiscal para encobrir atos ilícitos). (SAMPAIO, 2007, p. 26)

Torres (2001) utiliza como chave hermenêutica considerar para pensar os novos rumos da interpretação não só o princípio da dignidade humana, com a qual irá analisa princípios constitucionais expressos, mas também o princípio da transparência fiscal que, para ele,

“é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao Estado como à Sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não-governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção” (TORRES, 2001, p. 1-2).

A reaproximação do Direito com a Ética é fundamental para que se possa compreender a gama de implicações contidas em suas afirmações. É necessário partir da prévia constatação de que o Direito não mais basta a si mesmo para apresentar-se à sociedade. Precisa estabelecer parcerias para legitimar-se.

Nesse giro, a transparência é valor que *“permeia os princípios possuidores de conteúdo, sejam os vinculados à justiça, sejam os ligados à segurança jurídica, exerce também papel legitimador. Orienta a posituação das normas jurídicas segundo as ideias de clareza, abertura e simplicidade”* (TORRES, 2001, p. 1-2).

Assertivamente, é a razão pela qual o princípio da transparência fiscal, ainda que não conste explicitamente do texto constitucional, *“impregna todos os outros princípios constitucionais e se irradia inclusive para o campo da elaboração das normas infraconstitucionais”* (TORRES, 2001, p. 2).

As consequências da adoção do princípio da transparência na área tributária, apontadas por Torres (2001), trazem a cristalinidade própria das grandes lições:

“A sociedade deve agir de tal forma transparente que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos.

“O Estado, por seu turno, deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas, contribuições e empréstimos como na feitura do orçamento e no controle da sua execução”. (TORRES, 2001, p. 1-2).

Nabais (2001) leva ao cerne da questão: *“falar de estado fiscal é falar de imposto”*. Lembra que *“para o tipo de estado de que beneficiamos, que está na base da célebre observação de Olivier Holmes (‘os impostos são o preço que pagamos por uma sociedade civilizada’)”*, (NABAIS, 2001, p.1)

O autor define estado fiscal como sendo *“o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”*, (NABAIS, 2001, p.2), tendo por pressuposto *“uma separação que imponha que o estado se preocupe fundamentalmente com a política e a sociedade (civil) se preocupe fundamentalmente com a economia”* (NABAIS, 2001, p.4). Em suma, *“o estado fiscal é, assim, um estado de liberdade a um preço moderado”* (NABAIS, 2001).

A ideia de limite surge, pois, de forma natural. Conforme o mencionado autor, a ideia do estado fiscal traz ínsita a ideia de limite remetendo *incontinenti* aos limites mínimo e máximo existenciais tanto para as pessoas quanto para o próprio Estado, ou seja, *constitui um limite à dimensão do estado e, de outro, é expressão qualificada da liberdade econômica dos indivíduos e das suas organizações*” (NABAIS, 2001, p.7).

Remete ainda à imbricação entre os princípios da liberdade econômica e da autorresponsabilidade, razão pela qual se impõe com premência “o apelo à participação dos cidadãos tão ampla quanto possível na formação da vontade política da comunidade estatal e pressupõe a efectiva instauração e funcionamento de um sistema democrático” (NABAIS, 2001). Diz respeito, sobretudo, à imbricação entre os princípios da liberdade econômica e da autorresponsabilidade, razão pela impõe-se com premência “o apelo à participação dos cidadãos tão ampla quanto possível na formação da vontade política da comunidade estatal e pressupõe a efectiva instauração e funcionamento de um sistema democrático” (NABAIS, 2001, p. 11).

Cidadania é, portanto, a pedra de toque de todo o sistema constitucional. Cidadania é o preço do estado. Se caro ou barato, se justo ou injusto, cidadania é a chave. Não por outra razão, o autor afirma que a cidadania, vista sob o aspecto fiscal,

“de um lado, implica que todos suportem o estado, ou seja, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da respectiva capacidade contributiva, de outro, impõe que tenhamos um estado fiscal suportável, isto é, um estado cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídicos constitucionais

Deste modo a estadualidade fiscal exprime mesmo uma ideia de alcance mais vasto, uma vez que tem subjacente a primazia da liberdade ou, o que vem a dar no mesmo, a primazia dos direitos fundamentais face aos demais valores ou bens constitucionais em que naturalmente se integram os deveres fundamentais” (NABAIS, 2001, p.12).

Com o que, de maneira incontestável, a existência e o funcionamento do estado se tornaram assunto de todos, conduzindo o cidadão ao centro do sistema: “temos simultaneamente o dever de suportar financeiramente o estado e o direito (direito-dever) de ter uma palavra a dizer sobre os impostos” (NABAIS, 2001, p.13).

Noutro giro, Rocha (2006) se pergunta o que vem a significar cidadania na Constituição¹⁰. Percorre as definições de cidadania natural e legal para estabelecer que a noção de que a cidadania é princípio constitucional cuja concretização deverá expandir-se cada vez mais de modo a incluir os novos direitos, como por exemplo, o direito das crianças, dos indígenas, do consumidor, do meio ambiente.

Perquirindo as relações entre cidadania e política, identifica três teorias políticas¹¹, para concluir a final que o texto constitucional “deixa em aberto o conceito de cidadania, no inciso II do artigo primeiro, sem condicioná-lo a quaisquer requisitos anteriores” (ROCHA, 2006, p. 178).

Ferraz Junior (1997) parte da constatação de que direito e cidadania mantêm entre si liames de tal ordem que as análises podem ser feitas partindo dos mais diversos ângulos, destacando em seguida que, a seu ver, o mais acertado deles é o da Constituição. Para bem firmar com qual luz se deve iluminar a Constituição, o autor contextualiza

10 “por todos os interesses que representa e pelos privilégios que eventualmente ameaça, em nosso contexto social, a cidadania tem uma difícil conceituação que merece não apenas ser ampliada, mas também estabelecida como parte da cultura jurídica e social, visto que esse conceito é possível apenas em ambiente político da democracia” (ROCHA, 2006, p. 171).

11 “O conceito amplo de cidadania só vem a adquirir os contornos que hoje conhecemos a partir do estabelecimento de um novo paradigma: a idéia de que há um elemento social inserido nesse conceito, que se origina da transição do modelo de Estado liberal para o Estado Social, ocor-

Partamos, pois, do pressuposto de que a Constituição de 67/69 se caracterizasse por uma impotência política genérica da sociedade civil perante a tecnocracia estatal (relação esta pouco a pouco levada a uma crise), com menosprezo do voto como moeda política básica e com o reconhecimento da superioridade dos “guardiões” da racionalidade econômica sobre qualquer forma de representação popular — a desproporção de forças entre Executivo e Legislativo foi um indício forte do que estamos mostrando — associados à violência da repressão militar. Não obstante essa asfixia da capacidade conjunta e transparente de agir, todo o traçado constitucional autoritário de 1967/69 estava voltado, na sua prática, a propiciar um desprendimento de forças econômicas capazes de assegurar um desenvolvimentismo legitimante. Se, no começo, havia uma predisposição para deixar a sociedade civil suficientemente “livre” no seu isolamento, para que a economia florescesse, na continuidade do regime esta “liberdade” foi adquirindo, no entanto, sua face real de concessão do Estado (lembre-se a insistência do presidente Geisel, no início da distensão política, em falar de “liberdade com responsabilidade”). “Era a cidadania encarada como fim, como objeto a realizar-se no futuro, não como base e pressuposto (lembre-se também da concepção do desenvolvimento econômico como condição de posterior desenvolvimento político)” (FERRAZ JUNIOR, 1997, p.1).

A visão de cidadania na Constituição Federal de 1988 jamais poderá ser compreendida da forma acima exposta. A razão vem antes mesmo do primeiro artigo, no Preâmbulo, que, de imediato, remete a valores. São os valores supremos para que o Estado, ao assegurá-los, seja o Estado Democrático de Direito e a nossa sociedade seja fraterna, pluralista, sem preconceitos, enfim, uma sociedade de cidadãos. Ferraz Junior (1997) chama a atenção para o fato de que a ordem de enunciação desses valores não é aleatória, mas sim representa medida para que sejam balizadas com acerto a análise do texto e a interpretação da Constituição. Nesse contexto, a liberdade é o primeiro valor listado

“de início no sentido positivo da criatividade, de expansão do próprio ser da pessoa, de capacidade de inovar e, em seguida, num sentido de não ser impedido; no sentido positivo, a liberdade tem relação com a realizabilidade do homem, com sua participação na construção política, social, econômica e cultural da sociedade; no sentido negativo, refere-se à autodeterminação do homem, à possibilidade de ser diverso, de não submeter-se à vontade dos outros” (FERRAZ JUNIOR, 1997, p.2).

Em seguida, o valor segurança

“Significa exigência de tratamento uniforme dos endereçados. Exige, pois, que todos, nas mesmas condições, tenham o mesmo tratamento. Segurança exclui, portanto, tratamen-

rida na Europa do século XIX e início do século XX. Esse elemento inclui desde o bem-estar econômico mínimo até a participação na herança social, e especialmente a ter a vida de um ser civilizado, em acordo com os padrões da sociedade atual; e aponta as instituições mais ligadas a esse elemento como sendo o sistema de ensino e o serviço social. O efeito dessa noção sobre o pensamento social foi tornar evidente que não há cidadania em sentido amplo sem que exista um conjunto de mecanismos democráticos, amparados num sólido ordenamento jurídico, que permita ao indivíduo, ou sujeito, ser incluído em todas as esferas da vida social” (ROCHA, 2006, p. 178).

tos arbitrários, ou seja, não só os que não são uniformes, mas também os que ocorrem à margem do direito. Num primeiro momento, enquanto valor tipicamente liberal, a segurança exige a submissão do Estado à lei da qual é também o guardião. O sentido legitimamente da segurança exige a organização legal do Estado como ordem normativa, limites claros de sua atuação como instituição. Mas, numa extensão mais ampla, configura não apenas a repulsa ao tratamento arbitrário do Estado contra o cidadão, mas a de cidadão contra cidadão, sugerindo uma forte dimensão social. Como valor amplo alcança, pois, também as arbitrariedades decorrentes de situações legalmente conformes, mas socialmente injustas que são, então, juridicamente repelidas pela sua inclusão, no artigo 6º, como um direito social” (FERRAZ JUNIOR, 1997, p.2-31).

Para finalizar, o autor analisa nesse viés o valor da justiça, que confere ordem aos valores, como o fez com maestria Aristóteles em *Ética a Nicômaco*, constituindo-se ponto de equilíbrio e medida.

“Justiça, neste sentido, é afirmação de um sentimento de inconformismo perante certas diferenças (valor igualdade), perante arbitrariedades (valor segurança), perante a miséria (valor bem-estar), perante a apatia (valor desenvolvimento), perante a negação da dignidade da pessoa como um ser capaz de autodeterminar-se e de participar na realização do bem-comum (valor liberdade)” (FERRAZ JUNIOR, 1997, p.5).

Ferraz Junior (1997) mostra em sua análise que o conceito de cidadania que vem no artigo 1º é o espaço de condensação de todos os valores e premissas encerradas pelos constituintes no Preâmbulo. A cidadania não se restringe a uma pretensa fraternidade entre cidadãos. Vai bem mais além, ou seja, diz respeito ao âmago do que vem a ser o substrato mais íntimo e inalienável de dignidade humana, o enlace entre liberdade e alteridade, ou, em palavras mais simples, dignidade humana¹² é não ser possível ser livre se o outro é escravo, dignidade humana não pode ser jamais um *plus* em meio a tantos *minus*.

Decorrência natural é que cidadania e soberania transitam pelo mesmo espaço. Se, por um lado pode-se dizer que os direitos havidos como políticos são considerados como condições para exercitar plenamente a cidadania, esta não se esgota naqueles

“a cidadania que constitui a distinção entre o público e o privado. Pois a cidadania é o princípio da liberdade participativa, base da vida política, enquanto lugar em que o homem exerce seu autogoverno, e que lhe traça, simultaneamente, o espaço do não político. Perante a cidadania, a República, este centro da comunidade, do que é comum a todos e a todos se revela, constitui a esfera pública” (FERRAZ JUNIOR, 1997, p.6).

12 “Afirma-se a capacidade humana de reger o próprio destino, expressando sua singularidade individual. Ao mesmo tempo nega-se o isolamento, pois afirma-se também o enraizamento social do homem, posto que sua dignidade repousa na pluralidade e no seu agir conjunto (Arendt, 1981:191): o homem como um ser distinto e singular entre iguais, base de cidadania” (FERRAZ JUNIOR, 1997, p.4).

A conclusão que se impõe é a de que nesse sentido não pode existir verdadeiramente a República sem que cidadania seja a sua pedra angular. Sem que o ser humano tenha voz nas ágoras modernas, sem que haja um lugar no mundo político para o cidadão, a soberania vai se reduzir a uma mera relação de submissão. Cidadania não é e, cada vez mais, não pode ser recurso retórico. Ao contrário, sem a efetiva cidadania, o pluralismo se esvai, desvanece no ar a esfera pública e a dignidade humana se esvazia, perdendo a sua razão de ser.

O sentido da dignidade humana alcança, assim, a própria distinção entre Estado e Sociedade Civil, ao configurar o espaço de cidadania, que não se vê absorvida nem por um nem por outro, mas deve ser reconhecida como um pressuposto de ambos. Em verdade, portanto, deve-se dizer que, embora no Direito Público, assim como no Direito Privado, disponha-se sobre a cidadania, sua configuração decorre da legitimidade de valores, que antecede esta tradicional distinção técnica da Dogmática Jurídica. Não é uma criação do Estado nem um conceito que dele decorre. Significa que, constitucionalmente, está reconhecido que o homem tem um lugar no mundo político em que age.

Nestes termos deve ser entendido o artigo 1º: a República (Federativa do Brasil) **constitui-se** em Estado Democrático de Direito. Ela **não é constituída pelo Estado** (ainda que Democrático de Direito), mas se **constitui em Estado**. “E o faz pela afirmação da cidadania, que é um dos seus fundamentos, junto com a dignidade da pessoa humana, a soberania, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, o pluralismo político (art. 1º, I até V)” (FERRAZ JUNIOR, 1997, p. 5). (negrito no original)

2. CIDADANIA COMO FIM

2.1. O OLHAR NO ESPELHO: BREVES NOTAS SOBRE A HISTÓRIA DO FISCO FEDERAL

Perquirir o modo pelo qual a Receita Federal do Brasil vê a si mesma, permite observar o caminho que o conceito de cidadania faz no seio dessa instituição. Noutras palavras, possibilita o recorte para verificar se e em que medida esteve presente na visão institucional que a administração tributária federal propõe a si, quais valores e desafios a animam e qual a missão que a motiva para implementar iniciativas e assumir responsabilidade perante a sociedade.

A história do Fisco no Brasil¹³ se inicia com a criação das Provedorias da Fazenda Real na década de 1530 a 1540 cuja estrutura constituía o cerne da administração civil e o suporte da intendência militar até 1770, formando rede tal que cobria todo o Brasil. Exercia funções e atribuições que iam da arrecadação de impostos e o armazenamento de armas e munições, até a construção de obras públicas e navios, organização e financiamento expedições bélicas ou exploratórias ao interior, manutenção de serviços essenciais, além de administrar portos, pagar servidores civis e militares, tomar contas dos agentes financeiros, dar posse a funcionários, julgar processos fiscais, fiscalizar e arrecadar impostos, reprimir o contrabando, afugentar piratas.

Em 1808, com a vinda da família real portuguesa para o Brasil, instala-se o Erário Régio. Proclamada a Independência, em 1824, foram criados o Ministério da Fazenda e o Tribunal do Tesouro Público e, em 1832, as Mesas de Rendas. Em 1934, a administração fazendária passou a se feita pela Direção Geral da Fazenda Nacional, com o Departamento de Rendas Internas, Departamento de Rendas Aduaneiras e o Imposto de Renda.

A estrutura do Ministério da Fazenda passou por grande reforma na década de 1960, com alterações que foram sendo implementadas ao longo da ditadura militar. Destacam-se medidas cujos efeitos se fazem bastante presentes: a criação do Banco Central, a promulgação do Código Tributário Nacional, a adoção da arrecadação pela rede bancária, a criação do Cadastro de Pessoa Física (CPF) e do Cadastro Geral de Contribuintes (CGC, ou seja, o cadastro das pessoas jurídicas, atualmente o CNPJ). A estruturação do Ministério da Fazenda contava com a Secretaria Geral, mais tarde Secretaria-Executiva, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Escola de Administração Fazendária.

Os nomes escolhidos para designar a administração tributária federal denotam claramente a *longa manus* do Estado e indicam o exercício do poder estatal como o seu traço mais característico. Significativamente, os nomes atribuídos ao Fisco, tome-se aqui breve rol em que se pode citar, dentre outros, Provedorias, Intendências, Superintendências, Delegacias, Departamentos, Inspetorias, Alfândegas, são eloquentes para expressar a ação do Estado em fazer-se prover de recursos que lhe são necessários e de como atua coercitivamente nesse sentido. Esse viés impositivo e constritor acompanha a história do Fisco. Não por outro ra-

¹³ Pode ser consultada a linha de tempo da história do Fisco abrangendo boa parte dos fatos que marcam o fenômeno da tributação no Brasil em <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria>

ção, o imaginário popular associa a imagem de um leão à Receita Federal. A face mais visível da instituição está ligada à fiscalização e à repressão.

2.1.1. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O FISCO FEDERAL, BREVE NARRATIVA

A Constituição Federal de 1988 é o traço a partir do qual, pouco a pouco, vai sendo gestada a base conceitual para a formulação das autodefinições do Fisco Federal. Altera-se, em 1990, o nome para Departamento da Receita Federal, voltando a Secretaria da Receita Federal em 1992.

O ano de 2001 irá trazer inovação que afetará de maneira permanente¹⁴ o modo como a instituição se faz presente a si mesma e à sociedade: a Portaria SRF nº 3.136, de 28 de dezembro de 2001, pode ser considerada o marco inicial no estabelecimento de indicadores de gestão da Secretaria da Receita Federal. Será seguida pela Portaria SRF nº 1.150, de 03 de outubro de 2002, que firmará, em seu Anexo I, os marcos de referência (Missão, Valores e Visão de Futuro), determinando a sua revisão periódica. Em 2007, passou a chamar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, fundindo-se a Secretaria da Receita Federal com a Secretaria da Receita Previdenciária.

Em 2008, serão iniciados os ciclos trianuais de planejamento estratégico com a aplicação da metodologia BSC (Balanced Scorecard)¹⁵. O ciclo estratégico atual se refere a 2016-2019. No quadro adiante, estão compiladas tão somente as referências inicial e atual, em função da consideração de que mais não se pode amiar, embora proveitoso fosse, uma vez que o espaço deste artigo não permite, dada a extensão que exigiria a comparação ciclo a ciclo¹⁶.

De pronto percebe-se, de pronto que, desde o ponto de parte, a tábua de valores recolhe a tradição da instituição, lastreada em seu corpo funcional, e elenca em sexto lugar o respeito ao cidadão como o norteador da ação e da conduta da instituição.

O atual Mapa Estratégico¹⁷ mantém a citação, colocando, no entanto, na cabeça do rol. Esta ferramenta permite ressaltar a importância em que são havidos os valores para a instituição: estão na base da pirâmide, são o suporte de todo o arcabouço, a estrutura que estabiliza todo o conjunto.

Pode-se logo perceber no tópico referente ao referencial Missão as frases são capitaneadas por verbos que expressam atividades. A atual definição de Missão utiliza verbo que remete a capacidade e a competência, aduzindo balizadores para tal: justiça fiscal e respeito ao ci-

14 Conforme “Histórico do Planejamento Estratégico”, disponível em <http://intranet.receita.fazenda/administracao/copav/gestao-estrategica/estrategia-rfb/projeto-de-formulacao-da-estrategia-2020-2023/diagnostico-1/diagnostico-gestao-estrategica/1HistoricoPlanejamentoEstrategico-Completo.pdf>, acessado em 07/08/2019, às 18:36

15 Id ibidem pag. 58: “Para viabilizar a revisão dos indicadores de gestão previstos na Portaria SRF nº 3.136/01 de forma participativa e com respaldo institucional, e ao mesmo tempo adequar a ferramenta de avaliação institucional aos marcos institucionais do planejamento aprovados pela Portaria SRF 1.150/02, a Copav promoveu o Workshop Nacional de Indicadores de Gestão, no período de 19 a 22 de agosto de 2003. “.

16 Id ibidem O ciclo estratégico 2020-2023 está em andamento, o atual abrange o período 2016-2019; além destes houve o ciclo referente a 2012-2015 e o primeiro, o de 2008-2011; o período entre 2001 e 2007 está classificado em 2006-2007 (BSC), 2004-2005 (Em direção ao BSC) e 2001 (Pré BSC)

17 Id ibidem “Dentre as ferramentas que compõem o BSC está o mapa estratégico (...) representa de forma gráfica (...) deve traduzir de forma clara e suficiente a estratégia da organização (...) pois, fornece aos gestores e servidores uma visão clara sobre como suas atividades estão ligadas aos objetivos da organização”

dadão. Vale notar que o respeito ao cidadão está tanto na base quanto no topo da pirâmide institucional.

2.1.2. CIDADANIA E ATENDIMENTO: O SÍTIO ELETRÔNICO DA RFB

Nos dias atuais, o ponto nevrálgico para aquilatar as relações entre o Fisco Federal e os cidadãos é o acesso a informações e a serviços na área fiscal.

Com efeito, considerando que, de um lado, o conceito de cidadania fiscal perpassa a noção de transparência, clareza, eficiência, simplificação, e que, de outro, a visão da instituição para si mesma é a de ser protagonista em inovação, nesse contexto, o desenvolvimento das ferramentas postas à disposição do cidadão-contribuinte através do sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (www.receita.economia.gov.br), representa o esforço altamente relevante para contemplar avanços na relação fisco-contribuinte, constituindo referência mundial na área, não havendo outro que lhe sirva de termo de comparação.

O marco inicial nesse tópico está na Instrução Normativa 1077, de 29.10.2010, publicada no DOU de 01.11.2010, por meio da qual foi criado o centro virtual de atendimento, denominado de “e-CAC”. Esta iniciativa, muitíssimo ampliada ao longo do tempo, permite o atendimento ao cidadão, de forma interativa, no sítio da Receita na rede mundial de computadores (art. 1º), mediante acesso a ampla gama de serviços, listados nos Anexos I e II do referido ato normativo, como, v.g., agendamento de serviços, impressão de CNPJ e CPF, consulta de débitos inscritos na Dívida Ativa da União, emissão de documento de arrecadação de receitas federais (DARF) para pagamento ou o parcelamento da dívida, requisição para a retirada do nome da Lista de Devedores, envio de declarações, extração de certidões, agendamento de atendimento, consulta à legislação e andamento de processos administrativos, enfim, serviços postos à disposição do cidadão, que dispõe de um mecanismo relativamente simples e mais rápido para ter acesso a informações ou serviços que antes eram prestados apenas nas inúmeras repartições da RFB. Em outras palavras: o sítio eletrônico é interface diuturna utilizada por milhões de pessoas para conhecer as suas obrigações, prestar as suas declarações, pagar seus tributos, reivindicar a correção de erros, atualizar os seus dados, emitir certidões, buscar informações sobre a legislação tributária, dentre outros.

O sítio eletrônico acompanha (e de certa forma, incrementa) a tendência mundial de utilizar a internet como forma privilegiada do relacionamento com o seu público. De fato, a globalização disponibilizou as ferramentas de novas *mídias* que aumentam exponencialmente as opções de comunicação e intercâmbio entre pessoas, sociedades, organizações e países.

A par a consideração sobre a pontualidade dessa iniciativa, impõe-se ver que há que se perceber que o sítio eletrônico vem ao encontro da perspectiva de racionalização da ação da Administração Pública, sob o ponto de vista de toda a Administração Federal, com acompanhamento da evolução do tema e propositura de novas frentes de ações e correção de rumos de eventuais medidas tomadas, com vistas à promoção da simplificação administrativa, à transparência e à concretização da cidadania.

Não se pode olvidar o aspecto referente as restrições de cunho orçamentário que têm inibido a capacidade da instituição em implantar/aprimorar novas possibilidades de interação a distância com o cidadão. Tal impacto ainda está para ser medido efetivamente mas já se pode relatar que também está a constituir elemento de políticas de recursos humanos mais restritivas. O atendimento feito remotamente através de meios eletrônicos foi implementado em grande parte como medida para minorar as notórias dificuldades do atendimento presencial na Receita Federal (como de resto, nos demais órgãos da Administração Pública), em boa medida devido à parca recomposição do quadro funcional.

Conquanto a criação do “e-CAC” seja um avanço importante no sentido de permitir o contato mais próximo do cidadão com os dados que lhe dizem respeito e que permita de forma bastante abrangente alcançar a satisfação de demandas que lhe são urgentes e necessárias, de fato, a nota que se impõe é a de que o valor institucional do respeito ao cidadão conduziu as iniciativas de ampliação das iniciativas, marcadas pela atenção remota, proporcionadas pelo atendimento no sítio eletrônico. Se há de se conceder o acerto das medidas, por outro lado, o respeito ao cidadão fez com que se buscasse a satisfação cada vez mais célere e cada vez mais abrangente de tudo quanto direcionado fosse ao contribuinte que ao cidadão. Não está satisfatoriamente alcançada a necessidade de orientar, dialogar, esclarecer, apontar os caminhos. De fato, neste país de dimensões continentais, para tomar apenas o ponto inicial de contato, a especificidade da linguagem de que se reveste o fenômeno da tributação torna-se por vezes um entrave intransponível para o cidadão comum, condenando-o a tortuosos (e por demais onerosos) caminhos para a duras penas entender a situação em que efetivamente se encontra e o que há de fazer para valer a contento seus direitos e suas obrigações.

2.1.2. A AGÊNCIA ITINERANTE, UMA EXPERIÊNCIA EM CURSO

Se o sítio eletrônico fala antes ao contribuinte que ao cidadão, com o avanço de revestir aquele com a dignidade deste, está em curso uma experiência que visa a cidadania mesmo que mire o contribuinte.

No mês de agosto de 2019, duas cidades que outrora foram sedes de Agência da Receita Federal (Guanhães, cidade localizada no interior do estado de Minas Gerais e Diadema, localizada na região metropolitana de São Paulo), receberam por duas semanas a unidade móvel, parte de um projeto-piloto de atendimento ao cidadão que presta serviços à pessoa física (Cadastro de Pessoa Física (CPF), Cadastro de Imóvel Rural, Protocolo de Certidão de Imóvel Rural, Protocolo de Certidão Conjunta, Pesquisa de Situação Fiscal, Cópia de Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), Consulta à Restituição de IRPF, Parcelamento, Protocolo de Retificação de DARF e GPS, Emissão de Guias de Pagamento)¹⁸.

Os dados ainda estão sendo contabilizados¹⁹ e serão examinados antes da definição mas

¹⁸ Conforme notícia disponível em <http://intranet.receita.fazenda/administracao/ascom/portal-de-noticias/informe-se/edic...> 19/08/2019. Acesso em 19/08/2019, às 18:35

¹⁹ Conforme dados do sistema gerencial do atendimento, em Guanhães/MG, de 05 a 16/08/19, totalizaram 964 serviços atendidos (apessoas físicas e jurídicas), com tempo médio de atendimento de 00:08:22, tempo médio de espera de 00:14:52, produtividade de 32,13 serviços por atendente/dia; em Diadema/SP, de 19 a

já se pode relatar de antemão a forma contundente como a população se manifesta pela necessidade da presença da Receita Federal, a dificuldade dos mais carentes em acessar serviços para poder, por exemplo, comprar remédios na farmácia popular, para solucionar registros de propriedades que se arrastam por mais de uma geração, para simplesmente inscrever-se no Cadastro de Pessoa Física e, finalmente, trabalhar de carteira assinada. A população, ainda que letrada, carece da orientação para aplicar a norma ao caso, para compreender como agir para que possa exercer direitos elementares de um cidadão, para, enfim, ser mais que parecer.

23/08/19, foram 629 serviços para pessoas físicas, com tempo médio de atendimento de 00:06:26, tempo médio de espera de 00:14:04 . Produtividade de 41,93 serviços por atendente/dia,

3. CIDADANIA COMO MEIO: EDUCAÇÃO FISCAL E ADMINISTRAÇÃO

A administração tributária é percebida, de um modo geral, como demasiado lenta em sua ação, excessivamente burocrática nos seus procedimentos e um tanto quanto intimidadora no trato com o cidadão.

Cármem Lúcia Antunes Rocha, mineira dos Campos Gerais, ministra do Supremo Tribunal Federal, proferiu palestra por ocasião do 7º. Congresso Mineiro Administrativo²⁰, realizado em Belo Horizonte, nos dias 23 a 24 de maio de 2011, oportunidade em que teceu críticas à incapacidade da administração pública do Brasil para responder de modo efetivo e eficaz aos cidadãos que buscam cada vez mais os seus direitos e dela dependem para satisfazê-los.

Afirma que *“será necessário reconstruir e reinventar [o Estado] para que o povo caiba nele e ele saiba qual é o papel que tem a exercer”*. Fato é que o modelo de administração que veio do regime militar está esgotado e falido. O Brasil realizou um salto de qualidade quando superou o estado autoritário para ser o estado democrático de direito. A análise é lapidar e assertiva, assim como o mineiro céu de Montes Claros:

*“a administração pública demora um tempo maior para ser democrática também. Ela ainda é muito autoritária (...) a administração pública precisa ser repensada para se tornar uma administração democrática consensual. O administrado não será o pólo adverso, mas o parceiro na atividade na atividade administrativa: aquele que vem, diz o que quer e ajuda a pensar como se realiza (...). A lei não faz milagre. Quem faz milagre é o cidadão, quando assume a sua vida e resolve ser o protagonista da história”*²¹

Como fazer essa passagem? Por onde iniciar a trajetória que efetivamente inaugure e sustente uma nova forma de o estado e o cidadão tecerem as suas relações?

A Constituição Federal insere em seu artigo 6º o rol de direitos sociais, abrindo-o com o direito a educação. Mais adiante, no artigo 205, define educação como direito de todos e dever do estado. Mais: o objetivo da educação é o desenvolvimento da pessoa e a preparação para que exerça a cidadania e se qualifique para o trabalho.

As transformações pelas quais vem passando o Direito e o Estado, com a crescente constitucionalização da atuação estatal, influenciaram sobremaneira a atuação da RFB, levando-a à adoção de um programa nacional de educação fiscal, criado pela Portaria Interministerial nº 413, de 31/12/2002, tendo por objetivos “promover a Educação Fiscal para o pleno exercício da cidadania, sensibilizar o cidadão para a função socioeconômica do tributo, levar conhecimento ao cidadão sobre a administração pública e criar condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o Cidadão.”

Assenta-se, pois, no comando constitucional dos artigos acima citados o Programa Nacional de Educação Fiscal²², cuja missão (e não poderia ser de outra forma), assim está definida

²⁰ Conforme “Administração Pública: Ministra defende um novo Estado”, reportagem publicada no Jornal Estado de Minas assinada por Bertha Maakaroun em 24/05/2011, primeiro caderno, pag. 5

²¹ Id ibidem

²² Conforme “PNEF Programa Nacional de Educação Fiscal Documento Base”, elaborado pelo Grupo de Educação Fiscal (GEF) da Escola de

no seu documento base: “compartilhar conhecimentos e interagir com a sociedade sobre a origem, aplicação e controle dos recursos públicos, favorecendo a participação social.”

Pode-se, portanto, afirmar que a influência do conceito de cidadania ha de ser encontrada com mais visibilidade nos programas a Receita Federal do Brasil que têm por escopo o cidadão e não o contribuinte. Vão muito além de aumentos de arrecadação²³. Suas premissas e seus objetos buscam atingir níveis mais profundos e querem sedimentar conceitos mais amplos e propiciar práticas fundamentais para o país.

As transformações pelas quais vem passando o Direito e o Estado, com a crescente constitucionalização da atuação estatal, influenciaram sobremaneira a atuação da RFB, levando-a à adoção de um programa nacional de educação fiscal, criado pela Portaria Interministerial nº 413, de 31/12/2002, tendo por objetivos “promover a Educação Fiscal para o pleno exercício da cidadania, sensibilizar o cidadão para a função socioeconômica do tributo, levar conhecimento ao cidadão sobre a administração pública e criar condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o Cidadão.”

O Programa Nacional de Educação Fiscal representa a consolidação de esforços ao longo de décadas de tornar acessível a quem sequer paga impostos a visão de que a participação do cidadão é condição para que se alcance a tão sonhada justiça fiscal em nosso país. Ou seja, somente o cidadão, cioso de seus direitos e deveres, participa efetivamente da vida do país e somente através dessa participação é que um país democrático se torna realidade²⁴.

Neste recorte, importa realçar a importância da notícia, datada de 2011, acerca da criação de “blog”, editado pela Receita Federal, com temática ligada à Educação Fiscal, no sítio eletrônico Eurosocioal, que vem a ser um portal que tem como objetivo promover a troca de experiências entre instituições e organizações da União Europeia e da América Latina para ampliar a coesão social. Cerca de 20 países têm instituições que integram a Rede de Educação Fiscal do Eurosocioal e trabalham na consolidação da política da educação pública e fiscal. Entre eles, além do Brasil, estão Espanha, Itália, México, Argentina e Chile.

Atualmente, está disponível em <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal> o Portal da Educação Fiscal²⁵, que tem por objetivo mostrar-se “instrumento na conscientização, contribuindo para o aprendizado sobre a função social do tributo, distribuição de renda e elemento de justiça coletiva. Com o objetivo de dar mais transparência ao tema e divulgar as principais ações realizadas na Receita Federal, foi cria-

Administração Fazendária (ESAF), 2ª Edição, disponível em https://receita.fazenda.rs.gov.br/download/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal.pdf. Acesso em 20/08/2019, às 19:19h

23 Id ibidem “A Educação Fiscal visa à construção de uma consciência voltada ao exercício da cidadania, objetivando e propiciando a participação do cidadão no funcionamento e aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social e fiscal do Estado. Outros temas importantes para a Educação Fiscal são: tributo e sua função social como instrumento que pode e deve ser utilizado para promover as mudanças e reduzir as desigualdades sociais; a qualidade da gestão dos gastos públicos; orçamento público; o combate à sonegação, ao contrabando, ao descaminho, e a pirataria; participação e controle social, entre outros temas. O PNEF sugere ainda que a Educação Fiscal deve ser entendida como capaz de interpretar as várias teorias financeiras da arrecadação e dos gastos públicos, instigando o cidadão a aprender e entender o seu papel como contribuinte solidário e participativo que beneficia a todos, inclusive a ele próprio. Para que isso ocorra, deve-se estar consciente da importância da participação no acompanhamento da aplicação dos recursos públicos, ou seja, do controle social, que deve ser pautado na justiça, transparência, honestidade e eficiência, minimizando o conflito da relação entre o cidadão “contribuinte”, e o Estado “arrecadador”.

24 Recomenda-se aqui para o detalhamento do que se afirma a consulta aos “Cadernos Pedagógicos”, em número de 4, material do Curso Disseminadores de Educação Fiscal, promovido pela Escola de Administração Fazendária (ESAF). A versão mais recente data de 2014 e pode ser acessada em www.educacaofiscal.ms.gov.br/cadernos-pedagogicos-pnef-versao-2014 Acessada em 20/08/2019, às 19:41

25 Conforme o texto original disponível em <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2019/maio/receita-federal-lanca-novo-portal-da-educacao-fiscal>

do novo Portal de Educação Fiscal, onde são apresentados os principais projetos na área: Núcleos de Apoio Contábil e Fiscal – NAF, Conheça a nossa Aduana, Projeto Destinação, Autoatendimento Orientado”. Nesse espaço, de modo mais atrativo a sociedade, estão informações sobre os Projetos, jogos, publicações, informações sobre destinação de mercadorias apreendidas e sítios de interesse (como o Eurosocio, citado).

Não se pode deixar de citar o Leãozinho, que é a parte do programa que se dedica a explicar a crianças e jovens a existência de tributos, a sua extensão, as funções de quem deve cobrá-los, o acompanhamento e a fiscalização da aplicação dos recursos públicos, a responsabilidade que cabe a todos e cada um de nós. O Leãozinho usa linguagem própria para crianças e adolescentes, mas bem poderia ser aproveitada por todos. Livros como “A Nossa Ilha”, “Dona Formiga, Compadre Tatu e o Imposto de Renda”, para os mais antigos, e as histórias e informações contadas no sítio eletrônico www.leaozinho.receita.fazenda.gov.br podem bem aquilatar como cidadania pode mudar preceitos e preconceitos históricos envolvendo a tributação.

Certo é que cidadania rima com sabedoria, e não há caminho para alcançá-las que não passe pela educação. Educação voltada para o ser humano e para os valores e princípios que são o substrato do cidadão, da sociedade e do Estado.

4. CONCLUSÃO

A conclusão que se impõe é a de que, a partir da Constituição Federal do Brasil, o princípio da cidadania é a seiva que alimenta a instituição Receita Federal do Brasil.

A uma, ocupa o respeito ao cidadão, adiante da competência técnica e da vanguarda tecnológica, o lugar primeiro na tábua de valores instituições por ela cultivados está na base de sua pirâmide organizacional, ou seja constituições no alicerce firme sobre o qual repousa todo o arcabouço de condutas funcionais, normas e procedimentos, ações e resultados.

A duas, a cidadania está no cerne da definição do que a Receita Federal do Brasil apresenta a si mesma e a sociedade como a sua missão, qual seja a sua *prima facie*, o seu *design* matricial; a cidadania veio da margem para o ápice, da lateralidade para o fundamental, do perfil para o âmago do que a instituição é e pretende ser nos dias vindouros,

A três, apesar de todos os avanços, o princípio da cidadania sempre a leva a se questionar, a se superar, a abrir novas frentes de trabalho, a aceitar novos desafios, a se motivar a buscar novas performances. Não por outra razão mas por intuição e por vocação, Assim é que cidadania o principal instigador e motivador de toda a ação da administração tributária federal, ainda que a inovação tecnológica, o apuro técnico e o decoro funcional estejam sempre no foco da instituição, a cidadania.

Nunca é demais recordar lição trazida por BARRETO (2006, verbete “cidadania”, p. 126), “cidadania múltipla, que é entrecruzada, permite ainda a integração de direitos, assim como da liberdade, da justiça social e da solidariedade nos espaços local, nacional e mundial, bem como no virtual”. Larga é a estrada que a administração tributária tem a percorrer. Está por evoluir a dinâmica que aborde temas como o controle social, a participação democrática, a instância dialogal, a justiça fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.
- _____. Código tributário nacional (1966). **Código tributário nacional**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- _____. Receita Federal do Brasil. Planejamento Estratégico. Disponível em <http://intranscendencia/administracao/copav/gestao-estrategica/estrategia-rfb/projeto-de-formulacao-da-estrategia-2020-2023/diagnostico-1/diagnostico-gestao-estrategica/1HistoricoPlanejamentoEstrategicoCompleto.pdf> Acesso em 07/08/2019, às 18:36
- _____. Cadernos Pedagógicos em Educação Fiscal[4]. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. 5ª ed. Brasília: ESAF, 2014. Disponível em <https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4250> Acesso em 27/08/2019, às 18:35.
- ADMINISTRAÇÃO Pública: ministra defende novo Estado. Estado de Minas, Belo Horizonte, 24/05/2011, primeiro caderno, reportagem assinada por Bertha Maakaroun, p.5.
- ALEXY, Robert. **Sobre a estrutura dos princípios jurídicos**. Revista Internacional do Direito Tributário v.º 3, janeiro a junho de 2005. São Paulo, Del Rey, 2005
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo, Martin Claret, 2002.
- ARENDT, Hannah. **Homens em tempos sombrios**. São Paulo: Companhia das Letras, 1987
- BARRETTO, Vicente de Paulo (coordenador). **Dicionário de filosofia do direito**. São Leopoldo – RS, Editora Unisinos, 2006
- BARROSO, Luís Roberto. **Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)**. In *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador. CAJ - Centro de Atualização Jurídica. v. I. nº 6. setembro de 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>
- _____. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil)** in *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador. CAJ - Centro de Atualização Jurídica. nº 9. março-maio de 2007. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>, Acessado em 12/10/2010
- BERTEN, André. **Filosofia Política**. São Paulo: Paulus, 2004
- _____. **Filosofia Social**. São Paulo: Paulus, 2004
- BETTANCOURT FARIA, Maria do Carmo. **Direito e Ética. Aristóteles, Hobbes, Kant**. São Paulo: Paulus, 2007.
- BOFF, Leonardo. *Ética e moral a busca de fundamentos*. Rio de Janeiro, Vozes, 2003.
- _____. *Graça e experiência humana*. Rio de Janeiro, Vozes, 1998.
- _____. *São Francisco de Assis. Ternura e vigor*. Rio de Janeiro, Vozes, 1981.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**, 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- CANOTILHO, J.J.Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 1998.
- CANTO-SPERBER, Monique (coordenadora). **Dicionário de Ética e Filosofia Moral**. Vol. 1 e 2. São Leopoldo, RS: Unisinos, 2003

- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 25ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2002.
- FELIPE, Sonia T. Rawls: **Uma teoria ético-política da justiça**. in *Correntes Fundamentais da Ética Contemporânea* (org.) Manfredo A de Oliveira. Petrópolis: Vozes. 2000.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Direito e Cidadania na Constituição Federal**. In RPGESP, São Paulo, nº 47/48, 1997. Disponível em <http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista3/rev1.htm>. Acessado em 26/05/2011
- FREITAS FILHO, Roberto. **Crise do Direito e Juspositivismo**. Brasília: Brasília Jurídica, 2003
- HERRERO, Francisco Javier. **Ética do discurso**. in *Correntes Fundamentais da Ética Contemporânea* (org.) Manfredo A de Oliveira. Petrópolis: Vozes. 2000.
- GERNET, Louis. **Recherche sur le developpement de La pensée juridique et morale en Grèce**. Paris, Editeur Ernest Leroux, 1917
- JAEGGER, Werner. **Paidea. A Formação do Homem Grego**. São Paulo, Martins Fontes, 1995
- LIMA VAZ, Henrique Cláudio. **Escritos de Filosofia IV Introdução à Ética Filosófica 1**. São Paulo: Loyola, 1999
- _____. **Ética e Direito**. São Paulo: Loyola, 2002
- MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2009.
- MAIA, Antônio Cavalcanti. **As transformações dos sistemas jurídicos contemporâneos. Aparentamentos acerca do neoconstitucionalismo**. in *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador. CAJ - Centro de Atualização Jurídica. nº 16. maio-agosto de 2007. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>, Acessado em 12/10/2010
- MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo II. 5ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 1996.
- _____. **Manual de Direito Constitucional. Direitos Fundamentais**. Tomo IV, 3ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2000.
- OLIVEIRA, Manfredo A. **Correntes Fundamentais da Ética Contemporânea**. Petrópolis: Vozes. 2000.
- _____. **Ética e racionalidade moderna**. São Paulo: Loyola, 1993
- PERELMAN, Chaim. **Ética e Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2005
- NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal**. Sítio eletrônico da *Revista Virtual da Advocacia Geral da União [AGU]*. n. 9. abril/2001: www.agu.gov.br. Acessado em 21/09/2010.
- RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000
- REALE, Miguel. **Lições de Direito**. 27ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ROCHA, Álvaro Filipe Oxley da. **Cidadania e direitos na Constituição Federal: a reforma do Judiciário**. Bauru, Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos, v. 40, nº 46, julho-dezembro 2006. Disponível em <http://bdjur.stj.gov.Br/dspace/handle/2011/18335>. Acessado em 26/05/2011
- TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação, Imunidade e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- _____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. 3ª ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, volumes II e III; Rio de Janeiro: Renovar, 2005

_____. **Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos**. In *Teoria dos Direitos Fundamentais* (org.) Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2001

_____. **Princípio da transparência**. Sítio eletrônico da *Revista Virtual da Advocacia Geral da União [AGU]*. n. 15. outubro/2001: www.agu.gov.br. Acessado em 21/09/2010.

SAMPAIO, Junia Roberta Gouveia. **Tópicos de direito**. Belo Horizonte, Pucminas Virtual, 2007

STRECK, Lenio Luis. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise**. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 1999.

_____. **Constituição ou Barbárie**. Disponível em: www.leniostreck.com.br. 2007a, criado em 10/07/2007, 09h03min. Acessado em 03/11/2010.

_____. **Crise dogmática**. 2007b, criado em 11/09/2007, 16h51min. Disponível em: www.leniostreck.com.br. Acessado em 03/11/2010.

_____. **Crise de Paradigmas**. Disponível em: www.leniostreck.com.br. 2007c, criado em 11/09/2007, 16h55min. Acessado em 03/11/2010.

TOURAINE, Alain. **Crítica da Modernidade**. Petrópolis, RJ: Vozes, 1999

**A DEDUÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA
DE DESPESA COM INSTRUÇÃO DE PESSOA
DEFICIENTE EM ESCOLA REGULAR
E O ENTENDIMENTO DA SOLUÇÃO
DE CONSULTA Nº 252/2014**

FRANCISCO CARLOS PORTELLA LINHARES

A DEDUÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO DE PESSOA DEFICIENTE EM ESCOLA REGULAR E O ENTENDIMENTO DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 252/2014

FRANCISCO CARLOS PORTELLA LINHARES

RESUMO

O objetivo do presente artigo foi o de verificar se o entendimento da Solução de Consulta nº 252/2014-Cosit – pela impossibilidade de deduzir, na declaração do imposto de renda, despesas com educação de pessoa deficiente em escola regular, a título de despesa médica – atendeu o princípio da isonomia e o da capacidade contributiva. O procedimento metodológico utilizado baseou-se em pesquisas doutrinária e jurisprudencial. Concluiu-se que o entendimento esposado na retromencionada Solução de Consulta não se coaduna com os valores e princípios insculpidos na Constituição da República e com o papel do Estado brasileiro e da Administração Tributária Federal, o que motivou, ao final, encaminhar proposta de alteração de dispositivo do atual Regulamento do Imposto de Renda (RIR), em prol da observância de direitos fundamentais e da atuação eficiente da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). O conteúdo deste artigo vincula-se às competências da RFB inerentes à sua missão institucional, que não é outra senão “exercer a administração tributária com justiça fiscal e justiça ao cidadão, em benefício da sociedade” e às atribuições do cargo de Analista Tributário da RFB nas atividades de prestação de informações em Mandado de Segurança, dentre outras áreas de atuação profissional.

PALAVRAS-CHAVE: Pessoa portadora de deficiência. Imposto de renda. Deduções. Isonomia. Capacidade contributiva.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho terá por objetivo verificar se o entendimento apresentado na Solução de Consulta nº 252/2014-Cosit, que se manifestou pela impossibilidade de *deduzir como despesa médica os pagamentos efetuados a instituição regular de ensino relativos à instrução de pessoa portadora de deficiência física ou mental, matriculada na condição de aluno incluído*, encontra-se em sintonia com os parâmetros normativos constitucionais. Especificamente, será analisado se o posicionamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) contempla a implementação do princípio da capacidade contributiva e do tratamento isonômico entre contribuintes, como meios de se atingir a justiça tributária.

Com o fim de atingir o objetivo proposto, o presente artigo procederá a análise dos fundamentos consignados na solução de consulta supramencionada à luz do entendimento jurisprudencial e da doutrina tributária pátrios.

No capítulo 1 serão apresentadas breves notas históricas acerca do imposto sobre a renda de pessoa física e o seu perfil de funcionamento quando da elaboração da Declaração Anual de Ajuste (DDA), momento no qual ocorre a aplicação de certas deduções ensejadoras da redução da base de cálculo do imposto, que poderá reduzir o valor a pagar ou possibilitará sua restituição ao contribuinte, a depender de cada caso.

No capítulo 2 versará sobre os direitos fundamentais das pessoas portadoras de deficiência, seu tratamento no ordenamento jurídico nacional e os meios legais disponíveis de se assegurar efetivamente esses direitos.

No capítulo 3 abordar-se-á a Solução de Consulta nº 252/2014-Cosit em cotejo com o princípio da capacidade contributiva e o tratamento isonômico dos contribuintes.

Ao final, no capítulo 4, será apresentada proposta de alteração normativa e sugestão de reapreciação do tema no âmbito da Receita Federal, a fim de se evitar judicialização de demandas, o que poderá redundar em otimização da alocação de pessoal para outras atividades internas, ao mesmo tempo em que se garantirá, com mais rapidez, os direitos fundamentais das pessoas portadoras de deficiência e a concretização da justiça tributária.

2. BREVES NOTAS SOBRE O IMPOSTO DE RENDA

A história da tributação no Brasil teve início no litoral, onde ocorreu a primeira atividade econômica que possibilitou a incidência tributária: a exploração do pau-brasil. Nascia, digamos assim, o primeiro fato gerador e a respectiva cobrança de tributos aduaneiros.

O início da tributação tem origem vinculada ao comércio exterior e, “durante todo o Império e grande parte da República, os impostos aduaneiros foram o principal suporte financeiro do governo central, sendo superados pelos impostos internos apenas no século XX.” (Alfândegas Brasileiras 200 anos, 2012, p. 26).

Nos anos 20 do século passado, sob a égide da Constituição de 1891, foi criado o Imposto de Renda, conforme previsto no art. 31, da Lei nº 4.625/1922 (*Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.*). Sobre o histórico desse imposto, vigente até os dias atuais e que sempre figurou como um dos mais conhecidos entre a população, cabe destacar a seguinte nota do tributarista Cláudio Carneiro (2015, p. 498):

“No Brasil-colônia havia a ‘décima secular’ ou ‘directa’, que recaía sobre todos os interesses e rendas, com alíquotas de 10% - para todas as pessoas (de qualquer qualidade ou condição). Posteriormente foi introduzido pela Lei n. 4.625/22, e a Lei n. 4.783/23 orçou a receita da União, passando a ser cobrado em 1924, e tinha como fato gerador ‘o conjunto líquido de rendimentos de qualquer origem’. Após a EC [Emenda Constitucional] n. 18/65, adotou-se a tese do acréscimo patrimonial, ou seja, acréscimo fruto do capital, trabalho ou da combinação de ambos. A Constituição de 1988, em seu art. 153, III, manteve a competência da União para instituir o imposto sobre a renda e proventos, adotando-se atualmente a tese da disponibilidade jurídica e econômica (...).”

Feito este breve retrospecto, faz-se necessário travar conhecimento acerca de como ocorre, atualmente, o funcionamento do IRPF, a fim de se chegar ao mecanismo das deduções de despesas. Nesse particular, a doutrina de Regina Helena Costa (2009, p. 344) apresenta a seguinte descrição:

“O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física rege-se pelo *sistema de bases correntes*, segundo o qual se impõe recolhimentos mensais do tributo. Em outras palavras, a cada mês, o contribuinte, auferindo rendimentos, deve pagar o imposto relativo a esse mês [art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.250/1995]. Em suma, o sistema em questão visa o empate entre as retenções mensais na fonte e os recolhimentos mensais de imposto, sem prejuízo da declaração de ajuste anual.

Este sistema, portanto, trabalha com duas grandezas: *antecipação do imposto*, traduzida em recolhimentos mensais, e a *declaração de ajuste anual* [DAA]. Esta consubstancia a indicação de todos os rendimentos auferidos, bem como as despesas e deduções efetuadas [art. 8º, da Lei nº 9.250/1995], visando eventuais ajustes, agora considerando o período de um

exercício, correspondente ao *ano-calendário*. Assemelha-se ao balanço dos rendimentos e despesas da pessoa jurídica. Desse modo, subtraindo-se do imposto devido o imposto recolhido em antecipação, calculado à vista da renda auferida mensalmente, abrem-se as seguintes hipóteses: se restar saldo positivo, ainda há imposto a pagar; se o saldo for negativo, o contribuinte faz jus à restituição da quantia correspondente.”.

Na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, disponibilizada anualmente pela RFB, o contribuinte realiza o preenchimento das informações relativas a rendimentos e despesas anuais, além de informes sobre dependentes e situação patrimonial. Algumas dessas despesas permitirão a dedução da base de cálculo do IR, até se chegar ao “montante real” tributável e, por conseguinte, apurar a existência de imposto a pagar ou a restituir, conforme art. 44 do CTN, sobre o qual Láudio Camargo Fabretti (2008, p. 75) registra o seguinte comentário:

“Para a pessoa física, a base de cálculo é a renda líquida, ou seja, o total dos rendimentos auferidos no ano-calendário, abatido das deduções permitidas pela legislação (dependentes, despesas médicas etc.). A renda líquida será tributada progressivamente, ou isenta, conforme seu valor.”

As deduções na base de cálculo do imposto de renda objetivam realizar o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CR/88), resguardando o mínimo vital do contribuinte e sua família (princípio da proteção à família). Atua como um limite da tributação (COSTA, 2009, p. 74) ao demarcar que parte dos rendimentos não é tributável. Desdobra-se a capacidade contributiva em *objetiva* (ou absoluta) e *subjativa* (ou relativa), referindo-se essa última à aptidão para contribuir inerente a cada indivíduo, consoante lição de Regina Helena Costa (2009, p. 74):

“(...) reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário.”

No tocante às deduções na base de cálculo do imposto de renda, o STF também entendeu que se deve prestigiar a capacidade contributiva subjativa. Nesse sentido, o seguinte julgado:

EMENTA: (...). 1. (...). 2. A vedação constitucional de tributo confiscatório e a necessidade de se observar o princípio da capacidade contributiva são questões cuja análise dependem da situação individual do contribuinte, principalmente em razão da possibilidade de se proceder a deduções fiscais, como se dá no imposto sobre a renda. Precedentes. 3. (...). (grifamos)

(RE 388312, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-01 PP-00133)

Explicando os ajustes permitidos na declaração do imposto de renda, José Ribamar Barros Penha (2010, p. 270) discorre sobre duas deduções (de natureza temporal) legalmente autorizadas para fins de apuração da base de cálculo desse tributo, a saber:

- “a) mensal, com vistas à apuração dos valores devidos à medida que os rendimentos são recebidos ou creditados pelo contribuinte [podem ser limitadas e sem limites de valor];
- b) anual, possíveis na Declaração de Ajuste Anual, são: (i) limitadas quanto a dependentes maiores de 65 anos de idade e gastos com instrução do declarante e de seus dependentes e Fundos de Aposentadoria Programada Individual (FAPI); (ii) deduções sem limites de valor: Contribuição à Previdência Social Oficial, despesas com saúde do contribuinte e de seus dependentes, pensão alimentícia e despesas do Livro Caixa.”.

Nas deduções anuais sem limite de valor, estão incluídas “as despesas com instrução de portador de deficiência física ou mental, que podem ser declaradas como despesas médicas e assim deduzidas dos rendimentos brutos tributáveis” (PENHA, 2010, p. 288).

A Lei nº 9.250/1995 explicita, em linhas gerais, o cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física, por via do seu art. 8º:

Art. 8º A **base de cálculo** do imposto devido no ano-calendário **será a diferença** entre as somas:

I - **de todos os rendimentos** percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - **das deduções relativas:**

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias; (grifamos)

Coube ao regulamento do imposto de renda, veiculado pelo vigente Decreto nº 9.580/2018, publicado no DOU de 23.11.2018, estabelecer a possibilidade de dedução de despesa escolar de pessoa portadora de deficiência a título de despesa médica, nos seguintes termos:

Art. 73. (...).

(...)

§ 3º Consideram-se dedutíveis como despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de pessoa com deficiência física ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e **que o pagamento seja efetuado a entidades destinadas a pessoas com deficiência física ou mental.** (grifamos)

FONTE: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 22/08/2019)

Registre-se que esse dispositivo do RIR/2018 estava previsto no § 3º, art. 80, do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999) e no § 4º, art. 85, do RIR/1994 (Decreto nº 1.041/1994).

A Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, publicada no DOU de 30/10/2014, editada na vigência do Decreto nº 3.000/1999, assim dispõe:

Art. 91. Na determinação da base de cálculo do imposto devido na DAA podem ser deduzidos, a título de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes incluídos na declaração, os pagamentos efetuados a instituições de ensino até o limite anual individual constante da tabela do Anexo VIII a esta Instrução Normativa.

(...)

§ 5º As despesas com instrução de deficiente físico ou mental são dedutíveis a esse título, podendo ser deduzidas como despesa médica se a deficiência for atestada em laudo médico e o pagamento for efetuado a entidades de assistência a deficientes físicos ou mentais. (grifamos)

FONTE: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670&visao=compilado>. Acesso em 22/08/2019)

A publicação conhecida como “Perguntão do imposto de renda”, disponibilizada anualmente pela RFB na internet, reproduz os citados dispositivos do RIR/2018 e da IN/RFB nº 1.500/2014, referentes à dedução de despesa com instrução de pessoa portadora de deficiência. Vejamos:

IMPOSTO SOBRE A RENDA – PESSOA FÍSICA - PERGUNTAS E RESPOSTAS (“Perguntão 2018”), Exercício de 2018, Ano-calendário de 2017, versão 1-1, consta:

PESSOA COM DEFICIÊNCIA – DESPESAS COM INSTRUÇÃO 368 — Como declarar as despesas com instrução de pessoa com deficiência física ou mental?

Devem ser declaradas como despesas médicas. Para a pessoa com deficiência física ou mental, é exigido laudo médico atestando o estado de deficiência, e os pagamentos devem ser feitos a entidades especializadas para esse fim. (grifamos)

(Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, art. 80, § 3º; e Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 95)

(FONTE: <http://receita.economia.gov.br/interface/cidadao/irpf/2018/perguntao/perguntas-e-respostas-irpf-2018-v-1-1.pdf>. Acesso em 12/08/2019)

No mesmo sentido é também o entendimento esposado na Solução de Consulta (SC) nº 252/2014-Cosit, que seguindo a literalidade dos atos normativos supramencionados, não admite a dedução de despesa com instrução de pessoa deficiente em escola regular (aluno incluído):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
DESPESA DE INSTRUÇÃO DE PESSOA COM DEFICIÊNCIA FÍSICA OU MENTAL. DEDUTIBI-

LIDADE COMO DESPESA MÉDICA. INSTITUIÇÃO REGULAR DE ENSINO. VEDAÇÃO.

É vedado deduzir como despesa médica os pagamentos efetuados a instituição regular de ensino relativos à instrução de pessoa portadora de deficiência física ou mental, matriculada na condição de aluno incluído.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), art. 80, § 3º; e Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 44.

(FONTE: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit2522014.pdf>. Acesso 22/08/2019)

Note-se que os requisitos necessários para se ter direito à dedução do imposto de renda continuam os mesmos há, pelo menos, trinta anos, em que pese as inovações normativas referentes à proteção das pessoas portadoras de deficiência.

3. DIREITOS FUNDAMENTAIS DA PESSOA PORTADORA DE DEFICIÊNCIA

Sem olvidar que o sujeito deve ser compreendido em sua totalidade, não se discorrerá sobre todos os direitos da pessoa portadora de deficiência, em razão dos limites próprios deste trabalho. A abordagem aqui traçada será circunscrita aos direitos relacionados ao tema proposto (direito à educação e à saúde, v.g.) e a algum outro que, porventura, tenha com esses alguma afinidade.

Em linhas gerais, os direitos fundamentais das pessoas portadoras de deficiência são os direitos fundamentais individuais – previstos no art. 5º, da CR/88, e em outros dispositivos constitucionais –, só que potencializados em virtude da condição específica desses indivíduos que ostentam alguma necessidade especial. Por exemplo, uma criança, portadora de deficiência, merece uma proteção em grau maior que uma criança livre dessa condição, sem que isso se traduza em favorecimento ilegítimo. De igual modo, o contribuinte do imposto de renda que tenha um dependente com deficiência terá preferência na restituição do imposto (parágrafo 5º, art. 35, da Lei n 9.250/1995).

Educação e saúde são direitos sociais fundamentais previstos no art. 6º, *caput*, da CR/88, e são detalhados em capítulos específicos do texto constitucional.

No que concerne à educação, a Carta Magna prevê que se trata de *direito de todos e dever do Estado e da família*, e ainda, *que será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho* (art. 205, CR/88). O mandamento constitucional determina ao Estado o que esse direito será efetivado mediante, dentre outras medidas, a *garantia de atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino* (inc. III, art. 208, CR/88).

No tocante à saúde, embora tratada no art. 196 e seguintes, da CR/88, o sentido de sua abrangência amplitude pode ser tomado da definição da Organização Mundial de Saúde - OMS: “um estado de completo bem-estar físico, mental e social e não somente ausência de afecções e enfermidades”. No caso de uma criança portadora de deficiência, assegurar a sua inserção em uma escola regular, na qual possa ter a oportunidade de se desenvolver e de se relacionar socialmente, pode representar “ter saúde”, além de oportunizar o direito de a maioria das outras crianças conviverem com a diversidade.

De modo específico, a Carta Constitucional de 1988 trouxe dispositivos de proteção à criança e ao adolescente (art. 227, *caput*, art. art. 203, inc. I e II), assim como às pessoas portadoras de deficiência (art. 227, § 2º, art. art. 203, inc. IV e V) e à família (art. 226). A partir da Constituição de 1988 outros diplomas foram agregados ao ordenamento jurídico nacional, tanto através do processo legislativo ordinário (criação de leis), quanto por via de incorporação de tratados internacionais em que o Brasil figura como parte, além da enriquecedora atuação judicial pátria, ao ponto de restar construída o que se convencionou chamar de *doutrina da proteção integral à criança deficiente*.

Essa doutrina da proteção integral à criança deficiente, ou princípio da máxima proteção da criança portadora de necessidades especiais, ao reconhecer a vulnerabilidade deste

sujeito, afirma que as medidas protetivas embora indiretamente contemplem seus pais ou responsáveis, visam, primordialmente, o interesse da própria criança.

O art. 7º da Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (Decreto nº 6.949/2009) é ilustrativo quanto a especial atenção que deve ser conferida ao “superior interesse da criança” (item 2). De igual modo, também o Judiciário brasileiro pontifica essa concepção, haja vista o julgamento do REsp 931.513/RS, que sinaliza o espectro de proteção diferenciada acima referido:

EMENTA: (...). 3. A categoria ético-política, e também jurídica, dos sujeitos vulneráveis inclui um subgrupo de *sujeitos hipervulneráveis*, entre os quais se destacam, por razões óbvias, as pessoas com deficiência física, sensorial ou mental. (...). 6. **No campo da proteção das pessoas com deficiência, ao Judiciário imputam-se duas ordens de responsabilidade:** uma administrativa, outra judicial. A primeira, na estruturação de seus cargos e serviços, consiste na exigência de colaborar, diretamente, com o esforço nacional de inclusão social desses sujeitos. A segunda, **na esfera hermenêutica, traduz-se no mandamento de atribuir à norma que requer interpretação ou integração o sentido que melhor e mais largamente ampare os direitos e interesses das pessoas com deficiência.**

(REsp 931.513/RS, Rel. Ministro CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ FEDERAL CONVOCA-DO DO TRF 1ª REGIÃO), Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 27/09/2010)

Na legislação federal é possível identificar alguns dispositivos legais que demonstram este viés protetivo de pessoas deficientes e de crianças. Destacamos, por exemplo, a lei do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999, art. 69-A, inc. II), que *assegura tratamento prioritário de procedimentos administrativos em que figure como parte ou interessado pessoa portadora de deficiência, física ou mental*; o Código de Processo Civil de 2015 (Lei nº 13.015/2015), em seu art. 1.048, inc. II, prevê *a prioridade de tramitação, em qualquer juízo ou tribunal, dos procedimentos judiciais regulados pela Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990* (Estatuto da Criança e do Adolescente).

Na jurisprudência encontramos julgados que afirmam a proteção ao superior interesse da criança, seja diretamente, seja através de algum tratamento diferenciado aos seus responsáveis, tais como redução de jornada de trabalho (sem dever de compensação e sem redução salarial) e alteração de turno de trabalho, conforme abaixo:

Ademais, consta que “ em todas as ações relativas às crianças com deficiência, o superior interesse da criança receberá consideração primordial “ (art. 7º, item 2). 1.4. Nesse contexto, é lícita a alteração de turno de empregada com filho autista, **em benefício do menor**, razão pela qual não se vislumbra ofensa aos dispositivos legais apontados. Agravo de instrumento conhecido e desprovido” (AIRR-1000356-20.2013.5.02.0461. TST. 3ª Turma, Relator Ministro Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, DEJT 30/04/2015). (grifamos)

(FONTE: <http://www.tst.jus.br/web/guest/institucional>. Acesso em 14/08/2019)

“(...). Renovo a ideia de que conferir horário especial aos pais da criança com deficiência é, obviamente, garantir o interesse da criança, e não de seus pais. Em outras palavras, ao negar a flexibilização do horário da agravante para melhor curar os interesses de seu filho, restringe-se, em primeiríssimo lugar, a condição e os direitos da própria criança, portadora da Síndrome de Down, e não da servidora mesma.” (pág. 11 de 17) [destaque no original].

(MS Nº 22.463-DF (2016/0060869-2). Decisão Monocrática de 04/03/2016. Ministro Mauro Campbell Marques. DJe 07/03/2016)

(FONTE: <https://ww2.stj.jus.br/processo/monocraticas/decisoas/>. Acesso em 22/08/2019)

“Deve-se acentuar, aliás, que, não obstante o § 3º, do art. 98, da L. 8.112/90, refira servidor que tenha cônjuge, filho ou dependente portador de deficiência física, a proteção não se destina, obviamente, ao próprio servidor, mas antes e sobretudo à própria pessoa que, estando sob seus cuidados, como o caso dos autos, merece o tratamento diferenciado. De outro, obviamente, não faz qualquer sentido a limitação da proteção em relação a uma categoria de pessoa portadora de deficiência física – no caso concreto, uma criança completamente dependente dos cuidados de sua mãe. De fato, tanto a L. 7.853/89 como o Decreto nº 3.298/99, claramente impõem tratamento isonômico a qualquer pessoa portadora de qualquer espécie de deficiência (deficiência física, mental, auditiva ou visual).” (grifo no original)

(FONTE: AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 0010619-96.2015.4.01.0000/DF. TRF - PRIMEIRA REGIÃO. Decisão Monocrática de 30/04/2015. DESEMBARGADORA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS. Publicação: 15/05/2015)

4. A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 252/2014-COSIT E A DEDUÇÃO DE DESPESAS COM EDUCAÇÃO DA PESSOA PORTADORA DE DEFICIÊNCIA

A fim de possibilitar a atuação dos órgãos públicos, o Poder Executivo possui a competência para iniciar o processo legislativo (encaminhamento de projetos de lei ao Congresso Nacional) e expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis (art. 61 e art. 84, inc. IV, CR/88, inclusive a edição de medidas provisórias). No caso da Administração Tributária, além da observância desses atos retromencionados, o órgão estatal competente edita uma infinidade de atos para a consecução de seus fins, denominados normas complementares à legislação tributária, previstas no art. 100 do CTN.

Emanada dessa competência de editar normas complementares à legislação tributária, veio a lume a Solução de Consulta nº 252/2014-Cosit – Coordenação de Tributação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil –, cuja ementa estabelece:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
DESPESA DE INSTRUÇÃO DE PESSOA COM DEFICIÊNCIA FÍSICA OU MENTAL. DEDUTIBILIDADE COMO DESPESA MÉDICA. INSTITUIÇÃO REGULAR DE ENSINO. VEDAÇÃO.

É vedado deduzir como despesa médica os pagamentos efetuados a instituição regular de ensino relativos à instrução de pessoa portadora de deficiência física ou mental, matriculada na condição de aluno incluído.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), art. 80, § 3º; e Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 44.

(FONTE: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit2522014.pdf>. Acesso 22/08/2019)

Destaque-se que o fundamento para a conclusão da solução de consulta em referência, são os seguintes: a) art. 80, § 3º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99); e b) art. 44 da Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, *ipsis litteris*:

ART. 80, do RIR/1999:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea “a”).

(...)

§3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais. (grifamos)

ART. 44, da IN/SRF nº 15/2001:

Art. 44. Consideram-se despesas médicas ou de hospitalização as despesas de instrução com portador de deficiência física ou mental, condicionadas, cumulativamente à:

I - existência de laudo médico, atestando o estado de deficiência;

II - comprovação de que a despesa foi efetuada em entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais. (grifamos)

Atualmente, os dispositivos supramencionados estão previstos no parágrafo 3º, art. 73, do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), e parágrafo 5º, art. 91, da IN/RFB nº 1.500/2014 (de 29/10/2014), ambos com idêntica redação dos respectivos atos revogados.

Registre-se que, historicamente, esses dispositivos vêm sendo reproduzidos literalmente em sucessivas normas complementares da legislação tributária, sem a devida harmonização com os princípios e regras constitucionais, e sem considerar as novas necessidades sociais dos contribuintes deficientes ou com dependentes portadores de deficiência.

Exemplo da falta de harmonia acima aventada é o item 11.2 da Instrução Normativa SRF nº 49, de 10 de maio de 1989 – publicada, há mais de trinta anos –, e citada no item 13 da Solução de Consulta nº 252/2014 – Cosit, *ipsis litteris*:

11.2 - Consideram-se despesas médicas ou de hospitalização, as despesas de instrução de deficiente físico ou mental, condicionadas:

a) à existência de laudo médico, atestando a deficiência;

b) à comprovação de que a despesa foi efetuada em entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais. (grifamos)

Diante do que está posto, resta perquirir se o entendimento da aludida solução de consulta contribui para a concretização dos direitos fundamentais das pessoas portadoras de deficiência, especificamente dos contribuintes que possuem dependente com necessidade especial, no sentido de poderem deduzir nas suas declarações de imposto de renda, a título de despesas médicas (sem limite de valor), os gastos efetuados com educação em escola regular (aluno incluído). Para isso, far-se-á o cotejamento da legislação pertinente ao tema à luz da Constituição, apoiando-se na doutrina e em alguns julgados referenciais.

Com esse propósito, cumpre trazer à baila a seguinte passagem da SC nº 25/2014-Cosit, ponto sobre o qual serão tecidos os primeiros comentários:

“14.1 Esse preceito da legislação de regência [refere-se ao segundo requisito: comprovação de que a despesa foi efetuada em entidades destinadas a deficientes físicos e mentais] não comporta interpretação extensiva ou analógica com o efeito ampliativo de admitir a dedução dos pagamentos efetuados a entidades do sistema educacional regular.” (grifamos)

A manifestação contida no citado item 14.1 merece algumas considerações. Primeiramente, desde a edição da Lei nº 7.853/1989, que dispõe sobre o apoio às pessoas portadoras de deficiência e sua integração social, há previsão expressa quanto à diretiva de interpreta-

ção em situações envolvendo pessoas portadoras de deficiência (art. 1º, § 1º), de sorte a assegurar-lhes o pleno exercício de seus direitos.

Art. 1º Ficam estabelecidas normas gerais que asseguram o pleno exercício dos direitos individuais e sociais das pessoas portadoras de deficiências, e sua efetiva integração social, nos termos desta Lei.

§ 1º Na aplicação e interpretação desta Lei, serão considerados os valores básicos da igualdade de tratamento e oportunidade, da justiça social, do respeito à dignidade da pessoa humana, do bem-estar, e outros, indicados na Constituição ou justificados pelos princípios gerais de direito. (grifamos)

Segundo, no plano jurisdicional é pacífico o entendimento no sentido de dar maior efetividade aos direitos das pessoas deficientes, sem que isso signifique expansão indevida de direitos. Nesse sentido, destacam-se excertos das ementas dos julgados do STJ:

EMENTA. (...). 5. Deveras, negar à pessoa portadora de deficiência física a política fiscal que consubstancia verdadeira *positive action* significa legitimar violenta afronta aos princípios da isonomia e da defesa da dignidade da pessoa humana.

(REsp 567.873/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/02/2004, DJ 25/02/2004, p. 120)

EMENTA. (...). 6. No campo da proteção das pessoas com deficiência, ao Judiciário imputam-se duas ordens de responsabilidade: uma administrativa, outra judicial. A primeira, na estruturação de seus cargos e serviços, consiste na exigência de colaborar, diretamente, com o esforço nacional de inclusão social desses sujeitos. A segunda, na esfera hermenêutica, traduz-se no mandamento de atribuir à norma que requer interpretação ou integração o sentido que melhor e mais largamente ampare os direitos e interesses das pessoas com deficiência. (grifamos)

(REsp 931.513/RS, Rel. Ministro CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ FEDERAL CONVOCA-DO DO TRF 1ª REGIÃO), Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 27/09/2010)

É relevante lembrar que o incentivo à educação inclusiva da pessoa deficiente está albergado na Constituição (inc. III, art. 208), no art. 7º da Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (Decreto nº 6.949/2009), na LDB (art.58, Lei nº 9.394/1996) e na Lei nº 12.764/2012. Resta ainda ser reconhecida no plano tributário a possibilidade de deduzir as despesas com instrução de pessoa deficiente em escola regular a título de despesa médica (sem limite de valor).

A despeito desta carência de regra específica, na lei ou no texto do regulamento do imposto de renda (RIR/2018), o entendimento consignado na Solução de Consulta nº 252/2014-Cosit poderia, provavelmente, ter chegado à conclusão que contemplasse a dedução de despesas de instrução com aluno incluído, se a interpretação literal dos atos envolvidos fosse apenas o seu ponto de partida. Aliás, a lei do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999)

em seu parágrafo único, inc. I, art. 2º, diz que nos processos serão observados, entre outros critérios, a atuação conforme a lei e o Direito, sendo que este não se exaure nos textos legais.

O ex-Ministro do STF Eros Roberto Grau consignou o que seria esse exercício interpretativo do Direito: (...) e a interpretação do Direito não pode ser realizada em tiras, aos pedaços, pois “a interpretação do direito é a interpretação do direito, no seu todo, não de textos isolados, desprendidos do direito” (GRAU, p. 40, 2005).

Ensina Juarez Freitas que “interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro, pois qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito, para além de sua dimensão textual.” (2004, p. 75).

Logo, tomar como parâmetro unicamente o texto do regulamento do imposto de renda é insuficiente para justificar a restrição do direito da pessoa deficiente diante da força normativa de atos hierarquicamente superiores, ou, se se preferir, de princípios e regras com grau de maior intensidade normativa. Assim restou consignado como ocorre a interpretação de direitos fundamentais de pessoas hipossuficientes na era do denominado pós-positivismo (*grosso modo*, fase de evolução do Direito na qual os princípios são considerados normas jurídicas vinculantes, vigentes e eficazes), conforme excerto da ementa do paradigmático REsp nº 567.873/MG:

4. Como de sabença, as ações afirmativas, fundadas em princípios legitimadores dos interesses humanos reabre o diálogo pós-positivista entre o direito e a ética, tornando efetivos os princípios constitucionais da isonomia e da proteção da dignidade da pessoa humana, cânones que remontam às mais antigas declarações Universais dos Direitos do Homem. Enfim, é a proteção da própria humanidade, centro que hoje ilumina o universo jurídico, após a tão decantada e aplaudida mudança de paradigmas do sistema jurídico, que abandonando a igualização dos direitos optou, axiologicamente, pela busca da justiça e pela pessoalização das situações consagradas na ordem jurídica.

(REsp 567.873/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/02/2004, DJ 25/02/2004, p. 120)

No que se refere ao *discrímen*, não se pode desigualar pessoas que apresentam uma situação idêntica (portadoras de deficiências) só porque houve a escolha de matricular o dependente em uma escola regular e o outro contribuinte optou por uma escola especializada. O benefício da dedução não é em prol da escola ou entidade, mas sim em favor da pessoa portadora de deficiência, em atendimento ao superior interesse da criança.

O fator de discriminação deve recair sobre a pessoa (sujeito) e não sobre a coisa (escola). A finalidade dos atos legais não é beneficiar as entidades destinadas a pessoas deficientes, mas sim propiciar a inserção dessas pessoas ao sistema educacional, preferencialmente em escola regular. Não se deve buscar um traço externo às características das pessoas, mas, sim, nelas mesmas, conforme doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello (2002, p. 29-30):

“20. É inadmissível, perante a isonomia, discriminar pessoas e situações ou coisas (o que resulta, em última instância, na discriminação de pessoas) mediante traço diferencial que

não seja nelas residentes. Por isso, são incabíveis regimes diferentes determinados em vista de fatos alheios a elas, quer dizer: que não seja extraído delas mesmas.”

Registre-se que cabe à família a liberdade de escolher o estabelecimento educacional (escola regular ou escola especial) onde a pessoa portadora de deficiência estudará. Tanto a CR/88 quanto a Lei nº 9.394/1996 (LDB) estabelecem que o processo educacional dessas pessoas ocorrerá, preferencialmente, na rede regular de ensino (art. 208, inc. III, CR/88; art. 4º, inc. III, da LDB), e somente se não for possível, em virtude das condições específicas do estudante, é que o atendimento educacional se dará em classes, escolas ou serviços especializados (§ 2º, art. 58, LDB).

Logo, se a Constituição, a Convenção das Pessoas com Deficiência e a Lei das Diretrizes Básicas da Educação incentivam a educação inclusiva de pessoas portadoras de deficiência, não se afigura razoável que um ato normativo infralegal (solução de consulta, decreto e instrução normativa) não contemple a possibilidade de que a dedução com gasto escolar de dependente portador de deficiência em escola regular não possa ser admitido como despesa médica, só aceitando a dedução de despesas realizadas em estabelecimento específico. Os atos normativos infralegais não podem prevalecer sobre aqueles que lhe são superiores, conforme consignado no voto do REsp nº 567.873/MG (p.12/40 e 15/40):

“Ressoa inconcebível que direitos consagrados em normas menores como Circulares, Portarias, Medidas Provisórias, Leis Ordinárias tenham eficácia imediata e os direitos consagrados constitucionalmente, inspirados nos mais altos valores éticos e morais da nação sejam relegados a segundo plano.”

(REsp 567.873/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/02/2004, DJ 25/02/2004, p. 120)

Outro ponto que chama atenção no item 14.2 da SC Nº 252/2014-Cosit é a afirmação: “As deduções do imposto sobre a renda são admitidas de forma limitada, com a restrita finalidade de ajustar a exigência do tributo à capacidade contributiva de cada contribuinte.” (grifamos).

Cabe averiguar a que capacidade contributiva se refere à solução de consulta. A doutrina de Regina Helena Costa (2009, p. 74) apresenta o conceito de capacidade contributiva e seus dois sentidos distintos (a capacidade contributiva absoluta ou objetiva e a capacidade contributiva relativa ou subjetiva):

“Capacidade contributiva é a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.”

“Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza: refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um

sujeito passivo em potencial, por exemplo, auferir renda, ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de imóvel urbano etc.”

“A capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse ponto, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário.”

Ocorre que a “capacidade contributiva de cada contribuinte” deverá ser aferida diante de cada caso concreto (capacidade contributiva relativa ou subjetiva), sob pena de se violar o princípio da isonomia (de onde promana o princípio da capacidade contributiva) e se atingir o mínimo vital do contribuinte e de sua família. E as deduções (redutoras da base de cálculo do imposto de renda) de despesa com instrução, em estabelecimento regular, de pessoa portadora de deficiência, são um dos instrumentos de aferição da capacidade contributiva. Nesse sentido, assim se manifesta o jurista alemão Klaus Tipke (2002, p. 42):

“O princípio da capacidade contributiva atinge apenas a renda disponível para o pagamento dos impostos. A base de cálculo deve ser reduzida também por aquilo que o cidadão forçosamente tiver que gastar para fins privados [ex.: educação, saúde etc.]. Nenhum imposto pode entrar no mínimo existencial. A capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco que leva a destruição da capacidade contributiva.”

Assim, depreende-se que a Administração Tributária, na SC nº 252/2014-Cosit, ao restringir o direito de o contribuinte deduzir a despesa com educação, em estabelecimento regular, de pessoa portadora de deficiência a título de despesa médica (sem limite de valor), não arcou com o ônus argumentativo de justificar a restrição imposta a determinado contribuinte e aferir sua capacidade contributiva subjetiva. Ao não considerar a capacidade contributiva em cada caso concreto (subjetiva), fez com que a carga tributária impactasse com maior intensidade o contribuinte que efetuou pagamentos em escola regular e que não poderá deduzir integralmente essa despesa.

No retromencionado item 14.2 consta a seguinte passagem: “(...). Na circunstância em debate, seu objetivo é possibilitar um tratamento tributário equânime entre contribuintes que realizam pagamentos a entidades de ensino regular e aqueles que, em razão das necessidades de seus dependentes, despendem recursos a entidades prestadoras de serviços especializados a deficientes físicos ou mentais.” [g.n.]. Ora, a presunção de igualdade “estabelece que os contribuintes devem ser tratados igualmente, a não ser que existam razões para tratá-los diferentemente” (ÁVILA, 2008, p. 151).

Essas razões da desequiparação de tratamento, mais do que *explicadas*, devem ser *justificadas*. Segundo Humberto Ávila (2008, p. 151-152), “explicar a desigualdade de tratamento é apenas fornecer uma razão causal para o tratamento desigual.” (2008, p. 151-152). Já a justificação é “aquela razão que demonstra fundamentos jurídicos suficientes para o tratamento desigual” (2008, p. 152). No caso em foco, não se vislumbrou a apresentação de razões jurídicas justificadoras do tratamento desigual.

Registre-se que o Poder Judiciário vem dissentindo do entendimento do Fisco Federal, por compreender que resta malferida a isonomia de oportunidade e discriminação do amplo desenvolvimento das pessoas portadoras de deficiência. Consta, inclusive, a imposição de multa à União, em virtude do abuso do direito de recorrer, conforme ementas de julgados abaixo:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ART. 39, § 4º, DA IN RFB 15/11. PRETENDIDA EQUIPARAÇÃO, PARA FINS DE DEDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPF DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO DE PESSOA DEFICIENTE, ENTRE ESCOLAS INCLUSIVAS E AS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA A PORTADORES DE NECESSIDADES ESPECIAIS. SENTENÇA DENEGATÓRIA REFORMADA. (...). ALÉM DISSO, HÁ EVIDENTE SIMILITUDE NAS ATIVIDADES DESEMPENHADAS TANTO PELA ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA, QUANTO PELA ESCOLA INCLUSIVA (ONDE O DEFICIENTE AINDA TEM A VANTAGEM DE INTEGRAR-SE COM PESSOAS SEM NECESSIDADES ESPECIAIS). NECESSIDADE DE A INTERPRETAÇÃO DO ART. 39, § 4º, DA IN RFB 15/11 (HOJE ART. 91, § 5º, DA IN RFB 1.500/14) ADEQUAR-SE AO ART. 208, III, DA CF E AO ART. 58 DA LEI 9.394/96, PENA DE QUEBRA DA ISONOMIA. RECURSO DE APELAÇÃO PROVIDO PARA SER CONCEDIDA A SEGURANÇA NOS TERMOS EM QUE PROPOSTA. (grifamos)
(FONTE: ApCiv 0021799-25.2014.4.03.6100, DESEMBARGADOR FEDERAL JOHONSOM DI SALVO, TRF3 - SEXTA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:01/06/2016. Acesso em 07/08/2019)

EMENTA (...). 1. (...). 4. Plenamente cabível a multa prevista no art. 1026, § 2º, do CPC/15, pois o que se vê é o abuso do direito de recorrer (praga que parece nunca vá ser extirpada de nossas práticas processuais), em sendo o recurso de caráter meramente protelatório atentando contra a boa-fé processual (afirma existência de “omissão” em sede de aresto devidamente fundamentado até em ARGINC julgada pelo Órgão Especial), pelo que é aplicada no percentual de 2% do valor da causa originário - R\$ 1.000,00 (a ser corrigido na forma da Res. 267/CJF), em favor do adverso, na forma do art. 1026, § 2º, do CPC/15. Deveras, “caracterizada a conduta protelatória da parte, aplica-se, no presente caso, a multa prevista no art. 1.026, § 2º, do NCPC” (EDcl nos EDcl no AgRg nos EREsp 1279929/MT, Rel. Ministro MARCO BUZZI, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 22/06/2016, DJe 27/06/2016). (grifamos)
(FONTE: ApCiv 0021799-25.2014.4.03.6100, DESEMBARGADOR FEDERAL JOHONSOM DI SALVO, TRF3 - SEXTA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:06/09/2016)

da 8ª Vara da Justiça Federal de Teresina (PI) acerca do tema em debate:

Justiça do PI reconhece que gastos com a educação de criança autista pode ser declarada como despesa com saúde no Imposto de Renda

A Justiça Federal no Piauí, por meio da 8ª Vara Federal, em Teresina, publicou importante Sentença em favor dos interesses de crianças portadoras do “Transtorno do Espectro Autista”. A controvérsia girava em torno da possibilidade de o Pai de determinado menor,

com a condição autista, estar autorizado a deduzir gastos com a educação da criança como se fosse despesa com saúde em sua Declaração de Imposto de Renda – IRPF.

A Receita Federal do Brasil, por sua vez, baseada em Instrução Normativa do órgão, permitia a dedução como despesa de saúde, dos gastos feitos com a instrução do menor com a condição autista, apenas se estivesse matriculado em “escola especial”. No entanto, o Juiz Adonias Ribeiro de Carvalho Neto, da 8ª Vara Federal, decidiu que após a aprovação da Convenção Internacional sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, com “status” de Emenda Constitucional, a Instrução Normativa da Receita Federal não encontra mais fundamento constitucional. (grifamos)

O Juiz ressaltou que a discriminação sobre a escola onde deve estudar o aluno autista fere a Constituição Federal. Ainda que o estudante esteja matriculado em uma escola não especial, o Pai tem o direito de utilizar a faixa de dedução de despesas com saúde. Como é de conhecimento de todos, não há limite de dedução de gastos médicos. Cuida-se de importante decisão que, além do fundamento constitucional utilizado pelo Juiz Adonias Carvalho, ainda contou com referências ao Decreto 6949/2009 e à Lei 12.764/2012, que instituiu a Política Nacional de Proteção da Pessoa com Transtorno do Espectro Autista.

Processo 33-57.2017.4.01.4000

Fonte: Associação dos Juízes Federais do Piauí

(FONTE: <http://www.amaralmeloportella.com.br/uncategorized/justica-do-pi-reconhece-que-gastos-com-a-educacao-de-crianca-autista-pode-ser-declarada-como-despesa-com-sau-de-no-imposto-de-renda/>. Acesso em 23/07/2019).

Diante do que apresenta a doutrina e a jurisprudência, depreende-se que a revisão da SC nº 252/2014-Cosit se impõe como medida de eficiência da administração e de equanimidade de tratamento dos contribuintes. A atuação eficiente proporcionaria o direcionamento da força de trabalho para atividades de fiscalização, arrecadação e controle do crédito tributário, que demandam uma ação efetiva do Fisco, a fim de converter em ingresso aos cofres públicos o crédito tributário, ao se liberar de procedimentos que são revistos pelo Poder Judiciário em favor dos administrados, inclusive com imposição de multa em desfavor da União. O tratamento isonômico ocorreria com a observância da capacidade contributiva subjetiva do contribuinte, ao mesmo tempo em que se respeitaria os direitos fundamentais das pessoas deficientes e a realização da justiça tributária.

5. PROPOSTA DE ALTERAÇÃO NORMATIVA

A título de contribuição ao debate que poderá ser enfrentado pela RFB e respectivos órgãos de assessoria jurídica, deixa-se a proposta de alteração normativa abaixo, sujeita a ser aperfeiçoada, no que couber.

Art. 1º O parágrafo 3º, do art. 73, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, Anexo, passa a vigorar com a seguinte redação:

“§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais ou a entidades da rede regular de ensino.” (NR)

Não haverá óbice para que se reaprecie o assunto no âmbito da Receita Federal e, se for o caso, proceda-se a revisão da SC nº 252/2014-Cosit, com fulcro no princípio da autotutela (Súmula STF nº 473) e no que dispõe o art. 30, do Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro:

Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Regulamento)

Parágrafo único. Os instrumentos previstos no caput deste artigo terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam, até ulterior revisão. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Por fim, cumpre registrar que se encontra em tramitação no Senado o Projeto de Lei (PL) nº 1726/2019, de autoria do Senador Veneziano Vital do Rêgo (PSB/PB), com a seguinte ementa e sua respectiva explicação:

Ementa:

Altera a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, para considerar despesa médica, para fins de dedução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, o pagamento relativo à instrução de pessoa com transtorno do espectro autista.

Explicação da Ementa:

Torna integralmente dedutível da base de cálculo do IRPF a despesa com instrução de pessoa com transtorno do espectro autista, qualquer que seja a instituição de ensino prestadora destinatária do pagamento.

(FONTE: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/135942>. Acesso em 02/09/2019).

Em 09/08/2019, a Comissão de Direitos Humanos e Legislação Participativa (CDH) aprovou o substitutivo do relator, senador Flávio Arns (Rede-PR), ao PL n° 1726/2019, que considera a educação de pessoas com deficiência (e não somente as autistas) como despesa médica, para fins de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF).

6. CONCLUSÃO

Ao término do presente trabalho, cujo problema central consistiu em averiguar em que medida o posicionamento veiculado na Solução de Consulta nº 252/2014-Cosit atendeu ao princípio da capacidade contributiva no seu aspecto subjetivo, concluiu-se que a Administração Tributária não se desincumbiu de justificar a restrição de direito fundamental de pessoas vulneráveis à luz de uma compreensão sistemática do ordenamento jurídico nacional.

No capítulo 1 a apresentação do breve bosquejo histórico do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) e o perfil do seu funcionamento ao longo do tempo, constatou-se que a legislação pátria não alberga expressamente a possibilidade de dedução, como despesa médica, dos pagamentos dom instrução de aluno includente.

No capítulo 2, a abordagem dos direitos fundamentais da pessoa portadora de deficiência a partir das perspectivas constitucional e convencional, demonstrou a dissonância entre a legislação infraconstitucional e as disposições da Carta Magna e das convenções internacionais, o que vem sendo gradativamente superado no âmbito da doutrina e jurisprudência.

No capítulo 3, com suporte na doutrina e jurisprudência, verificou-se que o posicionamento da Solução de Consulta nº 252/2014-Cosit limitou-se a interpretar literalmente dispositivos infralegais que não contemplam a dedução, no imposto de renda, de gastos com educação de aluno includente a título de despesa médica, sem contudo apresentar a justificação (fundamentos jurídicos) do tratamento desigual em desfavor da criança portadora de deficiência matriculada em estabelecimento regular de ensino. De igual modo, não se constatou que tenha havido o esforço argumentativo de demonstrar em que medida a capacidade contributiva subjetiva foi alcançada como fator de justificação de tratamento diferenciado de contribuintes com dependentes portadores de deficiência.

No capítulo 4, a título de contribuição, foi proposta alteração normativa (regulamento do imposto de renda) e sugerida a revisão da SC nº 252/2014-Cosit, com o fim de concretamente alcançar a justiça tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. 38ª. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2006 (Coleção Saraiva de legislação).
- CARNEIRO, Claudio. Impostos federais, estaduais e municipais. 5ª ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.
- COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva: 2009.
- FABRETTI, Láudio Camargo. Código tributário nacional comentado. 8ª ed. rev. e atu. São Paulo: Atlas, 2008.
- FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 75
- GRAU, Eros Roberto. Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 36ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. Manual de Metodologia da Pesquisa no Direito. 2ª. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2004.
- NUNES, Rizzato. Manual da Monografia Jurídica. 4. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.
- PENHA, José Ribamar Barros. Imposto de renda pessoa física: norma, doutrina, jurisprudência e prática. São Paulo: MP Editora, 2010.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (organizador). Alfândegas brasileiras 200 anos. 2ª. ed. Brasília, 2012.
- TIPKE, Klaus; YAMASHIDA, Douglas. Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

SITES CONSULTADOS

<http://www.amaralmeleportella.com.br/>
<http://www4.planalto.gov.br/legislacao/>
<https://receita.economia.gov.br/>
<https://www25.senado.leg.br/>
<http://portal.stf.jus.br/>
<http://www.stj.jus.br/sites/portaltj/Inicio>
<https://portal.trf1.jus.br/portaltf1/pagina-inicial.htm>
<http://www.trf3.jus.br/>
<http://www.tst.jus.br/>

05

**A EXCLUSÃO DE OPTANTES
DO PARCELAMENTO REFIS
POR MOTIVO DE PAGAMENTOS IRRISÓRIOS
E A SUA ILICITUDE PERANTE
O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

RODRIGO PAES DE CAMARGO

A EXCLUSÃO DE OPTANTES DO PARCELAMENTO REFIS POR MOTIVO DE PAGAMENTOS IRRISÓRIOS E A SUA LICITUDE PERANTE O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

RODRIGO PAES DE CAMARGO

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é analisar a licitude da exclusão de contribuintes do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, tendo como fundamento a tese dos pagamentos irrisórios. Segundo essa tese, se os pagamentos realizados no âmbito do parcelamento não são aptos para amortizar a dívida em tempo razoável, é possível excluir o sujeito passivo do programa de parcelamento. Para se alcançar o propósito do trabalho, primeiramente são apresentados o instituto do parcelamento e os princípios tributários a ele relacionados. Em seguida, faz-se um breve estudo sobre os métodos de interpretação das normas tributárias. Posteriormente, apontam-se as particularidades do REFIS e o Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional acerca dos pagamentos irrisórios. Por fim, é feita uma análise jurisprudencial sobre o assunto. O trabalho está relacionado à competência institucional de Secretaria da Receita Federal do Brasil de gestão e de execução das atividades de arrecadação e cobrança administrativa, bem como às atribuições do cargo de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil previstas em lei, em especial a de atuar no exame de matérias e processos administrativos e a de exercer, em caráter concorrente, as atividades não privativas da Carreira de Auditoria.

PALAVRAS-CHAVE: Analista-tributário; Receita federal; Refis; Parcelamento; Pagamento irrisório.

1. INTRODUÇÃO

O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, instituído pela Lei nº 9.964/2000, foi um dos primeiros parcelamentos especiais concedidos pela União para regularização de débitos de natureza tributária de empresas em situação de inadimplência. Ao mesmo tempo em que o programa teve como propósito a recuperação desses créditos pela União, evitando, em alguns casos, a cobrança via execução fiscal, também proporcionou aos devedores a regularização da sua situação fiscal, permitindo que a continuidade de sua atividade empresarial não fosse obstada por pendências junto ao Fisco.

A lei do REFIS inovou no ordenamento jurídico ao trazer critérios específicos para o cálculo das prestações do parcelamento, utilizando como base um percentual da receita bruta da pessoa jurídica, percentual, esse, variável de acordo com o porte da empresa. A taxa de juros utilizada no âmbito do parcelamento para atualização dos débitos foi extremamente benéfica ao contribuinte (TJLP – Taxa de Juros de Longo Prazo), visto que inferior à inflação oficial do Governo.

Além disso, o Programa concedeu redução nos valores das multas, possibilitou a quitação de encargos legais (juros e multas) com o uso de créditos da empresa, permitiu que todos os débitos junto a Fazenda Nacional pudessem ser parcelados de forma unificada, englobando as dívidas junto à Receita Federal do Brasil – RFB, ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN e mais, autorizou implicitamente que o parcelamento fosse concedido sem prazo máximo para quitação.

Como qualquer outro parcelamento tributário, a legislação previu as hipóteses de exclusão do programa, dentre elas, a inadimplência. Entendeu o legislador que a inadimplência de três prestações consecutivas ou seis alternadas, o que primeiro ocorresse, seria uma causa apta a permitir a exclusão do contribuinte do parcelamento, conforme art. 5º, II, da Lei nº 9.964/2000.

Ocorre que muitos contribuintes se ativeram à literalidade da lei e passaram a recolher, intencionalmente ou não, apenas um valor mínimo a título de prestação do parcelamento, de acordo com o percentual da sua receita bruta, nos termos do art. 2º, § 2º da lei do REFIS. A consequência desse comportamento foi de que os valores pagos mensalmente não foram suficientes sequer para quitar os juros do parcelamento, fazendo com que a dívida começasse a aumentar.

Nessa esteira, a Procuradoria da Fazenda editou o Parecer PGFN/CDA nº 1.206/2013 dando publicidade ao seu entendimento de que é possível a exclusão de optantes do parcelamento do REFIS quando o valor pago da parcela calculado com base em um percentual da receita bruta for irrisório, isto é, inapto para quitar a dívida em tempo razoável.

Para a PGFN, o sujeito passivo não teria direito a recolher aos cofres públicos apenas um percentual de sua receita bruta, quando verificado que o pagamento não é suficiente para amortizar a dívida. Se não está havendo a diminuição do saldo devedor, os pagamentos não poderiam ser considerados válidos perante o ordenamento jurídico, devendo a empresa ser excluída do programa por inadimplência.

A fundamentação jurídica do Parecer levou em consideração o princípio da isonomia tributária, a finalidade do parcelamento e o fato de que a legislação do REFIS deveria ser interpretada de forma conjunta e não apenas na sua literalidade. O Parecer da PGFN foi então utilizado pela Receita Federal para excluir diversas empresas do parcelamento, sob a tese do “pagamento irrisório”.

Diante disso, muitos contribuintes que foram excluídos do REFIS por pagamentos ínfimos ingressaram na via judicial para tentar reverter a situação, alegando, em síntese, que: os pagamentos foram realizados conforme previsto em lei, não podendo o Fisco imputar ao sujeito passivo a prática de um ato ilícito que justificasse a sua exclusão do REFIS; houve violação ao princípio da legalidade, pois as hipóteses de exclusão do parcelamento encontram-se taxativamente previstas em lei e; houve ofensa à norma do Código Tributário Nacional que determina que a legislação tributária dispondo sobre suspensão do crédito tributário seja interpretada de forma literal.

Dessa forma, tendo em vista os princípios e regras envolvidos no caso em questão, cabe a seguinte pergunta: a exclusão do parcelamento por pagamento irrisório é lícita no ordenamento jurídico brasileiro?

Esse é o tema da pesquisa a ser realizada no presente trabalho, no qual se pretende avaliar a licitude da exclusão dos optantes do REFIS diante dos vários princípios e regras presentes no ordenamento jurídico pátrio.

A primeira hipótese a ser estudada é de que seria lícita a exclusão do parcelamento por pagamentos ínfimos, tendo como fundamento a interpretação teleológica da legislação, sob um enfoque moralista do Direito. Já a segunda hipótese considera que seria ilícita tal exclusão, devido à necessidade de que se interprete a legislação de forma literal, portanto, adotando-se uma posição eminentemente legalista.

Para responder ao questionamento objeto do trabalho será analisada, em um primeiro momento, a jurisprudência dos Tribunais Superiores. Pretende-se coletar o maior número possível de acórdãos acerca do tema, utilizando-se palavras-chaves nos critérios de busca jurisprudencial, para posteriormente avaliar, de modo crítico, os diferentes entendimentos dos Tribunais sobre a matéria.

O trabalho será dividido da seguinte forma: o primeiro capítulo trará uma breve análise do instituto do parcelamento à luz dos princípios constitucionais tributários; o segundo capítulo abordará os métodos de interpretação do direito aplicáveis às normas tributárias; o terceiro capítulo, por sua vez, examinará o parcelamento especial do REFIS, bem como a exclusão dos optantes desse programa devido ao pagamento de parcelas de valores insignificantes; já o quarto capítulo ficará reservado para uma análise jurisprudencial do problema. Por fim, serão apresentadas as conclusões do autor acerca do tema.

2. O PARCELAMENTO À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

2.1. O INSTITUTO DO PARCELAMENTO

O parcelamento é uma das modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Suspensão da exigibilidade significa dizer que a Fazenda Pública não pode adotar as medidas de cobrança do crédito tributário, isto é, não pode promover os atos executivos necessários para o recebimento do que lhe é devido, como bem ensina Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2011, p. 401).

Segundo Alexandre, o parcelamento consiste numa medida de política fiscal, na qual o Estado busca recuperar seus créditos e ao mesmo tempo criar condições práticas para que os contribuintes em situação de inadimplência possam voltar para a condição de regularidade perante o Fisco (ALEXANDRE, 2011, p. 420), mediante o pagamento da dívida em parcelas periódicas.

A Procuradora da Fazenda Nacional Maria Lúcia Inouye Shintate, por sua vez, considera que o parcelamento é um benefício fiscal que se insere no âmbito de atuação do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica (SHINTATE, p. 71):

A criação de parcelamentos tributários pelo Estado insere-se no âmbito da atuação do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, nos termos do art. 174, “caput”, da Constituição Federal, na medida em que incentiva a atividade econômica, ao permitir aos empresários a regularização de suas empresas e a continuação das atividades, em benefício da livre iniciativa, bem como da livre concorrência (CF, art. 1º, IV, e art. 170, “caput”, IV, e par. ún.).

De acordo com o professor Carlos Dalmiro da Silva Soares, a primeira norma que efetivamente abordou a expressão parcelamento na seara do Direito Tributário foi o Decreto-Lei nº 352/1968 (SOARES, 1998):

Art. 11. Os débitos para com a Fazenda Nacional poderão ser pagos em casos excepcionais mediante prestações, acrescidas dos encargos legais, desde que autorizado o parcelamento em despacho expresse pelo [...]

Atualmente, a própria Constituição Federal em seu art. 57 do ADCT traz um caso de parcelamento especial para contribuições previdenciárias devidas por Estados e Municípios. Todavia, a Carta Magna quando trata do Sistema Tributário Nacional não disciplina as formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas delega à Lei Complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária (CF, art. 146, III), dentre as quais se enquadrariam as referentes à suspensão da exigibilidade dos créditos tributários. O CTN veio então disciplinar essa matéria:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela LC nº 104, de 2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela LC nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Como pode ser observado, o parcelamento só foi incluído expressamente no Código Tributário com o advento da LC nº 104/2001, a qual inseriu o inciso VI ao art. 151, bem como o art. 155-A, abaixo reproduzido:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. (Incluído pela LC nº 104, de 2001)

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. (Incluído pela LC nº 104, de 2001)

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. (Incluído pela LC nº 104, de 2001)

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. (Incluído pela LC nº 118, de 2005)

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3o deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica. (Incluído pela LC nº 118, de 2005)

Conforme parágrafo 2º acima, as regras relativas à moratória devem ser aplicadas de forma subsidiária ao parcelamento. Ressalte-se que a doutrina define moratória como a prorrogação do prazo para pagamento de uma determinada obrigação, concedida pelo credor ao devedor. É o que conceitua Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2005, p. 254):

MORATÓRIA. Do latim *moratorius* (que se retarda ou que se dilata), é empregado na terminologia técnico-jurídica no próprio sentido literal: é a dilação de prazo concedida pelo credor, ao seu devedor, para que cumpra a obrigação, já vencida ou por vencer. (apud De Plácido de Silva, 1987, p. 210-211)

Muitos doutrinadores entendem que o parcelamento é, na verdade, uma subespécie da moratória, pois o art. 153, III, b, do CTN, já possibilita a concessão de “moratória parcelada”,

ou seja, dilação de prazo de pagamento com a possibilidade de adimplemento em prestações.

Para esses autores, a LC nº 104/2001 em nada inovou. É o que diz Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2005, p. 255): “[...] o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória”. Na mesma linha de pensamento, Paulo de Barros Carvalho afirma (CARVALHO, 2012, p. 401):

[...] o legislador fez questão de sublinhar que o parcelamento também suspende a exigibilidade do crédito tributário, a ele se aplicando as disposições atinentes ao instituto da moratória. Mais uma confirmação de que se trata apenas de espécie (parcelamento) do gênero (moratória).

Outros autores, como Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2011, p. 416), defendem que a moratória parcelada (art. 153, III, b) e o parcelamento (art. 151, VI) são institutos jurídicos distintos. Para ele, “não se pode presumir que a Lei Complementar 104/2001 incluiu no Código Tributário Nacional o que dele já fazia parte”.

Além disso, há uma questão de fundo essencial para diferenciação dessas entidades jurídicas. O parcelamento é uma medida de política fiscal, corriqueira no atual sistema tributário, e serve tanto para a recuperação do crédito pelo Fisco quanto para a regularização da situação de inadimplência do devedor. A moratória, por sua vez, é uma medida de caráter excepcional, devendo ser utilizada em casos de calamidade física (enchentes, secas, terremotos etc.) ou de comoção política (guerra civil, revoluções) que, mesmo que indiretamente, perturbem a economia local, inviabilizando o adimplemento da obrigação pelo devedor no prazo originalmente estipulado.

Embora haja correntes distintas quanto à classificação do parcelamento como um instituto jurídico único ou como uma subespécie de moratória, tal distinção é irrelevante para o presente trabalho. O importante é ter conhecimento de que o parcelamento é uma modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, deve estar previsto em lei específica (art. 155-A, *caput*, do CTN) e a ele se aplicam as normas atinentes à moratória.

2.2. PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O jurista alemão Robert Alexy define princípios como “mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas” (ALEXY, 2015, p. 117). Já Paulo de Barros Carvalho ensina que (CARVALHO, 2012, 156):

[...] os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucio-

nal enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los.

Em relação ao princípio da isonomia, leciona Ricardo Alexandre, nas palavras do ilustre Rui Barbosa, que (ALEXANDRE, 2011, p. 123):

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

Para o autor, a isonomia possui uma acepção horizontal e uma vertical. Segundo a acepção horizontal, indivíduos na mesma situação devem ser tratados da mesma forma. Já a acepção vertical refere-se às pessoas que se encontram em situações distintas, as quais devem ser tratadas de forma diferenciada, na medida de suas desigualdades.

No Direito Tributário, a CF esculpiu o princípio da isonomia no art. 150, II, estabelecendo que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Dessa forma, “é lícito afirmar que, havendo desigualdade relevante, a Constituição não apenas permite a diferenciação como também a exige” (ALEXANDRE, 2011, p. 124).

2.3. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade é a diretriz basilar de todo Estado Democrático de Direito (ALEXANDRINO; PAULO, 2007, p.118). A formulação mais genérica desse princípio encontra-se no art. 5º da Constituição Federal de 1988, em seu inciso II, que assim dispõe: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Com base nesse princípio, a Administração Pública só pode agir segundo a lei, nunca contra a lei ou além dos limites da lei.

Segundo Luís Eduardo Schoueri, o princípio da legalidade em matéria tributária é anterior mesmo ao Estado de Direito. Ensina o eminente tributarista que a legalidade está relacionada ao “direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados” (SCHOUERI, 2012, p. 325).

Além do art. 5º, II da Carta Constitucional, que trata da legalidade de forma mais ampla, o Constituinte Originário estabeleceu que no que tange à matéria tributária não podem os entes federados “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (CF, art. 150, I).

Finalizando, leciona Dexheimer que “a legalidade garante a isonomia, porque as normas válidas serão aplicáveis a todos os cidadãos por igual, em direitos e deveres”. (DEXHEIMER, 2015, p. 66). Afirma ainda que a legalidade promove a segurança jurídica, pois cria uma expectativa precisa nos particulares sobre seus direitos e deveres. (DEXHEIMER, 2015, p. 69).

2.4. FINALIDADE DO PARCELAMENTO

A finalidade de todo e qualquer parcelamento, seja ele tributário ou não, é a quitação integral da dívida após o pagamento das prestações acordadas entre o credor e o devedor. É assim no Direito Civil – quando o art. 916 do Código de Processo Civil permite o pagamento do restante da dívida em 6 parcelas – e não poderia ser diferente no Direito Tributário.

Não há um princípio ou uma norma explícita no Direito Tributário definindo a finalidade do parcelamento. Não há, inclusive, uma definição clara sobre o instituto do parcelamento do crédito tributário, se uma espécie de moratória ou um ente *sui generis*. Para se alcançar um entendimento sobre a finalidade do parcelamento, faz-se necessário analisar as normas do ordenamento jurídico de forma sistemática, conforme a seguir.

Admitir-se, por exemplo, que uma dívida se prolongue no tempo sem previsão de quitação seria o equivalente a conceder uma moratória por prazo indeterminado, ou até mesmo uma remissão (perdão da dívida – CTN, art. 156, IV), e não é esse o objetivo do parcelamento.

Importante também ressaltar o art. 156, I, do CTN, que trata do pagamento como modalidade de extinção do crédito tributário. Se o pagamento extingue o crédito tributário, isto é, ilide a obrigação do devedor perante o credor, a conclusão mais aceitável é de que o parcelamento também deve extinguir o crédito tributário ao final do pagamento de todas as prestações, pois a essência do parcelamento é o pagamento em parcelas.

Por fim, tem-se ainda o princípio da indisponibilidade do interesse público, segundo o qual, os agentes públicos não podem menoscar o patrimônio ou o interesse público. Como o crédito tributário é parte do patrimônio público, não pode a Administração Pública aceitar que um crédito tributário se eternize por meio de um parcelamento, pois estaria ela, de certa forma, renunciando ao direito sobre aquele crédito tributário, sem que a lei assim tenha previsto.

3. MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO DO DIREITO APLICÁVEIS ÀS NORMAS TRIBUTÁRIAS

Interpretação jurídica pode ser definida como um processo de cunho mental que visa a definir o conteúdo e o alcance de textos e normas jurídicas, para resolução de um caso concreto. Ricardo Alexandre leciona que “toda norma precisa de interpretação, por mais claro que seja o seu texto” (ALEXANDRE, 2011, p. 263), diz ainda:

O perigo de afirmar que as normas consideradas claras não necessitam de interpretação é a possibilidade de o intérprete, na análise superficial de um texto, entender certas normas apenas no sentido imediato de seus dizeres, sem analisar o contexto em que se encontra o texto, suas conexões históricas, suas finalidades, entre outros aspectos relevantes.

A doutrina cita diversos métodos de interpretação das normas jurídicas: literal ou gramatical, sistemática, teleológica e histórica. Os métodos importantes para esse trabalho são o literal e o teleológico.

3.1. INTERPRETAÇÃO LITERAL

Ensina Ricardo Alexandre que a interpretação literal “leva em conta exclusivamente o rigoroso significado léxico das palavras constantes do texto legal, sem considerar qualquer outro valor” (ALEXANDRE, 2011, p. 264).

Segundo Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2012, p. 112), na análise literal “prepondera a investigação sintática, ficando impedido o intérprete de aprofundar-se nos planos semânticos e pragmáticos.” Para o autor, o intérprete da formulação literal dificilmente alcançará a plenitude do comando legislativo:

[...] o estudo desenvolvido no nível sintático, por mais importante que seja, é insuficiente para cobrir toda a dimensão dos enunciados prescritivos que, vertidos em linguagem, suscitam, obrigatoriamente, além do exame sintático, investigações nos planos semântico e pragmático. E o método literal se demora na sintaxe, deixando quase intacta a verificação das significações dos vocábulos jurídicos[...].

O autor critica veemente o uso da literalidade como único método de interpretação das normas tributárias:

O desprestígio da chamada interpretação literal, como critério isolado de exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando arguir que, prevalecendo como método interpretativo do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a elaborar as substâncias das ordens legislativas, edificando as proporções do significado da lei.

Para ele, o jurista tem por obrigação construir a essência dos institutos levando em consideração os planos lógicos, semânticos e pragmáticos da linguagem do direito. Hugo de Brito Machado também faz um alerta sobre o uso isolado do método literal: “O elemento literal, embora indispensável, quando utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos.” (MACHADO, 2007, p. 133)

3.2. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA

A interpretação teleológica tem como preceito identificar a finalidade da norma no ordenamento jurídico. Ensina Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2011, p. 265):

A interpretação teleológica busca conhecer o sentido da norma através do entendimento da finalidade de sua inserção no ordenamento jurídico [...]. O intérprete deve possuir em mente os objetivos que presidiram a elaboração da norma, para atribuir-lhe o sentido que mais se coadune com tais desígnios [...].

Hugo de Brito Machado conceitua o método teleológico da seguinte forma (MACHADO, 2007, p. 134): “Com esse método o intérprete empresta maior relevância ao elemento finalístico. Busca o sentido da regra jurídica tendo em vista o fim para o qual ela foi elaborada”. Já Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2012, p. 106) explica que o método teleológico tem o condão de indicar a direção finalística do comando legislado.

Machado ensina ainda que os critérios de interpretação não são hierarquizados e nem excludentes. Na verdade, eles se complementam, devendo ser utilizados pelo operador do direito de forma integrada, para que seja possível alcançar a máxima efetividade da norma em questão.

2.3. O ART. 111 DO CTN E A INTERPRETAÇÃO LITERAL

Assim dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional:

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.

Em primeira vista, seria razoável concluir que a legislação tributária concernente a parcelamentos tributários deveria ser interpretada única e exclusivamente utilizando-se o método literal, tendo em vista estar inserida no inciso I do art. 111 do CTN.

Não é o que pensam alguns tributários. Para Ricardo Alexandre (ALEXANDRE, 2011, p. 268): “[...] toda norma deve ser interpretada também de maneira sistêmica, mesmo aquelas

que o CTN afirma deverem ser interpretadas literalmente”. Prossegue na sua análise afirmando que a redação do art. 111 do CTN é no sentido de que certas normas tributárias sejam interpretadas estritamente, sem a possibilidade de ampliações. Para o autor, a exigência de interpretação literal esculpida no art. 111 do CTN não impede que o jurista utilize outros critérios de interpretação para solução dos litígios.

A jurisprudência entende também que o art. 111 do CTN não veda que o aplicador do direito utilize outros métodos de interpretação, além do literal, para uma melhor resolução dos casos concretos. Um exemplo desse entendimento é a ementa do REsp 967693 / DF:

O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas. (REsp 192.531/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 17.2.2005, DJ 16.5.2005.)

Importante ainda ressaltar o pensamento de Hugo de Brito Machado a respeito do uso de métodos interpretativos (MACHADO, 2007, p. 145):

A Ciência do Direito, porém, é incapaz de fornecer uma interpretação que seja única e correta, em qualquer caso. A Ciência do Direito pode apenas fornecer algumas interpretações razoáveis, sem que possa afirmar ser uma delas correta e as demais erradas. O ato pelo qual o aplicador da norma escolhe umas das interpretações apontadas pela Ciência do Direito, é, inegavelmente, um ato político.

Ou seja, tanto a jurisprudência quanto a doutrina entendem que o art. 111 do CTN pode, de certa forma, ser interpretado usando outros critérios além do literal, quando da análise de casos concretos. O que não é admitido é que sejam criadas novas exceções ao seu conteúdo.

4. O PARCELAMENTO DO REFIS E A EXCLUSÃO DE SEUS OPTANTES EM RAZÃO DE PAGAMENTOS IRRISÓRIOS

No presente capítulo serão apresentadas as particularidades do parcelamento REFIS, instituído pela Lei nº 9.964/2000, de 10 de abril de 2000, bem como as exclusões do programa de parcelamento em razão do pagamento de prestações em valores irrisórios.

4.1. PARTICULARIDADES DO REFIS – LEI Nº 9.964/2000

O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS – pode ser considerado o precursor dos programas de parcelamentos especiais concedidos pelo Governo Federal, de forma ampla e geral. A lei originou-se da conversão da MP nº 2004-6/2000, de 10 de março de 2000. No entanto, a proposta inicial do Governo teve como embrião a MP nº 1923/1999, de 6 de outubro de 1999.

A Exposição de Motivos nº 821, de 6/10/1999, deixou claro que a intenção do Poder Executivo quando da criação do REFIS pela MP 1923/1999 era um novo modelo de parcelamento (e não moratória) de débitos para regularização da situação fiscal das empresas:

[...] o modelo proposto foge das medidas convencionais de simples dilatação de prazos de parcelamento [...] propõe-se um modelo em que os débitos fiscais sejam consolidados em determinada data, com todos os acréscimos legais a que estiverem sujeitos, e, a partir daí, pagos de forma parcelada, sem limitação de prazo [...].

Do ponto de vista estatal, o objetivo era permitir, ainda que a longo prazo, mas de forma factível, a recuperação desses créditos fiscais.

Os trechos acima podem ser resumidos da seguinte forma: o REFIS é uma modalidade de parcelamento sem limite de prazo para pagamento, no qual a dívida consolidada é composta pela soma dos créditos tributários e seus respectivos acréscimos legais, com o objetivo de promover a recuperação fiscal das empresas e, ao mesmo tempo, e de forma viável, o recebimento desses créditos pela União.

O REFIS permitiu a regularização de débitos com a União apenas de pessoas jurídicas, de natureza tributária e vencidos até 29 de fevereiro de 2000, sob administração da RFB, do INSS (na época as contribuições previdenciárias eram administradas pelo INSS e não pela RFB) e da PGFN.

O parcelamento foi regulamentado pelo Decreto nº 3.431, de 24 de abril de 2000, e disciplinado por diversas resoluções emitidas pelo Comitê Gestor do Refis. A adesão ao parcelamento foi efetuada em formulário que, após assinado e reconhecida a firma do responsável pela empresa, foi encaminhado via Correios ao órgão responsável para processamento. O parcelamento foi unificado, criando-se uma única conta para todos os débitos da RFB, do INSS e da PGFN.

Após a formalização da opção pelo parcelamento, os débitos passaram a sujeitar-se a juros correspondentes à variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP desde a data

de 1º de março de 2000. A Resolução CG/REFIS nº 4/2000 detalhou a forma de incidência dos juros mensais do parcelamento, qual seja: TJLP do mês corrente multiplicada pelo saldo do valor principal dos débitos do mês anterior, isto é, juros cobrados de forma linear.

Antes da consolidação dos débitos, os valores relativos a multa, de mora e de ofício, e a juros moratórios puderam ser liquidados mediante a compensação de créditos próprios e de créditos decorrentes de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

Na consolidação foi aplicada uma redução de 40% das multas de ofício, independentemente da data de constituição e da fase processual em que se encontrava o débito, nos termos do art. 4º. da Resolução CG/REFIS nº 6/2000.

O valor de cada prestação foi determinado em função de um percentual da receita bruta do mês imediatamente anterior ao do pagamento, da seguinte forma: 0,3% para optantes do Simples Federal e entidades imunes e isentas; 0,6% para optantes do Lucro Presumido; 1,2% para optantes do Lucro Real, relativamente às receitas das atividades comerciais, industriais, médico-hospitalares, de transporte, de ensino e de construção civil e; 1,5% para optantes do Lucro Real nos demais casos.

Com relação às hipóteses de exclusão do parcelamento, a mais importante para o presente trabalho é a elencada no inciso II do art. 5º da Lei nº 9.964/2000:

II - inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições abrangidos pelo Refis, inclusive os com vencimento após 29 de fevereiro de 2000;

Dessa forma, a falta de pagamento de três parcelas consecutivas ou seis alternadas enseja a exclusão da pessoa jurídica do parcelamento. Vale ressaltar que a exclusão se dá por meio de publicação de Portaria no Diário Oficial da União, conforme procedimentos previstos na Resolução CG/REFIS nº 9/2001.

Até o ano de 2011, a competência para exclusão das pessoas jurídicas do programa era do Comitê Gestor. Com a edição da Resolução CG/REFIS nº 37, de 31/08/2011, a competência foi então delegada aos titulares das Delegacias, Inspetorias e Alfândegas da Receita Federal.

Note-se, porém, que tanto a Receita Federal quanto a Procuradoria da Fazenda podem dar início ao procedimento de exclusão das empresas do REFIS por meio de formalização de processo administrativo específico para essa finalidade, quando constatada alguma irregularidade. A delegação de competência de que trata a Resolução acima refere-se somente à publicação do ato de exclusão, que passou a ser do titular da RFB.

4.2. A ORIGEM DO PARECER PGFN/CDA Nº 1.206/2013

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da publicação do Parecer PGFN/CDA nº 1.206/2013, firmou entendimento de que é possível a exclusão de optantes do parcelamento do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS (Lei nº 9.964/2000) quando o valor pago

da parcela calculado com base em um percentual da receita bruta é irrisório, isto é, inapto para quitar a dívida em tempo razoável.

Para a PGFN, o sujeito passivo não tem direito a pagar mensalmente apenas o valor calculado em função da receita bruta, quando verificado que esse pagamento não amortiza a dívida consolidada. Deve haver uma interpretação conjunta dos dispositivos legais, de modo que o montante recolhido respeite os percentuais previstos na lei, mas, ao mesmo tempo, seja suficiente para diminuir o saldo devedor.

Em seu Parecer, sustenta que, devido à primazia do princípio da isonomia tributária e da finalidade do parcelamento, os pagamentos irrisórios não podem ser considerados válidos perante o ordenamento jurídico, devendo ser equiparados ao não pagamento, incidindo na hipótese de exclusão prevista no inciso II do art. 5º da Lei nº 9.964/2000. Por fim, entende que, por se tratar de um favor fiscal, o Fisco não é obrigado a mantê-lo quando o beneficiário deixa de atender as condições de sua concessão.

O Parecer foi publicado em decorrência de uma consulta encaminhada pela Secretaria-Executiva do REFIS à PGFN, no ano de 2012, sobre a possibilidade de serem considerados causa de exclusão do REFIS os pagamentos de prestações em valores irrisórios em relação ao total da dívida consolidada. No caso apresentado pela consulente, a empresa demandaria mais de 4.000 anos para quitar a dívida.

Importante esclarecer que o referido Parecer não foi produzido com base no art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522/2002, e no art. 5º do Decreto nº 2.346/1997, com o específico objetivo de vincular a RFB na sua atuação institucional relativamente a interpretações jurídicas diante de casos concretos.

Todavia, é papel institucional da Procuradoria, previsto no art. 18, VII, do Decreto nº 9.003/2017, fixar, no âmbito do Ministério da Fazenda, a interpretação das leis e da própria Constituição a ser seguida pelos órgãos componentes daquele Ministério, quando não houver orientação normativa do Advogado-Geral da União.

A Lei Complementar nº 73/1993, que instituiu a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União, estabeleceu que a competência original para interpretação de leis e da Constituição é do Advogado-Geral da União (AGU), interpretação essa que vincula todos os órgãos e entidades da Administração Pública Federal.

Examinando o site da Consultoria-Geral da União¹, órgão de direção superior da AGU responsável pelo assessoramento jurídico do Presidente da República, não foi encontrado nenhum ato normativo relacionado à Lei nº 9.964/2000 fixando a sua interpretação. Ademais, foi realizada uma consulta à Ouvidoria da AGU no mesmo sentido, mas a resposta foi de que a informação solicitada estaria protegida pelo sigilo funcional do advogado².

Dessa forma, é razoável concluir que o Parecer PGFN/CDA nº 1.206/2013 foi publicado em consonância com a competência residual do art. 18, VII, do Decreto nº 9.003/2017 (na época o normativo em vigência era o Decreto nº 7.482/2011, art. 9º, VII – redação idêntica ao Decreto em vigor atualmente), ou seja, a leitura da Lei nº 9.964/2000 frente ao ordenamento jurídico posto, deve, segundo a Procuradoria, estar de acordo com o Parecer PGFN/CDA nº 1.206/2013.

¹ <http://www.agu.gov.br/unidade/CGU/ato>

² AGU Ouvidoria: Resposta da demanda 003672/2017-23: “Conforme orientação da Consultoria-Geral da União, o posicionamento jurídico da AGU em projetos de lei para subsidiar sanção presidencial está protegido pelo sigilo profissional do advogado, previsto no art. 7º, inciso

4.3 FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA DO PARECER PGFN/CDA Nº 1.206/2013

Sob ponto de vista jurídico, o Parecer analisa o problema de modo a saber se os valores ínfimos recolhidos no âmbito do REFIS estão em conformidade com o ordenamento jurídico, tendo como referência o princípio da isonomia e a finalidade do parcelamento.

Já era de conhecimento da RFB, da PGFN e do próprio Comitê Gestor que muitas empresas se utilizavam da prática de recolher a título de parcela do REFIS somente o valor mínimo estipulado no art. 2º da Lei, a seguir reproduzido:

Art. 2º [...]

§ 4º O débito consolidado na forma deste artigo:

I [...]

II – será pago em parcelas mensais e sucessivas, vencíveis no último dia útil de cada mês, sendo o valor de cada parcela determinado em função de percentual da receita bruta do mês imediatamente anterior, apurada na forma do art. 31 e parágrafo único da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, não inferior a:

- a) 0,3% (três décimos por cento), no caso de pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples e de entidade imune ou isenta por finalidade ou objeto;
- b) 0,6% (seis décimos por cento), no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido;
- c) 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, relativamente às receitas decorrentes das atividades comerciais, industriais, médico-hospitalares, de transporte, de ensino e de construção civil;
- d) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), nos demais casos.

Segundo a PGFN, a informação que consta no final do inciso II (“não inferior a”) estipula o valor mínimo a título de parcela que deve ser respeitado pelo contribuinte. Ou seja, trata-se apenas de definição de um patamar quantitativo mínimo pela lei, não há indicativo de que o sujeito passivo teria direito a pagar somente o valor com base no percentual da receita bruta, quando se verifica que a dívida não está sendo amortizada.

O Procuradoria argumenta que deve haver uma interpretação conjunta dos dispositivos legais do REFIS, pois ao mesmo tempo em que a lei estipula um valor mínimo das parcelas com base na receita bruta, não dispensa o pagamento da dívida, ao dispor no §4, II que “o débito consolidado na forma deste artigo será pago”. Entende, portanto, que o recolhimento de valor irrisório, sem capacidade de adimplemento da dívida, não pode ser considerado como pagamento, incidindo na hipótese de exclusão do inciso II do art. 5º.

II, da Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994, o que implica restrição a seu acesso, independentemente de classificação em determinado grau de sigilo, por força do art. 22 da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Ademais, a restrição em questão está prevista no art. 19, inciso XVI, da Portaria AGU nº 529, de 23 de agosto de 2016. Assim, verifica-se a impossibilidade de fornecimento da manifestação jurídica solicitada, ante sigilo previsto em lei.”

Além disso, usa ainda a justificativa de que o Fisco não é obrigado a manter o favor fiscal quando as condições fáticas que deram ensejo à concessão do benefício fiscal foram alteradas, nos termos do art. 155 do CTN.

Em relação ao princípio da isonomia tributária, aduz que o REFIS não pode ser utilizado para instituir privilégios e benefícios desprovidos de razoabilidade, pois provocaria distorções na relação de igualdade que deve existir entre o Fisco e os contribuintes que estão sujeitos às mesmas normas que regem o parcelamento.

O pagamento de valores irrisórios, que por vezes não é suficiente para quitar os juros dos débitos e nem o valor do seu principal, não satisfaz o direito do Fisco de receber o *quantum* devido em prazo razoável, o que na prática resultaria no não cumprimento da obrigação do sujeito passivo de quitar sua dívida, ofendendo o princípio da isonomia.

O último aspecto abordado pelo Parecer diz respeito à finalidade do parcelamento. Não há um princípio definido de forma expressa na legislação tributária a respeito da finalidade do parcelamento. O que o Parecer faz é utilizar a doutrina e a jurisprudência para tratar desse assunto. Entende a Procuradoria que os parcelamentos devem ser capazes de amortizar o saldo dos débitos, para que no final estes sejam extintos pelos pagamentos realizados no decorrer da vigência do programa. Não haveria sentido de o Estado se mobilizar para implementar um parcelamento se não houvesse a perspectiva do recebimento dos créditos tributários.

Relativamente à doutrina, cita, por exemplo, os ensinamentos dos autores Ériko Hack e Dalton Luiz Dallazem: “[...] o parcelamento sempre visa à extinção do crédito tributário por meio do pagamento das parcelas.”, “[...] os pagamentos devem ter a faculdade de diminuir o crédito tributário até que este não mais exista”.

Por fim, apresenta alguns julgados do TRF1, TRF4 e STJ acerca do tema, vide excertos abaixo:

O REFIS constitui um programa de parcelamento de débitos fiscais e não um perdão de dívidas, razão porque se impõe ao contribuinte o adimplemento dos créditos tributários em parcelas aptas à amortização da dívida, não se podendo admitir como válidos pagamentos irrisórios. (AMS 200534000034232, JUIZ FEDERAL ANDRE PRADO DE VASCONCELOS, TRF1 - 6ª TURMA SUPLEMENTAR, e-DJF1 DATA:24/08/2011 PAGINA:321.)

[...] as parcelas mensais sequer se prestavam à quitação da atualização monetária (TJLP), induzindo constante elevação do valor consolidado. 2 - Parcelar significa criar oportunidades para liquidação diferida do débito a tempo e modo legais, não sendo salvo-conduto para eternizar-se a dívida via pagamento de prestações ínfimas, calculadas à conveniência da empresa. (AMS 200734000069694, DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:17/04/2009 PAGINA:630.)

[...] as parcelas mensais pagas devem ser suficientes para amortizar a dívida, não se podendo admitir como válidos pagamentos irrisórios. Honorários advocatícios fixados em 5% sobre o valor da causa, atualizado pelo IPCA-E. (APELREEX 200770150018250, ARTUR CÉSAR DE SOUZA, TRF4 - SEGUNDA TURMA, D.E. 07/04/2010.).

Considerando que a Lei do REFIS estabelece que a parcela não será inferior a determinado percentual da receita bruta do mês anterior, mas de igual forma não dispensa o pagamento da dívida, necessária a interpretação conjunta dos dispositivos legais, impondo-se a conclusão de que o recolhimento de parcela irrisória, praticamente simbólica, sem capacidade de adimplemento da dívida, não pode ser considerada como pagamento. (AC 200770000240925, OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, TRF4 - SEGUNDA TURMA, D.E. 30/09/2009.).

No caso em tela, não tratou de simples pagamento a menor das parcelas, mas sim de pagamentos “a menor, e muito”, nos termos do acórdão recorrido [...]. (RESP 201002288216, MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:10/03/2011 ..DTPB:.).

4.4. APLICABILIDADE DO PARECER NO ÂMBITO DA RFB

Após a publicação do referido Parecer, a Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança da RFB (Codac) editou a Nota Refis nº 003/2013, ato administrativo de caráter técnico e interno do órgão, com o objetivo de dar efetividade ao Parecer da PGFN.

Na época da publicação da Nota, o maior prazo para pagamento de parcelamentos concedidos pela RFB era de 240 meses (Lei nº 11.345/2006 e Lei nº 11.960/2009). Levando em consideração que o REFIS era o parcelamento mais benéfico instituído até o momento, um prazo razoável para liquidá-lo deveria ser, no mínimo, superior a 240 meses.

Diante disso, a Codac entendeu que o prazo máximo para liquidação do REFIS deveria ser de 600 meses, ou seja, 50 anos para quitação do parcelamento, contados da data da adesão.

A Nota trouxe então orientações às unidades da Receita Federal de como calcular o valor mínimo das prestações que deveriam ser pagas pelas empresas para que o REFIS pudesse ser quitado até o ano de 2050. O posicionamento da RFB foi, de certa forma, conservador. Primeiro porque estabeleceu um prazo de 50 anos para liquidação do parcelamento, independentemente do porte da empresa (ME, EPP, lucro presumido ou lucro real); segundo, porque deu oportunidade aos devedores de regularizarem seus pagamentos a partir do recebimento da intimação; por último, porque orientou que as exclusões se dessem apenas para empresas cujo índice de amortização fosse superior a 1,50, conforme explicado a seguir.

Em relação ao primeiro item, importante ressaltar que um estudo publicado em outubro de 2016 pelo Sebrae³ mostrou que a taxa de sobrevivência de até dois anos das Microempresas (ME) constituídas em 2012 foi de apenas 55%, ou seja, 45% das ME não tiveram sobrevivência maior do que 2 anos. Já a taxa de sobrevivência das empresas de grande porte foi de aproximadamente 97%.

Embora o estudo não reflita de forma direta a taxa de sobrevivência ao longo do tempo de empresas que ingressaram no REFIS, a RFB tratou de forma uniforme os diversos tipos de pessoas jurídicas, dando um prazo idêntico de 50 anos para quitação dos débitos, mesmo havendo estudos técnicos comprovando que a taxa de sobrevivência é distinta, a depender do porte da empresa.

³ <https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-102016.pdf>

O segundo ponto conservador na Nota foi a de incentivar que as unidades descentralizadas da Receita Federal efetuassem o cálculo da parcela mínima do REFIS para quitação em 50 anos e intimassem as empresas a efetuar o pagamento das prestações conforme cálculo manual, desprezando-se as eventuais irregularidades das prestações já vencidas.

Significa dizer que o Parecer deveria ser aplicado de forma não retroativa, a fim de que eventuais discussões judiciais se ativessem apenas à tese do pagamento irrisório e não à produção de seus efeitos. Ressalte-se, porém, que a Nota facultou a aplicação do Parecer de forma retroativa, a critério do titular da RFB, pois, embora a interpretação da legislação tributária tenha sido menos benéfica ao sujeito passivo, não houve alteração da legislação nem tampouco de entendimento diverso do anterior por parte do Fisco.

Por fim, a Nota técnica aconselhou que fossem excluídas do programa as empresas que tivessem o índice de amortização superior a 1,50. Esse índice gerencial é obtido pela razão entre o saldo devedor atual e o saldo originalmente consolidado no parcelamento. Ou seja, uma empresa com índice 1,50 teria aumentado sua dívida em 50%, quando comparada ao valor consolidado na data da adesão ao parcelamento.

Quando foi publicada a Nota da Codac, em julho de 2013, já havia transcorrido mais de treze anos da concessão do parcelamento, ou seja, a amortização mínima que já deveria ter ocorrido era de aproximadamente 26%. Sendo assim, a dívida das empresas deveria corresponder a, no máximo, 74% da dívida consolidada.

Em outras palavras, parcelamentos com índice superior a 0,74 poderiam ser rescindidos por inadimplência, pois a amortização dos pagamentos realizados até aquele momento foi ínfima. Mesmo assim, a orientação da Coordenação-Geral foi de que somente aquelas com índice superior a 1,50 se sujeitassem à aplicação do Parecer.

A título de exemplo, com base em dados extraídos dos bancos de dados da RFB⁴ em 17/04/2017, existiam na época 2.435 optantes do REFIS na modalidade receita bruta (art. 2º da Lei nº 9.964/2000) com parcelamento ativo. O valor original consolidado no parcelamento no ano de 2000 para esses optantes foi de R\$ 4.894.446.960,78 (quatro bilhões oitocentos e noventa e quatro milhões quatrocentos e quarenta e seis mil novecentos e sessenta reais e setenta e oito centavos). Na data da pesquisa, a mesma dívida perfazia o total de R\$ 7.782.671.084,00 (sete bilhões setecentos e oitenta e dois milhões seiscentos e setenta e um mil e oitenta e quatro reais), um aumento de quase 60% da dívida original.

Desse montante, cerca de 79% da dívida era de responsabilidade de apenas 113 empresas, das quais 94 possuíam índice de amortização superior a 1,50. Ou seja, 83% dos maiores devedores do REFIS estariam sujeitos à aplicação do Parecer PGFN/CDA nº 1.206/2013. Importante ainda frisar que somente 3 empresas desse rol de maiores devedores possuíam índice de amortização inferior a 0,74, não se sujeitando, em nenhuma hipótese, ao Parecer da PGFN, pois estariam, de fato, amortizando o saldo devedor.

Ainda citando exemplos, a dívida do maior devedor no REFIS cresceu em torno de 128% desde a consolidação do parcelamento, passando do montante de 416 milhões para mais de 950 milhões. Outra empresa da jurisdição da DRF-Sorocaba demandaria aproximadamente

⁴ Dados extraídos do gerencial do sistema Grande Porte REFIS. Filtros utilizados: Nível Brasil e Modalidade Receita Bruta.

5.469 anos para liquidar o parcelamento, caso continuasse efetuando pagamentos de prestações em torno de R\$ 10,00, frente a uma dívida superior a R\$ 1.000.000,00⁵.

Não foi possível obter dados concretos do quantitativo de pessoas jurídicas que foram excluídas do REFIS com base nos pagamentos irrisórios, por diversos motivos. Primeiro porque não há uma padronização textual das portarias de exclusão publicadas pela Receita Federal. Embora exista um modelo preestabelecido pelo Comitê Gestor do REFIS, cada unidade tem flexibilidade para alterá-lo. Não é obrigatório, por exemplo, mencionar o Parecer da PGFN como motivo de exclusão do parcelamento, pois, na verdade, a exclusão se dá por infringir o art. 5º, II, da Lei nº 9.964/2000 e não por algum outro dispositivo específico acerca de pagamentos irrisórios.

Mesmo assim, foram encontradas 28 portarias de exclusão com os termos “Excluir REFIS Parecer 1.206” e mais 12 com os termos “Excluir REFIS Parecer 1206” no sistema Normas⁶. Há ainda situações nas quais a portaria simplesmente menciona o art. 5º, II da lei como motivo de exclusão, sem mencionar o Parecer da PGFN, como é o exemplo da Portaria DRF/SOR nº 01/2014.

O segundo motivo é o fato de que uma única portaria pode ter sido utilizada para excluir mais de uma empresa do parcelamento, desde que a fundamentação legal que embasou o ato de exclusão seja a mesma, a exemplo da Portaria DRF/PTG nº 98/2013, DOU de 18/11/2013.

Em resumo, para saber com exatidão o número de empresas excluídas do REFIS pela RFB com base nos pagamentos irrisórios, seria necessário analisar todas as 723 portarias publicadas no DOU desde 23/07/2013 (data da publicação da Nota Codac), o que é inviável para o intuito deste trabalho.

Os casos acima são meros exemplos do desvirtuamento do parcelamento devido à prática das empresas de recolherem valores a título de prestação que sequer são suficientes para quitar os juros do próprio parcelamento, fazendo com que a dívida só aumente e se prolongue no tempo.

4.5. EXCLUSÕES ANTERIORES AO PARECER PGFN

O Parecer da Procuradoria não inovou no mundo jurídico, tanto o Comitê Gestor do REFIS quanto a própria PGFN excluíram empresas do parcelamento muito antes da publicação do referido Parecer.

Em 2006, por exemplo, o Comitê Gestor excluiu alguns contribuintes do parcelamento por incidirem na hipótese prevista no inciso II do art. 5º da Lei nº 9.964/2000 - inadimplência por três meses consecutivos ou seis meses alternados relativamente às parcelas do débito consolidado. A exclusão se deu com a publicação da Portaria nº 1.290, de 22 de maio de 2006 (DOU de 25/05/2006).

Não foi possível ter acesso aos processos administrativos de exclusão desses contribuintes do programa, mas sabe-se que um deles teve o seu parcelamento rescindido

⁵ Processo administrativo 10855.722935/2013-76

⁶ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>

devido ao pagamento de valores ínfimos frente a dívida consolidada, pois a empresa ingressou com ação judicial contra a exclusão do REFIS, alegando que os pagamentos estavam sendo realizados conforme a legislação vigente (percentual da receita bruta), vide APELAÇÃO CÍVEL Nº 2007.70.00.000261-3/PR.

Outro caso ainda mais antigo foi a exclusão de uma empresa pelo Comitê Gestor no ano de 2001, também com base nos pagamentos irrisórios, conforme Portaria nº 69, de 03 de dezembro de 2001 (DOU de 17/12/2001). Foi possível identificar o caso dentre os vários contribuintes excluídos pela Portaria pelo fato de a empresa também ter ingressado com ação judicial contra o ato de exclusão (APELAÇÃO CÍVEL Nº 2006.71.00.006191-3/RS).

Houve também exclusões do REFIS originadas pelas Procuradorias Seccionais da Fazenda Nacional antes da edição do Parecer. São os casos, por exemplo, das propostas de exclusão iniciadas pela PSFN Santo Ângelo/RS em 2009 e 2010, processos administrativos nº 14984.002783/2009-91 e 19802.000254/2010-09.

5. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DO PROBLEMA

5.1. OBTENÇÃO DOS DADOS

Para responder ao questionamento objeto do trabalho tomou-se como base os acórdãos proferidos pelos Tribunais Superiores. A pesquisa foi realizada utilizando-se palavras-chaves nos critérios de busca jurisprudencial nos sites do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e dos Tribunais Regionais Federais de 1ª a 4ª Região (TRF1, TRF2, TRF3 e TRF4).

Iniciou-se a busca pelos acórdãos do STJ, pois já era de conhecimento do autor do trabalho a existência de decisões tanto favoráveis quanto desfavoráveis ao Fisco. Na primeira pesquisa foram utilizados os seguintes filtros: pesquisa livre = “REFIS E PAGAMENTO E IRRISÓRIO”, resultados de interesse = ementas. O resultado encontrado foi de 11 acórdãos, dos quais 10 eram referentes ao tema do trabalho. O acórdão rejeitado tratava de pagamento de honorários advocatícios em valores irrisórios em uma ação judicial relativa ao REFIS.

O segundo critério de busca foi: pesquisa livre = “REFIS E EXCLUSÃO E IRRISÓRIO”. Obteve-se como resultado 13 acórdãos, sendo todos referentes ao tema do trabalho. Dez acórdãos eram os mesmos da primeira pesquisa, ou seja, o termo “exclusão” foi mais citado nas decisões do que “pagamento”.

A partir da leitura dos acórdãos, verificou-se que alguns termos eram sempre citados, outros nem sempre. A palavra “REFIS” estava presente em praticamente todas as ementas, enquanto que os números “9.964” e “9964”, fazendo alusão ao número da lei do REFIS, não eram citados com tanta frequência.

A terceira etapa foi então manter os filtros “REFIS” e “EXCLUSÃO” alterando a palavra “IRRISÓRIO” para um de seus sinônimos e excluindo os resultados das pesquisas anteriores utilizando-se o prefixo “NÃO”.

Posteriormente, como o site de buscas do STJ não limitava o número de caracteres no filtro de pesquisas, agrupou-se todos os termos acima por meio da conjunção OU, conforme a seguir, resultando em 29 julgados:

((REFIS E PAGAMENTO E IRRISÓRIO) OU (REFIS E EXCLUSÃO E IRRISÓRIO) OU (REFIS E EXCLUSÃO E INSUFICIENTE NÃO IRRISÓRIO) OU (REFIS E EXCLUSÃO E INEFICÁCIA NÃO IRRISÓRIO NÃO INSUFICIENTE) OU (REFIS E EXCLUSÃO E ÍNFIMO NÃO IRRISÓRIO NÃO INSUFICIENTE NÃO INEFICÁCIA) OU (REFIS E EXCLUSÃO E INSIGNIFICANTE NÃO IRRISÓRIO NÃO INSUFICIENTE NÃO INEFICÁCIA NÃO ÍNFIMO))

Observou-se, ademais, que o resultado poderia ser ainda maior com o uso de caracteres coringas (*, \$) de modo que a busca retornasse todas as palavras com um determinado radical, por exemplo “irris”: irrisoriedade, irrisório, irrisória etc. Sendo assim, foi possível chegar a uma sequência de palavras-chave que se acredita ser a mais eficaz para o intuito desse trabalho. As palavras-chaves utilizadas em cada site dos Tribunais Superiores, bem como os resultados obtidos encontram-se a seguir.

TABELA 1 - Total de acórdãos dos Tribunais Superiores relativos à exclusão do REFIS por pagamentos irrisórios

Tribunal	Critérios de Pesquisa	Total de Acórdãos
STJ	REFIS E EXCLUSÃO E (IRRIS\$ OU INSUFIC\$ OU INEFIC\$ OU ÍNFIM\$ OU (“NÃO” adj5 AMORTIZ\$))	29
TRF1	REFIS E EXCLUSÃO E (IRRIS\$ OU INSUFIC\$ OU INEFIC\$ OU ÍNFIM\$)	35
TRF2	REFIS EXCLUSÃO IRRISÓRIO OR INSUFICIENTE OR INSUFICIÊNCIA OR INEFICAZ OR INEFICÁCIA OR ÍNFIMO	17
TRF3	REFIS E EXCLUSÃO E (IRRIS\$ OU INSUFIC\$ OU INEFIC\$ OU ÍNFIM\$)	108
TRF4	REFIS E EXCLUSÃO E (IRRIS* OU INSUFIC* OU INEFIC* OU ÍNFIM*)	190
TRF5	REFIS E EXCLUSÃO E (IRRIS\$ OU INSUFIC\$ OU INEFIC\$ OU ÍNFIM\$)	32
Total		411

Conforme tabela acima, foram encontrados 411 julgados relativos à exclusão do REFIS por pagamentos irrisórios. Diante da considerável quantidade de acórdãos obtidos, optou-se por analisar apenas algumas decisões proferidas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, órgão que, a princípio, tem como responsabilidade uniformizar o entendimento jurisprudencial dos demais Tribunais.

5.2. CORRENTE MAJORITÁRIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

O caso paradigma a ser estudado é referente ao RECURSO ESPECIAL Nº 1.447.131 - RS (2014/0078163-1). Trata-se de uma empresa que foi excluída do REFIS antes da publicação do Parecer PGFN.

Um ponto específico relativo a esse caso e de suma importância para a análise jurisprudencial do trabalho foi de que a empresa recolhia o equivalente a 0,6% sobre o seu faturamento a título de prestação do REFIS, ou seja, o dobro do que lhe é exigido por lei (0,3%), tendo em vista ser ela optante do Simples Nacional, e mesmo assim os pagamentos foram considerados irrisórios.

O voto do Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques é extremamente didático ao expor seu posicionamento. Ele cita inicialmente que a “tese da parcela ínfima” formulada no âmbito do parcelamento PAES (Lei nº 10.684/2003) é perfeitamente aplicável ao REFIS, posto que os fundamentos decisórios são compatíveis. Posteriormente, elenca alguns acórdãos proferi-

dos pelo STJ em lides relativas a exclusões do PAES que serviram como base para sua decisão. Seguem alguns excertos:

O Superior Tribunal de Justiça firmou compreensão segundo a qual é possível a exclusão de programa de parcelamento fiscal se constatada pela autoridade tributária a ineficácia do valor pago mensalmente pelo contribuinte em relação ao total consolidado da dívida. 4. Agravo regimental não provido. (EDcl no AREsp 277.519/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 21/03/2013, DJe 15/04/2013).

[...] as normas que disciplinam o parcelamento não podem ser interpretadas fora de sua teleologia. Se um programa de parcelamento é criado e faz menção a prazo determinado para a quitação do débito e penaliza a inadimplência (arts. 1º e 7º da Lei n.10.684/2003 - 180 meses), não se pode compreendê-lo fora dessa lógica, admitindo que um débito passe a existir de forma perene ou até, absurdamente, tenha o seu valor aumentado com o tempo diante da irrisoriedade das parcelas pagas. A finalidade de todo o parcelamento, salvo disposição legal expressa em sentido contrário, é a quitação do débito e não o seu crescente aumento para todo o sempre. Sendo assim, a impossibilidade de adimplência há que ser equiparada à inadimplência para efeitos de exclusão do dito programa de parcelamento.” (REsp 1187845/ES, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.10.2010, DJe 28.10.2010).

O Ministro menciona ainda que a Exma. Ministra Eliana Calmon, em suas razões de decidir no REsp 1.238.519/PR, julgado em 20/08/2013, asseverou que em relação ao REFIS “as parcelas mensais pagas devem ser aptas à amortização da dívida, não se podendo admitir como válidos pagamentos irrisórios”. A Ministra argumentou ainda que:

[...] a lei busca o ingresso nos cofres públicos de receita suficiente à quitação da dívida, sendo intolerável interpretação engessada que leve ao absurdo de se permitir a manutenção da empresa no parcelamento mediante pagamentos ínfimos, ainda que consentâneos à sua receita bruta.

Segundo Marques, a Ministra mudou seu posicionamento quando foi a relatora do REsp 1.242.772/SC. O Recurso Especial tratava exclusivamente do PAES e acabou sendo emendado pela relatora por questões extraprocessuais referentes ao REFIS. Ou seja, houve uma atécnica pela relatora ao incluir o REFIS na ementa do REsp 1.242.772/SC, pois a aplicação ou não da jurisprudência do PAES ao REFIS não era objeto da ação em análise. O voto-vista do Exmo. Ministro assim dispôs:

O presente processo restringe-se ao PAES, de modo que são extraprocessuais todas as alusões ao Programa de Recuperação Fiscal - REFIS a fim de salvaguardá-lo ou inseri-lo nessa lógica. 5. Ante o exposto, ACOMPANHO A RELATORA POR FUNDAMENTOS DIVERSOS para NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso especial (REsp 1.242.772/SC, Voto-vista, Min. Mauro Campbell Marques).

Importante frisar que o REsp 1.242.772/SC foi o precursor da corrente minoritária do Judiciário que passou a entender que a exclusão do REFIS por pagamentos ínfimos não poderia ser admitida no ordenamento jurídico pátrio, o qual será analisado adiante.

Continuando seu voto, o magistrado afirma que a finalidade de todo o parcelamento é a quitação do débito e não o seu aumento para todo o sempre, de modo que a impossibilidade de adimplência decorrente de pagamentos insignificantes deve ser equiparada à inadimplência para fins tão somente de exclusão do parcelamento.

Relata que ao se admitir que parcelas que não são capazes sequer de quitar os juros dos débitos sejam consideradas válidas no sistema tributário vigente, estar-se-ia diante de uma remissão, e não de um parcelamento. Finaliza seu voto da seguinte forma:

Por tudo isso, não há como legitimamente sustentar que um programa de parcelamento permita o aumento da dívida ao invés de sua amortização. A teleologia da norma não admite essa interpretação, pois o ordenamento jurídico abomina a conduta criminosa, a evasão fiscal e a perenidade da dívida tributária para com o Fisco.

Ressalta, ainda, que o entendimento da Corte é no sentido de se aplicar a tese em qualquer programa de parcelamento: “é possível a exclusão do contribuinte de programas de parcelamento se restar demonstrada a ineficácia do parcelamento como forma de quitação do débito, considerando-se o valor do débito e o valor das prestações efetivamente pagas.”

Os demais acórdãos do STJ utilizam a mesma linha de pensamento do Min. Mauro Campbell Marques. Embora alguns deles tenham sido proferidos após a publicação do Parecer PGFN, a fundamentação jurídica dos votos é a mesma do acórdão aqui apresentado.

5.3. CORRENTE MINORITÁRIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

A corrente minoritária existente na jurisprudência entende que não é admissível que optantes do REFIS sejam excluídos do parcelamento por ser irrisório o valor da prestação em comparação com o débito consolidado, pois essa hipótese não está prevista em lei.

Conforme a referida corrente, a Administração deve se atentar ao princípio da legalidade esculpido na Constituição Federal na prática de seus atos, o qual rege que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei. Somente a lei pode excluir ou outorgar direitos a terceiras pessoas. Dessa forma, a imposição da sanção de exclusão de uma empresa do programa de parcelamento deve estar expressamente prevista em lei.

Os argumentos acima constam do REsp 1100843 / PR (DJe 02/12/2009), de relatoria da Exma. Ministra Eliana Calmon. A base do entendimento da magistrada é o princípio da legalidade estrita, o qual deve vincular as ações da Administração Pública.

O Recurso Especial tratava da exclusão de um contribuinte do REFIS com base em pagamentos ínfimos considerada lícita pelo TRF da 4ª Região. Nas suas razões de decidir, a Minis-

tra cita uma decisão de sua própria autoria proferida no REsp 1119618/RS (DJe 05/10/2009), que concluiu que a lei do PAES não contemplava a hipótese de exclusão do contribuinte do parcelamento por ser irrisório o valor da prestação em comparação com o débito consolidado. Cita ainda diversos julgamentos no âmbito do Direito Administrativo, como o reproduzido abaixo, que reforçam a ideia de que a Administração Pública está vinculada ao princípio da legalidade, só podendo atuar nos limites da lei:

Os atos da Administração Pública devem sempre pautar-se por determinados princípios, entre os quais está o da legalidade [...]. A aplicação de sanções administrativas, decorrente do exercício do poder de polícia, somente se torna legítima quando o ato praticado pelo administrado estiver previamente definido pela lei como infração administrativa. (REsp 985.174/MT, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe 12/03/2009)

Conclui que o Fisco não poderia aplicar a sanção de exclusão da empresa do REFIS com base em um fundamento (pagamento irrisório) não previsto em lei, pois ofenderia o princípio da legalidade.

O segundo julgado do STJ em favor dos contribuintes foi também da eminente Ministra Eliana Calmon, REsp 1242772 / SC, de 10/12/2013 (DJe 18/02/2014). O caso se referia à exclusão de uma pessoa jurídica do parcelamento PAES devido ao baixo valor das prestações quando comparado ao montante consolidado dos débitos.

A ministra relata que a jurisprudência da Corte consolidou entendimento de que é legítima a exclusão do PAES quando o valor das parcelas se mostrar incapaz de adimplir a dívida consolidada no parcelamento dentro do prazo máximo de 180 meses estipulado na Lei nº 10.684/2003. Afirmo a Exma. Desembargadora:

Ficou definido que a ineficácia do parcelamento diante do montante total da dívida, considerando-se o valor de cada parcela e a impossibilidade de adimplemento dentro do prazo legal previsto, equipara-se à inadimplência para efeitos de exclusão do benefício.

Para Calmon, se o programa de parcelamento faz menção a um prazo máximo para quitação dos débitos e penaliza a inadimplência com a exclusão do sujeito passivo do parcelamento, quando constatada a impossibilidade de adimplemento dentro desse prazo máximo, devido ao recolhimento de prestações em valores ínfimos, mostra-se legítima a exclusão do programa. Conclui, portanto, que é admissível a exclusão da requerente do PAES devido à irrisoriedade das prestações pagas.

O ponto mais relevante no voto da relatora foi o de iniciar uma discussão sobre a aplicabilidade ou não do entendimento consolidado no PAES (tese dos pagamentos irrisórios) ao parcelamento do REFIS. A Ministra faz uma análise da legislação que regula o REFIS e chega à conclusão de que a tese dos pagamentos irrisórios formulada no âmbito do PAES não pode ser aplicada ao REFIS, pois neste inexiste prazo máximo de duração do programa:

Dessa forma, não vejo como concordar com o raciocínio, para o caso do REFIS 2000, de que o pagamento regular das prestações, conforme estipulado na lei de regência, embora o valor da parcela mensal pareça ínfimo, se comparado com o valor total do débito, caracterize inadimplência apta a ensejar exclusão do parcelamento, em face da absoluta falta de previsão legal.

E continua: “Assim, inexistindo prazo determinado, inviável se admitir como hipótese de exclusão do programa, o pagamento de prestação do parcelamento que foi calculada nos moldes previsto na legislação, por ser considerada de valor irrisório”.

Argumenta que a Administração Pública está adstrita ao princípio da legalidade, no sentido de que somente a lei pode impor sanção a terceira pessoa. Ressalta ainda que, se há incongruências na lei, cabe ao legislador alterá-la, não podendo o Poder Judiciário realizar interpretação extensiva para impor uma sanção não prevista em lei, em respeito ao princípio da legalidade. A ementa do acórdão ficou assim redigida:

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. PAES. EXCLUSÃO. VALOR IRRISÓRIO DA PARCELA MENSAL. POSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DOS ARTS. 1º E 7º DA LEI 10.684/03. PREVISÃO DE PRAZO MÁXIMO PARA O FIM DO PARCELAMENTO. PRECEDENTES. HIPÓTESE DIVERSA DA QUE OCORRE NO REFIS 2000 (LEI 9.964/2000).

1. É possível a exclusão do PAES se o valor das prestações mensais pagas se mostrarem incapazes de adimplir o parcelamento dentro do prazo máximo fixado na lei, considerando-se o valor total do débito consolidado. Interpretação teleológica dos arts. 1º e 7º da Lei 10.684/2003. Precedentes.
2. Caso concreto referente ao PAES regido pela Lei 10.684/2003.
3. Hipótese diversa da que ocorre no REFIS 2000, uma vez que a lei de regência (Lei 9.964/2000) não contempla prazo máximo para o fim do parcelamento.
4. No caso do REFIS 2000, a exclusão do contribuinte somente pode ocorrer por umas das hipóteses previstas no art. 5º da Lei 9.964/2000, dentre as quais não foi contemplada a possibilidade de desligamento do contribuinte do programa por ser irrisório o valor da prestação em comparação com o débito geral consolidado.
5. Impossibilidade, no REFIS 2000, de aplicação do mesmo entendimento desenvolvido para o PAES no que se refere à exclusão do programa, por absoluta falta de previsão legal de prazo máximo de duração do parcelamento. Obediência ao Princípio da Legalidade.
6. Recurso especial não provido.

Como pode-se observar, a relatora criou um precedente de não aplicabilidade da tese dos pagamentos ínfimos ao REFIS em uma ação judicial que tratava exclusivamente do PAES. O Ministro Mauro Campbell Marques fez um alerta em seu voto-vista, que pode ser entendido como uma crítica ao voto da relatora:

Desse modo, reafirmo, o raciocínio da impossibilidade de parcela ínfima o entendo aplicável a qualquer tipo de parcelamento, pois a teleologia de qualquer parcelamento é

pagar o débito e não mantê-lo por toda a eternidade. No entanto, o presente processo restringe-se ao PAES, de modo que são extraprocessuais todas as alusões ao Programa de Recuperação Fiscal - REFIS a fim de salvaguardá-lo ou inseri-lo nessa lógica, pois isto não está em causa (sic).

Observa-se, portanto, que a jurisprudência minoritária surgida no STJ tem como fundamento uma ação judicial que nem sequer tratava do REFIS, mas que, de forma extraprocessual, estendeu a análise referente a pagamentos irrisórios criada no âmbito do PAES ao parcelamento da Lei nº 9.964/2000.

5.4. ANÁLISE CRÍTICA DAS CORRENTES MAJORITÁRIA E MINORITÁRIA DO STJ

O caso analisado na corrente majoritária demonstrou que o entendimento do Tribunal é no sentido de se aplicar a tese dos pagamentos irrisórios a qualquer modalidade de parcelamento, seja ele concedido por prazo determinado ou indeterminado, que é o caso do REFIS. A fundamentação jurídica utilizada pelo Exmo. Min. Mauro Campbell Marques em seus votos foi posteriormente reproduzida em vários julgados do Tribunal Superior e dos Tribunais de Segunda Instância.

A ideia central é de que o parcelamento deve servir para quitar o débito em um prazo razoável, não podendo se admitir que a dívida se prolongue no tempo, caso contrário, estar-se-ia diante de uma remissão tributária e não de um parcelamento. Segundo essa corrente, a legislação envolvendo o tema deve ser interpretada de forma teleológica, ou seja, o operador do direito deve buscar entender a finalidade que o legislador originário quis propiciar a determinadas normas e institutos, quando de sua inserção no mundo jurídico.

Interessante notar que o Ministro equipara os pagamentos irrisórios à inadimplência, isto é, os pagamentos não devem ser considerados válidos perante o ordenamento jurídico. No entanto, essa equiparação se dá para fins tão somente de exclusão dos contribuintes do REFIS.

O magistrado não aborda, por exemplo, quais seriam as consequências dessa equiparação com relação à prescrição tributária. Se os pagamentos não são válidos para fins de permanência da empresa no programa de parcelamento, seriam eles válidos no tocante à interrupção do prazo prescricional? A doutrina e a jurisprudência admitem que todo pagamento realizado no âmbito de um parcelamento tem o condão de interromper o prazo prescricional dos créditos tributários nele incluídos. Dessa forma, seria no mínimo inusitado admitir que um pagamento não seja válido para fins de permanência no parcelamento, mas seja válido para fins de interrupção da prescrição.

O acórdão também não lida com os efeitos dessa tese no que diz respeito à pretensão punitiva do Estado. Por força do disposto no art. 15 da Lei nº 9.964/2000, fica suspensa a pretensão punitiva, relativamente a crimes contra a ordem tributária, durante o período em que o infrator estiver incluído no REFIS. Se o pagamento irrisório não é válido, a prescrição criminal estaria em pleno curso?

Além das questões apontadas acima, os acórdãos poderiam ter utilizado como argumentos jurídicos o princípio da moralidade, o qual estabelece que os atos da Administração Pública devem conter a maior eficiência possível, pela obrigação de prestarem uma boa administração, e o princípio da proporcionalidade, que orienta que as decisões do poder estatal passem por um exame de adequação e necessidade, para evitar a desproporcionalidade nos casos concretos.

A corrente minoritária, por sua vez, baseia-se em dois acórdãos da Exma. Ministra Eliana Calmon. Entendeu a magistrada que os contribuintes não poderiam ser excluídos do REFIS com base em pagamentos de valores ínfimos, por falta de previsão legal. A exclusão por pagamentos irrisórios só seria admitida em parcelamentos que possuem prazo máximo para quitação, não se aplicando, portanto, ao REFIS.

A base de sua argumentação é o princípio da legalidade, isto é, o Fisco só poderia agir nos estritos limites da lei, e a Lei nº 9.964/2000 não prevê a hipótese de exclusão quando os pagamentos realizados pelas empresas são insignificantes frente a dívida total.

O ponto mais intrigante da linha de argumentação utilizada pela eminente juíza foi a de criar um precedente de não aplicabilidade da tese dos pagamentos irrisórios ao REFIS em uma ação judicial que discutia a exclusão de uma empresa do PAES.

Ou seja, o entendimento minoritário surgido no STJ, utilizado por muitos contribuintes em suas defesas, tem como fundamento uma ação judicial que nem sequer tratava do REFIS. Como bem ressaltou Marques, as alusões ao REFIS constantes do voto da relatora no REsp 1242772 / SC são de caráter extraprocessual, pois o objeto da lide em questão era o PAES.

Diante disso, seria possível questionar se a decisão proferida pela relatora não se enquadraria nos conhecidos vícios de decisões *ultra* ou *extra petita*, por supostamente ir além do que foi pedido pelas partes.

6. CONCLUSÃO

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou uma análise da exclusão das empresas do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS – por motivo de pagamentos irrisórios. A questão em debate surgiu quando as empresas começaram a recolher a título de prestação do parcelamento apenas o valor equivalente ao percentual de sua receita bruta, sem que esse montante fosse apto a amortizar a dívida.

Em alguns casos, os valores pagos pelos contribuintes não foram suficientes nem sequer para quitar os juros do próprio parcelamento, fazendo com que a dívida consolidada só aumentasse no decorrer do tempo, um total desvirtuamento do instituto do parcelamento.

Com base nisso, a Fazenda Nacional passou a não admitir que tais contribuintes continuassem inseridos no Programa de Recuperação Fiscal e efetivou suas exclusões do parcelamento, equiparando o pagamento irrisório à inadimplência esculpida no art. 5º, II, da Lei nº 9.964/2000.

A tese formulada no Parecer PGFN/CDA nº 1.206/2013 não inovou no mundo jurídico. Tanto o Comitê Gestor do REFIS quanto a Procuradoria da Fazenda Nacional já realizavam exclusões com base na tese dos pagamentos ínfimos. A novidade, no entanto, foi a Receita Federal utilizar esse Parecer para propor exclusões do parcelamento.

Como demonstrado, a Receita Federal foi, de certa forma, conservadora, pois orientou que as unidades descentralizadas intimassem as pessoas jurídicas a adequar seus pagamentos para que o parcelamento pudesse ser liquidado em 50 anos, antes de proceder a exclusão. Além disso, apenas os maiores devedores foram objeto da Nota Técnica (índice de amortização superior a 1,50).

Ficou demonstrado também que tanto a doutrina quanto a jurisprudência admitem que o art. 111 do CTN, que trata dos casos de interpretação literal, nele se inserindo o parcelamento, seja analisado por meio de outros métodos de interpretação jurídica, como o teleológico, por exemplo. Utilizar apenas o método literal para interpretação das normas é ignorar a função essencial do operador do direito, que é buscar o melhor sentido da norma dentro do ordenamento pátrio.

Com relação à metodologia de pesquisa, foi necessário restringir o escopo de análise para apenas alguns acórdãos do STJ, tendo em vista a considerável quantidade de resultados obtidos. No entanto, como já dito anteriormente, essa limitação não afetou o resultado final, pois a maioria dos demais acórdãos encontrados citavam os que foram analisados neste trabalho.

No que se refere à análise jurisprudencial, a corrente majoritária do STJ, de forma muito didática, apresentou argumentos fortes no sentido de ser possível a exclusão de contribuintes de qualquer parcelamento, quando o valor pago não for suficiente para amortizar o saldo devedor. Segundo o seu entendimento, princípios como a isonomia e a finalidade do parcelamento devem prevalecer sobre outros aspectos, como a estrita legalidade, por exemplo. Ressaltou que as normas devem ser interpretadas de forma teleológica, para se alcançar a sua máxima efetividade.

No que concerne à corrente minoritária, além de se apoiar apenas no princípio da legalidade, cometeu o deslize de estender a não aplicabilidade da tese dos pagamentos irrisórios ao REFIS em uma ação judicial que tratava exclusivamente do PAES. Ou seja, questões extraprocessuais foram utilizadas para formar o posicionamento da corrente minoritária, que é a base defesa dos contribuintes nas lides sobre a matéria.

Ambas as correntes deixaram de lado questões como a possibilidade ou não de se interpretar o art. 111 do CTN de forma teleológica, não abordaram as consequências dos pagamentos irrisórios em relação à prescrição tributária e à pretensão punitiva do Estado e não utilizaram como argumentos outros princípios típicos do Direito Público, como a razoabilidade, supremacia do interesse público etc.

No entanto, restou claro que a máxima que deve prevalecer é de que o parcelamento deve servir não só para regularizar a dívida do devedor, mas também para possibilitar que o Fisco receba o que lhe é devido em um prazo factível. Nesse sentido, a conclusão que mais se adéqua aos princípios e regras aqui analisados é de ser lícita a exclusão de optantes do REFIS com base em pagamentos irrisórios.

Não é possível admitir-se que um benefício fiscal seja desvirtuado mediante uma interpretação meramente legalista do direito. Pelo contrário, o direito deve ser analisado em sua forma mais ampla, levando em consideração princípios que norteiam toda a Administração Pública. Só assim será possível alcançar a máxima efetividade da norma, e, por consequência, o propósito que norteia todo o Sistema Tributário, que é o de promover a justiça fiscal para todos.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 5. ed. São Paulo: Editora Método, 2011.
- ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Administrativo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2007.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- ATOS DA PGFN. **Parecer PGFN/CDA nº 1206/2013**. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/12062013>>. Acesso em: 08 nov. 2016.
- BRASIL. **Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em: 08 nov. 2016.
- BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 08 nov. 2016.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 08 nov. 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
- DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Parcelamento Tributário: entre vontade e legalidade**. 1. ed. São Paulo: IBDT, Quartier Latin, 2015.
- JUNIOR, José Cardoso Dutra. **O Parcelamento De Débitos Tributários Em Perspectiva Atual**. Disponível em <<http://www.arcos.org.br/periodicos/revista-dos-estudantes-de-direito-da-unb/5a-edicao/o-parcelamento-de-debitos-tributarios-em-perspectiva-atual>>. Acesso em 08 nov. 2016.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional, volume III**. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
- SHINTATE, Maria Lúcia Inouye. **O Princípio da Proporcionalidade e sua Aplicabilidade ao Regime de Parcelamento Tributário**. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-v-numero-1-2014/art4.pdf>>. Acesso em 05 jun. 2017.
- SOARES, Carlos Dalmiro da Silva. **Efeitos e natureza jurídica do parcelamento administrativo de créditos tributários**. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/1338/efeitos-e-natureza-juridica-do-parcelamento-administrativo-de-creditos-tributarios>>. Acesso em 05 jun. 2017.

06

JUSTIÇA SOCIAL E O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL

ROSÂNGELA DE FÁTIMA FIDELIS

JUSTIÇA SOCIAL E O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL

ROSÂNGELA DE FÁTIMA FIDELIS

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo, a partir do histórico do imposto de renda da pessoa física no Brasil, observar sua evolução no tempo, verificar os princípios constitucionais a ele aplicáveis, especialmente os da capacidade contributiva e da pessoalidade; o tratamento dado pelo Código Tributário Nacional, seus pressupostos e objetivos, em especial o da promoção de uma justiça fiscal e redução de desigualdades sociais. Fazer um apanhado filosófico sobre a ideia de justiça e suas ramificações comutativa, distributiva e social, do pensamento antigo ao contemporâneo, de Platão a Amartya Sen. Analisar em que medida a atual graduação do imposto de renda sobre a pessoa física, o regramento infraconstitucional, o regulamento do imposto de renda, algumas isenções, os programas de refinanciamento coadunam-se aos ideais de justiça fiscal, confrontando os princípios basilares do tributo e sua aplicação. Enfim, busca, provocar uma reflexão, em especial para que nós, Analistas Tributários da Receita Federal do Brasil, dentro de nossas atribuições e competências e tendo como diretriz a missão institucional do órgão de exercer a administração tributária e aduaneira com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade, possamos contribuir tanto para o debate quanto para o implemento de práticas que, unidas às teorias, concretizem os ideais de uma sociedade mais justa.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto de renda sobre a pessoa física. Justiça fiscal. Desigualdades sociais. Capacidade contributiva.

1. INTRODUÇÃO

O tema da presente pesquisa surgiu da busca por entender a conexão entre problemas como: as desigualdades sociais, a má distribuição de renda que levou o Brasil ao décimo lugar (de um total de 187 países) no ranking dos países mais socialmente desiguais (ONU, 2016) e o papel do imposto de renda da pessoa física sobre esta questão.

Relevante e pertinente a reflexão aqui proposta vez que o tema é afeito aos interesses nacional e mundial. Em setembro de 2015, por ocasião da Cúpula de Desenvolvimento Sustentável, foi discutida na Assembleia Geral da ONU uma nova agenda de desenvolvimento sustentável para os próximos quinze anos, a Agenda 2030. Foram então definidos os dezesseis Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) que se baseiam nos oito Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM). O décimo desses ODS refere-se à redução das desigualdades dentro dos países e entre eles e, dentro deste objetivo foram estipuladas sete metas, dentre as quais: “até 2030, progressivamente alcançar e sustentar o crescimento da renda dos 40% da população mais pobre a uma taxa maior que a média nacional” e “adotar políticas, especialmente fiscal, salarial e de proteção social, e alcançar progressivamente uma maior igualdade” (ODS BRASIL, 2017).

No preâmbulo do documento, há o reconhecimento de que “a erradicação da pobreza em todas as suas formas e dimensões, incluindo a pobreza extrema, é o maior desafio global e um requisito indispensável para o desenvolvimento sustentável”. O item 27 do mesmo documento traz ainda que o “Crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável é essencial para a prosperidade. Isso só será possível se a riqueza for compartilhada e a desigualdade de renda for combatida.”

Portanto, compartilhar a riqueza, combater a desigualdade, promover uma justiça tributária, somados ao uso eficiente das verbas públicas pelo Estado, deve ser a equação necessária para a construção de um país mais igualitário e justo¹.

Em 2017, o relatório anual de riqueza global, “*Credit Suisse Wealth Report 2017*” (CREDIT SUISSE, 2017), um dos mapeamentos mais completos sobre o assunto, concluiu que 1% dos brasileiros possui patrimônio equivalente à soma do patrimônio de 44% dos brasileiros e que até 2022 o número de brasileiros milionários terá uma alta de 81% em relação aos de 2017, o que pode, num primeiro olhar, parecer um dado positivo, na verdade reflete uma tendência significativa de aumento ainda maior da distância entre ricos e pobres.

A desigualdade social é fruto de diversos fatores e como tal deve ser objeto de políticas em várias áreas, uma delas, é a fiscal, portanto uma justiça social passa necessariamente por uma justiça fiscal.

Trazida à tona a gama de aspectos que envolvem o tema, pretende-se analisar em que medida a atual graduação do imposto de renda sobre a pessoa física tem servido efetivamente para que ocorra uma justiça fiscal e apontar possíveis instrumentos para essa efetividade.

1. O conceito de justiça aqui referido será mais bem delineado em capítulo específico da pesquisa.

2. O TRIBUTO SOBRE A RENDA NO BRASIL

A primeira tributação sobre a renda no Brasil foi instituída pela Lei nº 317 de 21/10/1843 e atingia os que recebiam vencimentos dos cofres públicos. Assemelhava-se a uma tributação exclusiva na fonte (RECEITA FEDERAL, 2017).

No Brasil imperial, a população era eminentemente composta ou de escravos ou da elite nobre, ou seja, poucos realmente auferiam renda, por esta razão foi instituído o tributo sobre as rendas daqueles que recebiam dos cofres públicos, os funcionários públicos, porém, devido à revolta causada por esta discriminação, somada à dificuldade do controle da arrecadação em virtude da extensão do país, este tributo foi logo extinto.

Rui Barbosa, primeiro ministro da Fazenda do período republicano, foi grande defensor da implantação de um imposto sobre a renda, porém, com a ressalva de respeitar-se o mínimo tributável, “o mínimo necessário à existência (Existenzminmun) nas classes mais desfavorecidas”. (BARBOSA, 1891, vol. XVIII, Tomo III, p. 62).

Apesar de ter em Rui Barbosa seu grande defensor, a tributação sobre a renda somente foi instituída definitivamente em 31 de dezembro de 1922, pela Lei Orçamentária 4.625 e, em 31 de dezembro de 1923, a Lei 4.783/23, trouxe em seu art. 3º um modelo de progressividade a ser aplicado aos rendimentos tributáveis.

Em 4 de setembro de 1924, são publicados os Decretos 16.580 e 16.581, o primeiro aprova o regulamento do Serviço de Arrecadação do Imposto de Renda e o segundo traz o primeiro Regulamento de Imposto de Renda – RIR após a instituição definitiva do imposto de renda.

Em 1925, o presidente da República, Arthur Bernardes criticava a formatação do IRPF sob o argumento de que este privilegiava aqueles que exploravam o capital, também o Congresso já discutia modificações nas regras do IRPF, assim o Decreto 16.838/25 e a Lei 4.984/25 trazem algumas alterações, dentre as quais a divisão dos rendimentos em cinco diferentes categorias: comércio e exploração industrial, agrícola, extrativa vegetal e animal; capitais e valores imobiliários; ordenados públicos e particulares; exercício de profissões não comerciais e capitais imobiliários.

Sobre as categorias criadas eram calculadas alíquotas diferentes a depender da combinação dessas origens, aplicando-se ainda percentuais de progressividade.

Em 12 de dezembro de 1930, o então recém empossado governo, preocupado com as altas taxas de desemprego e imigrações, institui um imposto de emergência sobre a renda, através do Decreto 19.482.

Algumas alterações peculiares, ocorreram nos anos seguintes, como por exemplo o Decreto 21.554 de 20 de junho de 1932, que, refletindo a mentalidade patriarcal da época, traz a possibilidade de dedução dos dependentes apenas pelo “chefe da família” (o homem) e no caso de os cônjuges fazerem as declarações em separado, somente o marido poderia beneficiar-se da dedução com os filhos.

O Decreto-Lei 3.200, de 19 de abril de 1941, instituiu uma medida no mínimo curiosa para os dias atuais, um adicional ao imposto para os solteiros, viúvos, sem filhos, sob o argumento de que estes teriam capacidade contributiva superior aos casados e com filhos, seria conhecido como o “imposto do solteiro” (RECEITA FEDERAL, 2017).

A Lei 2.354 de 29 de novembro de 1954 instituiu o desconto na fonte do trabalho assalariado de Cr\$4.167,00 a Cr\$ 10.000,00 mensais. Havia uma gama complexa de diferenciações nos descontos relativos a solteiros ou viúvos sem filhos, solteiros ou viúvos com um filho, casado sem filhos e solteiros ou viúvos com dois filhos, casado com um filho e solteiros ou viúvos com três filhos, casado com dois filhos e solteiros ou viúvos com quatro filhos, casado com três filhos e solteiros ou viúvos com cinco filhos, graduando cada uma dessas situações havia 58 faixas de progressividade.

2.1. O IMPOSTO SOBRE A RENDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Foi somente na CF de 1934, em seu art. 6º, que o imposto de renda adquiriu *status* constitucional.

Após a CF de 1934, tivemos mais quatro constituições: 1937, 1946, 1967 e 1988. Alguns consideram como uma oitava Constituição a Emenda nº 1, outorgada pela junta militar, à Constituição Federal de 1967, que teria sido a Constituição de 1969. No entanto, a história oficial considera apenas sete. (STF, 2017)

A CF de 1988, em seu artigo 153 e incisos, traz além da delimitação e o detalhamento das competências tributárias, a fundamentação para a edição de outros instrumentos introdutores de normas tributárias, bem como uma série de princípios e limitações ao exercício do poder de tributar (SHOUERI, 2017, p 73), os casos em que se exige lei ordinária (art. 150, I) e os casos em que se exige lei complementar (art. 146 e 148).

Alguns dos princípios afeitos às limitações do poder de tributar, limitações estas que configuram proteção ao particular, são trazidos pela CF, como o da igualdade tributária (art. 150, II), da vedação de tributo confiscatório (art. 150, IV), o da capacidade contributiva e da pessoalidade (art. 145, §1º), generalidade, universalidade, progressividade (art. 153, §2º).

Para Carrazza (2001), os princípios constitucionais tributários e as imunidades são o desdobramento dos direitos fundamentais e garantias do cidadão, repetidos para o cidadão-contribuinte, de modo que estas garantias fundamentais, explica Vieira (2012?), constituem também direitos fundamentais instrumentais, como igualdade tributária e seus corolários o princípio da capacidade contributiva e da pessoalidade.

Os princípios mais intimamente relacionados ao Imposto de Renda da Pessoa Física são o da capacidade contributiva e da pessoalidade e, sendo ambos subordinados ao princípio da igualdade tributária, concedem ao IRPF uma feição constitucional de imposto do bem, da igualdade e da justiça, como define Vieira: um IRPF-Dr. Jekyll,² mas que, assim como na novela de Stevenson, possui uma face obscura, que será desvendada em capítulo oportuno.

² O autor ao afirmar que o IRPF é um tributo de dupla personalidade, a constitucional e cidadã *versus* a infraconstitucional, impessoal e desigual faz uma analogia à célebre novela gótica “Dr. Jekyll and Mr. Hyde” ou “O Médico e o Monstro”, de Robert Louis Stevenson.

2.2. O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Lei 5.172/66, com suas alterações e por determinação do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13/03/1967, passou a denominar-se CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN, vindo a disciplinar o sistema tributário nacional e instituir normas gerais de direito tributário. No aspecto formal, como a CF de 1967 exigia que a matéria tributária, ao tratar de normas gerais, conflitos de competência e limitações ao poder tributante fosse de natureza complementar, o CTN, diploma que versava sobre tais assuntos, nascido sob a égide da Constituição de 1946, embora promulgado em forma de lei ordinária, passou a ter eficácia de lei complementar, por força do princípio da recepção.

Além da CF e do próprio CTN, todo o possível arcabouço normativo tributário, ou seja, a legislação tributária, é delineado pelo próprio Código (PLANALTO, 2018):

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende 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.

Observe-se que o termo “legislação tributária” difere de “lei tributária”, como resta claro na decisão do STF (STF, 1998):

A fixação do prazo de recolhimento do IPI pode se processar por meio da legislação tributária (CTN, art. 160), expressão que compreende não apenas as leis, mas também os decretos e as normas complementares (CTN, art. 96). (STF – RE n. 140.669/PE – PE – Relator Min. Ilmar Galvão – Julgamento: 02/12/1998.)

Não obstante o art. 153, III, da CF, tenha apresentado a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o art. 43 do CTN delineou como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, sendo ali ainda definidos os conceitos básicos para a incidência do imposto, da seguinte forma: I - renda como qualquer fruto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - proventos como qualquer outro acréscimo patrimonial não compreendido nos conceitos acima.

Segundo (2017), interpreta o termo “disponibilidade econômica da renda” como a disponibilidade sobre um acréscimo patrimonial, de fato. Enquanto que o termo “disponibilidade jurídica” um evento definido e qualificado por normas.

Já Carrazza (2009) conclui: “de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos ou riquezas novas.”

Há diversas teorias para a conceituação da renda tributável, dentre elas destacam-se duas: a teoria da fonte e a teoria do acréscimo patrimonial. A primeira separa o que considera fonte de renda fluente, contínua e as oscilações de renda resultantes de outra origem que não a fonte original da renda, como exemplo numa alienação. Já a teoria do acréscimo patrimonial, apropria essas oscilações da renda considerando-as como aumento do patrimônio líquido. Tipke (2008), considera que nenhuma das duas teorias “proporciona um conceito jurídico-

-dogmático convincente.” Enquanto a primeira traz um conceito estreito de renda, incompatível com o princípio da capacidade contributiva, a segunda é juridicamente impraticável.

As distinções entre renda, capital, patrimônio, disponibilidade econômica, disponibilidade jurídica, sugerem, num primeiro momento, mero preciosismo vocabular, mas suscitam entendimentos de repercussão direta sobre a tributação, como por exemplo no caso de distribuição gratuita de ações aos sócios, o que em princípio não gera ganho de capital, mas apenas potencial realização de renda; conforme o entendimento adotado, considerar-se-á ou não ocorrido o fato gerador.

Com relação aos princípios, e sem entrar no mérito das discussões acerca das diferenças entre normas e princípios, importa aqui entender que há, além das normas previstas no capítulo da Constituição dedicado às limitações ao poder de tributar, outros princípios jurídicos, positivados, implícita ou explicitamente, esparsos pelo texto constitucional que eventualmente atuam como limitações.

Para o presente estudo, faz-se essencial aprofundar o entendimento a respeito dos princípios mais conexos ao tema, ou seja, os princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da pessoalidade, o que se passa a examinar.

3. PRINCÍPIOS DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PESSOALIDADE

Coêlho (2008), explica que os princípios constitucionais em matéria tributária se dividem em derivados e conexos, ou seja, os derivados do sistema jurídico da Constituição e os conexos aos direitos fundamentais.

Os princípios da igualdade tributária, capacidade contributiva e pessoalidade estão entre os conexos aos direitos fundamentais, ou seja, são, em sua essência, reafirmações e garantias de direitos fundamentais, portanto, “cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis” (COÊLHO, 2008).

Os três princípios são interligados e interdependentes, portanto serão analisados conjuntamente.

Problemas conceituais sobre igualdade e desigualdade, por exemplo, surgem no texto constitucional e adquirem importância fundamental quando se sabe que a desigualdade econômica é fator preponderante que alimenta a estrutura do nosso sistema capitalista (COÊLHO, 2008). Na análise de Coêlho, a juridicidade da capacidade contributiva é resultado do lado positivo do princípio da igualdade, portanto o legislador tem o dever de distinguir desigualdades, e mais, observar o limite mínimo que não afete a subsistência do contribuinte e o máximo que não alcance o direito de propriedade e caracterize confisco. Assim, o princípio da igualdade tributária impõe ao legislador tanto “discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades”, quanto “não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente” (COÊLHO, 2008, p. 273).

Importante ressaltar que quanto ao tratamento desigual para os iguais, ressalvam-se os casos de extrafiscalidade e do poder de polícia, em que o primeiro se presta a promover políticas públicas e o segundo a limitar direitos em nome do bem comum.

Ainda em relação ao princípio da igualdade, Coêlho apresenta duas críticas importantes, a primeira refere-se às isenções e outros tipos exonerativos, que, excluindo-se os incentivos fiscais para fins de correção de desigualdades sociais e regionais, têm, historicamente, servido como favores a classes dominantes. A segunda crítica é com relação ao mínimo legal para uma existência digna, e nesse aspecto, adentra-se em discussão atual que envolve a pretensa reforma tributária, o princípio da praticabilidade, ou seja, a simplificação da tributação, o que à primeira vista é algo extremamente positivo, porém pode trazer a tendência simplista de igualar situações, desconsiderando princípios de justiça, igualdade e capacidade contributiva.

No Imposto de Renda da Pessoa Física o princípio da igualdade concretiza-se por meio dos critérios da generalidade, universalidade e progressividade. Pelo critério da generalidade, todas as pessoas estão sujeitas ao imposto sobre a renda. A universalidade refere-se a submissão ao imposto pelo universo das manifestações de renda do contribuinte, ressalvando-se hipóteses em que o interesse público ou outro princípio constitucional, como o da capacidade contributiva, justifique tratamento diferente. A progressividade é a ideia basilar da origem da variação de alíquotas, que, conforme a renda, será maior ou menor.

No Brasil, atualmente, conforme dados da Receita Federal (2018), para o exercício 2018, ano-calendário 2017, há quatro alíquotas possíveis para o IRPF, aplicadas da seguinte forma:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)
22.847,76	-
De 22.847,77 a 33.919,80	7,5
De 33.919,81 a 45.012,60	15
De 45.012,61 a 55.976,16	22,5
Acima de 55.976,16	27,5

Esta base de cálculo considera um abatimento único de 20%³, portanto, a faixa de isenção de R\$ 22.847,76 refere-se ao valor de renda anual bruta de R\$ 28.559,70, subtraindo-se os 20% do abatimento.

São possíveis as seguintes modalidades de tributação: a mensal (carnê-leão ou o mensa-lão)⁴, a anual (na declaração de ajuste) e a retenção na fonte, de modo que a base de cálculo efetiva dependerá da modalidade adotada. Há ainda a tributação exclusiva na fonte, ou seja, valores tributados definitivamente na fonte e que não serão ajustados na declaração (ex. décimo-terceiro salário, juros pagos ou creditados a título de remuneração de capital próprio, prêmios de loterias etc.), e também a tributação definitiva em que o imposto é apurado e recolhido e também não sofrerá ajustes na declaração (ex. ganhos de capital em alienação de bens ou direitos).

Leonetti (2003) observa que tanto os valores-limite das faixas tributáveis e suas alíquotas, quanto o limite máximo para as deduções permitidas não são obrigatoriamente reajustados conforme a inflação, além disso, essas alterações dependem de lei de iniciativa do Presidente da República, portanto dependentes do livre alvedrio do governante do momento. Tal situação prejudica contribuintes que eventualmente, por mero reajuste salarial, acabam migrando para outra faixa tributada com alíquota mais gravosa e ainda impede a dedução mais adequada de importâncias gastas com instrução, saúde, etc., aumentando a base de cálculo do tributo.

Para melhor compreensão da relação direta entre a tributação e a ideologia política dominante, é importante observar que o IR nasceu com alíquotas de 8 por cento sobre uma base ampla de rendimentos do capital e do trabalho, passando a 20 por cento em 1944, 50 por cento em 1948, 60 por cento no governo de Jânio Quadros, 65 por cento no governo de João Goulart. Após o golpe militar de 1964, uma das primeiras medidas foi retornar a alíquota máxima de 50 por cento. Até então, a estrutura progressiva era mantida pela alíquota, pela existência de 12 faixas de tributação, mas especialmente por incidir sobre um amplo

³ O abatimento de 20% é aplicado no caso de o contribuinte optar pela declaração simplificada.

⁴ O carnê-leão deve ser utilizado quando não há retenção do imposto na fonte (ex: rendimentos de aluguéis, de taxistas, etc), no caso de o contribuinte receber rendimentos sujeitos à retenção na fonte de mais de uma fonte pagadora, pode optar entre o Mensalão e a Declaração de Ajuste Anual IRPF;

espectro de rendas, tanto do capital quanto do trabalho. Sob a presidência de José Sarney, em 1989, houve uma drástica redução para três alíquotas, sendo a máxima de 25 por cento. Até este momento não havia referência explícita sobre o princípio da progressividade na Constituição. Paradoxalmente, a Constituição de 1988 trazia todo direcionamento para a concretude de um Estado de bem-estar social, cujas demandas haviam sido represadas pelo regime ditatorial, porém, nessa direção quanto mais se avançou pelo gasto público mais se recuou nos objetivos redistributivos da política tributária, ampliando benefícios tributários aos rendimentos do capital, como a isenção sobre os dividendos e consolidando uma estrutura de tributação de baixa progressividade, favorecendo os mais ricos, ou como definiu Vieira (2012, p. 196), despersonalizando o IRPF-Dr. Jekyll, transfigurando-o em um IRPF-Sr. Hyde.

Em janeiro de 2017, o Departamento Intersindical de Estudos Socioeconômicos - DIEESE publicou a Nota Técnica 169 intitulada: “Imposto de Renda Pessoa Física: propostas para uma tributação mais justa”, em que conclui:

Nesse sentido, a reivindicação mais premente da sociedade é a correção anual da tabela atual pela inflação, como forma de manter a estrutura de contribuição dos assalariados para o fisco e, em seguida, a criação de uma nova estrutura de tributação que contemple novas faixas de rendimentos. (DIEESE, 2017).

Da comparação entre o Índice de Preços ao Consumidor - IPCA e a correção da tabela do IRPF entre os anos de 1996 e 2016, o levantamento feito pelo DIEESE mostrou uma defasagem acumulada no período de impressionantes 83,10%, o que significa dizer que os valores da tabela vigente para o exercício de 2016, apresentados na primeira tabela, se corrigidos como sugere o estudo, pelo IPCA, seriam os propostos na segunda tabela:

Tabela IRPF Exercício 2016, ano-calendário 2015		
Base de cálculo mensal (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir (R\$)
Até 1.903,98		
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,8
De 2.826,66 até 3.751,05	15,0	354,8
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Proposta de Tabela IRPF 2017 – com correção de 83,10%		
Base de cálculo mensal (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir (R\$)
Até R\$ 3.486,25		
Até R\$ 3.486,25	7,50	261,47
De 5.175,70 a 6.868,29	15,00	649,65
De 6.868,30 a 8.541,18	22,50	1.164,77
Acima de R\$ 8.541,18	27,50	1.591,83

Pela tabela do IRPF, exercício 2016, ano-calendário 2015, toda renda superior a R\$ 4.664,68 mensais, ainda que supere em milhões a esse valor, é tributada pela alíquota de 27,5%. Assim, conclui o estudo, “há espaço para mais faixas para as rendas muito altas. Isso também poderia compensar a perda de arrecadação do imposto causada por uma correção da tabela do IRPF.” (DIEESE, 2017, p. 5)

O estudo propõe, por fim, uma tabela que considera mais justa e progressiva, acrescentando mais duas alíquotas, de 30% e 35% e corrigindo em 83,10% a defasagem acumulada entre os anos de 1996 e 2016:

Tabela do IRPF com duas novas faixas de renda tributável e correção de 83,10% ⁵		
Base de cálculo mensal (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir (R\$)
Até 3.486,25		
De 3.486,26 a 5.229,37	7,50	261,47
De 5.229,38 a 7.844,06	15,00	653,67
De 7.844,07 a 9.805,08	22,50	1.241,98
De 9.805,09 a 12.256,34	27,50	1.732,23
De 12.256,35 a 15.320,43	30,00	2.038,64
Acima de R\$ 15.320,43	35,00	2.804,66

⁵ Aparentemente há um equívoco no cálculo dos valores da base de cálculo e das parcelas a deduzir da segunda tabela a partir da segunda faixa. Embora contatado o DIEESE a esse respeito, por meio de e-mail, não houve resposta. Como a intenção aqui é trazer uma ideia do impacto de uma correção mais adequada, decidiu-se por manter a tabela, ainda que com essa pequena inconsistência.

4. O LEÃO NÃO RUGE PARA TODOS

Não há como discorrer sobre a tributação da pessoa física no Brasil atualmente e ignorar que livros, artigos, entrevistas, enfim, grande parte do material produzido a esse respeito trata a tributação sobre os dividendos e sobre heranças com destaque, portanto, para o desenvolvimento do tema aqui proposto, é fundamental o entendimento do modelo de tributação vigente para esses casos.

No modelo clássico de tributação, os lucros das corporações são tributados após apuração contábil pela pessoa jurídica e os dividendos sofrem nova tributação quando pagos aos acionistas, pela pessoa física, ou seja, é um tipo de tributação bifásica. No Brasil, na década de 1990, os dividendos passaram a não mais integrar a base de cálculo do imposto da pessoa física, sendo tributado exclusivamente na fonte sob a módica alíquota de 15%. Além disso, a Lei nº 9.294/95 instituiu os juros sobre capital próprio que possibilita remunerar com juros o capital próprio das empresas (os juros pagos aos sócios) e deduzi-los como despesa, o que significa uma redução da base tributária do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sendo uma forma secundária de distribuição de lucros e dividendos. Esse modelo brasileiro, que não encontra similaridade em nenhum outro país, sofre severas críticas de estudiosos do assunto.

Marc Morgan Milá, pesquisador, orientando de Thomas Piketty na *Paris School of Economics*, publicou os resultados preliminares de sua tese de doutorado: *“Income Concentration in a Context of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933–2013”*, em seu trabalho comenta a questão da tributação de dividendos no Brasil:

Para os super-ricos, observa-se que a maioria de seus rendimentos não é tributada (mais de 60 por cento dos indivíduos acima dos 0,1 por cento na distribuição). Isto se explica pelo fato de que lucros e dividendos estão isentos do imposto de renda. A ocorrência do imposto tributado exclusivamente na fonte também aumenta com a renda, 0,01 por cento concentram três vezes mais renda tributada na fonte do que aproximadamente os 10 – 1 por cento. Isto explica-se pelo fato de que atualmente no Brasil os ganhos de capital são tributados exclusivamente na fonte (MILÁ, 2015). (tradução nossa).

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA também se debruçou sobre a questão no estudo “Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas” (IPEA, 2015), e, tendo como base as declarações do período de 2007 a 2013, chegou a conclusões alarmantes:

- 1) A concentração de renda brasileira supera qualquer outro país com informações disponíveis;
- 2) Os brasileiros super-ricos pagam menos imposto, em proporção da sua renda, que um cidadão típico de classe média alta, sobretudo o assalariado, o que viola o princípio da progressividade tributária;
- 3) Essa distorção deve-se, principalmente, a uma peculiaridade da legislação brasileira: a isenção de lucros e dividendos distribuídos pelas empresas a seus sócios e acionistas;

4) O potencial distributivo do imposto de renda no Brasil, medido em termos de queda no índice de Gini⁶, é menor que nos países mais desenvolvidos da América Latina, como México, Uruguai, Argentina e Chile, e bem inferior ao dos países europeus.

O estudo expõe o fato de que o Brasil, além de extremamente desigual é “um paraíso tributário para os super-ricos,” ao combinar “o baixo nível de tributação sobre aplicações financeiras, uma das mais elevadas taxas de juros do mundo e uma prática pouco comum de isentar a distribuição de dividendos de imposto de renda na pessoa física.” O estudo também observou que dos 34 países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, somente a Estônia adota a mesma prática brasileira, ainda assim justificada pelas reformas pró-mercado após o fim do domínio soviético.

Aduz ainda o mesmo estudo que, embora a elevada carga tributária brasileira, aproximadamente 34 por cento do PIB, esteja dentro da média dos países da OCDE, nestes a parcela da tributação que recai sobre bens e serviços é residual (cerca de um terço), enquanto que a renda e o patrimônio sofrem maior tributação, já no Brasil, metade da carga tributária atinge bens e serviços, o que proporcionalmente, onera mais os mais pobres. Conclui o estudo:

Ou seja, os privilégios aos rendimentos da propriedade do capital, que tornam o imposto de renda no Brasil pouco redistributivo, são apenas um elemento de uma estrutura tributária global muito regressiva. Em termos históricos, a configuração de tal estrutura insere-se em um movimento em escala global de reorientação da tributação a favor do capital e dos mais ricos, o que se repetiu em diferentes doses, em praticamente todos os países desenvolvidos entre 1980 e 2010. Contudo, é interessante assinalar que nem os governos conservadores de Ronald Reagan e George W. Bush, nos Estados Unidos, e Margaret Thatcher, no Reino Unido, conseguiram fazer o que o governo brasileiro fez em 1995, ao isentar completamente os lucros e os dividendos.

[...] Repensar essa questão e colocar em pauta a agenda da progressividade, já com certo atraso, é um dos grandes desafios para o Brasil na atualidade. (IPEA, 2015).

Carraza (2001, p. 100-101), corrobora esse entendimento, sugerindo melhoria no sistema tributário pelo acréscimo de alíquotas, lembrando que em alguns países estas oscilam entre 5 e 55%, e, embora a alíquota de 55% possa parecer escorchantes, na verdade atinge apenas alguns multimilionários e, nesses países a classe média que aqui é tributada a 27,5% lá submete-se a 10%.

Além da crítica à tributação dos investidores, também os herdeiros são privilegiados pelo leão. A herança é tributada pelo Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD, tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, cujo fato gerador é a transmissão causa mortis de imóveis e a doação de quaisquer bens ou direitos, conforme Constituição Federal - artigo 155, I e § 1º e CTN artigos 35 a 42:

⁶ Índice de Gini. Disponível em < http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28&Itemid=23>. Acesso em: 02 out. 2017.

O imposto incide sobre o valor venal (de venda) da transmissão de qualquer bem ou direito havido:

I - por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;

II - por doação.

A pedido do jornal Estadão, a consultoria EY (antiga Ernest & Young) fez um levantamento e concluiu que o Brasil é um dos países que menos tributa as heranças. A alíquota média cobrada pelos fiscos no país era, em 2014, de 3,86%, aproximadamente um décimo da tributação praticada na Inglaterra (40%) e um terço da do Chile (13%). Estudo feito no início de 2017, novamente pela EY, demonstrou a elevação na alíquota de pelo menos metade dos 26 estados e DF, portanto a média atualmente é superior à de 2014. (G1, 2017).

A Resolução nº 9 de 1992 do Senado Federal, limitou a alíquota do ITCMD em 8%, mas nem todos os estados tributam pelo máximo, como o Mato Grosso do Sul (3%), Distrito Federal (6%), Rio de Janeiro (5%), Rio Grande do Sul (4%). Na França, país que tributa fortemente a renda, o patrimônio e a riqueza, a taxa máxima chega a 60%. Já na Alemanha, Suíça e Japão, o imposto alcança 50%. (ESTADÃO, 2014).

Países como Austrália e Noruega não têm nenhum tipo de tributação sobre a herança, mas, em contrapartida, cobram impostos elevados sobre a renda dos seus contribuintes, destaca Leandro Souza, gerente sênior de impostos e capital humano da EY e responsável pelo estudo.

Ressalte-se que no Brasil, hoje, ao receber imóvel, bem ou direito, por herança ou doação, o contribuinte é tributado exclusivamente pelo fisco estadual, pela alíquota máxima de 8%, sendo que esse acréscimo ao seu patrimônio somente será tributado pela União no caso de ganho de capital pela venda do bem. Caso não ocorra alienação, esse enriquecimento restará tributado unicamente pelo ITCMD.

No intuito de corrigir essa disparidade, tramita na Câmara dos Deputados o projeto de lei 5.250/2016, que sugere alteração significativa na legislação atinente à tributação da herança e doação de modo a proporcionar progressividade nas alíquotas em relação aos valores recebidos.

Alguns anos antes desse projeto de lei, Ricardo Lobo Torres, já se posicionara sobre o ITCM, inclusive sugerindo a forma de sua adequação aos princípios da progressividade e da pessoalidade:

O imposto causa mortis, incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer esforço deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, pelo que deve se afinar simultaneamente com os subprincípios da progressividade, que recomenda a elevação das alíquotas na medida em que aumentar o bolo tributável, e da personalização, que se expressa pelo agravamento da tributação de acordo com o afastamento entre herdeiro e de cujus na linha da sucessão. (TORRES, 2009, p. 382).

De toda forma, a possibilidade de além do leão estadual também o federal dar a sua mordida nessa origem de renda ou patrimônio tem dividido opiniões entre tributaristas. De um lado, os que se opõem ao referido projeto de lei, apontam inconstitucionalidade por se tratar de matéria delimitada pela CF como sendo de competência estadual, de modo que ao utilizar-se a mesma base de cálculo para nova tributação pela União, além de invasão de competência, caracterizaria bitributação.

Já os defensores do PL alegam que embora a base de incidência seja a mesma, a gênese do tributo é outra. No caso dos estados é a transmissão, enquanto que para a União é o acréscimo patrimonial e, portanto, não haveria bitributação nem invasão de competência uma vez que tributar renda já está no rol de competências tributárias da União.

Independentemente das discussões suscitadas, não se pode negar o papel fundamental na desigualdade pelo patrimônio gerado no passado e a manutenção da concentração desta riqueza de geração para geração. Em seus estudos sobre a estrutura e os rumos econômicos da desigualdade, o economista francês Thomas Piketty, ao analisar dados mundiais e históricos sobre heranças, conclui que para as gerações nascidas entre 2010 e 2020 “perto de um sexto de cada geração receberá uma herança maior do que o valor que a metade da população ganha por meio do trabalho ao longo de toda a vida” e conclui que “é uma forma de desigualdade muito perturbadora, que está a caminho de atingir uma magnitude inédita na história.”:

A metade mais pobre da população continua sem posses, mas hoje existe uma classe média patrimonial que detém um quarto e um terço da riqueza, e os 10% mais ricos não possuem mais do que dois terços, em vez dos nove décimos de antigamente.

[...] Chegaremos a seguinte conclusão: quando a taxa de rendimento do capital é, por um longo período, muito mais alta do que a taxa de crescimento da economia, é quase inevitável que a herança, ou seja, os patrimônios originados no passado, predomine em relação à poupança, que são patrimônios originados no presente. (PIKETTY, 2014, p. 368).

Essas conclusões advêm de inúmeros levantamentos estatísticos e dados dos fiscos de diversos países sobre a desigualdade nos últimos 300 anos, a partir dos quais Piketty procura estimar o quanto de toda a renda nacional é retida pelos diversos estratos socioeconômicos. Sua tese é basicamente a de que como os rendimentos do capital investido (que ele chama de “r”) tendem a ser maiores do que o crescimento da produtividade dos trabalhadores (que ele chama de “g”), o aumento da riqueza dos donos dos bens de capital será maior que o do resto da população. A consequência seria ainda mais concentração de renda e menor possibilidade de mobilidade social em virtude de a herança ganhar cada vez mais importância em relação à renda presente.

Não se pretende aqui adentrar às razões do direito sucessório constitucionalmente previsto no inciso XXX, do art. 5º ou de se discutir quão justa ou mesmo meritória é a loteria do nascimento, a sorte de alguns de nascer em família abastada e herdar fortunas sem o lastro do próprio trabalho, mas trazer a reflexão sobre uma tributação adequada aos objetivos distributivos e aos princípios constitucionais da função social da propriedade.

Outro tributo que merece ser citado é o imposto sobre grandes fortunas – IGF, nascido pelo artigo 153, inc. VII da CF de 1988 e jamais regulamentado, vive em estado vegetativo desde sua concepção, caso raro de competência tributária não exercitada, por motivos políticos, segundo avalia Hugo de Brito Machado, “os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de poder, possuem inegável influência sobre os que o exercem”. (MACHADO, 2008).

Essa omissão sobre o IGF nos leva às reflexões de Alfredo Augusto Becker, de que não se pode falar em direitos sociais sem se cogitar a intervenção do Estado na economia e que, sendo o Direito Tributário “justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia”, essa extrafiscalidade do tributo “tanto pode ser utilizada como instrumento de reforma social” quanto para “o exatamente oposto: impedir a reforma social e conservar, ou melhor, salvar o regime capitalista liberal.” (BECKER, 2013, p. 636-637).

Precisaríamos talvez de um Piketty brasileiro para visualizarmos claramente o impacto econômico de uma tributação sobre grandes fortunas no Brasil, mas prescinde de profundas análises estatísticas a conclusão de que a regulamentação do IGF seria um dos mecanismos possivelmente eficazes para redução das desigualdades na distribuição de renda no Brasil e promoção de uma sociedade mais justa. Mas o que é justiça?

5. JUSTIÇA

O sentimento de Justiça nas ações humanas surge a partir da consciência da individualidade e, como instinto natural, mesmo sem desenvolver reflexões sistemáticas sobre o que é o justo, o ser humano sente o que é justo, conduzindo a si próprio e avaliando condutas, aprovando-as ou não. Já a ideia de Justiça difere do sentimento de justiça pois “é resultado de reflexões, para as quais se conjugam a experiência e a razão.” (NADER, 2017, p. 71).

Embora mais associado à esfera jurídica, o valor “justiça” perpassa e é influenciado por outras noções como a moral, a religião, os costumes e, assim como estes, submete-se à ação do tempo, aos avanços sociais, à evolução cultural e até mesmo às mudanças no conceito da dignidade da pessoa humana. (NADER, 2017, p. 67). Por estas razões, complexa é a tarefa de tentar conceituar o valor justiça de forma a ser aceito e aplicado pela coletividade já que valor e sentimento de justiça nem sempre são convergentes. Além de variantes pessoais, morais, culturais, religiosas, também somos influenciados por todo pensamento filosófico, afinal, muitos foram os que contribuíram com suas reflexões sobre as questões de justiça. Entender que as “questões de justiça são, na verdade, questões de justificação”, e perceber a “variedade de modos de justificação ao longo do tempo” (MAFFETONE, VECA, 2005, p. XII-XIII introdução) é de fundamental importância para construirmos nosso próprio conceito sobre bases sólidas.

Em virtude da inegável influência que Aristóteles, Platão e toda cultura grega exerceram e exercem na construção do pensamento jurídico ocidental e seus conceitos, iniciamos em Platão um breve histórico filosófico a respeito do pensamento sobre justiça.

Platão (427 – 347 a.C.), em sua obra “República”, constrói suas reflexões sobre justiça basicamente a partir de três questões: a “definição do justo e da justiça”; “se e por que devemos ser justos”; “que tipo de bem ela constitui e as razões que a tornam desejável”, a resposta a essas questões é o modelo apresentado de “ótima república”, ou seja, uma sociedade baseada “na correspondência entre a dimensão pessoal e a interpessoal, entre equilíbrio da psique e equilíbrio da pólis.” [] “Uma sociedade bem-ordenada, em que é respeitado e preservado no tempo o equilíbrio entre as classes sociais, pressupõe indivíduos que vivem harmoniosamente e vice-versa”. (MAFFETONE, VECA, 2005, p. 3-4).

Aristóteles (384 – 322 a.C.) completou a noção de Justiça no mundo antigo, ao introduzir a noção de igualdade como fundamento da Justiça (PISSARRA, FABRINI, 2007, p. VII apresentação). Para ele, a justiça é a virtude moral aglutinadora de todas as outras virtudes, é inseparável da pólis e só por meio dela o indivíduo é inserido na comunidade.

Traz na obra “Política” sua concepção de justiça distributiva, que, para ele, consiste na distribuição de riquezas e honras aos cidadãos, sendo que para ser justa essa distribuição deve-se estabelecer uma proporcionalidade entre o que será distribuído e os que receberão. Para Aristóteles, o mais importante é se levar em conta o mérito, e faz o seguinte paralelo, se homens se associassem a fim de enriquecer, os seus méritos seriam proporcionais aos capitais investidos, e, da mesma forma, os seus lucros; porém, a finalidade da comunidade de política, como diz reiteradamente Aristóteles, é a boa vida para todos, e não meramente enriquecer.

Assim, “Aristóteles vê a categoria Justiça como compreendendo duas grandes espécies: a Justiça geral (também conhecida por legal) e a Justiça particular” (LEONETTI, 2003, p. 141). A primeira referindo-se a todos os atos humanos e a segunda apenas aos relacionados ao próximo.

Portanto, para Aristóteles, uma justiça absoluta é aquela que permite realizar o bem político, o interesse comum, ou seja, aquela que atribui as honras ou os cargos aos homens mais capazes de realizá-la. De forma que, deve-se determinar criteriosamente a finalidade desejada, para então se estabelecer os critérios de aplicação da justiça distributiva. Ou seja, o conceito de justiça distributiva *per se*, é insuficiente para concretizar a justiça absoluta pois depende de estarem muito claramente definidos tanto sua finalidade quanto seu critério de aplicação.

A história da filosofia e o pensamento ocidental podem ser divididos em duas grandes etapas sendo o cristianismo seu grande divisor. É a partir do cristianismo que o homem muda o ponto de partida de sua filosofia, mudam os pressupostos, o sentido da existência do mundo e do homem, muda a formulação do problema e conseqüentemente, o problema (MARÍAS, 2004, p. 115-116).

Santo Agostinho de Hipona (345 - 430), já do período cristão, vê a justiça desdobrada para a caridade e misericórdia. Em “De Trinitate”, Santo Agostinho afirma que: “é justa a alma que segundo os ditames da ciência e da razão dá a cada um o que a cada um pertence, na vida e nos costumes”. Portanto, há, em sua concepção de justiça, a ideia de equilíbrio entre a vida exterior e interior dos homens, isto é, “antes de ser uma virtude social, a justiça realiza-se no interior dos humanos, numa relação de obediência e submissão à vontade divina.” (MATTOS, 2004).

Para Santo Agostinho, a justiça absoluta é eterna e imutável e o meio para alcançá-la é o da justiça cristã, realizada por uma vida reta e virtuosa regida pela ordem do amor (no sentido de dileção, caridade), portanto, a justiça cristã se realiza no amor, e, onde existe amor, não há injustiça.

São Tomás de Aquino (1225 – 1274) entende que a justiça centraliza em si toda a moralidade e ordena todos os comportamentos humanos.

Segundo Aquino, a justiça é uma virtude que orienta os atos humanos nas suas relações sociais, como um acordo entre os membros de uma comunidade. Define-se justiça, conforme a tradição aristotélica, como algo adquirido pelo hábito somente especificado por seu objeto formal que é o Direito. Não importa para o ato da justiça o papel de outras virtudes (a bondade, por exemplo), desde que o ato seja realizado a justiça se efetiva.

Do século XVI ao século XVIII emerge uma filosofia inglesa que prima pela experiência sensível, pelas teorias do conhecimento, o racionalismo, a filosofia do Estado, concedendo menor importância às questões metafísicas, o empirismo.

Thomas Hobbes (1588 – 1679), empirista, julga aceitável tudo que um homem possa fazer a outro no estado de natureza, uma vez que tudo se justifica pela necessidade de sobrevivência, assim, diz ele: “a natureza deu a cada um direito a tudo; isso quer dizer que, num estado puramente natural [...] era lícito cada um fazer o que quisesse e contra quem julgasse cabível, e, portanto, possuir, usar e desfrutar tudo o que quisesse ou pudesse obter” (PISSARRA, FABRINI, 2007, p. 59).

Porém, se tudo é lícito, não há noção de justo e injusto, ninguém pode “dizer, de qualquer coisa, ‘isto é meu’, [...] seu vizinho, tendo igual direito e igual poder, irá pretender que é dele essa mesma coisa” (PISSARRA, FABRINI, 2007, p. 38). Daí sua concepção pessimista da essência humana expressa na célebre frase “*homo homini lupus*” ou “o homem é o lobo do homem”. Essa luta pela sobrevivência, de todos contra todos, favorece o mais forte contra o mais fraco, e, como nada pode ser injusto, não há lei, e onde não há lei não há injustiça. Assim, Hobbes afirma que justiça e injustiça são invenções humanas, convenções que os homens estabelecem e não atributos naturais do espírito. (PISSARRA, FABRINI, 2007, p. 60)

Justamente porque não é natural do espírito humano fazer ao outro o que queremos que nos façam, Hobbes propõe um pacto de união e submissão em que cada um se submete voluntariamente a uma pessoa ou a uma assembleia que será chamada de soberano, ou seja, cria-se assim a obrigação absoluta de obedecer a todas as leis que o soberano determinar, mesmo que contrariem a lei natural. Assim, o soberano é a própria expressão da justiça e da lei (PISSARRA, FABRINI, 2007, p. 63-66).

O Estado, na proposta de Hobbes, é absoluto, dotado de poder irrestrito, uma máquina poderosa, monstro devorador contra o qual não há forma de insurgência, um Leviatã⁷.

Rousseau (1712 – 1778), representando o pensamento iluminista, preserva a ideia de justiça como equidade nascida da vontade geral, essa vontade geral não é individual nem a soma de várias vontades, mas a vontade do corpo político. A participação de todos fortaleceria a vontade geral e, por meio de um poder soberano, coíbem-se interesses individuais, possibilitando a justiça.

Contrário a Hobbes, Rousseau afirma que o homem no estado de natureza era feliz e pacífico pois possuía tudo de que precisava. Mas isso mudou com a instituição da propriedade privada, donde inicia-se, para Rousseau, o estágio degenerativo do estado puro original do homem. A constituição da sociedade legitimou a desigualdade, o que o leva a afirmar que “o homem nasce livre e por toda parte se encontra sob grilhões” (PISSARRA, FABRINI, 2007, p. 71). Assim, para Rousseau, apenas o pacto social pode garantir uma sociedade civil soberana em que o povo, objetivando o bem comum, expressa a vontade geral por meio das leis. Seguindo esse entendimento, para ele, a justiça é posterior à lei e sendo esta fruto da vontade geral é dela que nasce a regra do justo e do injusto, convergindo o interesse particular e o bem comum (PISSARRA, FABRINI, 2007, p. 72).

A justiça, portanto, advém da participação de cada um na comunidade e do respeito ao estabelecido pelo contrato, por esta razão, os cidadãos precisam ser esclarecidos e educados de forma a almejar à justiça, para então torná-la um dever.

Kant (1724 – 1804), idealista alemão, para quem, explica Marías, há três modos de saber: pela sensibilidade, pelo entendimento discursivo e pela razão pura. A razão pura, para Kant, é a que trabalha com princípios que não dependem da experiência, ou seja, princípios *a priori*. A razão pura não se refere à razão do homem mas de um ser racional, ou seja, “equivale às condições racionais de um ser racional em geral” (MARÍAS, 2004, p. 314).

⁷ Leviatã – Disponível em: <[https://pt.wikipedia.org/wiki/Leviat%C3%A3_\(monstro\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Leviat%C3%A3_(monstro))> Acesso em: 06 nov.2017.

Kant traça um paralelo entre o ser e o dever-ser, o Direito e a moral, em que o primeiro se refere ao motivo da ação, o amor ao bem e o segundo ao plano exterior das ações. Por seu “Imperativo Categórico” haveria uma lei moral universal que determina: “age de tal modo que possas querer que o que faças seja lei universal na natureza” (MARÍAS, 2004, p. 323). A ética kantiana é autônoma, pois a lei é ditada pela própria consciência moral, portanto Kant sugere que o homem realize sua essência que é a de um ser racional que pela vontade e liberdade manifestadas nas leis, alcança a justiça.

Hans Kelsen (1881 – 1973), chamado por muitos de “um dos filhos do kantismo” (PISSARRA, FABRINI, 2007, p. 87), vê a justiça como um sentimento, uma vontade, um elemento emocional e não racional, pelo qual solucionamos conflitos. Para Kelsen, não é possível vincular o conceito de direito ao de justiça, fundamentando nesta a validade das normas jurídicas positivas, pois “a pressuposição desse plano superior não é passível de uma descrição que passe pela experiência.” (PISSARRA, FABRINI, 2007, p. 141).

Kelsen reputa imperativa a desvinculação entre direito e justiça de forma a inibir quaisquer juízos de valor sobre o direito pois estes excluiriam a objetividade almejada pela teoria pura do direito que, segundo Kelsen, deve apenas ter função descritiva e jamais prescritiva.

Kelsen entende que, em razão do caráter subjetivo e relativo da conceituação de justiça, faz-se necessária a separação analítica entre o “justo” e o “jurídico” (PISSARRA, FABRINI, 2007, p. 139).

Assim, para Kelsen, a mesma regra pode ser boa e justa a partir de um critério de justiça, ou má e injusta a partir de outro critério de justiça, portanto, uma teoria que tenha pretensões de objetividade científica somente pode apoiar-se na legalidade, de forma que o justo se identifique com o legal, ou seja, para a distinção entre justiça e injustiça considera-se a aplicabilidade ou não da regra, independentemente de seu conteúdo e extraíndo-se todo juízo de valor.

John Rawls (1921- 2002), filósofo norte-americano cuja obra “produziu um verdadeiro florescimento de hipóteses filosóficas no âmbito da teoria política normativa [...]” (MAFFETONE, VECA, 2005, p. 293) publicou em 1971 sua obra clássica “Uma teoria da justiça”, em que, “a partir da teoria tradicional do contrato social, busca uma alternativa para o utilitarismo que então dominava o panorama mundial da filosofia moral” (LEONETTI, 2003, p. 152). Basicamente, sua proposta é o que ele chama de “justiça como equidade”. Partindo da ideia de contrato social, Rawls entende que os princípios da justiça, enquanto estruturadores da sociedade, devem ser definidos por pessoas livres e racionais que estejam em posição inicial de igualdade, por esta razão sua teoria também é conhecida como novo igualitarismo (LEONETTI, 2003, p. 153).

Essa posição de igualdade, explica Leonetti, seria uma situação hipotética em que por não se conhecer ainda seu próprio lugar na sociedade, esse “véu de ignorância” impediria qualquer favorecimento ou desfavorecimento pessoal, reconstruindo o que ele chama de “posição original”, resultando em um acordo equitativo, ou seja, independentemente de ser um rico empresário ou um gari, escolher-se-ia aquela sociedade, por ser a mais justa.

O que interessa para Rawls não é a justiça nas relações interpessoais cotidianas, é a justiça atinente às instituições sociais, já que é por meio delas que são distribuídos direitos e deveres fundamentais e divididas as vantagens da cooperação (LEONETTI, 2003, p. 153).

Rawls defende uma forma objetiva para distribuição dos recursos da sociedade partindo do pressuposto dos bens básicos fundamentais a qualquer estilo de vida, o que ele chamou de “bens primários” que ele classifica em dois tipos: a) sociais, distribuídos pelas instituições sociais (as riquezas, oportunidades, direitos); b) naturais (talentos naturais, saúde etc.) (GARGARELLA, 2008).

O sujeito hipotético de Rawls, motivado a obter seus “bens primários”, ao se confrontar com situação em que tenha que decidir entre princípios conflitantes, deverá valer-se do que ele chama “*regra maximin*”, ou seja, uma regra que hierarquize os resultados da escolha, escalonando do pior até o melhor desejável. Dessa forma, segundo Rawls, os “sujeitos acabariam comprometendo-se com dois princípios básicos de justiça” (GARGARELLA, 2008, p. 23-24:

- 1) Cada pessoa deve ter um direito igual ao esquema mais abrangente de liberdades básicas iguais que for compatível com um esquema semelhante de liberdades para as demais;
- 2) As desigualdades sociais e econômicas deverão ser constituídas de tal modo que ao mesmo tempo: a) espere-se que sejam razoavelmente vantajosas para todos; b) vinculem-se a empregos e cargos acessíveis a todos. (GARGARELLA, 2008, p. 24-25).

O primeiro princípio vincula-se à ideia de liberdade e o segundo, o da “diferença”, vincula-se à igualdade. Gargarella explica que este “princípio da diferença” “implica a superação de uma ideia de justiça distributiva, habitual em sociedades modernas, segundo a qual o que cada um obtém é justo se os benefícios ou posições em questão também forem acessíveis aos demais.” Por outro lado, “as maiores vantagens dos mais beneficiados pela loteria natural só são justificáveis se elas fazem parte de um esquema que melhora as expectativas dos membros menos favorecidos da sociedade.” (GARGARELLA, 2008).

Com “Uma Teoria de Justiça”, John Rawls suscitou reflexões filosófico-políticas convergentes e divergentes. Roberto Gargarella reuniu em seu livro “As Teorias da Justiça depois de Rawls”, duas correntes críticas sobre a teoria de Rawls; a dos que o criticam sob o argumento de que sua teoria seria insuficientemente liberal por não respeitar o ideal de autonomia, e a corrente que considera sua teoria insuficientemente igualitária. De todo modo, Gargarella observa que parece ser unânime a crítica à teoria de Rawls ao percebê-la “[...]muito pouco interessante quanto a uma de suas principais pretensões: a de determinar de que modo as instituições devem se organizar para que as pessoas não acabem prejudicadas por questões alheias a sua responsabilidade.” (GARGARELLA, 2008).

Será analisada com mais atenção a crítica feita a Rawls pelo economista, premiado pelo Nobel de economia por seu trabalho sobre a economia do bem-estar social, professor Amartya Sen. A escolha deve-se à notória contribuição de Sen para o aprimoramento do pensamento contemporâneo sobre o complexo conceito de justiça e das teorias igualitárias, e, em especial, para o aperfeiçoamento do igualitarismo de Rawls.

Inicialmente, Sen critica a proposta igualitária de Rawls pelo enfoque dado tanto à questão da igualdade a partir dos bens primários quanto à utilidade obtida com esses bens. Para Sen, o enfoque deveria estar no espaço entre a posse dos bens primários e a utilidade obtida,

ou seja, Sen argumenta que, ainda que de posse de bens primários, o resultado da posse desses bens pode ser distinto de pessoa para pessoa pois há outros fatores preponderantes que podem afetar o resultado, por exemplo, pessoas que vivem em condições climáticas diferentes, ou pessoas mais vulneráveis a certas doenças. Portanto, para Sen, Rawls erra ao concentrar-se nos meios para atingir liberdades, ignorando as possíveis diferenças individuais para o aproveitamento dessas liberdades. Da mesma forma Sen critica aqueles que se concentram nas condições finais pois estes levam em conta a “reação mental” do indivíduo em face de uma situação, o que pode simplesmente advir de uma adaptação de expectativas do indivíduo frente às adversidades. (GARGARELLA, 2008, p. 74).

A sugestão de Sen para uma teoria igualitária baseia-se em concentrar a atenção nas capacidades básicas das pessoas, considerando os diferentes desempenhos dos indivíduos. Desempenhos, para Sen, significam as “diferentes coisas que a pessoa consegue fazer ou chega a ser no desenrolar de sua vida” (GARGARELLA, 2008, p. 75). Esses desempenhos sofrem diversas variantes e uma boa política igualitária deveria também considerá-las.

Gargarella pondera que, se por um lado as teorias de Rawls podem ser criticadas pelo objetivismo excessivo, as de Sen também parecem ser passíveis de crítica pelo subjetivismo excessivo, fato reconhecido pelo próprio Sen ao considerar a dificuldade de solução para as ambiguidades envolvidas em sua proposta, tanto na questão das capacidades quanto dos desempenhos. (GARGARELLA, 2008, p. 76).

6. JUSTIÇA SOCIAL

O termo “justiça social”, adotado inicialmente pela doutrina católica, foi amplamente utilizado pelos socialistas, os utilitaristas, os liberais socialistas e, embora não empregada expressamente, a ideia de justiça social esteve implícita no marxismo.

Ricardo Castilho (2009), explica que a partir da segunda metade do século XIX, com o objetivo de contrapor discursos liberais de um lado e marxistas de outro, então vigentes, e ao mesmo tempo apresentar uma nova via possível para as relações entre indivíduo, sociedade civil e Estado, pensadores ligados à Igreja Católica, retomando as lições de São Tomás de Aquino, buscaram reformular uma linha de pensamento tendo como fim o homem e o Bem Comum, era a doutrina neotomista.

Em relação à doutrina liberal, esses pensadores observaram que como resultado da prática liberal individualista, marcadamente representada pela Revolução Industrial, grande parte da população vivia em condições miseráveis, com a sociedade dividida em classes frontalmente antagônicas, sob a benção de um Estado omissivo, não-intervencionista, permissivo ao interesse privado e individual. De outro lado, o marxismo ateu ganhava cada vez mais espaço, o que obviamente contrariava interesses católicos.

Assim, a doutrina neotomista passou a defender como ideal uma sociedade de cooperação interindividual, em que seus indivíduos e a coletividade buscariam primordialmente o Bem Comum, ou seja, uma sociedade solidária. Com o advento das Revoluções Francesa em 1789 e Americana em 1776, a doutrina neotomista foi ainda mais acolhida pois era a doutrina que mais bem respondia aos anseios do igualitarismo formal posto pela então democracia liberal, esta fundada na ideia de igualdade de todos perante a lei.

Os conceitos aristotélico e tomista de Justiça Geral e Justiça Legal, os quais consideravam o Bem Comum como pressuposto fundamental de justificação de toda norma, ou seja, toda norma que tivesse por objetivo o Bem Comum era considerada justa, foram adaptados pela doutrina neotomista que os adequando à nova conformação social, passou a não considerar o Bem Comum como pressuposto de justiça da norma mas a garantia da igualdade formal dos indivíduos.

A Justiça Legal de São Thomás de Aquino, que tinha como foco a justiça da lei enquanto meio para o Bem Comum passa a ser pensada com foco nos destinatários, nos membros da sociedade, e em consequência dessa transformação, passa a ser chamada de Justiça Social, que, segundo Castilho, teria sido Luigi Taparelli D’Azeglio, jesuíta italiano, o responsável pela cunhagem do termo Justiça Social, hoje amplamente difundido. (CASTILHO, 2009).

Nos dias atuais, segundo Leonetti, o conceito de justiça social mais aceito é o adotado por Alceu de Amoroso Lima, para quem o gênero Justiça divide-se em três, a comutativa, a distributiva e a social:

A justiça comutativa é a mais elementar forma de justiça. Ao dar temos o direito de receber algo de equivalente. Na justiça distributiva, temos o dever de contribuir para a coletividade, sem qualquer exigência de retribuição respectiva. Na justiça social, é a cole-

tividade que tem o dever de contribuir para que cada pessoa humana receba na base das suas necessidades essenciais. (LEONETTI, 2003, p. 137).

Portanto, nesse conceito, a coletividade deve partilhar a responsabilidade pela concretude da justiça social.

Leonetti, pondera que o termo justiça social chega a parecer pleonástico pois não seria possível uma justiça antissocial, ou seja, contrária ao bem viver em sociedade. Ainda, nesse raciocínio, tem-se que qualquer das formas possíveis de justiça, seja distributiva, comutativa, corretiva, retributiva, política, econômica, fiscal, tributária seria uma justiça social. Observa Leonetti, que se optou em dar autonomia ao termo para enfatizar esse inter-relacionamento indivíduo-sociedade-indivíduo e deixar claro que há aspectos específicos nessa relação. Há uma combinação entre justiça social e distributiva, de modo que, para Leonetti:

Justiça Social se refere tanto à **distribuição**, entre os grupos e os indivíduos, do **bem comum** (no sentido mais amplo possível), como à **contribuição** de cada um, indivíduo ou grupo, para com a **coletividade**. A divisão dos haveres, como a dos deveres, deve ser feita segundo critérios previa e democraticamente fixados, critérios estes fundados na necessidade e capacidade de cada um. (LEONETTI, 2003, p. 173-174).

Portanto, Leonetti, assim como Alceu Amoroso Lima, entende que sociedade, Estado e indivíduos seriam os responsáveis pela consecução da justiça social. Finalmente, Leonetti formula indiretamente seu próprio conceito de justiça social, afirmando que na prática ela se concretiza quando:

- a) Os ônus e os bônus do todo social são repartidos entre todos, de acordo com critérios previa e democraticamente definidos e segundo a capacidade e a necessidade de cada um; e
- b) É assegurado a cada indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna. (LEONETTI, 2003, p. 174-175).

Os ônus seriam os encargos para a estruturação e manutenção do Estado, os tributos, os deveres sociais (inclusive os decorrentes da solidariedade humana), e bônus os benefícios, utilidades, serviços que possam ser oferecidos aos indivíduos da sociedade. Admite, porém, a vulnerabilidade de seu conceito ao incluir termos como “democraticamente”, “capacidade”, “necessidade” e “vida digna”, termos que por si só são de complexa conceituação.

7. O IRPF E AS INCONGRUÊNCIAS DO RIR

Feito todo esse apanhado filosófico sobre o conceito de “justiça” e suas ramificações e, interessando-nos especificamente a social, passaremos a verificar a adequação do IRPF aos princípios constitucionais que o embasam. Serão analisadas algumas situações previstas no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 que, na opinião de Leonetti, comprometem a atuação do imposto como instrumento de Justiça Social. (LEONETTI, 2003, p. 179).

O princípio da legalidade, previsto na CF em seu art. 150, estritamente ligado aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, é a garantia jurídica dos contribuintes contra arbitrariedades da Administração Pública, além de advir de direito fundamental previsto também na Carta Magna em seu Art. 5º, II.

A atenção ao princípio da legalidade não se limita apenas a autorização legislativa para criação ou majoração do tributo, mas toda a definição, delimitação e detalhamento necessários à exigência da obrigação tributária, caracterizando, portanto, uma reserva absoluta da lei (AMARO, 2016, p. 134), como depreende-se do próprio CTN em seu artigo 97.

Tendo em mente os pressupostos dos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, passemos a analisar alguns artigos do RIR/99. Observaremos que há vários casos de confusão entre os conceitos de acréscimo patrimonial, indenização e ressarcimento.

O artigo 43, do RIR/99, considera tributáveis as férias, licenças especiais e licenças-prêmio, quando convertidas em pecúnia:

Ocorre que as férias e as licenças-prêmio trazidas neste artigo do RIR, podem tanto revestir-se de natureza remuneratória quanto indenizatória. Remuneratória quando não gozadas por liberalidade do empregado, indenizatória quando por necessidade do serviço. Consideradas remunerações, amoldam-se perfeitamente ao campo de incidência “auferir renda”, no entanto, revestidas de natureza indenizatória e, portanto, tendo como finalidade indenizar um eventual prejuízo do empregado pelo fato de ter deixado de gozar suas férias ou licença em virtude da necessidade do empregador, deixam de encaixar-se no conceito de renda de modo a não mais fazer parte dos “rendimentos tributáveis”.

O STJ pacificou a questão através das súmulas 125 e 136, corrigindo a distorção, resta discutível se foi atendido o princípio da legalidade como condição primeira não apenas à criação do tributo, mas a todo detalhamento dos elementos necessários à sua exigência, ou seja, no caso das férias e licença não gozadas, o detalhamento, ao atender o princípio da legalidade, deveria vir no próprio texto legal ou como adendo a este.

Prevê o RIR como tributáveis verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias ao exercício do cargo, função ou emprego. Porém, tais verbas e auxílios, revestem-se de caráter indenizatório, vez que se referem às despesas diretamente relacionadas ao exercício do trabalho assalariado e, como tal, não deveriam sofrer tributação pelo empregado. Ainda, o mesmo RIR traz tratamento desigual ao trabalho não-assalariado quando prevê no art. 75 a possibilidade de dedução deste tipo de despesa de custeio. De modo que, permite-se ao não-assalariado deduzir do IRPF a despesa do custeio necessário à percepção da receita, em flagrante tratamento diferente para situações semelhantes.

Outra situação que contraria o pressuposto do acréscimo patrimonial é a tributação sobre atualizações monetárias ou juros em decorrência do atraso no pagamento da remuneração, disposto no art. 43 §3º e art. 72. Ora, nada mais justo que, em decorrência de atraso no pagamento da remuneração, o valor devido sofra as necessárias atualizações, de forma que estas sirvam de indenização ao empregado por eventuais prejuízos sofridos pelo atraso de seu pagamento. Assim, não poderiam tais atualizações ser consideradas como acréscimo patrimonial, mas, somente indenização, entre os rendimentos não-tributáveis.

Outra exigência “absurda a toda prova” (LEONETTI, 2003, p. 181) é o disposto no art. 49, §1º e o art. 39, inciso IX, ao considerar tributável a cessão gratuita de imóvel, ou seja, sendo gratuita não há que se falar em rendimento, mas, ainda assim o proprietário será tributado em 10% sobre o valor venal do imóvel, o que, na análise de Leonetti, provavelmente justifica-se na desconfiança do fisco em relação ao proprietário de imóvel que poderia valer-se de uma locação travestida de cessão com a finalidade de esquivar-se da tributação. Justificativa que, além de pressupor má-fé objetiva do contribuinte, ainda penaliza aquele que efetivamente cedeu gratuitamente seu imóvel. Por fim, os dez por cento sobre o valor venal do imóvel, considerados como base de cálculo do imposto, contrariam o art. 44 do CTN que determina que a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Novamente, no §2º do artigo 49, confunde-se o caráter de ressarcimento e de acréscimo patrimonial quando define como tributáveis os juros, multas e atualizações decorrentes de atraso em pagamentos. Ainda, incorre na mesma classificação equivocada o inciso XIV do artigo 55, ao não reconhecer o cunho indenizatório de juros compensatórios, moratórios e indenizações por atraso de pagamento.

Ressalvando apenas as indenizações por desapropriação decorrente de reforma agrária, (arts. 120, I e 123, §4º, todas as outras modalidades são tributadas, incluindo a atualização monetária, o que contraria mais uma vez o objetivo de tais indenizações, qual seja, não o de trazer acréscimo patrimonial ao indenizado, mas tão somente restituí-lo ao *status quo ante*.

Dá tratamento privilegiado, não isonômico e discriminatório, ao excluir do cômputo do rendimento bruto para fins de base de cálculo do IRPF os auxílios-alimentação e transporte e os pagamentos a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário, os PDVs, apenas dos servidores públicos federais (art. 39, V e XIX). Ainda, o mesmo artigo 39, inciso XXIV, não considera no cômputo do rendimento bruto do servidor público federal as despesas com meio de locomoção para a exercício das funções inerentes ao cargo, de modo que, além de trazer tratamento discriminatório em relação aos demais servidores das outras esferas, ainda confunde a natureza deste pagamento que, na verdade, trata-se não de indenização, mas de ressarcimento, que, assim considerado não deveria ser tributado.

Os incisos XXXI e XXXIII, listam, taxativamente, as doenças cujos portadores beneficiam-se de isenção. O texto, porém, não demonstra preocupação em saber o quão afetada foi, se foi, a capacidade contributiva deste contribuinte e, ainda, exclui a possibilidade de isenção para portadores de outras doenças, cuja gravidade possa ser mais relevante à análise do efeito sobre sua capacidade contributiva. Desconsideram-se aqui, portanto, os princípios da igualdade, da pessoalidade e da capacidade contributiva.

Apresentadas algumas incongruências do RIR, serão observadas com mais atenção as deduções possíveis tanto dos rendimentos brutos quanto do imposto devido.

Leonetti lembra da importância do abatimento das despesas inerentes ao exercício profissional, “sob pena de se tributar àquilo que apenas aparentemente é renda mas de fato não o é” (LEONETTI, 2003, p. 191). Sobre essa questão, como visto no RIR, fere a isonomia tributária a diferença de tratamento tributário dado ao trabalhador não-assalariado e ao assalariado no que se refere à possibilidade de o primeiro ter o direito ao abatimento de despesas necessárias ao exercício da atividade laboral (transporte, uniforme, anuidade do órgão de registro profissional etc.), e o segundo não.

As contribuições previdenciárias oficial e privada têm possibilidades diferentes de dedução, a oficial pode ser deduzida integralmente e a privada no limite de doze por cento do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos. Considerando-se, porém, que com o avanço da idade podem ser necessárias contribuições mais vultosas, também o percentual poderia adequar-se a esses valores de forma a observar, além da pessoalidade, a capacidade contributiva do contribuinte.

Embora louvável não haver limitações às deduções para as despesas com saúde, o rol de possibilidades poderia ser ampliado, incluindo, por exemplo, remédios, que, para muitas pessoas, representam um gasto significativo e certamente afeta sua capacidade contributiva.

As deduções relativas às despesas com instrução estão, desde 2015, limitadas ao valor de R\$ 3.561,50 por pessoa, portanto, incompatível com a realidade dos reajustes anualmente previstos nas escolas particulares. Além disso, em um país onde o acesso à educação é tão precário e segregador, e sua concretude tão necessária à redução das desigualdades, este benefício poderia ser ampliado aos pagamentos efetuados aos cursos preparatórios para vestibular, cursos de idiomas, aquisição de material escolar e livros didáticos etc., atuando efetivamente como instrumento de Justiça Social. Há inclusive o Projeto de Lei do Senado (PLS) 303/2017 que propõe o fim da limitação desta dedução. Por fim, deixa-se uma crítica também ao artigo 81 do RIR que não permite a dedução de “despesas com educação de menor pobre que o contribuinte apenas eduque”, o que não traz estímulo a atitude louvável, não somente do ponto de vista humano, mas também social.

Com relação a pensão alimentícia, a legislação permite dedução apenas nos casos de fruto de decisão judicial, deixando de fora a possibilidade de pagamento por decisão arbitral ou mesmo por decisão pessoal, no caso de uma separação sem as formalidades de um divórcio, ou mesmo no pagamento de alimentos a filho havido fora do casamento, de modo que, ao distanciar-se da realidade, também o faz em relação ao princípio isonômico de igualdade. Frise-se que esta dedução não configura renúncia ao tributo, uma vez que readquire caráter tributável ao inserir-se nos rendimentos do alimentando.

Além das deduções sobre o rendimento bruto, há ainda três hipóteses que possibilitam deduções sobre o valor do imposto apurado: 1) investimentos em projetos culturais e artísticos em geral; 2) investimentos na produção de obras cinematográficas; 3) doações a fundos controlados pelos Conselhos Nacional, Estaduais e Municipais dos Direitos da Criança e do Adolescente. Sobre esse tipo de dedução, e seguindo na mesma finalidade social das hipóteses já previstas, poderiam ser incluídas as doações para instituições de assistência

social sem fins lucrativos, ampliando assim o incentivo às iniciativas privadas que muitas vezes substituem o próprio Estado na função social.

8. OUTRAS INCONGRUÊNCIAS

Desde o ano 2000, o governo federal lançou por volta de uma dezena de programas de refinanciamento, os REFIS, tanto para as pessoas físicas quanto para as jurídicas. Esses programas, chamados pelo Associação Nacional dos Advogados Públicos – ANAFE, como “medidas pró-sonegação” (CONJUR, 2018), baseiam-se em perdão ou redução de multas e juros, elasticidade no parcelamento, utilização de prejuízo fiscal ou outros créditos, enfim, diversas benesses para o devedor. O problema é que em razão de relativa regularidade no lançamento desses programas, os devedores contumazes acabaram se acostumando a aguardar o próximo REFIS, aderir, pagar algumas parcelas com o intuito de obter certidão de regularidade fiscal e quedar-se inadimplente novamente até o próximo REFIS.

De acordo com O Estadão (2018), a Receita Federal contabilizou a expressiva soma de R\$ 176 bilhões a título de renúncia fiscal decorrente do perdão de juros e multas concedido por esses programas. Incoerente tal renúncia, especialmente em momento que o governo alega haver um “rombo” nos cofres da Previdência Social de aproximadamente R\$ 268 bilhões, a despeito de relatório da CPI da Previdência, de 25/10/2017, que negou tal “rombo”, inclusive afirmando que as informações ventiladas pelo Poder Executivo têm na verdade o intuito de preparar o terreno para atuação das empresas privadas. Ainda, o mesmo relatório da CPI informa que a dívida de empresas privadas à previdência atinge a soma astronômica de R\$ 450 bilhões, montante mais que suficiente para enterrar o suposto rombo. (SENADO, 2017).⁸

Portanto, esses programas de refinanciamento sofrem duras críticas sob o argumento de que, se por um lado demonstram ao mau pagador que a inadimplência pode valer à pena, porque dela podem advir certas benesses, de outro, desestimulam o bom pagador, que deixa de beneficiar-se com os descontos, por ter sido diligente em seus pagamentos. Mais grave ainda são as suspeitas de que esses programas sejam lançados para atender a interesses ou interessados específicos, com regras que se amoldam a determinados interesses e, ainda, que servem como moeda de troca em questões políticas.

Outro fato bastante questionável, no mínimo dos pontos de vista dos princípios da igualdade e da pessoalidade, é em relação à lei 13.254/2016 (lei de repatriação), alterada no ano seguinte pela lei 13.428/2017. Essa lei foi criada para possibilitar às pessoas físicas e jurídicas que regularizassem valores financeiros ou bens transferidos para outro país e não declarados. Primeiramente, essa lei demonstra a fragilidade do sistema de controle dessas remessas para o exterior, afinal, é óbvio que se o fisco tivesse o controle dessas informações, atuaria diretamente sobre elas e não concederia os benefícios em troca da repatriação.

Outro ponto é que novamente fica a mensagem de que o transgressor acaba por beneficiar-se. No caso da repatriação, por exemplo, aquele que remeteu dinheiro para o exterior, beneficiado pela lei, será tributado em 15% de imposto, mais 15% de multa, ou seja, 30%, que na nova versão da lei de 2017 passou a 35,25%. Já o sonegador que manteve o dinheiro no Brasil pagará 27,5% do Imposto de Renda, mais 20% de multa e mais aproximadamente 24%

⁸ Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2017/10/25/cpi-da-previdencia-aprova-relatorio-final-por-unanimidade>> . Acesso em: 11 mar. 2018.

de juros de mora, ou seja, algo em torno de 40% sobre o valor sonegado (Unisinos, 2016). Assim, se o sonegador mantiver o dinheiro no Brasil e comparecer espontaneamente na Receita Federal, ele pagaria aproximadamente 40% e aquele que sonegou mantendo o dinheiro no exterior, além de pagar menos, ainda pode ser anistiado de diversos crimes como os contra a ordem tributária, sonegação fiscal, sonegação de contribuição previdenciária, falsificação de documento público e particular, uso de documentos falsos, evasão de divisas e lavagem de dinheiro, isso porque basta ao contribuinte declarar que a origem daquele dinheiro é lícita e caberá a quem contestar provar o contrário.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reflexão a que se propôs o presente trabalho envolve variantes complexas, portanto, não tem a pretensão de trazer análise conclusiva mas apresentar pontos a se ponderar ao pensarmos a tributação da pessoa física no Brasil, sua origem, sua evolução histórica, filosófica, política, econômica, social, enfim, elementos que nos mostrem o quanto permanecemos fiéis aos seus pressupostos, princípios e objetivos.

Basicamente, estes foram os pontos de reflexão:

1. A erradicação da pobreza e a redução das desigualdades são objetivos justificáveis sob os mais diversos aspectos, seja pelo sentimento de justiça quanto pelo valor jurídico “justiça” (pg. 38), seja pela busca do “equilíbrio entre as classes sociais” (pg. 39) proposta por Platão, pela justiça cristã de Santo Agostinho, pelo imperativo-categórico de Kant, pelo igualitarismo de Rawls e Sen, seja pela noção contemporânea de que “a coletividade deve partilhar a responsabilidade pela concretude da justiça social” (pg. 51), ou ainda, em um pensamento bem pragmático, para cumprir um dos oito Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM) firmados na Assembleia Geral da ONU em 2015;
2. O IRPF teve sua progressividade aplicada em diversos formatos, da abrangência de 58 faixas de renda às atuais 4. Nesta questão, nos moldes atuais, conclui-se haver prejuízo do ponto de vista da capacidade contributiva, pois, conforme estudo feito pelo DIEESE em 2017, o ideal seria termos mais duas faixas de renda a serem tributadas pelas alíquotas de 30% e 35%. Também cabe aqui lembrar a falta de regulamentação do natimorto IGF. Some-se a essas questões o grave problema da falta de normatização quanto à periodicidade da correção das tabelas do IRPF que, além de não acompanharem a inflação, acumulando defasagem de impressionantes 83,10%, ainda se submetem ao alvedrio do governante do momento.
3. Há ainda alguns privilegiados pelo leão, como os herdeiros e investidores que, em virtude de tratamento tributário diferenciado, são largamente beneficiados de modo a estimular a propriedade do capital, desconsiderando os princípios da igualdade, da isonomia de tratamento tributário, da capacidade contributiva e ainda dos objetivos de redução de desigualdades.
4. Além dos herdeiros e investidores, o leão mantém um círculo de amigos por assim dizer, difuso, inominado, que são aqueles beneficiados pelos reiterados programas de refinanciamento de dívidas e os que “esqueceram” de declarar bens ou valores que estejam em solo estrangeiro, causando arrepios aos princípios da igualdade, da pessoalidade, da capacidade contributiva, isonomia, além dos objetivos de cunho social.

Finalmente, a despeito de toda a evolução histórica, filosófica, principiológica, tecnológica, ainda temos muito a avançar. Devemos estar atentos para que princípios e objetivos tão antigos e sólidos como a igualdade e a busca pelo bem comum não sejam suplantados pelo interesse na manutenção da concentração de renda, a busca incessante do lucro a todo custo, o privilégio aos amigos do rei. Devemos sobretudo honrar os que nos precederam nessa ca-

minhada e os que nos sucederão, para que estes possam partilhar uma sociedade mais justa e igualitária.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ARISTÓTELES. **Política**. In Aristóteles: poética, organon, política. Janice Florido (Coord.). São Paulo: Nova Cultural, 1999. (Pensadores).
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CASTILHO, Ricardo. **Justiça Social e Distributiva - Desafios para concretizar direitos sociais**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- GARGARELLA, Roberto. **As Teorias da Justiça Depois de Rawls**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. São Paulo: Manole, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MAFFETTONE Sebastiano; VECA, Salvatore (Orgs.). **A ideia de justiça de Platão a Rawls**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- MARÍAS, Julián. **História da Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 2004.
- NADER, Paulo. **Filosofia do Direito**. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- PISSARRA, Maria Peres, FABBRINI, Ricardo (coord.). **Direito e Filosofia: A Noção de Justiça na História da Filosofia**. São Paulo: Atlas, 2007.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- SEN, Amartya. **A Ideia de Justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.
- SHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.
- VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade!. In Paulo Gonet Branco; Liziane Angelotti Meira; Celso de Barros Correia Neto. (Org.). **Tributação e Direitos Fundamentais** conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, [2012?].
- ONU – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento do Brasil. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/relatorios-de-desenvolvimento-o-humano/rdhs-globais.html>>. Acesso em: 19 ago.2017.
- INSTITUTO DE ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária com Base nos Declarantes do Imposto de Renda no Brasil 2007—2013**. Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC Brasília 2016. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/biblioteca/publicacoes/livros/2016/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria>>. Acesso em: 19 ago.2017.

ODS BRASIL. Disponível em: <<http://www4.planalto.gov.br/ods/objetivos-de-desenvolvimento-sustentavel/10-reducao-das-desigualdades/metas>> Acesso em: 19 ago.2017.

DAVIES, James B.; LLUBERAS, Rodrigo; SCHORROCKS, Anthony. **Credit Suisse Global Wealth Databook 2017 in Credit Suisse Global Wealth 2017**. Disponível em: <<http://publications.credit-suisse.com/tasks/render/file/index.cfm?fileid=12DFFD63-07D1-EC63-A3D5F67356880EF3>>. Acesso em: 28 fev.2018.

RECEITA FEDERAL. **História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque da pessoa física 1922 – 2031**. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>> Acesso em: 20 ago.2017.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 04 mar.2018.

FUNDAÇÃO CASA DE RUI BARBOSA. **Obras completas de Rui Barbosa**. Volume XVIII (1891), Tomo III (1). Disponível em <<http://www.casaruibarbosa.gov.br/rbonline/>>. Acesso em: 20 ago. 2017.

Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?dConteudo=97174>>. Acesso em 25 set. 2017.

Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 27 mai. 2018.

DIEESE. Imposto de renda pessoa física: propostas para uma tributação mais justa. São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/notatecnica/2017/notaTec169IRPF.pdf>>. Acesso em: 07 out. 2017.

Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/MorganMila2015.pdf>>. Acesso em: 01 out. 2017.

IPEA. **Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas**. Sérgio Wulff Gobetti Rodrigo Octávio Orair. Disponível em: <http://www.ipcundp.org/pub/port/OP312PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas_fisicas.pdf> . Acesso em: 01 out.2017.

Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-e-um-dos-que-menos-tributam-heranca-no-mundo-imp-,1170532>>. Acesso em: 12 out. 2017.

CONJUR. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mar-05/refis-inadimplencia-parcelamentos-passa-bi>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

ESTADÃO. Disponível em: <<http://opiniao.estadao.com.br/noticias/geral,mau-exemplo-do-refis,70002215161>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

SENADO. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2017/10/25/cpi-da-previdencia-aprova-relatorio-final-por-unanimidade>>. Acesso em: 11 mar. 2018.

UNISINOS. Disponível em: <<http://www.ihu.unisinos.br/159-noticias/entrevistas/561543-lei-de-repatriacao-e-uma-ilusao-e-incentiva-a-sonegacao-fiscal-entrevista-especial-com-mauro-jose-silva>>. Acesso em: 01 abri. 2018.

07

CARGA TRIBUTÁRIA: O DESENVOLVIMENTO DE UMA POLÍTICA PÚBLICA FEDERAL COM VISTAS A SUA DIMINUIÇÃO

MARCO AURÉLIO DE SOUZA ALCANTARA

CARGA TRIBUTÁRIA: O DESENVOLVIMENTO DE UMA POLÍTICA PÚBLICA FEDERAL COM VISTAS A SUA DIMINUIÇÃO

MARCO AURÉLIO DE SOUZA ALCANTARA

RESUMO

Este trabalho tem por fim investigar se há política pública, entre as Unidades da Federação, cujos elementos sirvam de parâmetro ao propósito de diminuir a carga tributária federal sobre as pessoas física e jurídica. A pesquisa foi realizada na expectativa de validar as suposições (1) gestão de recursos humanos, e (2) racionalização/simplificação de procedimentos, como ações para melhorar a qualidade da arrecadação, e a consequente diminuição da carga tributária. Identificou-se o Distrito Federal como alvo para o estudo e possível referência. Tal política pública é uma alternativa à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil ao propósito exposto, e ao melhor aproveitamento dos Analistas-Tributários no exercício da administração tributária federal. A metodologia de pesquisa quanto aos fins foi exploratória, pois parece haver pouco conhecimento acumulado e sistematizado; explicativa, porque buscou esclarecer os fatores que contribuíram para ocorrência de determinado fenômeno; e aplicada, visto sua finalidade prática. Quanto aos meios foi documental, fundada em documentos e informações divulgadas pelas administrações tributárias (federal, estadual e distrital) disponíveis na Internet; e bibliográfica, já que utilizou o estudo realizado em livros, artigos e periódicos em disponibilidade na grande rede mundial de computadores. A seleção de sujeitos se baseou em dados de sítios de órgãos públicos na Internet, documentos, livros, revistas e artigos. A coleta de dados teve foco nos sítios de órgãos públicos e nas referências bibliográficas, isto é, em fontes primárias e secundárias. O tratamento de dados foi feito, preponderantemente, pela aplicação de análise descritiva, de forma qualitativa na interpretação do material coletado.

PALAVRAS-CHAVE: Arrecadação tributária; Carga tributária; Política pública; Política fiscal; Gestão pública.

1. INTRODUÇÃO

Somadas as esferas federal, estadual, distrital e municipal, o Brasil apresentou uma carga tributária de 33,5% do Produto Interno Bruto (PIB), em 2014. A União respondeu por 22,9%, estados a 8,5%, e municípios por 2,1%. Juntas, naquele ano, arrecadaram o valor de R\$ 1,847 trilhão. Já em 2015, o valor de todas as esferas superou R\$ 2 trilhões.

Sucessivamente nos anos de 2012, 2013, 2014, e 2015, em valores atualizados pelo Índice de Preços ao Consumidor Ampliado (IPCA), a arrecadação administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) superou a cifra de um trilhão de reais. Em 2014, por exemplo, alcançou a marca de R\$ 1,265 trilhão. Por conta disso, recorrentemente, por parte da imprensa, há matérias sobre o descontentamento da sociedade brasileira, em grande parte, capitaneada pelo empresariado.

Ao longo do tempo, a carga tributária tem sido debatida sob a perspectiva da sua eficácia, ou seja, sobre o quanto é extraído em números absolutos ou percentuais da sociedade. E também quanto à sua efetividade, em outros dizeres, sobre a destinação e o resultado da aplicação dessas receitas. No entanto, a discussão é incipiente sob o aspecto da eficiência, isto é, sobre as questões voltadas à promoção da qualidade da arrecadação, tais como (1) gestão dos recursos humanos, (2) racionalização e simplificação dos procedimentos do Fisco; (3) participação da sociedade; (4) educação tributária; e os impactos no volume arrecadado, o qual irá compor as receitas tributárias, e por consequência as receitas da União.

A partir da melhor distribuição na extração dos recursos tributários, é possível arrecadar mais e suavizar os encargos sobre os atores passivos dessa relação.

A diminuição da carga tributária para os contribuintes traz mais oportunidades de poupança, investimentos, e despesas para as pessoas físicas, jurídicas e para o próprio governo, que é o polo ativo. Sob o ponto de vista do governo, melhores e maiores arrecadações poderão ser aplicadas em políticas públicas voltadas à saúde, infraestrutura, educação, etc.

No decorrer do artigo, pretende-se responder a seguinte questão de pesquisa: de que forma a gestão pública, ou que ação de política pública, na área fiscal pode concorrer para diminuir a carga tributária sobre a pessoa física e jurídica?

Para tal aspiração, foram estudadas, dentre aquelas enumeradas no terceiro parágrafo desta introdução, duas suposições: (1) gestão de recursos humanos, e (2) racionalização/simplificação de procedimentos. Em resumo, as hipóteses de pesquisa incidiram sobre pessoas e processos do Fisco.

O trabalho tem por objetivo geral propor uma política pública como modelo (referência) à área fiscal federal, e tem os seguintes objetivos específicos: identificar, dentre os órgãos arrecadadores das Unidades Federativas, uma política pública implementada no âmbito fiscal, no período de 2002 a 2012, averiguar se a política pública do órgão arrecadador possui elementos que possam servir de parâmetros à área federal, e correlacionar o impacto dessa política pública na área fiscal à arrecadação tributária e à carga tributária.

O presente artigo está estruturado em seis seções. Logo após a introdução, realiza-se uma breve revisão de literatura a respeito de governo, política pública, política fiscal, administração pública, e gestão pública. Na terceira seção, faz-se a contextualização do Produto Interno

Bruto (PIB), da arrecadação tributária e da carga tributária brasileira. A quarta seção tem como tópico a investigação da política pública do Distrito Federal (DF), aplicada na prática na área tributária, que serviu de parâmetro às hipóteses escolhidas: gestão de recursos humanos, e racionalização/simplificação de procedimentos. Na quinta seção, há a análise e discussão dos resultados. Na sexta, são realizadas as considerações finais e a conclusão do trabalho.

2. GOVERNO, POLÍTICA PÚBLICA, POLÍTICA FISCAL, ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, GESTÃO PÚBLICA

O Estado tem três elementos constitutivos: povo, território e governo soberano. O poder do Estado brasileiro é exercido por intermédio dos poderes independentes e harmônicos entre si: Executivo, Legislativo e Judiciário.

Inserido no Poder Executivo está o governo, núcleo dirigente que administra o Estado dentro de um espaço delimitado de tempo. Em uma democracia, o governo é renovado periodicamente.

Além do corpo dirigente, há o corpo de servidores que integra a administração pública e com aquele executa as leis e as políticas públicas. Mais adiante, o tema administração pública será retomado.

Para este trabalho, política pública é o conjunto de atividades executadas por um governo, diretamente ou não, que impacta a sociedade, ou seja, são escolhas e decisões tomadas para realizar, ou não, determinadas atividades que irão influenciar o cotidiano das pessoas, e que tenham, obviamente, fim público.

Souza (2006, p.24) traz os seguintes conceitos de política pública, à luz dos autores:

Lynn (1980), como um conjunto de ações do governo que irão produzir efeitos específicos. Peters (1986) segue o mesmo veio: política pública é a soma das atividades dos governos, que agem diretamente ou através de delegação, e que influenciam a vida dos cidadãos. Dye (1984) sintetiza a definição de política pública como “o que o governo escolhe fazer ou não fazer”.

As políticas públicas englobam: a gestão pública (onde se inserem, a título de exemplo, a arrecadação e a política de recursos humanos), as políticas econômicas (inclusas a política fiscal, política industrial, e a política monetária), a política social (educação, habitação, saúde, etc), e a política de infraestrutura (energia, telecomunicações, transportes, etc). Dessa forma, a arrecadação, a política de recursos humanos e a política fiscal são objetos das políticas públicas.

Além do conceito, é importante conhecer como se dá a escolha e a efetivação de uma política pública, pois isso facilita o encaminhamento de uma alternativa de solução a um determinado problema ou demanda da sociedade. Assim, ainda em seu texto, Souza (2006) enumera didaticamente as fases constituintes do ciclo de uma política pública: definição de agenda, identificação de alternativas, avaliação das opções, seleção das opções, implementação e avaliação. No mesmo passo, salienta que durante todo o evento, cada participante, e cada processo podem agir como incentivo ou veto no ciclo de sua formulação. Complementa seu pensamento pontuando que, ao se analisar o impacto de uma política pública, em relação ao bem-estar, faz-se necessário comparar as situações antes e depois de sua existência.

Já política fiscal, segundo a Secretaria do Tesouro Nacional – STN (2016):

É o conjunto de medidas pelas quais o Governo arrecada receitas e realiza despesas de modo a cumprir três funções: a estabilização macroeconômica, a redistribuição da renda e a alocação de recursos (...) A política fiscal busca a criação de empregos, o aumento dos investimentos públicos e a ampliação da rede de seguridade social, com ênfase na redução da pobreza e da desigualdade.

As receitas podem ser obtidas, exemplificando-se, a partir de lançamentos de títulos públicos, empréstimos bancários (internos e/ou externos), emissão de moeda, e pela arrecadação de tributos. Sob a ótica da arrecadação tributária, que é a principal fonte de recursos do Estado brasileiro, é possível impulsionar a economia, por exemplo, diminuindo-se a tributação por meio de uma quantidade menor de tributos e/ou alíquotas menores. Menos tributos equivalem a mais dinheiro para a sociedade, que poderá fazer mais despesas, poupar, ou investir.

Olhando-se as despesas, o aumento da demanda por bens e serviços poderá incrementar de maneira mais rápida o nível de negócios, e criar um ciclo positivo na economia, indo ao encontro de uma das finalidades da política fiscal: a criação de empregos. Este artigo não tratará sobre despesa, mas sobre receita tributária, arrecadação e carga tributária.

Nesse sentido, diminuir a tributação não leva, necessariamente, à queda na arrecadação, pois esta pode ser compensada pela agregação dos recursos sonegados dos cofres públicos, que, somadas as três esferas, segundo o Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional – SINPROFAZ (2015), ultrapassou R\$ 500 bilhões de reais. Isso significa que o Fisco terá que trabalhar sobre a massa de sonegadores de tributos para equilibrar eventuais perdas, e aumentar a arrecadação. O que favorece e desonera o bom contribuinte pessoa física e jurídica e, também, possibilitará ao Estado cumprir com os outros objetivos da política fiscal, tal como enunciado pela STN (2016): aumento dos investimentos públicos e a ampliação da rede de seguridade social, com ênfase na redução da pobreza e da desigualdade.

Neste ponto, retorna-se a um importante ente dessa equação: a administração pública que, de uma forma geral e mais ampla, é quem realiza o planejamento, a organização, a direção, a coordenação e o controle dos meios e recursos (financeiros, pessoas, patrimônio, etc) das ações de políticas públicas, e serviços públicos. Ela tem papel importante na formulação e implementação das políticas públicas, além de viabilizar as ações necessárias ao cumprimento das diretrizes de governo e de Estado, demandadas pela sociedade.

De acordo com Carvalho e Tonet (1994, p.2):

Na área da administração pública a preocupação com a qualidade está relacionada com a questão de cidadania. A função da administração pública é prover a sociedade dos bens e serviços de que necessita. Os cidadãos, que mantêm a máquina do governo através do pagamento de impostos, taxas e contribuições, esperam, em contrapartida, receber serviços públicos de qualidade equivalente à contribuição feita.

Cabe ressaltar que a administração pública deve respeito aos princípios elencados no artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil, que dá o seguinte comando (BRASIL, 1988): “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”.

Já a gestão pública é praticada de forma específica e restrita na gerência de órgãos e unidades públicas, cujas especificidades de suas ações são executadas com base em lei. Encarrega-se da operacionalização das demandas, em outras palavras, da maneira como serão geridas e executadas naqueles organismos públicos. Utiliza-se das práticas experimentadas tanto no setor público quanto no privado. Aplica, se necessário, instrumentos diferenciados a cada realidade. Tem como uma das suas dimensões a governança, cuja definição é dada pelo Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização – GESPÚBLICA (2014, p.28):

É a capacidade e as condições internas ao governo, para exercício de suas competências e alcance de seus objetivos. Diz respeito aos recursos técnicos, tecnológicos, de infraestrutura, de pessoal, dentre outros de que dispõe as estruturas governamentais para formular, planejar e implantar as políticas públicas, assim como acompanhar, avaliar e fiscalizar a sua execução e resultados objetivos.

O GESPÚBLICA foi instituído pelo Decreto 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, e tem por finalidade o apoio ao desenvolvimento e a implantação de soluções para o aperfeiçoamento continuado dos sistemas de gestão das organizações públicas, e impactos aos cidadãos. A gestão pública é representada graficamente pelo GESPÚBLICA como um sistema realimentado de quatro blocos, compostos por oito dimensões. Observe-se que o Bloco II destaca a importância das dimensões pessoas e processos; e o Bloco III a dimensão de resultados:

FIGURA 1 - Sistema de Gestão Pública



Fonte: GESPÚBLICA (2014, p.20)

Em resposta às transformações aceleradas pelas quais passa o mundo (oriundas dos avanços do conhecimento, da tecnologia e das comunicações, que incrementam as relações internacionais e a globalização), consumidores, clientes, usuários, cidadãos, e a sociedade como um todo, passam a ser mais exigentes. As organizações públicas, para atender a essas demandas, têm que mudar o paradigma da visão fragmentada para a sistêmica, e adotar modelos organizacionais, mais flexíveis, de reduzida hierarquia e descentralizados, estendendo seus processos para além do ambiente interno, com o uso intensivo dos recursos de comunicação e tecnologia, e o compartilhamento entre clientes, parceiros, fornecedores e terceiros. Isso rompe a cultura organizacional existente, que foi construída sobre o alicerce do modelo tradicional de organização (rígidos e centralizados).

Nesse contexto, as pessoas assumem papel central na mudança, pois é por meio delas que a cultura organizacional será alterada. Eis aí o grande desafio da gestão pública: fazer a transição para modificar a cultura, o que inclui comportamentos, crenças e valores organizacionais dentro das unidades e órgãos públicos.

Para Crozatti (1998, p.2):

A mudança na organização somente é efetivada se processada a necessária mudança da sua cultura. É preciso que as crenças e valores culturais da organização sejam movimentados juntamente com os processos, em busca de uma congruência com os valores externos, principalmente aqueles que os clientes e fornecedores de recursos percebem mais claramente, por fazerem parte do ambiente próximo da organização.

Soares (2002, p.14), referenciando autores, disserta sobre outra mudança necessária:

Segundo JONES e THOMPSON (2000:43), o primeiro passo na mudança da instituição é a racionalização dos processos administrativos. Isto implica suprimir da organização tudo aquilo que não adicione valor ao serviço ou ao produto fornecido para os usuários. RUA assinala a importância de racionalizar os processos operacionais dentro de uma instituição. O fluxo dos processos administrativos, isto é, a rotina do funcionamento da máquina pública, deve estar organizado de forma a possibilitar respostas rápidas para as demandas da sociedade.

Nessa senda, o Decreto nº 5378/2005, em seu artigo 3º, I e II, diz que o GESPÚBLICA, por meio de seu Comitê Gestor, deverá (BRASIL, 2005):

- I - mobilizar os órgãos e entidades da administração pública para a melhoria da gestão e para a desburocratização;
- II - apoiar tecnicamente os órgãos e entidades da administração pública na melhoria do atendimento ao cidadão e na simplificação de procedimentos e normas;

O GESPÚBLICA, em seu bojo, reúne e mostra a importância tanto da racionalização/simplificação de procedimentos no serviço público, bem como da gestão de pessoas. A partir

do GESPÚBLICA, o governo brasileiro adotou uma alternativa de modelo sistêmico, em resposta às novas demandas. Reforça, dessa maneira, a orientação para a mudança do foco visando à qualidade dos serviços, onde o cidadão é o cerne do efeito das políticas públicas: de procedimentos (administração pública burocrática) para resultados (administração pública gerencial).

3. PRODUTO INTERNO BRUTO (PIB), ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA, E CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

O Produto Interno Bruto (PIB) mede o crescimento econômico de um país, estado, município, ou de determinada região. É o resultado da soma dos valores de todos os bens e serviços produzidos naquele território, dentro de um determinado período de tempo, geralmente, um trimestre, um semestre, ou um ano. Há dois modos de calculá-lo: o PIB nominal, que considera os preços correntes do período; e o PIB real que usa preços constantes, isto é, desconsidera a inflação. É um dos principais indicadores de um país.

Alguns fatores influenciam e fazem o PIB variar: o consumo, os investimentos, os gastos do governo, as exportações e as importações. É calculado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. Na tabela elaborada e divulgada pelo Banco Central do Brasil – BCB, em fevereiro de 2016, é possível acompanhar a evolução desse indicador. A TABELA 1, com adaptações, mostra os dados (BCB, 2016):

TABELA 1 - Produto Interno Bruto

PERÍODO	PREÇOS CORRENTES (R\$)	ÚLTIMO ANO (MILHÕES DE R\$)	VARIAÇÃO PERCENTUAL REAL	PREÇOS CORRENTES (MILHÕES DE US\$*)
2000	1 199 092 070 940,21	3 627 775,50	4,4	655 707
2001	1 315 755 467 830,93	3 678 197,82	1,4	559 563
2002	1 488 787 255 158,37	3 790 510,19	3,1	508 101
2003	1 717 950 396 424,49	3 833 753,43	1,1	559 465
2004	1 957 751 212 962,56	4 054 576,27	5,8	669 340
2005	2 170 584 503 422,13	4 184 409,16	3,2	892 033
2006	2 409 449 922 072,05	4 350 194,97	4,0	1 107 131
2007	2 720 262 937 838,32	4 614 246,18	6,1	1 396 797
2008	3 109 803 089 046,28	4 849 304,90	5,1	1 693 147
2009	3 333 039 355 422,42	4 843 203,89	-0,1	1 672 625
2010	3 885 847 000 000,00	5 207 811,22	7,5	2 209 751
2011	4 373 658 000 000,00	5 411 395,60	3,9	2 612 855
2012	4 805 913 000 000,01	5 515 185,23	1,9	2 459 022
2013	5 316 454 999 999,99	5 681 390,86	3,0	2 461 436
2014	5 687 308 999 999,99	5 687 309,00	0,1	2 415 916

Fonte: IBGE *Estimativa do BCB (2016) com adaptações do autor, 2016

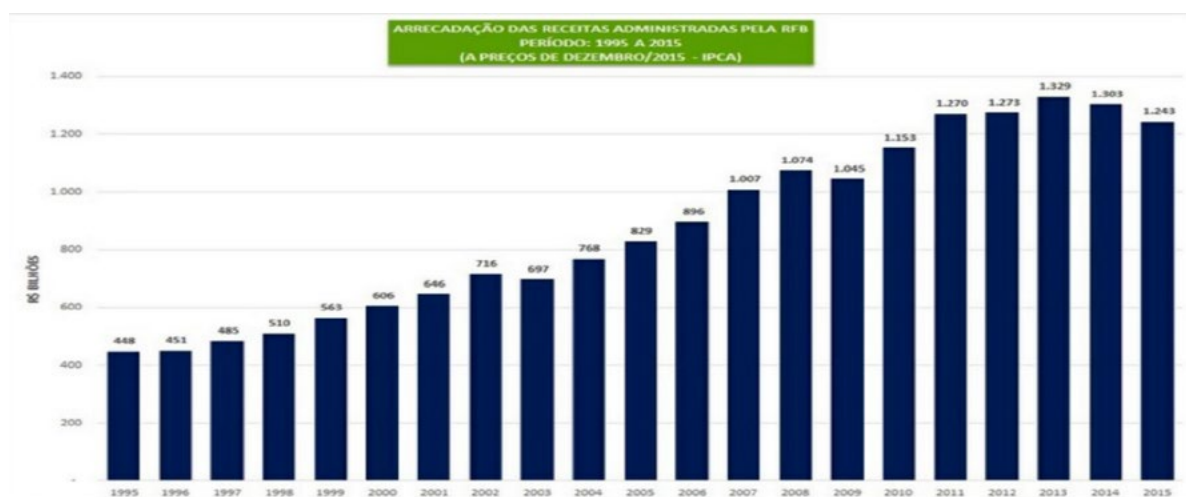
Já a arrecadação tributária brasileira é composta pela soma de todos os tributos das esferas federal, estadual, municipal e distrital. A definição de tributo se encontra na Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional – CTN (BRASIL, 1966):

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Embora o art. 145 da Constituição Federal de 1988 classifique explicitamente os tributos em três espécies (impostos, taxas e contribuições de melhoria), o Supremo Tribunal Federal interpretou que há cinco espécies tributárias no ordenamento constitucional: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, e contribuições sociais.

No âmbito federal, conforme as FIGURA 2 e TABELA 2, desde 2007, a arrecadação real de todos os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB tem superado a casa de um trilhão de reais:

FIGURA 2 – Crescimento da Arrecadação Tributária Federal



Fonte: RFB (2016)

TABELA 2 – Arrecadação e Carga Tributária Federal

PERÍODO	ARRECADAÇÃO NOMINAL	ARRECADAÇÃO (A PREÇOS DE DEZ/2015 - IPCA)	VAR. % REAL S/ ANO ANTERIOR NOMINAL	VAR. % REAL S/ ANO ANTERIOR (A PREÇOS DE DEZ/2015 -IPCA)	CARGA TRIBUTÁRIA % (A PREÇOS DE DEZ/2015)	CARGA TRIBUTÁRIA % NOMINAL
2000	220.815	605.843	15,06	7,55	16,70	18,42
2001	251.532	646.029	13,91	6,63	17,56	19,12
2002	302.390	715.651	20,22	10,78	18,88	20,31

2003	337.653	697.296	11,66	(2,56)	18,19	19,65
2004	396.710	768.146	17,49	10,16	18,95	20,26
2005	457.297	828.685	15,27	7,88	19,80	21,07
2006	514.986	896.088	12,62	8,13	20,60	21,37
2007	600.324	1.007.434	16,57	12,43	21,83	22,07
2008	676.272	1.074.385	12,65	6,65	22,16	21,75
2009	690.127	1.044.966	2,05	(2,74)	21,58	20,71
2010	799.760	1.152.638	15,89	10,30	22,13	20,58
2011	938.914	1.269.730	17,40	10,16	23,46	21,47
2012	992.089	1.273.118	5,66	0,27	23,08	20,64
2013	1.100.661	1.329.280	10,94	4,41	23,40	20,70
2014	1.146.775	1.303.323	4,19	(1,95)	22,92	20,16

Fonte: RFB (2015, p.44): Anexos –tabela 4 - com adaptações do autor, 2016

Em relação à carga tributária, tem-se que ela é o resultado da divisão (quociente) entre a arrecadação e o Produto Interno Bruto (PIB). Traduz a energia despendida pela sociedade para financiar as políticas públicas. Para a RFB (2013):

No cálculo da Carga Tributária, busca-se aferir o fluxo de recursos financeiros direcionado da sociedade para o Estado que apresente características econômicas de tributo, independentemente de sua denominação ou natureza jurídica. Portanto, na análise de pertinência ou não de inclusão de uma receita no cômputo da Carga Tributária Bruta (CTB), o juízo econômico prevalece sobre o jurídico. Em geral, consideram-se no cálculo da CTB os pagamentos compulsórios (definido em lei) realizados por pessoas físicas e/ou jurídicas, inclusive as de direito público, para o Estado, excluindo-se aqueles que configurem sanção, penalidade ou outros acréscimos legais.

A partir dos dados das TABELAS 1 e 2, com base nessa definição, é possível constatar que, no âmbito federal, as cargas tributárias, real e nominal, atingiram os valores de 22,9% e 20,16% do PIB, respectivamente, em 2014.

4. POLÍTICA PÚBLICA DO DISTRITO FEDERAL, GESTÃO DE RECURSOS HUMANOS, E RACIONALIZAÇÃO/ SIMPLIFICAÇÃO DE PROCEDIMENTOS

O manual “Diretrizes e Recomendações Técnicas para o Aperfeiçoamento da Gestão Fiscal dos Estados Brasileiros”, publicado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ 2106 B), em seu anexo 1- detalhamento do marco legal de referência, traz o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA), entre as referências dos atos legais.

A partir do sítio da CONFAZ, além da referência ao GESPLÚBLICA também foram extraídos dados referentes à arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que é o tributo de maior arrecadação de competência estadual.

A escolha do órgão foi feita sobre aquele cuja arrecadação tivesse tido incremento significativo, no período de 2002 a 2012, com diminuição da carga tributária, e que também houvesse reestruturado a sua Secretaria de Fazenda (SEFAZ).

A triagem, focada no período 2002-2012, deu-se por conta da indisponibilidade dos dados consolidados de Mato Grosso do Sul e Santa Catarina de 2015, no sítio da CONFAZ; bem como pela ausência do PIB nacional de 2015 e das Unidades da Federação em 2013, 2014 e 2015, no momento da coleta de dados no sítio do IBGE.

Para efeito deste estudo, desconsideraram-se as diferenças entre as políticas tributárias das Unidades da Federação. Dessa forma, segue a TABELA 3 priorizada com os dados de arrecadação do ICMS e PIB por Unidade da Federação (UF), nos anos 2002 e 2012, acrescentada dos resultados dos cálculos das variações de arrecadação e do PIB, e das cargas tributárias nominais naqueles anos:

TABELA 3 – Arrecadação ICMS, PIB E Carga Tributária do ICMS por UF

UF	ARRECADAÇÃO ICMS (R\$ MIL) 2002	ARRECADAÇÃO ICMS (R\$ MIL) 2012	VARIAÇÃO ARRECADAÇÃO ICMS (%)	PIB (R\$ MILHÃO) 2002	PIB (R\$ MILHÃO)2012	VARIAÇÃO PIB (%)	VARIAÇÃO DA ARRECADAÇÃO/ VARIAÇÃO DO PIB	CARGA TRIBUTÁRIA ICMS 2002	CARGA TRIBUTÁRIA ICMS 2012
DF	1.950.965	5.693.957	291,85	56.138	171.236	305,03	0,96	3,48	3,33
RJ	10.409.118	25.466.802	244,66	171.372	504.221	294,23	0,83	6,07	5,05
RR	123.889	460.232	371,49	2.313	7.314	316,25	1,17	5,36	6,29
MA	921.773	3.858.928	418,64	15.449	58.820	380,74	1,10	5,97	6,56
AP	138.511	695.976	502,47	3.292	10.420	316,56	1,59	4,21	6,68
PR	5.786.723	17.859.740	308,63	88.407	255.927	289,49	1,07	6,55	6,98
SC	3.902.169	12.719.389	325,96	55.732	177.276	318,09	1,02	7,00	7,17
TO	416.081	1.491.368	358,43	5.607	19.530	348,30	1,03	7,42	7,64
RS	7.441.493	21.378.209	287,28	105.487	277.658	263,22	1,09	7,05	7,70
PA	1.718.104	7.096.208	413,03	25.659	91.009	354,68	1,16	6,70	7,80
SP	37.292.972	111.853.239	299,93	511.736	1.408.904	275,32	1,09	7,29	7,94
MG	9.543.623	32.100.033	336,35	127.782	403.551	315,81	1,07	7,47	7,95
AC	169.676	776.244	457,49	2.868	9.629	335,69	1,36	5,92	8,06
SE	689.975	2.301.428	333,55	9.454	27.823	294,29	1,13	7,30	8,27

MT	1.864.312	6.708.830	359,86	20.941	80.830	385,99	0,93	8,90	8,30
AL	673.072	2.453.754	364,56	9.812	29.545	301,10	1,21	6,86	8,31
PB	925.133	3.248.745	351,17	12.434	38.731	311,50	1,13	7,44	8,39
CE	2.423.682	7.646.410	315,49	28.896	90.132	311,92	1,01	8,39	8,48
ES	2.381.618	9.222.390	387,23	26.756	107.329	401,14	0,97	8,90	8,59
BA	5.153.874	14.442.791	280,23	60.672	167.727	276,45	1,01	8,49	8,61
RO	626.047	2.623.797	419,11	7.780	29.362	377,41	1,11	8,05	8,94
PE	2.865.016	10.601.777	370,04	35.251	117.340	332,87	1,11	8,13	9,04
GO	3.020.439	11.369.285	376,41	37.416	123.926	331,21	1,14	8,07	9,17
PI	544.159	2.395.316	440,19	7.425	25.721	346,40	1,27	7,33	9,31
RN	1.016.366	3.690.518	363,11	12.198	39.544	324,19	1,12	8,33	9,33
AM	1.950.757	6.500.920	333,25	21.791	64.120	294,25	1,13	8,95	10,14
MS	1.476.724	6.005.121	406,65	15.154	54.471	359,46	1,13	9,75	11,02

Fonte: CONFAZ (2016 A) e IBGE (2014) - elaborado pelo autor, 2016

Pelos critérios indicados, tomando-se por base os dados da TABELA 3, a escolha caiu sobre o Distrito Federal (DF) que, no período entre 2002 e 2012, obteve: (i) variação na arrecadação de 291, 85%, próxima à variação de 305, 03 % do PIB, ou seja, a arrecadação acompanhou bem de perto o crescimento do PIB, (ii) queda na carga tributária nominal de 3,48% para 3,33%, (iii) efetivação da última reestruturação por meio da Lei nº 4.717, de 27 de dezembro de 2011; a qual revogou a Lei nº 33 de 12 de julho de 1989, que havia criado a carreira de Auditoria Tributária do Distrito Federal (ocorreram 17 modificações legislativas no curso de sua existência).

A Lei revogada (e suas modificações posteriores) tratou, dentre outros, dos seguintes temas em relação ao Fisco distrital: concessão de indenização de transporte, fixação do teto de remuneração aos servidores (Administração Direta e Indireta do Distrito Federal), instituição do Fundo de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento de Atividade Tributária – FUNDAT, Alterações e Criação do PINAT – Programa de Incentivo à Arrecadação e Educação Tributária, gratificação adicional por tempo de serviço, alteração na denominação de cargo pertencente à Carreira de Auditoria Tributária do Distrito Federal, e reestruturação das tabelas remuneratórias dos cargos da Carreira de Auditoria Tributária.

Selecionado o órgão arrecadador, estudou-se a sua reestruturação com base nas hipóteses de pesquisa: (1) gestão de recursos humanos, e (2) racionalização/simplificação de procedimentos. Para a análise, os principais artigos da Lei nº 4.717 (que reestrutura a Carreira de Auditoria Tributária do Distrito Federal e dá outras providências) foram relacionados às hipóteses na forma do QUADRO 1, bem como à TABELA 4, e à FIGURA 3.

QUADRO 1 – Relacionamento Entre a Lei Nº 4.717/2011 – DF E Hipóteses

LEI Nº 4.717, 27/12/2011 - DF	GESTÃO DE RECURSOS HUMANOS	RACIONALIZAÇÃO/ SIMPLIFICAÇÃO DE PROCEDIMENTOS
Art. 2º - Extingue os cargos efetivos, ocupados e vagos, de Auditor Tributário, de Agente Fiscal Tributário e de Fiscal Tributário.	Sim	Sim
Art. 4º Dá competência privativa ao Auditor-Fiscal da Receita do Distrito Federal para exercer as funções de lançamento, fiscalização, arrecadação e administração dos tributos de competência do Distrito Federal; proferir julgamento em processos administrativo-fiscais; e em caráter geral, exercer as demais atribuições inerentes à competência da Subsecretaria da Receita. Torna, ainda, os cargos em comissão e as funções de direção, chefia e assessoramento no âmbito da administração tributária privativos dos integrantes da Carreira de Auditoria Tributária do Distrito Federal.	Sim	Sim
Art. 14. Institui o Programa Permanente de Capacitação – PPC destinado ao desenvolvimento profissional dos servidores integrantes da Carreira de Auditoria Tributária do Distrito Federal.	Sim	Sim
Art. 15. Os servidores ocupantes dos cargos extintos (o art. 2º) são aproveitados no cargo de Auditor-Fiscal da Receita do Distrito Federal.	Sim	Sim

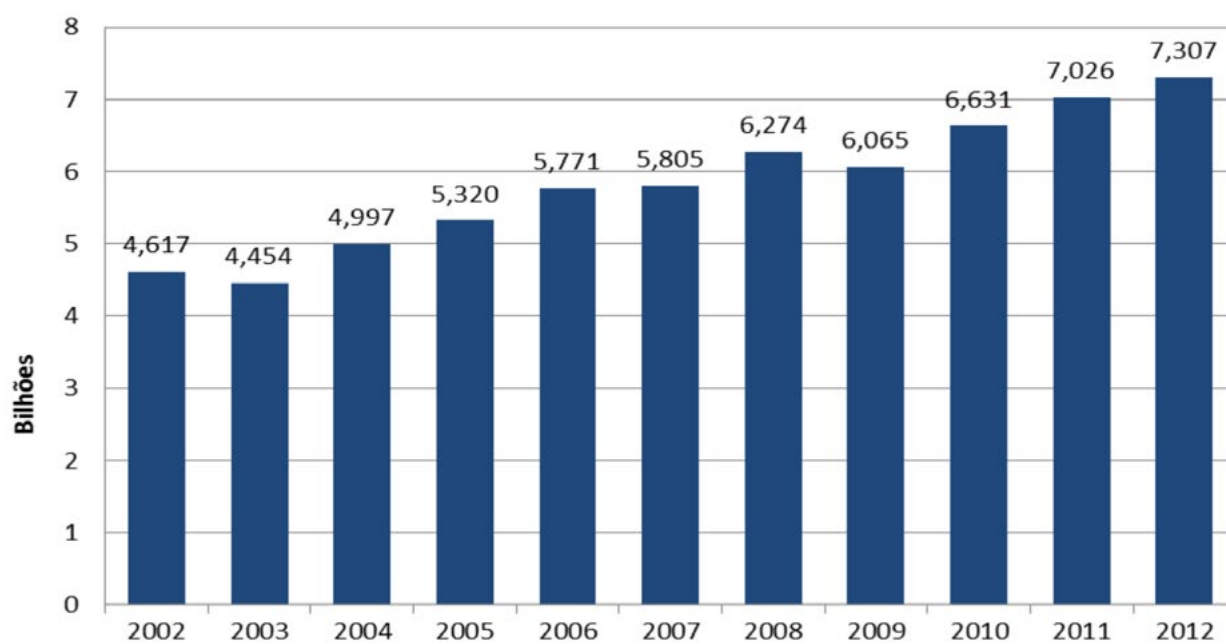
Fonte: DISTRITO FEDERAL (2011) – elaborado pelo autor, 2016

TABELA 4 – PIB, Arrecadação e Carga Tributária-Icms Distrito Federal

PERÍODO	PIB DF (R\$ MILHÃO)	ARRECADACÃO NOMINAL R\$ MIL	ARRECADACÃO (A PREÇOS DE DEZ/2015 – IPCA) R\$ MIL	VAR. % REAL S/ ANO ANTERIOR NOMINAL	VAR. % REAL S/ ANO ANTERIOR (A PREÇOS DE DEZ/2015 -IPCA)	CARGA TRIBUTÁRIA % ICMS (A PREÇOS DE DEZ/2015)	CARGA TRIBUTÁRIA % ICMS NOMINAL
2002	56.138	1.950.965	4.617.249	22,03	12,45	8,22	3,48
2003	63.105	2.156.538	4.453.523	10,54	(3,55)	7,06	3,42
2004	70.724	2.580.823	4.997.224	19,67	12,21	7,07	3,65
2005	80.527	2.935.715	5.319.919	13,75	6,46	6,61	3,65
2006	89.629	3.316.432	5.770.671	12,97	8,47	6,44	3,70
2007	99.946	3.459.015	5.804.747	4,30	0,59	5,81	3,46
2008	117.572	3.949.062	6.273.826	14,17	8,08	5,34	3,36
2009	131.487	4.005.832	6.065.490	1,44	(3,32)	4,61	3,05
2010	149.906	4.600.669	6.630.622	14,85	9,32	4,42	3,07
2011	164.482	5.195.242	7.025.728	12,92	5,96	4,27	3,16
2012	171.236	5.693.957	7.306.884	9,60	4,00	4,27	3,33

Fonte: CONFAZ (2016 A) e IBGE (2014) - elaborado pelo autor, 2016

**FIGURA 3 – Crescimento da Arrecadação do ICMS
do Distrito Federal a Preços de Dez/2015 – IPCA**



Fonte: CONFAZ (2016 A) - elaborado pelo autor, 2016

5. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A partir do QUADRO 1, verifica-se que a reestruturação, que ocorreu em 2011, foi fundamentada na reorganização dos cargos da Carreira de Auditoria Tributária da SEFAZ/DF: extinguiu-se três cargos, e seus ocupantes foram aproveitados em um único. Além disso, estendeu-se a todos os integrantes da daquela carreira as atividades referentes ao lançamento de tributos, fiscalização, e julgamento de processos administrativo-fiscais; bem como houve o direcionamento dos cargos em comissão, funções de direção e chefia, e assessoramento àqueles servidores da carreira fiscal.

Constata-se, a partir da TABELA 4 e FIGURA 3 que, no período de 2002 a 2012, houve incremento da arrecadação nominal do ICMS do Distrito Federal de R\$ 1,95 bilhões para R\$5,69 bilhões; a arrecadação real do ICMS da UF passou de R\$ 4,61 bilhões para R\$ 7,30 bilhões. Nesse tempo, houve queda tanto na carga tributária real do DF de 8,22% para 4,27%, quanto na carga tributária nominal que passou de 3,48% para 3,33%.

Para efeito de comparação, no mesmo espaço de tempo, conforme a TABELA 2, a carga tributária real federal dos tributos administrados pela RFB passou de 18,88% para 23,08%, e a carga tributária nominal federal subiu de 20,31% para 20,64%.

A reforma promovida pelo governo do Distrito Federal, por intermédio da Lei nº 4.717/2011, englobou a área de gestão de recursos humanos e racionalizou/simplificou procedimentos.

A partir de Almeida (2011), Mader (2011) e Dourado (2011), vê-se que a Lei teve origem no Executivo do Distrito Federal, e encaminhamento conturbado durante o processo de tramitação, votação, e aprovação pela Câmara Legislativa. A condução firme, tanto do Executivo quanto do Legislativo, levou à sanção da norma em comento. O que demonstra, na prática, o desafio da gestão pública para fazer a transição da mudança de cultura (comportamentos, crenças e valores organizacionais) para o modelo sistêmico, que visa à qualidade dos serviços para o cidadão e é o foco da administração pública gerencial.

A reorganização do Distrito Federal se alinhou ao divulgado pelo GESPÚBLICA do governo federal (BRASIL, 2013), a respeito do trabalho realizado pela Secretaria de Recursos Humanos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que, ao revisar a tabela de cargos e funções no âmbito federal, constatou o número de 16.000 entradas. A equipe técnica revisora propôs, então, uma nova tabela com apenas 260 entradas. Àquela época, o governo federal já tinha conhecimento de que as Unidades Federativas haviam feito enxugamento nos cargos e funções existentes, com reduções significativas.

6. CONCLUSÃO

No universo pesquisado, conforme analisado na seção anterior, constatou-se que o Distrito Federal atendeu aos requisitos do trabalho proposto.

Os objetivos específicos da investigação foram plenamente atendidos com (1) a identificação, dentre os órgãos arrecadadores das Unidades Federativas, de uma política pública implementada no período de 2002 a 2012, e (2) a averiguação se a política pública do órgão arrecadador detinha elementos que pudessem servir de parâmetro à área federal, e a correlação do impacto dessa política pública na área fiscal à arrecadação tributária e à carga tributária. Por conseguinte, o objetivo geral de propor uma política pública como modelo (referência) à área fiscal federal, também foi atendido. Assim, a questão de pesquisa - de que forma a gestão pública, ou que ação de política pública, na área fiscal pode concorrer para diminuir a carga tributária sobre a pessoa física e jurídica? foi respondida.

As várias modificações legislativas feitas na Lei nº 33/1989, ao longo de mais de duas décadas, contribuíram para a evolução do Fisco distrital e culminaram na aprovação da Lei nº 4.717 em 2011, que promoveu a reestruturação da carreira específica da SEFAZ do Distrito Federal, e revogou aquele primeiro diploma.

O caso, pelo exposto na pesquisa, é referência para uma política nessa área específica da gestão pública, e concorreu como um dos fatores para diminuir a carga tributária da Unidade Federativa. Essa experiência prática pode vir a ser uma alternativa de política pública voltada à área fiscal federal, se conduzida firmemente pelos entes envolvidos.

Entretanto, há questões, dentre outras, que não foram investigadas, mas que necessitam de atenção acadêmica, como exemplos: (1) participação da sociedade e (2) educação tributária. Uma futura implementação prática, em âmbito federal, também merecerá acolhida em pesquisa exploratória para confirmar, descartar ou aperfeiçoar o modelo do Distrito Federal.

O assunto é um campo a ser explorado e, portanto, este trabalho limitado não esgota o assunto. No entanto, tem a pretensão de cooperar para que os poderes Executivo e Legislativo federais avancem a uma solução sistêmica na questão da diminuição da carga tributária ao bom contribuinte; e, assim, colaborar para o bem-estar da população. Espera-se ainda contribuir para reflexão e estudos mais aprofundados nos meios acadêmico e profissional.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Suzano. **Reestruturação de carreira tributária**. Governo de Brasília. Agência Brasília. Brasília, 23 set. 2011. Empreendedorismo e Economia – Empresa. Disponível em: <<http://www.agenciabrasilia.df.gov.br/conteudo-agencia-brasil/1842-reestrutura%C3%A7%C3%A3o-de-carreira-tribut%C3%A1ria.html>>. Acesso em: 25 fev. 2016.

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BCB. **Tabela: Produto Interno Bruto**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/pec/Indeco/Port/IE1-51.xlsx>> . Acesso em: 08 fev. 2016

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional – STN. **Política Fiscal**. Brasília, 2016. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/sobre-politica-fiscal>. Acesso em: 25 mar. 2016.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. **Análise da arrecadação das receitas federais**. 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2015/dezembro2015/analise-mensal-dez-2015.pdf>>. Acesso em 02 fev. 2016,

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. **Análise do resultado da arrecadação**. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao>> . Acesso em: 02 fev. 2016.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. **Carga Tributária no Brasil – 2013 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em 02 fev. 2016

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988. CF/88. Diário Oficial da União, Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 15 mar.2016,

BRASIL, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário Nacional - CTN**. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 26 fev. 2016.

BRASIL. Decreto n. 5.378, de 23 de fevereiro de 2005. **Institui o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA e o Comitê Gestor do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização**, e dá outras providências. Diário Oficial União, Brasília, n.37, 24 fev. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Decreto/D5378.htm> . Acesso em: 15 mar. 2016.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão Pública. Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização - GESPÚBLICA. **Modelo de Excelência em Gestão Pública**. Brasília, 2014. Versão 1/2014. Disponível em: < <http://www.gespublica.gov.br/pasta.2014-06-12.8013949452/Modelo%20de%20Excelencia%20em%20Gestao%20Publica%202014%20vs%2005062014.pdf>>. Acesso em 15 mar. 2015

CARVALHO, Maria do Socorro Macedo Vieira de; TONET, Helena Correa. **Qualidade na Administração Pública**. Revista de Administração Pública – RAP. Rio de Janeiro: FGV, v. 28, n. 2 (1994). Disponível em <<file:///C:/Users/Admin/Downloads/8481-18347-1-PB.pdf>>. Acesso em: 15 mar, 2016.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. **Boletim do ICMS**. Brasília, 2016A. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>> . Acesso em: 15 fev. 2016.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ. **Diretrizes e Recomendações Técnicas para o Aperfeiçoamento da Gestão Fiscal dos Estados Brasileiros**. Brasília, 2016B. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/arquivo-manuais/DiretrizesRecomendacoes.pdf>> . Acesso em: 15 fev. 2016.

CROZATTI, Jaime. **Modelo de gestão e cultura organizacional: conceitos e interações**. Cad. estud., São Paulo , n. 18, p. 01-20, ago. 1998. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/cest/n18/n18a04.pdf>> . Acesso em: 07 abr. 2016.

DISTRITO FEDERAL. Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal. Lei nº 33 de 12 de julho de 1989. **Cria a Carreira Auditoria Tributária, fixa os valores de seus vencimentos e dá outras providências**. Diário Oficial do Distrito Federal, Brasília, 07 ago. 1989. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=33&txtAno=1989&txtTipo=5&txtParte=1>> . Acesso em 10 fev. 2016.

DISTRITO FEDERAL. Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal. Lei nº 4.717, de 27 de dezembro de 2011. **Reestrutura a Carreira de Auditoria Tributária do Distrito Federal e dá outras providências**. Diário Oficial do Distrito Federal nº 248, Brasília, 28 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4717&txtAno=2011&txtTipo=5&txtParte=1>> . Acesso em 10 fev. 2016.

DOURADO, Zildenor Ferreira. **Sob muita polêmica, Câmara aprova projeto que unifica carreiras na Secretaria da Fazenda**. Câmara Legislativa do Distrito Federal. Coordenadoria de Comunicação. Brasília, 16 dez. 2011. Últimas notícias. Disponível em: <http://www.cl.df.gov.br/pt_PT/ultimas-noticias/-/asset_publisher/IT0h/content/sob-muita-polemica-camara-aprova-projeto-que-unifica-carreiras-na-secretaria-de-fazenda/pop_up?_101_INSTANCE_IT0h_viewMode=print> Acesso em 25 fev.2016.

FUNDAÇÃO INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Tabela 01- Produto Interno Bruto das Grandes Regiões e Unidades da Federação - 2002-2012**. Rio de Janeiro, 08 out. 2014. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Contas_Regionais/2012/xls/tab01_2002_2012_xls.zip> . Acesso em: 30 jan. 2016.

MADER, Helena. **Unificação dos cargos da Receita local provoca briga entre funcionários**. Correio Braziliense. Brasília, 23 set. 2011. Cidades-DF. Disponível em: <http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/cidades/2011/09/23/interna_cidadesdf,271066/unificacao-de-cargos-da-receita-local-provoca-briga-entre-funcionarios.shtml> . Acesso em 25 fev. 2016.

SINDICATO DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL – SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2014**. Brasília, 2015. Disponível em <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2014>> . Acesso em: 15 mar. 2016

SOUZA, Celina Maria de. **Políticas Públicas: uma revisão da Literatura**. Sociologias, Porto Alegre, ano 8, nº 16, jul/dez 2006, p. 20-45. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/soc/n16/a03n16>> . Acesso em: 25 mar. 2016.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003

SOARES, Ana Paula Fleury de Macedo. **Instrumentos Gerenciais utilizados na Administração Pública com foco no cidadão**. 2002, 97 f. (Dissertação de Mestrado em Administração) - Curso de Pós-graduação, Fundação Getúlio Vargas, Área de Concentração: Transformações do Estado e Políticas Públicas. São Paulo: FGV/EAESP, 2002. Disponível em: <file:///C:/Users/Admin/Downloads/1200200477%20(1).pdf>. Acesso em 07 abr. 2016

A CRIMINALIZAÇÃO DO DESCAMINHO NO “COMÉRCIO FORMIGA” E AS CONSEQUÊNCIAS DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA

GLAUCO TERRA COELHO

A CRIMINALIZAÇÃO DO DESCAMINHO NO “COMÉRCIO FORMIGA” E AS CONSEQUÊNCIAS DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA

GLAUCO TERRA COELHO

RESUMO

O descaminho é um crime muito utilizado pelo comércio formiga e altamente combatido pela Receita Federal, principalmente pelos Analistas-Tributários que desempenham este papel nas fronteiras brasileiras, que pela sua grande extensão territorial e o advento do Princípio da Insignificância, esta modalidade de crime, descrita tanto no Código Penal em seu art. 334, como no regulamento aduaneiro (decreto 6.759/2009) em seu art. 689, não consegue ser facilmente inibida, gerando, segundo as decisões dos Tribunais Superiores brasileiros, na maioria das ocorrências, exclusão da tipicidade penal e, ao mesmo tempo, uma fragilidade na fiscalização aduaneira.

O presente artigo tem como objetivo geral comprovar por meio de dados bibliográficos que o Princípio da Insignificância corrobora para a prática do descaminho executado no comércio formiga e tem como objetivos específicos:

1. Compreender a sistemática do comércio formiga e sua relação com o descaminho;
2. Definir descaminho;
3. Demonstrar a relação de continuidade do descaminho no comércio formiga;
4. Compreender as consequências das decisões dos Tribunais Superiores no crime de descaminho no comércio formiga.

Para a realização desta análise será executada a metodologia de revisão de literatura realizada por meio de documentos científicos em português acessados em diversas bases de dados na internet, no período de janeiro e fevereiro de 2019, além de livros da área de Direito Penal de edições de 1965 a 2017, como também jurisprudência pátria e regulamento aduaneiro.

Palavras-chave: Comércio formiga, Princípio da Insignificância, descaminho, fronteiras do Brasil, fiscalização nas fronteiras.

1. INTRODUÇÃO

Para ter a existência de um ilícito penal é necessário que se preencha o tipo formalmente, desde que todos os seus elementos estejam adequados a fatos da vida real. Ainda assim, nem sempre se fere o bem jurídico tutelado, por fatores variados. Por isso, o tipo formal é o tipo legal do crime, a mera descrição feita pelo legislador. O tipo material abrange, além dessa descrição legal, a capacidade de provocar danos inaceitáveis ao bem jurídico tutelado (NUCCI, 2015), é neste íterim que existe a problemática, pois a partir destas análises em relação ao princípio da insignificância que se dá, quando aliamos ao comércio formiga, na sua formatação ilegal, o crime de descaminho (art. 334, Código Penal). O aspecto ilegal é formado dependendo do tipo material transportado pelo comerciante formiga, quando existe incidência de contrabando, tráfico de drogas, animais e pessoas, ou ainda, quando o mesmo pratica o crime de contrabando, contrafação ou descaminho (SENHORAS, 2015).

O Princípio da Insignificância tem aplicação recorrente em diversas situações nas quais estejam reunidos a mínima ofensividade da conduta do agente, a ausência de periculosidade social da ação, o reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica causada (CUNHA, 2018).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Supremo Tribunal Federal (STF) tem optado por utilizar o Princípio da Bagatela (ou insignificância), em geral, nos valores inferiores a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), conforme se extrai do Tema 157 dos recursos repetitivos, os recursos foram julgados e na época a jurisprudência do STJ se adequou a jurisprudência do STF:

Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$20.000,00, a teor do disposto no artigo 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. (BRASIL, 2018)

Em virtude do valor elevado designado, através da utilização do Princípio da Insignificância, o ato ilegal de descaminho realizado pelo comércio formiga ficou difícil de ser tipificado materialmente, assim, o ministro do STF Alexandre de Moraes no julgamento do HC 149.114/PR em 16/10/2018 se referiu a necessidade de coibição de práticas semelhantes, nas quais são utilizadas “mulas do descaminho”, que, já contando que não serão responsabilizadas, tomam o cuidado de sempre importar mercadorias cujo tributo não ultrapasse o limite estabelecido. (BRASIL, 2018)

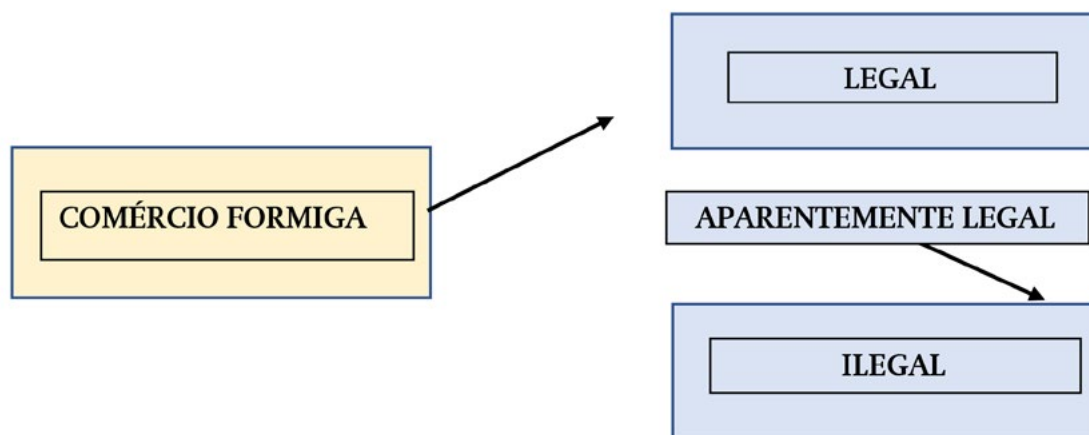
2. COMÉRCIO FORMIGA

2.1. CONCEITO

Não há um conceito único quanto ao tema, mas pode ser entendido, como atores sociais que atravessam as fronteiras em busca de adquirir produtos em pequenas quantidades para uso próprio de forma incipiente. (Ferreira e Senhoras, 2015)

O comércio formiga se divide em:

FIGURA 1 - Divisão do Comércio Formiga



Fonte: Elaboração própria (COÊLHO, 2019)

2.1.1. COMÉRCIO FORMIGA LEGAL

Entende-se por aquele que sua prática está voltada para o cidadão que atravessa a fronteira em busca de obter mercadoria para consumo próprio (FERREIRA E SENHORAS, 2015). Neste caso, o comércio formiga funciona como uma forma cotidiana de intercâmbio comercial, quando os atores sociais se abastecem de produtos da dieta básica, este fenômeno ocorre entre as localidades limítrofes. Neste sentido é importante salientar que este tipo de movimentação é caracterizado por ser um comércio incipiente. (MAGALHÃES, 2007)

2.1.2. COMÉRCIO FORMIGA APARENTEMENTE LEGAL

É o comércio realizado por aqueles que adquirem uma quantidade média de produtos para comercializá-los em uma área próxima à linha de fronteira, atividade que, na maioria das vezes, é desempenhada como forma de sobrevivência. (MOTTA, 2011)

2.1.3. COMÉRCIO FORMIGA ILEGAL

Pequeno comerciante que traz objeto do exterior, de outro estado ou cidade para revender de porta em porta ou em locais de trabalho (HOUAISS, 2004).

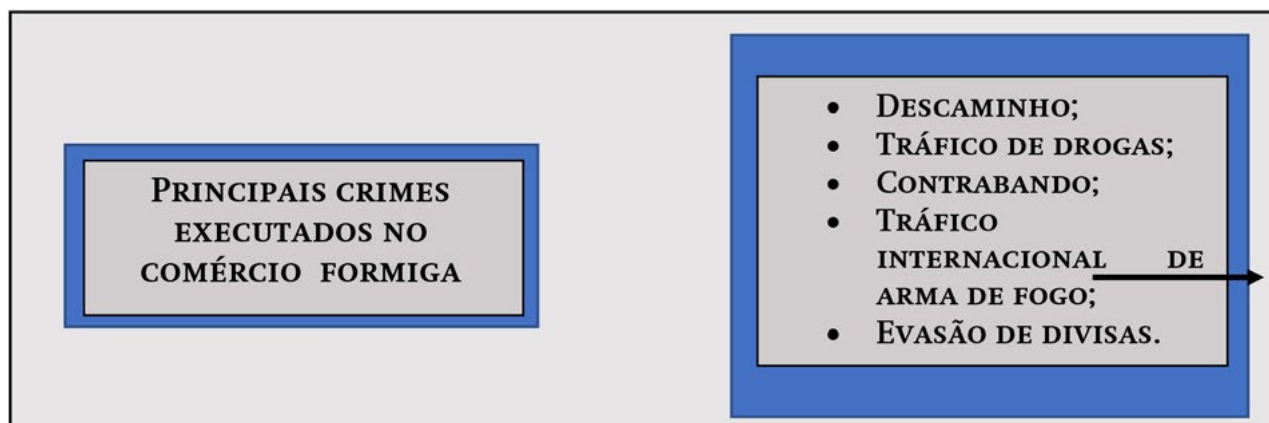
Assim temos que existe a economia ilegal de fronteira, com os atravessadores, que promovem o chamado contrabando formiga (FERREIRA, 2009).

O comércio formiga por ser dinamizado com alto grau de descentralização dos autores, sob a perspectiva dos negócios empreendidos por pessoas físicas ou jurídicas, acaba impactando nos locais de origem desses atores em atividades de economia informal, também conhecida como economia submersa ou subterrânea.

Nas dinâmicas fronteiriças entre países vizinhos, os fenômenos paradiplomáticos, conhecidos como comércio formiga, impactam paradoxalmente com vetores de integração e fragmentação não apenas em cidades gêmeas nas linhas de fronteira, mas para outros mercados (FERREIRA E SENHORAS, 2015). O fenômeno do comércio formiga é tão complexo e cheio de meandros que Procópio (1999) chega a afirmar que esta inocente prática trouxe uma mudança no cenário das fronteiras, onde os “Turistas” pouco a pouco foram envolvidos em contrabando formiga de bebidas alcoólicas, cigarros e roupas, transformando-se anos depois como verdadeiras ondas humanas conhecidas popularmente como “sacoleiros”, que foram se especializando e aumentando o seu nicho de produto a serem contrabandeados, os eletrodomésticos, produtos eletrônicos, armas, químicos controlados, sintéticos e finalmente a chegada das drogas mais fortes. Foram transformações que trouxeram prejuízos incalculáveis com perdas humanas e grandes colapsos financeiros para indústrias e ainda para o comércio (PROCÓPIO, 1999). As circulações de pessoas entre países e regiões de acordo com as circunstâncias e oportunidades geradas com as trocas e comércio de mercadorias os definiram como “formigas da mundialização” ou “novos nômades da economia subterrânea” (TELLES, 2009).

Com todo o exposto, pode-se observar através do esquema 2, os principais crimes executados no comércio formiga.

FIGURA 2 – Principais Crimes No Comércio Formiga



Fonte: Elaboração própria (COELHO, 2019)

2.2. FAIXAS DE FRONTEIRAS

As faixas de fronteiras, essencial para entender o comércio formiga nas fronteiras, segundo a lei nº 6.634 de 02/05/1979, no seu art. 1º, define como sendo a faixa interna de 150 km de largura, paralela a linha divisória terrestre nacional.

Para uma melhor divisão das faixas de fronteira, o governo federal, definiu através da proposta de reestruturação do programa de desenvolvimento da faixa de fronteira (PDFF-2005), com base na política nacional de desenvolvimento regional (PNDR) do Ministério da Integração, que estão em 3 (três) arcos as faixas de fronteira (FERREIRA, 2015)

Os arcos são:

Figura 3 - Arcos Da Faixa De Fronteira

ARCOS DA FAIXA DE FRONTEIRA	NORTE	ACRE	22 MUNICÍPIOS
		AMAPÁ	08 MUNICÍPIOS
		AMAZONAS	21 MUNICÍPIOS
		PARÁ	05 MUNICÍPIOS
		RORAIMA	15 MUNICÍPIOS
	CENTRAL	MATO GROSSO	28 MUNICÍPIOS
		MATO GROSSO DO SUL	44 MUNICÍPIOS
		RONDÔNIA	27 MUNICÍPIOS
	SUL	PARANÁ	135 MUNICÍPIOS
		SANTA CATARINA	82 MUNICÍPIOS
		RIO GRANDE DO SUL	197 MUNICÍPIOS

Fonte: Elaboração própria tendo como base o site do CONSELHO NACIONAL DE MUNICÍPIOS, 2010.

Analisando os arcos de fronteira percebe-se que ao todo existe 588 municípios em áreas de fronteira, destes 71 estão no arco norte, 99 estão no arco central e 418 estão no arco sul o que representa percentualmente o descrito no gráfico abaixo.

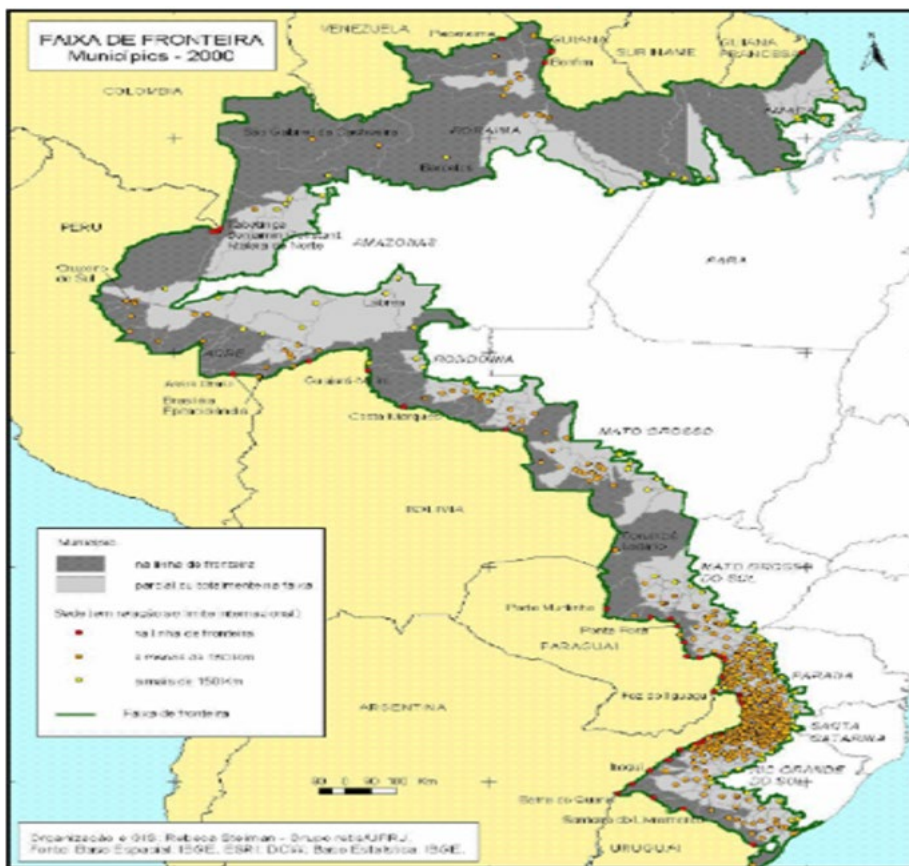
GRÁFICO 1 – Percentual Nas Divisões Dos Arcos Da Faixa de Fronteira



Fonte: Elaboração Própria (COÊLHO, 2019).

Sendo assim, analisando o gráfico, percebe-se que o maior número de municípios encontra-se no arco sul, 71% do total, assim como as cidades mais populosas na área de fronteiras, o que também é demonstrado pelo desenvolvimento das cidades gêmeas que se localizam ao redor destas cidades brasileiras fronteiriças, ocasionando o maior problema com os crimes do comércio formiga, em especial o descaminho.

FIGURA 4 – Faixa de Fronteira



Fonte: Blog da CDIF - www.cdif.blogspot.com (2019)

3. DESCAMINHO

3.1. CONCEITO

Segundo o Código Penal, no seu art. 334:

Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

§ 1º Incorre na mesma pena quem:

I - pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;

II - pratica fato assimilado, em lei especial, a descaminho;

III - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem;

IV - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.

§ 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.

§ 3º A pena aplica-se em dobro se o crime de descaminho é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial. (CEPEDES, 2018)

Observando o texto legal supracitado, percebe-se que o descaminho é um crime que viola o bem jurídico “higidez do fisco nacional”. Por esta razão está inserido no conjunto dos crimes fiscais. (JÚNIOR, 2017)

O descaminho constitui fraude no pagamento de impostos e taxas cobrados na entrada ou saída de mercadoria (FRAGOSO, 1965). Ou seja, há descaminho, na entrada de mercadoria não proibida, sem o pagamento dos impostos devidos, resumidamente, descaminho é o contrabando contra o fisco (NORONHA, 1986), motivo pelo qual Nélson Hungria se refere ao descaminho como contrabando em lesão fiscal, no momento em que era um incontestável direito subjetivo do Estado, o de cobrar impostos (HUNGRIA, 1959).

Assim, percebe-se que o descaminho nada mais é do que uma modalidade de sonegação fiscal especificamente relacionada a operações aduaneiras. O núcleo do tipo do art. 334 (“iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto”) é exatamente o mesmo da sonegação fiscal previsto no art. 1º da lei 8.137/90 (suprimir ou reduzir tributo) (CUNHA, 2018).

3.2. DESCAMINHO VERSUS CONTRABANDO

Com o advento da lei 13.008/2014 foi alterado o crime anteriormente previsto no art. 334 do Código Penal (contrabando ou descaminho), que anteriormente pertenciam ao mesmo tipo penal e passou a compor, até o momento, dois tipos penais autônomos, ocasionando o art. 334 (descaminho) e o art. 334-A (contrabando). (CARAMIGO, 2018)

As diferenças de bem jurídico primacialmente ofendido nas duas figuras do contrabando e do descaminho são acentuadas, e ficaram mais claras com a separação, em 2014, das figuras típicas penais. A estrutura dos crimes está totalmente distinta e reforça a distinção conceitual entre eles (JÚNIOR, 2017). Assim, diferentemente do contrabando, que atinge outros interesses da Administração Pública, por exemplo, a balança de pagamentos ou o controle sanitário, ao se importar ou exportar mercadoria proibida, o **caráter de crime fiscal do descaminho**, por lesar o erário, é acentuado pela maioria dos autores (JÚNIOR, 2017).

Evidente está a diferenciação dos bens jurídicos entre um e outro delito, sendo o contrabando uma conduta proibida por trazer inúmeros prejuízos ao cidadão e à sociedade brasileira, o contrabando atinge outros interesses da Administração Pública ao se importar ou exportar mercadoria que é proibida. (JÚNIOR, 2017).

Num enfoque moderno, contrabando passou a denotar a importação e exportação de mercadoria proibida por lei, enquanto que descaminho é a fraude ao pagamento de tributos aduaneiros. Diferenciam-se, pois, porque enquanto este constitui um crime de natureza tributária, clarificando uma relação fisco-contribuinte, o contrabando, diferentemente, expressa a importação e exportação de mercadoria proibida, não se inserindo, portanto, no âmbito dos delitos de natureza de determinada mercadoria, a violação legal do preceito estatal constitui um fato ilícito e não um fato gerador de tributos (PRADO, 2001).

No artigo intitulado Descaminho não é crime sem lançamento de crédito, o autor Durval Carneiro Neto, descreveu muito bem sobre o ilícito:

O descaminho nada mais é do que uma modalidade de sonegação fiscal especificamente relacionada a operações aduaneiras. O núcleo do tipo do art. 334 (“iludir, no todo, ou em parte, o pagamento de direito ou imposto”) é exatamente o mesmo da sonegação fiscal previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90 (“suprimir ou reduzir tributo”) (...)

A consumação de descaminho exige que tenha havido entrada ou saída de mercadoria do País e que a autoridade competente apure e exija o crédito tributário que deixou de ser declarado nessa operação, configurando a ilusão do pagamento. (...)

Não sendo hipótese de incidência tributária, sequer se poderia falar em ilusão do pagamento de imposto ou direito. Logo o núcleo do tipo penal do art. 334 não ocorre (NETO, 2010, pág.4).

3.3. DESCAMINHO NO REGULAMENTO ADUANEIRO

No regulamento aduaneiro, decreto 6.759/2009, o descaminho está disposto no artigo 689:

Art. 689. **Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário** (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

I - em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo;

II - incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros;

III - oculta, a bordo do veículo ou na zona primária, qualquer que seja o processo utilizado;

IV - existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;

V - nacional ou nacionalizada, em grande quantidade ou de vultoso valor, encontrada na zona de vigilância aduaneira, em circunstâncias que tornem evidente destinar-se a exportação clandestina;

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarco tiver sido falsificado ou adulterado;

VII - nas condições do inciso VI, possuída a qualquer título ou para qualquer fim;

VIII - estrangeira, que apresente característica essencial falsificada ou adulterada, que impeça ou dificulte sua identificação, ainda que a falsificação ou a adulteração não influa no seu tratamento tributário ou cambial;

IX - estrangeira, encontrada ao abandono, **desacompanhada de prova do pagamento dos tributos aduaneiros**;

X - estrangeira, exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no País, se não for feita prova de sua importação regular;

XI - estrangeira, já desembarcada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

XII - estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo;

XIII - transferida a terceiro, sem o pagamento dos tributos aduaneiros e de outros gravames, quando desembarcada com a isenção referida nos arts. 142, 143, 162, 163 e 187; (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

XIV - encontrada em poder de pessoa física ou jurídica não habilitada, tratando-se de papel com linha ou marca d'água, inclusive aparas;

XV - constante de remessa postal internacional com falsa declaração de conteúdo;

XVI - fracionada em duas ou mais remessas postais ou encomendas aéreas internacionais visando a iludir, no todo ou em parte, o pagamento dos tributos aduaneiros ou quaisquer normas estabelecidas para o controle das importações ou, ainda, a beneficiar-se de regime de tributação simplificada (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105, inciso XVI, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.804, de 1980, art. 3o);

XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado;

XVIII - estrangeira, acondicionada sob fundo falso, ou de qualquer modo oculta;

XIX - estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas;

XX - importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa, na forma da legislação específica;

XXI - importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses referidas no art. 642; e

XXII - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§ 1o A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

§ 1º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 2o A aplicação da multa a que se refere o § 1o não impede a apreensão da mercadoria no caso referido no inciso XX, ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território aduaneiro (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 4º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

§ 3o Na hipótese prevista no § 1o, após a instauração do processo administrativo para aplicação da multa, será extinto o processo administrativo para apuração da infração capitulada como dano ao Erário (Lei nº 10.833, de 2003, art. 73, caput e § 1º).

§ 3o-A. O disposto no inciso VI do caput inclui os casos de falsidade ideológica na fatura comercial. (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

§ 3º-A. O disposto no inciso VI do caput inclui os casos de falsidade material ou ideológica. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 3º-B. Para os efeitos do inciso VI do caput, são necessários ao desembaraço aduaneiro, na importação, os documentos relacionados nos incisos I a III do caput do art. 553.

(Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 4o Considera-se falsa declaração de conteúdo, nos termos do inciso XII, aquela constante de documento emitido pelo exportador estrangeiro, ou pelo transportador, anteriormente ao despacho aduaneiro.

§ 5o Consideram-se transferidos a terceiro, para os efeitos do inciso XIII, os bens, inclusive automóveis, objeto de:

I - transferência de propriedade ou cessão de uso, a qualquer título;

II - depósito para fins comerciais; ou

III - exposição para venda ou para qualquer outra modalidade de oferta pública.

§ 6o Para os efeitos do inciso XXII, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 2º, com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59)” (grifos meus)

Referenciando-se no artigo “Descaminho não é crime sem lançamento de crédito”, consegue-se exprimir uma sólida análise quanto ao crime de descaminho relacionando-se ao regulamento aduaneiro no artigo 689 supramencionado:

Sendo assim, percebe-se que, a importação de mercadorias, ao desamparo de guia de importação ou documento equivalente, é qualificada como “dano ao erário” punido com a pena de perdimento, consoante previsto no art. 23, I e parágrafo 1º do Decreto 1.455/76, com redação dada pela Lei 10.637/2002, bem como no art. 589 do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

Se a mercadoria importada ou exportada ilegalmente vem a ser confiscada pela Administração, não cabe cobrança de tributo a ela referente. E se porventura tiver havido declaração de importação, a posterior decretação de perdimento do bem dá ao antigo proprietário o direito de pedir de volta o tributo que eventualmente tenha adiantado ao fazer a declaração.

O confisco dos bens é incompatível com a tributação. Se houver decretação de perdimento, tem-se uma espécie de extinção antecipada da potencial obrigação tributária que sequer vem a ser constituída, pois a pena administrativa impede a incidência do tributo ou a ocorrência do fato gerador do imposto aduaneiro, obstando o próprio desembaraço. (NETO, 2010, pág.3)

4. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA

4.1. CONCEITO

Surge no Direito Romano, porém, na época, apenas aplicado ao direito privado. Invocava-se o brocardo de *minimus non curat praetor*, ou seja, os juízes e tribunais não devem se ocupar de assuntos irrelevantes. (MASSON, 2017)

A incorporação ao Direito Penal só ocorreu na década de 70 do século passado, através de Claus Roxin. Também conhecido como criminalidade de bagatela ou princípio da insignificância, através dele a atuação penal do Estado quando a lesão ao bem é mínima ou quando não se coloca em perigo o bem jurídico tutelado pela norma penal é vedada. (MASSON, 2017).

Eugênio Raul Zaffaroni posiciona-se no sentido de que o princípio da insignificância é um desmembramento da tipicidade do crime o qual chama de “tipicidade conglobante”, e em virtude desta exclusão do crime, em virtude da conduta não ser lesiva ao bem jurídico tutelado, há uma agilização dos processos judiciais (CARVALHIDO, 2009).

Percebe-se que de acordo com todo o exposto, o princípio da insignificância configura uma causa supralegal de exclusão da tipicidade (material), porquanto se destina a afastar ou excluir condutas formalmente típicas (JÚNIOR, 2018), para isto tomam-se como bases os princípios da adequação social, da legalidade, da proporcionalidade e o da razoabilidade, ou seja, o princípio da insignificância caminha lado a lado com estes. Assim, no princípio da insignificância a conduta delitiva é tolerada devido a sua ínfima lesividade, com isso há de se afirmar que quando as ofensas são mínimas, não é justificável a incidência do Direito Penal, pois isso tornaria este guardião de fatos de ínfima importância (CARVALHIDO, 2009).

O próprio Supremo Tribunal Federal, em posicionamento próprio descreveu que o princípio da bagatela está parametrizado por quatro balizas, as quais constituem verdadeiros requisitos objetivos:

(i) a mínima ofensividade da conduta do agente, (ii) a nenhuma periculosidade social da ação, (iii) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e (iv) a inexpressividade da lesão jurídica provocada, conforme o HC 92463/RS onde foi Relator o Ministro Celso de Mello (BRASIL, 2007).

4.2. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA E O DESCAMINHO

4.2.1. HISTÓRICO

Nas palavras perfeitamente alocadas do professor Cléber Masson:

“O princípio da insignificância também incide nos crimes de natureza tributária, especialmente no **descaminho** (CP, art. 334), a princípio quando o tributo devido não ultrapassar R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Essa conclusão baseia-se no art. 20 da Lei 10.522/2002:

“art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Os Tribunais Superiores, conseqüentemente, firmaram jurisprudência no sentido de que não se admite seja uma conduta irrelevante no âmbito fiscal (não cobrança do tributo pela União) e simultaneamente típica no Direito Penal, pois este só deve atuar quando extremamente necessário para a tutela do bem jurídico protegido, quando falharem os outros meios de proteção e não forem suficientes as tutelas estabelecidas nos demais ramos do Direito.

Com a edição, pelo Ministério da Fazenda, das Portarias 75/2012 e 130/2012 – atinentes à inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e ao ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional -, este limite foi alterado para R\$ 20.000,00: “Art. 2º. O procurador da Fazenda requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito” (art. 2º da Portaria MF 75/2012, com redação alterada pela Portaria MF 130/2012). (MASSON, 2017, pág.37, vol.1)

Observando o duto Masson, é visível que as alterações, no entendimento do fisco, geraram uma fragmentação no entendimento dos Tribunais Superiores, de um lado o STF, entendendo o limite para aplicabilidade do princípio da insignificância no descaminho no valor até R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e de outro lado o STJ, entendendo o limite para aplicabilidade do princípio da insignificância no descaminho no valor de até R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Em 20 de novembro de 2017 foi julgada a súmula do STJ 599, onde a mesma cita que o princípio da insignificância é inaplicável aos crimes contra a administração pública (BRASIL, 2017)

Porém, em fevereiro de 2018, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) unificou seu entendimento à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e, por exceção, manteve a desconsideração do teor da Súmula 599 no crime aduaneiro ao revisar o Tema 157. (SANCHES, 2018)

Desta forma, mesmo com a existência da Súmula 599 do STJ, o Tribunal unificou o valor para aplicação do princípio da insignificância do Pretório Excelso, estabelecendo um valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Porém, mais recentemente, uma nova reviravolta neste imbróglio ocorreu, no dia 10 do mês de abril do ano 2018, no julgamento do 128063, pelo STF, da relatoria do Min. Marco Aurélio, a Primeira Turma, por maioria, indeferiu “ em que se discutia a aplicação do princípio da **insignificância** ao crime de **descaminho** quando o montante do tributo recolhido for inferior ao limite de R\$ 20.000,00 – valor fixado na Portaria 75/2012 do Ministério da Fazenda para o ajuizamento de ações fiscais. No caso, o paciente introduziu mercadorias estrangeiras no território nacional, sem o recolhimento dos tributos devidos, calculados em

R\$ 14.364,51. A Turma entendeu não incidir o princípio da **insignificância**. Asseverou que a lei que disciplina o executivo fiscal não repercute no campo penal. (BRASIL, 2018)

4.2.2. ATUALIDADE

Nos dias atuais, conforme supracitado, existe a súmula 599 do STJ, porém o Tribunal entendendo que é possível o uso do princípio da insignificância, no caso de descaminho, para valores menores que R\$ 20.000,00. (BRASIL, 2018)

Por outro lado, existe o STF, que hoje, modificando seu entendimento conservador, entende ser possível a inaplicabilidade do princípio da insignificância para descaminho realizado no valor abaixo de R\$ 20.000,00. (BRASIL, 2018)

São posicionamentos novos que poderão ser alterados, porém demonstra um novo entendimento quanto a matéria exposta.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se por meio do exposto acima, que o comércio formiga é um dos grandes atores do descaminho existente no mundo e principalmente no Brasil, porém, a penalização deste tipo de ilícito não é fácil, principalmente por que estas pessoas, que realizam o “comércio formiga”, aproveitando-se da extensão de nossas fronteiras, que por uma condição natural dificulta a fiscalização e inibição deste tipo de ilícito penal, ainda levam, sem brusquidão, mínimas quantidades diárias, armazenam em locais pré-estabelecidos até ter o volume almejado para poder repassar para as organizações ilegais de distribuição e/ou venda de mercadorias para consumidores finais e/ou comerciantes integrantes destes grupos, ocasionando, com este tipo de atos ardilosos, quando são descobertos, geralmente estarem com valores abaixo de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) em mercadorias, sendo considerado, pelos Tribunais Superiores como valor insignificante, restando a tipicidade penal excluída pela incidência do Princípio da Insignificância.

O entendimento, pela jurisprudência pátria, do valor para o crime de descaminho chega a ser assombroso, principalmente quando se considera um Princípio conhecido como Insignificância, Bagatela, Ninharia ou Migalha (nomes dados a este princípio). Qual a bagatela, a insignificância, na atual sociedade brasileira, com o valor tão elevado?

Desta feita, por mais respeito à decisão dos colegiados, o uso do princípio da insignificância ou da bagatela para exclusão da tipicidade torna-se um “cheque em branco” nas mãos dos “comerciantes formigas”, que além de demonstrarem a fraqueza do Estado perante eles, ainda “debocham” na frente da fiscalização quando são encontrados.

O tratamento quanto ao julgamento deste tipo de crime para reincidentes também perfaz de forma diferenciada. Para reverberar a falta de isonomia quanto a outros crimes tem-se a explanação do professor Streck, quando afirma que a aplicação da insignificância é extremamente problemática, pois, segundo ele, é ilógico a ocorrência de um furto de barra de chocolate que foi negada a insignificância em virtude da reincidência, conforme HC 101.998 (rel. Min. Toffoli, 1ª Turma do STF, j. 23/11/2010) e em outro registro observar que há o uso do princípio da insignificância com valores bem maiores no caso do descaminho, sendo irrelevante nesta análise a reincidência. (STRECK, 2018)

Percebe-se que algumas mudanças no pensamento destes Tribunais Superiores já começam a ser sinalizadas, muito incipiente, porém consegue-se observar nova postura, como ocorrido no STF (Supremo Tribunal Federal) no ano de 2018. Elucidando o fato, temos o pensamento de Marco Aurélio, no julgamento do HC 128.063/PR, em 10/04/2018:

“Há de observar-se o princípio da legalidade estrita. Lei versando executivo fiscal **não repercute no campo penal**, devendo-se adotar o mesmo entendimento, com maior razão, relativamente a portaria do Ministério da Fazenda. Consoante disposto no artigo 935 do Código Civil, as responsabilidades civil e penal são independentes. Somente ocorre repercussão considerada decisão em processo-crime em que declarada a inexistência do fato ou da autoria. Afasto a possibilidade de cogitar de atipicidade da conduta ante a insignificância do valor devido. Tenha-se presente que envolveu tributo não recolhido no importe

de R\$ 14.364,51. **Mais do que isso, está-se diante da proteção do erário público**, não se podendo adotar postura conducente a levar à sonegação fiscal. A tanto equivalente dizer-se que é atípico o ato quando a sonegação, decorrente do descaminho, atinge substancial valor” (grifo meu). (BRASIL, 2018)

Portanto é substancialmente importante que as cortes supremas revejam seus posicionamentos de forma enfática, conforme parece haver um novo posicionamento iniciando, pois os critérios usados para um furto simples não podem ser tão diferentes do que um critério usado para um “furto estatal”, que na prática é isso que é o descaminho (não agem com violência, mas afanam o erário público), aviltando o Estado Brasileiro e maculando a sua imagem. As decisões atuais dos Tribunais Superiores realizam um verdadeiro “fomento” para a prática do descaminho no comércio formiga, desconsiderando o código penal e todas as consequências nefastas ocasionadas ao Erário Público e ao desenvolvimento comercial, numa irregular exclusão de tipicidade penal para valores extremamente elevados.

Por se tratar de uma discussão com diversas alterações e mudanças de interpretações, nota-se que o assunto é por deveras complexo, mas se a tendência da mudança de pensamento supracitado do Supremo Tribunal Federal (STF) mantiver, talvez assim, em um futuro próximo, possa-se conseguir inibir um ilícito tão comum, porém ardiloso e com consequências nefastas que os Tribunais Superiores ainda não deram a devida relevância, chamado descaminho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BITTENCOURT, C. R. **Tratado de Direito Penal**. Parte Geral 1. 14ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Código Penal**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-2848-7-dezembro-1940-412868-norma-pe.html>. Acesso em: 02/02/2019.
- BRASIL. Planalto. **Regulamento Aduaneiro**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm. Acesso em: 11/02/2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Notícias STF. Ministro aplica princípio da insignificância e concede liminar para acusado de furto de botijão de gás**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=71184>. Acesso em: 08/02/2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo 897. Habeas Corpus – 128063**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo897.htm>. Acesso em: 11/02/2019.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso repetitivo. Tema 157**. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Terceira-Se%C3%A7%C3%A3o-fixe-em-R\\$-20-mil-valor-m%C3%A1ximo-para-aplica%C3%A7%C3%A3o-de-insignific%C3%A2ncia-em-crime-de-descaminho](http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Terceira-Se%C3%A7%C3%A3o-fixe-em-R$-20-mil-valor-m%C3%A1ximo-para-aplica%C3%A7%C3%A3o-de-insignific%C3%A2ncia-em-crime-de-descaminho). Acesso em: 11/02/2019.
- CARVALHIDO, R. **O princípio da insignificância no Direito Penal**. Disponível em: www.direito-net.com.br/artigos/exibir/4962/o-principio-da-insignificancia-no-direito-penal. Acesso em: 08/02/2019.
- CESPEDES, L. ROCHA, F. D. **Vade Mecum Saraiva OAB**. 14ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- CUNHA, R. S. **Súmula 599 do STJ e crimes cometidos por particulares contra o patrimônio público**. Disponível em: <https://meusitejuridico.editorajuspodium.com.br/2018/09/06sumula-599-stj-e-crimes-cometidos-por-particulares-contr-o-patrimonio-publico>. Acesso em: 22/01/2019.
- FERREIRA, M.A.A; SENHORAS, E.E.M. **Arquivo de entrevistas concedidas sobre: Comércio formiga na fronteira Venezuela-Brasil**. Boa Vista: PPGSOF-UFRR, 2015 (CD-ROM).
- FRAGOSO, H. **Lições de direito penal**. 4ed. São Paulo: Bushatsky, 1965
- HOUAISS. **Minidicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetivo, 2004.
- HUNGRIA, N. **Comentários ao Código Penal**. 2ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- JÚNIOR, H. P. S. **Resp 1709029/MG. Uniformização dos limites para incidência do princípio da insignificância no crime de descaminho**. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/print.php?content=2590698>. Acesso em 22/01/2019.
- JÚNIOR, M. R. **Código Penal Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2017.
- MAGALHÃES, M.G.S.D. **O Estado de Roraima e as Fronteiras com a Venezuela e a Guiana**. Revista textos e debates. Edição on-line. Vol.1. n.12. Boa Vista: Editora da UFRR, 2007.
- MAGALHÃES NORONHA, E. **Direito Penal**. vol.4. 17ed. São Paulo: Saraiva, 1986.
- MASSON, C. **Direito Penal**. Vol.1. Parte Geral. 11ed. São Paulo: Método, 2017.
- MASSON, C. **Direito Penal**. Vol.3. Parte Especial. 7ed. São Paulo: Método, 2017.
- MOTA, S.S. **“Portuñol, sujeito e sentido: efeitos de uma política educacional em noite no norte”**. Revista da Associação Brasileira de Hispanitas. Vol.1. n.1. 2011.
- NETO, D. C. **Descaminho não é crime sem lançamento de crédito**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jun-27/descaminho-nao-crime-lancamento-credito-tributario?pagina=4>. Acessado em: 22/01/2019.
- NUCCI, G.S. **Direito Penal**. parte geral. 4ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

PRADO, L. R. **Curso de Direito Penal Brasileiro**. Vol.4. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2001.

SENHORAS, E.M. **Marcos da teorização sobre comércio formiga fronteiriço**. Disponível em: <https://works.bepress.com/eloi/385/>. Acesso em: 12/01/2019.

STRECK, L.L. **Insignificância: descaminho de R\$ 20 mil, pode! Furto de R\$ 10, não pode!**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2018-jul-05/senso-incomum-insignificancia-descaminho-20-mil-furto-10-nao>. Acesso em: 02/01/2019.

TELLER, V. S. **“Ilegalismos urbanos e a cidade”**. Novos Estudos CEBRAP, N.84, 2009.

09

**PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM ÊNFASE
NA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE**

MARIA EFIGÊNIA PRIMO PRADO

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM ÊNFASE NA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

MARIA EFIGÊNIA PRIMO PRADO

RESUMO

O objetivo deste estudo é aprofundar os conhecimentos sobre o tema da prescrição e da decadência no Direito Tributário. Pretende-se, sobretudo, investigar como se dá a adaptação das normas à realidade, através de um estudo integrado da legislação, doutrina e jurisprudência sobre os institutos da prescrição e da decadência em matéria tributária. A escolha do tema proposto deve-se ao fato de haver muita controversa, tanto na doutrina como na jurisprudência, sobre o momento em que se inicia a contagem do prazo para lançar o crédito tributário (prazo decadencial) e para cobrá-lo (prazo prescricional). A Constituição Federal de 1988, art. 146/III/b, remete à Lei Complementar estabelecer normas gerais sobre prescrição e decadência. Estes institutos foram criados para garantia das estabilidades nas relações jurídico-tributárias, especialmente conferir segurança jurídica ao Fisco e contribuintes evitando que direitos e obrigações se arrastem indefinidamente. Apesar de o tema ser objeto de muitos debates entre estudiosos e operadores do direito, o certo é que na esfera tributária ainda não há convergência de entendimento sobre o termo inicial de contagem do prazo prescricional. O tema demanda análise mais detida e, como a Receita Federal do Brasil tem como objetivo, dentre outros, garantir a arrecadação necessária ao Estado, com eficiência e aprimoramento do sistema tributário, o meu interesse é abordar sobre o entendimento e aplicação das normas em situações envolvendo arrecadação e cobrança de tributos federais, tanto na esfera administrativa quanto na esfera judicial, sob alegação de prescrição do crédito tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Prescrição. Decadência. Estabilidades nas relações jurídico-tributárias. Segurança jurídica. Prescrição intercorrente.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema central o estudo da prescrição e da decadência em matéria tributária.

Para custear as necessidades públicas e a manutenção do Estado, necessária a imposição de tributos como um dos geradores de recursos. A arrecadação de tributos é a principal forma de obter fundos para cumprir os objetivos a que o Estado se propõe.

A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) reservou o Capítulo I do Título VI para tratar do Sistema Tributário Nacional, ou seja, das normas constitucionais de Direito Tributário, especialmente sobre os princípios gerais que norteiam a instituição de tributos, as limitações do poder de tributar, as competências da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para instituir impostos e sobre a repartição das receitas tributárias. O art. 195, por sua vez, estabelece o regime jurídico constitucional e as regras específicas sobre as contribuições sociais, que tem por finalidade financiar a seguridade social.

Para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, estabelecer normas gerais de direito tributário e “complementar” as disposições constitucionais, necessária a edição de norma reguladora a ser seguida por todos os entes tributantes do país. A Carta Magna de 1988 (BRASIL, 1988) estabelece no art. 146, incisos I a III, que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes políticos tributantes, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. A lei complementar, exigência de quórum qualificado para aprovação, conforme art. 69 da Constituição Federal (BRASIL, 1988). somente pode dispor sobre matéria específica determinada pela própria Constituição.

É função da lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre, dentre outros, prescrição e decadência do crédito tributário.

Segundo doutrina majoritária, a cobrança de tributo não deve ser tolerada como um direito eternizado do seu titular. A sociedade não deve suportar exigências que se perpetuam, devendo prevalecer a harmonia, a segurança jurídica, a justiça e a paz social. Deve ser evitado prazo indeterminado para cobrar um direito seu que se esvaiu no tempo. O direito não socorre aquele que permaneceu inerte, ainda que seja o Estado.

Pelos institutos da decadência e da prescrição o poder tributante perde, respectivamente, o direito de constituir o crédito tributário ou de cobrá-lo, pelo decurso do prazo fixado em lei.

Foi observado, através da análise da jurisprudência e da doutrina, que há entendimentos distintos sobre a data de início da contagem da prescrição do crédito tributário e, conforme a linha adotada pelos operadores do direito tributário, a prescrição se dá em um prazo maior ou menor. Como cabe à lei complementar, art. 146/ III/b, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária sobre a prescrição, qualquer entendimento diferente do estabelecido pode dar ensejo à inconstitucionalidade.

Polêmicas sobre qual o marco inicial da contagem do prazo quinquenal para cobrança do crédito tributário, estabelecido no art. 174 do CTN, ou ainda no art. 40 da lei 6830/80, relacionada à execução fiscal, tornam o processo mais dispendioso, menos célere e traz prejuízo à

nação, pois há demora na entrada de dinheiro nos cofres públicos em decorrência da variedade de recursos aviados pelo contribuinte ou prejuízo a este em razão das várias previsões legais dos entes federativos e entendimentos da doutrina e da jurisprudência que dilatam o prazo prescricional, obrigando o sujeito passivo a pagar o tributo.

A perda do direito do Fisco de cobrar seus tributos, em fase de execução fiscal, pode se dar em um prazo maior ou menor, uma vez que, depende de como as normas tributárias sobre prescrição sejam interpretadas pela doutrina e pela jurisprudência.

Conforme disposto no art. 156, inciso V do CTN, a prescrição é causa de extinção do crédito tributário. Quem paga crédito tributário prescrito faz jus à sua repetição, entendimento de grande parte da doutrina, bem como, consumada a prescrição, o contribuinte poderá pleitear a expedição de certidão negativa.

Pela leitura do art. 174, CTN (BRASIL, 1966), depreende-se a possibilidade de decretação da prescrição, se não cobrado o crédito no prazo de 5 anos. Portanto, se o Fisco não ajuíza a ação de execução, dentro deste prazo, restará consumada a prescrição. Do mesmo modo, se proposta a ação de execução fiscal, no prazo previsto no artigo 174 do CTN, mas se a Fazenda Pública permanece inerte no curso do processo executivo, também operar-se-á a chamada prescrição intercorrente, nos termos do artigo 40, §4º, da Lei nº 6.830/80.

2. CONCEITOS IMPORTANTES PARA O ESTUDO DA PRESCRIÇÃO E DA DECADÊNCIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

2.1. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Para o desenvolvimento do tema sob análise, cumpre, inicialmente, examinar o momento e em que circunstância o tributo está pronto para ser cobrado.

Fato gerador da obrigação tributária principal, segundo o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114). O fato gerador da obrigação de pagar tributos é uma situação material descrita na lei como necessária à sua ocorrência. Ocorrido o fato gerador e independentemente da manifestação de vontade do sujeito passivo, nasce o vínculo obrigacional tributário, o qual deverá ser cumprido em seus exatos termos, não podendo, pois, o contribuinte furtar-se ao cumprimento nem a autoridade administrativa dispensá-lo. A autoridade administrativa, com base irrestrita e absoluta nas normas legais, constituirá o crédito tributário pelo lançamento. Neste momento a obrigação tributária se torna exigível.

2.2. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A ocorrência do fato gerador dá nascimento à obrigação tributária. Há situações, porém, embora ocorrido o fato gerador e embora nascida a obrigação tributária, faz-se necessária a prática de um ato jurídico por parte do sujeito ativo, consubstanciado em documento escrito, do qual se deve cientificar o sujeito passivo, a fim de que este pague determinado tributo, no prazo assinalado. Nesses casos, somente está compelido ao pagamento do tributo mediante ato formal previsto em lei, também chamado de lançamento.

O conceito legal de lançamento é dado pelo art. 142 do CTN (BRASIL, 1966):

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.

Pode-se afirmar que o lançamento é ato administrativo, de modo que não se admite a figura, no ordenamento jurídico brasileiro, do “autolancamento” ou de lançamento feito pelo próprio sujeito passivo. Este ato de autoridade é vinculado e, conseqüentemente, obrigatório, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), inexistindo, portanto, qualquer margem de discricção entre lançar ou não lançar o tributo.

O lançamento é, em determinadas situações, ato necessário para que o sujeito ativo possa exercitar atos de cobrança do tributo, administrativamente e, se frustrada a cobrança administrativa, exercer a cobrança por meio de ação judicial, precedida da inscrição do tributo em dívida ativa. O sujeito ativo competente tem direito de cobrar judicialmente o crédito, já constituído pelo lançamento e dotado de certeza, liquidez e exigibilidade.

“Noutras situações, a lei cria para o sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento, independentemente de o sujeito ativo proceder ao lançamento, de modo que a omissão do sujeito passivo já o coloca em mora.” (AMARO, 2008, p. 342). É o chamado lançamento por homologação em que “o sujeito passivo tem o dever de pagar o tributo, independentemente de qualquer provocação do Fisco, de modo que este só procede ao lançamento quando o sujeito passivo descumpra esse dever legal.” (AMARO, 2009, p. 343)

Nesse sentido, caminhou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

“A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado.” (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, *verbis*: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.”

3. A PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA COMO INSTRUMENTOS DE REALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Segundo nos ensina BARSANI (2010, p. 59), “A decadência e a prescrição são institutos que foram criados no direito positivo com o propósito de satisfazer a necessidade da sociedade de segurança jurídica para a realização de negócios.”

No Estado Democrático de Direito, o princípio da segurança jurídica é de fundamental importância para garantir a estabilidade nas relações humanas e econômicas e, no âmbito das obrigações tributárias, este princípio dá respaldo à existência de prazos para o ente tributante lançar ou cobrar o tributo já constituído. O sujeito ativo, por sua inércia em buscar o direito ao tributo, deve deixar de lançá-lo em razão da decadência, ou deixar de cobrá-lo, em função da prescrição, pelo único motivo de já ter transcorrido certo lapso de tempo previsto em lei.

Para MACHADO (2010, p.219), “a segurança é um dos valores fundamentais da humanidade, que ao Direito cabe preservar. Ao lado da justiça, tem sido referida como os únicos elementos que, no Direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço”. Assegura ainda que, “sistema normativo que não tende a preservar a justiça nem a segurança efetivamente não é Direito”.

Segundo AMARO (2009, p.395) “a certeza e a segurança do direito não se compadecem com a permanência, no tempo, de possibilidade de litígios instauráveis pelo suposto titular de um direito que tardiamente venha a reclamá-lo”. O direito positivo não socorre a quem permanece inerte além do tempo que lhe é dado exercitar o direito. Decorrido certo prazo, as relações jurídicas estabilizam-se superando eventuais vícios que pudessem ter sido invocados no tempo, legalmente determinado para tal. Nesse contexto, pode-se afirmar que os institutos da decadência e da prescrição estabilizam as relações jurídicas e são instrumentos de realização da segurança jurídica e da paz social, uma vez que os direitos e as obrigações não podem arrastar-se indefinidamente.

4. DISTINÇÕES E SEMELHANÇAS ENTRE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A delimitação dos prazos para o exercício do direito de lançar e cobrar o tributo é de fundamental importância para a estabilidade das relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e o contribuinte, devendo refletir a segurança jurídica entre as partes. A lei determina certo lapso de tempo para os envolvidos nas relações jurídicas exercitarem os seus direitos nelas previstos, sob pena de extinção. A inércia e o tempo são elementos comuns à decadência e à prescrição. Diferem relativamente ao seu objeto e momento de atuação. O devedor, ao ser cobrado, após o esaurimento do prazo legal, pode invocar a desobrigação de pagar em razão de já prescrito o direito do credor buscar sua pretensão.

Na decadência, a inércia se relaciona com o próprio direito, sendo certo que o tempo opera os seus efeitos desde o nascimento daquele. Na prescrição, a inércia diz respeito ao exercício da ação e o tempo opera os seus efeitos desde o nascimento desta, que é posterior ao nascimento do direito.

Conforme AMARO (2009, p.402), o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) optou por separar a problemática dos prazos extintivos do direito do credor da obrigação tributária, fixando dois prazos: um para decadência e um para prescrição. Esgotado o prazo dentro do qual o sujeito ativo deve lançar, diz-se que decaiu de seu direito, extinguindo-o por decadência. Esgotado o prazo sem que o sujeito ativo ajuíze a ação de cobrança de um crédito, já lançado e não honrado pelo devedor, extingue o direito pela prescrição.

Outra diferença é a de que, segundo ARANHA (2001, p.178), “a decadência é uma condição, cuja ocorrência impede a própria existência de crédito. Não é, na realidade, uma causa extintiva. É uma causa impeditiva. Crédito caduco não existe. Credor que cobra crédito caduco, na realidade, está cobrando crédito inexistente”. O prazo decadencial destina-se a evitar que se eternize a situação em que ocorrido o fato gerador de tributo, fique pendente a relação jurídica, aguardando a formalização do respectivo crédito tributário. Na decadência inexistente interrupção ou suspensão.

Na prescrição, há o desaparecimento da ação que protege o direito em decorrência da falta de interesse de seu titular sobre o crédito, ao longo de certo nexos temporal pelo não exercício do direito subjetivo de que é detentora. A prescrição tem como objeto a inércia específica relativa ao direito de ação. A prescrição admite a interrupção e a suspensão de seu prazo, recomeçando a contagem ou continuando pelo tempo faltante, respectivamente.

5. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA MATÉRIA DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

A competência para legislar sobre Direito Tributário implica edição de normas acerca do exercício do poder de tributar. A Constituição Federal (BRASIL, 1988) consagra que cabe à lei complementar a função de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre, dentre outros, prescrição e decadência tributários.

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) é formalmente uma lei ordinária. De fato, foi o mesmo, editado na vigência da Constituição de 1946 (BRASIL, 1946), sendo certo que à época inexistia a figura de lei complementar em nosso ordenamento jurídico.

Foi a Constituição de 1967 (BRASIL, 1967), em seu artigo 18, §1º, que primeiro previu a necessidade de instituir normas gerais em matéria tributária através de lei complementar. Como a Lei nº 5.172/66 (BRASIL, 1966) já disciplinava sobre normas gerais em matéria de legislação tributária foi recepcionada pela Carta de 1967 (BRASIL, 1967) como lei complementar, o mesmo ocorrendo com a Constituição atual (BRASIL, 1988) em conformidade com o princípio conhecido como teoria da recepção. Tal princípio consagra que, promulgada uma nova Constituição, todo ordenamento jurídico infraconstitucional anterior, com conteúdo compatível (compatibilidade material) com a nova Carta é recebido, continuando a vigor sob novo fundamento de validade.

A Lei nº 6.830, de 1980 (BRASIL, 1980) dispõe no §3º do art. 2º que a inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. Porém, jurisprudência e doutrina majoritária recriminam tal suspensão por entenderem ineficaz em relação às dívidas de natureza tributária, sujeitas que estão às normas do art. 174 do CTN (BRASIL, 1966), recepcionado com status de lei complementar.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que, havendo confronto entre dispositivos da Lei de Execução Fiscal (Lei 6830/80) e do Código Tributário Nacional, prevalecerão os deste último, recepcionado como lei complementar.

Em razão desse entendimento, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial 991921/RS, em 18/12/2008, o Ministro Relator Herman Benjamin deixou claro que: “a norma contida no art.2º, §3º da Lei 6830/80, segundo a qual a inscrição em Dívida Ativa suspende a prescrição por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se anterior àquele prazo, aplica-se tão somente às dívidas de natureza não-tributárias, porque a prescrição das dívidas tributárias regula-se por lei complementar, no caso o art. 174 do CTN”.

Entendimento do STJ é que o CTN (BRASIL, 1966) por ser recepcionado como Lei Complementar, prevalece sobre a Lei nº 6.830/80 (BRASIL, 1980), que é lei ordinária. Desse modo, a suspensão do processo de execução fiscal (artigo 40 da Lei nº 6.830/80) há de compatibilizar-se com a regra prevista no art. 174, I, do CTN (BRASIL, 1966).

Pela mesma razão de a prescrição ser matéria reservada à lei complementar, o STF, pela Súmula Vinculante n. 8, com efeitos a partir de 20/06/2008, pacificou o entendimento sobre a natureza tributária das contribuições previdenciárias, aplicando-lhes o prazo prescricional de 5 anos previsto no art.174 do CTN (BRASIL, 1988). Tal Súmula reduziu os prazos do direito

de cobrar os créditos da Seguridade Social para cinco anos, em vez dos 10 anos previstos no art. 46 da Lei nº 8.212/1991 (BRASIL, 1991), revogado pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008 (BRASIL, 2008).

6. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Na área tributária, decadência significa a perda do direito da autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, no prazo de cinco anos, conforme dispõem os arts. 150, §4º e 173, incisos I e II e parágrafo único, do CTN (BRASIL, 1966). Significa a morte de um direito em razão de seu não exercício, no prazo determinado

Leciona MACHADO (2010, p.223): “como a decadência extingue o próprio direito, e não apenas a ação que o protege, a inexistência do direito – extinto que foi pela decadência – deve ser reconhecida de ofício”.

O sujeito ativo tem o dever de ofício de efetivar a constituição do crédito tributário no prazo regulamentar de cinco anos, sob pena de não o constituindo tornar o direito extinto, não produzindo mais os seus efeitos. A observância dos prazos de decadência pelo Fisco relaciona-se com a eficiência que é exigida da administração tributária. De fato, a Fazenda Pública tem o poder-dever de constituir o crédito tributário antes de decorrido o prazo decadencial. A decadência não se suspende nem se interrompe porque o direito a ela subordinado tem duração predeterminada em lei.

Nesse particular, MORAES (1994, p. 373 e 375) leciona: “(...) juridicamente, decadência indica a extinção do direito pelo decurso do prazo fixado ao seu exercício, sem que, o seu titular o tenha exercido. Decadência é palavra que significa caducidade, prazo extintivo ou preclusivo, que envolve a extinção do direito. A decadência, como se nota, não se suspende nem se interrompe, sendo afastada exclusivamente pelo efetivo exercício do direito dentro do lapso de tempo prefixado.”

Comenta AMARO (2009, p. 406) que: “se o lançamento é condição de exigibilidade do crédito tributário, a falta desse ato implica a impossibilidade de o sujeito ativo cobrar o seu crédito”. Dessa forma, a falta de lançamento, do qual decorre o crédito tributário, no prazo legal que é de cinco anos, implica a impossibilidade de atingir a prescrição, ocorrendo em tal situação o instituto da decadência a qual extingue o crédito tributário..

O direito de constituir o crédito tributário, pelo lançamento, é um direito que alguns chamam de poder-dever da Administração Tributária. A Administração tem o poder de executá-lo, mesmo nos casos em que a lei impõe ao sujeito passivo o dever de declarar os tributos apurados e realizar, antecipadamente, os respectivos pagamentos.

6.1. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NOS CASOS DE PAGAMENTO ANTECIPADO E QUANDO NÃO HÁ PAGAMENTO ANTECIPADO.

Nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e, tomando esta conhecimento expressamente a homologa. O §4º do referido artigo prevê prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para homologação. Se a Fazenda Pública não se pronunciar no prazo previsto considera homologado o lançamento e definitivamente extin-

to o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Se não houver o pagamento antecipado não há o que homologar, aplicando-se no caso a regra do art. 173, inciso I do CTN (BRASIL, 1966), qual seja, 5 (cinco) anos para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (regra geral). A mesma regra é aplicada no caso de dolo, fraude ou simulação.

O entendimento de AMARO (2009, p.406/407) é que:

“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito antecipado), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio)”.

Segundo o autor, o que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade, no caso do sujeito passivo não antecipar o pagamento ou recolher valor menor do que o devido. Se o pagamento antecipado for inferior ao devido, a autoridade deverá lançar de ofício a diferença do tributo, desde que o faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Portanto, o autor entende que o prazo, decorrido, o qual se dá a homologação tácita, que tem a natureza decadencial, é, em regra, também de cinco anos, contados do dia da ocorrência do fato gerador e não do primeiro dia do exercício seguinte, conforme disposto no inciso I do art. 173 do CTN (BRASIL, 1966).

No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial 1.152.747/MG, em 15/02/2011, decidiu o STJ, em voto de relatoria do Ministro Humberto Martins que ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Lado outro, não ocorrendo a antecipação do pagamento exigido, não há o que homologar. No caso, a Fazenda Pública tem o prazo para constituir o crédito tributário nos termos do inciso I do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. O mesmo prazo tem a Fazenda Pública para lançar o crédito tributário se houver dolo, fraude ou simulação.

6.2. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR, DIANTE DA ANULAÇÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR.

O CTN prevê a extinção do direito de constituir o crédito tributário após cinco anos:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O art. 173, inciso II, do CTN (BRASIL, 1966), prescreve que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário refere-se a lançamento efetuado com vício de forma e que venha a ser anulado por decisão administrativa ou judicial. O Fisco tem novo prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário correto, sob pena de decadência. Entende COELHO (2015) que a decisão anulatória só pode ser de natureza administrativa.

Na leitura de AMARO (2009) o dispositivo comete disparate, pois introduz causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial. Suspensão porque o prazo não flui na pendência do processo, enquanto se discute a nulidade do lançamento e, interrupção porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo. Para o autor, o novo prazo de cinco anos é como um prêmio dado ao Fisco por ter praticado um ato nulo.

MACHADO (2010), com apoio em XAVIER, afirma que o prazo do referido inciso não se trata de verdadeira interrupção, mas de abertura de um novo prazo de caducidade, pertinente apenas ao lançamento que vier a corrigir o vício formal causador da nulidade. Restringe-se apenas ao lançamento anulado por vício formal, que só pode ser refeito no prazo de cinco anos contados da decisão que o anulou. Impossibilidade de lançar outras quantias não lançadas inicialmente, pois em relação a essas novas quantias já se operou a decadência.

7. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A prescrição tem fundamento no princípio da segurança jurídica e garante a estabilidade das relações jurídicas que permanecerem pendentes e sem questionamento durante o tempo legalmente estabelecido. É a extinção do direito de ação pelo decurso do tempo, pois o direito não socorre a quem dorme. Em matéria tributária, a prescrição tributária destina-se a evitar a eternização do direito do sujeito ativo de cobrar o crédito tributário e tem o efeito de extinguir a ação que ampara os direitos a uma prestação, em razão do inadimplemento do devedor. A prescrição extingue o crédito tributário (art.156, inciso V do CTN (BRASIL, 1966).

A doutrina menciona o princípio da “*actio nata*”, segundo o qual a prescrição começa a correr quando o titular do direito violado toma conhecimento do fato e da extensão de suas consequências.

Invocando as lições de LEAL, CARVALHO (2005, p. 471-472) depreende-se que são quatro os elementos integrantes do conceito da prescrição:

- 1ª - existência de uma ação exercitável (*actio nata*);
- 2ª - inércia do titular da ação pelo seu não exercício;
- 3ª - continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo;
- 4ª - ausência de algum fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso da prescrição.

Com a prescrição, a Fazenda Pública perde o direito da ação destinada à cobrança do crédito tributário já constituído pelo lançamento. Perde o direito de ajuizar ação de cobrança (execução fiscal) relativamente ao crédito tributário não pago, pelo decurso do tempo.

7.1. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A constituição da República, no art. 146, inciso III, alínea *b* (BRASIL, 1988), determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre, dentre outros institutos, prescrição tributária. O CTN (BRASIL, 1966), consoante já esclarecido alhures, foi recepcionado pela Constituição da República (BRASIL, 1988), com *status* de lei complementar.

O tema tem suscitado polêmicas, notadamente no que se refere ao termo de início para a contagem do prazo prescricional e às hipóteses de suspensão e interrupção do curso do prazo prescricional. Segundo o art. 174 do CTN (BRASIL, 1966):

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

- II - pelo protesto judicial;
- III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

A constituição definitiva do crédito tributário se efetiva com o lançamento efetuado pela autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN (BRASIL, 1966). Constituído definitivamente o crédito tributário, a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para postular seu direito de receber a quantia respectiva. Não o exercendo, ficará impedida de propor ação de execução fiscal por ter sido alcançada pela prescrição.

Há entendimento doutrinário de que o lançamento definitivo é aquele não mais passível de alteração, nos termos do art. 145 do CTN (BRASIL, 1966), por meio de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 do CTN (BRASIL, 1966), sustentando que, enquanto o lançamento estiver no prazo de ser impugnado, não tem início o prazo prescricional. Portanto, a constituição definitiva do crédito tributário se opera com o lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo, só podendo ser alterado nas hipóteses arroladas no art. 145 do CTN (BRASIL, 1966), em respeito à estabilidade e segurança das relações jurídicas.

AMARO (2009, p. 414), contudo, não concorda com essa tendência e sustenta que:

(...) caso a prescrição só tivesse início depois de eliminada a possibilidade de eventual mudança administrativa do lançamento, o art. 149 do CTN protrairia o início do prazo prescricional para todas as situações em que, em tese, coubesse revisão de ofício do lançamento, o que não faria nenhum sentido.

O mencionado autor entende que, se houver revisão do lançamento e resultar em diferença de tributo a ser lançado, a cobrança dessa diferença é que estará sujeita à prescrição, tendo início a partir do novo lançamento, e não o montante originalmente lançado.

O entendimento da jurisprudência é o de que com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento do crédito tributário, não havendo mais cogitar de decadência e ainda não se podendo cogitar de prescrição, uma vez que o crédito ainda não está definitivamente constituído. Entre a ocorrência da lavratura do auto de infração e o prazo para interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, não mais corre prazo de decadência e ainda não se iniciou a fluência do prazo prescricional. Decorrido o prazo sem a interposição do recurso administrativo ou havendo a decisão definitiva em favor da Fazenda Pública e, cientificado o contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário a que alude o art. 174 do CTN (BRASIL, 1966). Dessa data começa a fluir o prazo de prescrição da pretensão do sujeito ativo. Entre a data da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo não corre nem o prazo de decadência nem o prazo de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do crédito conforme o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Foi o que restou decidido no julgamento do ERE 94462-1/SP- Embargos de Divergência, Relator Ministro Moreira Alves, publicado em 17/12/1982, pelo STF.

Segundo AMARO (2009), não há prescrição no caso de tributos lançados por homologação. Essa forma de lançamento, seja na modalidade expressa ou tácita, supõe o prévio pagamento. Uma vez realizado o lançamento por homologação expressa ou tácita, não há o que cobrar, e, portanto, não se pode falar em prescrição da ação de cobrar. Se o contribuinte não antecipou o pagamento lançável por homologação ou pagou um valor menor do que o devido ou houve prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, tais fatos ensejam o lançamento de ofício. Nesse caso, diversamente do lançamento por homologação, poderá ocorrer a prescrição.

O Superior Tribunal de Justiça entende que a entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF), sem o pagamento dos tributos declarados, dá direito à Fazenda Pública de inscrever na Dívida Ativa, desde logo, a quantia apurada correspondente:

A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado. (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.”

Consequentemente, o *dies a quo* do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data do vencimento da obrigação tributária expressamente reconhecida ou a data em que entregue a DCTF, GIA e outros, se após o vencimento do tributo.

No Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional exarou o seguinte entendimento sobre o termo inicial de contagem do prazo prescricional, no caso de entrega da GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social e da DCTF - Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais sem o pagamento do débito declarado:

- 1 - apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo Fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);
- 2 - nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação;
- 3 - nas declarações entregues após o vencimento do prazo para pagamento, inicia-se o prazo prescricional no dia seguinte à entrega da declaração.

7.2. A PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL

O processo de execução fiscal, regulado pela Lei nº 6830/80 (BRASIL, 1980), fundado em título extrajudicial, tem por fim a prestação jurisdicional executiva. A Fazenda Pública busca, através do Poder judiciário, a satisfação do seu direito representado pelo título executivo que é a Certidão de Dívida Ativa. O processo de execução fiscal é o instrumento para se obter, via judicial, o adimplemento do crédito tributário devidamente constituído, vencido, exigível e não pago. O art. 40 da Lei nº 6830/80 (BRASIL, 1980) dispõe, dentre outros assuntos, sobre suspensão do curso da execução da dívida, arquivamento dos autos e reconhecimento, de ofício, da prescrição intercorrente:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspensão o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009)

Em 08/08/2006 o Superior Tribunal de Justiça publicou a Súmula nº 314 com o seguinte teor: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo de prescrição quinquenal intercorrente”.

A prescrição intercorrente consiste na modalidade de prescrição cuja ocorrência se caracteriza quando o processo judicial permanece paralisado por inércia da Fazenda Pública, inexistindo causas suspensivas e/ou interruptivas do curso prescricional, culminando na extinção da ação. A inovação introduzida pela Lei nº 11.051, de 2004 (BRASIL, 2004), que incluiu o § 4º ao art. 40 da Lei nº 6830/80 (BRASIL, 1980) permitiu o reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente, desde que ouvida a Fazenda Pública. A inteligência do § 4º é que, suspensa a execução e decorrido o prazo máximo de um ano sem que seja localizado o devedor ou seus bens, o juiz ordenará o arquivamento dos autos e, se dessa decisão que ordenar o arquivamento tiver transcorrido o prazo de cinco anos, o juiz, após ouvir a Fazenda Pública, extingue a ação de execução do crédito tributário pela prescrição intercorrente.

Em comentário sobre a prescrição intercorrente SOARES (1998) constata a divergência existente entre o entendimento da Súmula 314 e o § 4º do art. 40 da lei 6830/80 (BRASIL,

1980) no tocante ao termo *a quo* do prazo prescricional intercorrente. Entende existirem dois termos iniciais da prescrição intercorrente: um legal e um jurisprudencial:

1 - o § 4º do art. 40 estabelece como termo inicial da prescrição intercorrente a decisão que ordenar o arquivamento dos autos;

2 - a Súmula 314 do Superior Tribunal de Justiça, publicada após o advento do mencionado § 4º, diversamente preconiza que o prazo da prescrição intercorrente tem início a partir do final do prazo suspensivo.

Diante desse quadro, necessário analisar se é possível a convivência harmônica entre o § 4º do art. 40 e a Súmula 314 do STJ.

No julgamento do Agravo de Instrumento nº 1.0024.96.098063-9/0001, o TJMG, em voto de relatoria do Desembargador Edvaldo George dos Santos, asseverou que a decisão que determinar o arquivamento da execução fiscal será o termo inicial da prescrição intercorrente somente nos casos de reconhecimento da prescrição, de ofício, pelo magistrado. Tratando-se de reconhecimento do prazo prescricional por força de requerimento do executado, a prescrição terá como termo *a quo* o final do período suspensivo que é de um ano, aplicando-se nesta hipótese o entendimento da Súmula 314 do STJ. Segundo o relator, o entendimento de que a prescrição pode ser reconhecida após transcorrido o prazo de cinco anos da decisão que ordenou o arquivamento somente é válido para os casos em que o juiz, de ofício, reconhece a prescrição, o que indubitavelmente não é o caso dos autos, vez que o reconhecimento foi requerido pelo agravante.

Na doutrina, há entendimentos que sustentam a aplicação da Súmula 314 do STJ tanto no reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente como na prescrição requerida pelo executado. Portanto, um único termo inicial do prazo prescricional, ou seja, do término da suspensão do prazo por um ano. Entendem que a Súmula 314 foi editada pelo STJ para ser interpretada em harmonia com o art. 174 do CTN (BRASIL, 1966), evitando-se a imprescritibilidade do crédito fiscal. Não se daria a prescrição se fosse considerado como termo inicial, para o prazo prescricional intercorrente, o despacho que ordena o arquivamento dos autos da execução fiscal, pois há execuções em que inexiste nos autos o aludido despacho, não se iniciando o prazo prescricional intercorrente, eternizando-se a respectiva execução fiscal, o que atentaria contra a segurança jurídica, pois a qualquer tempo o devedor teria seus bens penhorados.

Favorável à Súmula 314 do STJ é o raciocínio de SAKAKIHARA (1998, p.11.):

(...) a suspensão do curso da execução e o arquivamento não representam situações jurídicas que sucedem e que produzem, cada qual, efeitos próprios. Existe uma única situação jurídica, que é a suspensão da execução, dentro da qual adota-se uma medida puramente administrativa, sem efeitos jurídicos próprios, que é o arquivamento dos autos”.

Dessa forma, o entendimento do autor é que o termo *a quo* da prescrição intercorrente não é o arquivamento dos autos e sim o término da suspensão anual do processo executivo.

O entendimento de SOARES (1998) é que apesar de posicionamentos em sentido contrário, deve-se considerar como termo inicial do prazo prescricional intercorrente a decisão que ordenar o arquivamento dos autos da execução, conforme disposto no § 4º do art. 40 da LEF (BRASIL, 1980). O referido parágrafo estabelece um único marco inicial para o prazo prescricional, tanto quando tratar-se de reconhecimento pelo juiz ou a requerimento do executado. Entende ainda que o termo *a quo* do prazo prescricional, previsto no § 4º do art. 40 da lei 6830/80 (BRASIL, 1980) deve prevalecer em relação àquele constante da Súmula 314 do STJ. Inexistindo o mencionado despacho ordenando o arquivamento, o prazo prescricional não se iniciará.

Nesse sentido, julgado do TRF da 5ª Região, processo 200583040005766, publicado no Diário da justiça em 15/01/2008, Relator Desembargador Federal Edílson Nobre:

“à luz do que dispõe o parágrafo 4º do art. 40 da lei 6830/80, a contagem do prazo prescricional intercorrente tem como marco inicial a data do despacho que ordenou o arquivamento provisório do feito. Não tendo havido, na espécie, despacho determinando o arquivamento dos autos, a teor do citado dispositivo legal, não há se falar em prescrição intercorrente”.

A conclusão do autor é que o termo inicial do prazo prescricional intercorrente é o despacho do juiz que ordenar o arquivamento dos autos, e não o termo inicial previsto na Súmula 314 do STJ, salvo nos casos em que o juiz determinar, num só despacho, a suspensão do curso da execução por um ano e o seu arquivamento após o transcurso de tal período.

Segundo MACHADO (2010), a prescrição deve ser reconhecida de ofício pelo juiz, posto que o CTN (BRASIL, 1966), em seu art. 156, inciso V, inseriu o instituto da prescrição como causa de extinção do crédito tributário. Assevera o aludido autor que(2010, p.223):

“admitir a cobrança deste depois da prescrição, ao argumento de que a mesma não foi alegada pela parte, é admitir que o crédito tributário renasce em razão do silêncio tomado como manifestação da vontade de pagar o tributo”.

O mencionado autor (2010, p.224) menciona a lição do eminente desembargador do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Roque Joaquim Volweiss, sobre o reconhecimento de ofício da prescrição do crédito tributário:

“até o advento do Código Tributário Nacional, as regras aplicáveis à decadência e à prescrição em matéria tributária eram, por falta de outras específicas, as do Código Civil. Hoje, contudo, por ser o Direito Tributário disciplina autônoma, possuindo regras próprias (cf. art. 146, III, a e b, da Constituição Federal, combinadas com os arts. 109 e 110 do Código Tributário), não mais subsistem razões para que se apliquem as de outro ramo do direito. De fato, segundo essas regras, tanto a decadência como a prescrição extinguem, sem qualquer possibilidade de ser ele ressuscitado, nem mesmo pela renúncia da parte a quem aproveitem”.

Como a relação tributária decorre da lei e não da vontade das partes, seria contrassenso admitir a convalidação do crédito tributário pela ausência de alegação da prescrição por parte do sujeito passivo.

Segundo MACHADO (2010), o magistrado pode decretar, de ofício, tanto a decadência como a prescrição do crédito tributário. Para tanto, o magistrado somente decretará a decadência ou a prescrição após certificar-se de que o sujeito ativo não invocou nenhuma causa impeditiva, suspensiva ou interruptiva do seu fluxo na inicial ou em qualquer outra manifestação. O autor ensina ainda que, no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, há entendimento majoritário no sentido de que o judiciário pode, de ofício, decretar a prescrição da ação de cobrança do crédito tributário, inclusive a prescrição intercorrente, extinguindo o feito executivo. Alega que é inquestionável a admissão da prescrição intercorrente no processo de execução fiscal, pois em nenhuma hipótese poderia admitir a paralisação do processo por inércia da Fazenda Pública por mais de cinco anos. Tanto é assim que, o art. 40 da Lei de Execução Fiscal, foi alterado pela Lei nº 11.051/2004 (BRASIL, 2004) e pela Lei nº 11.960/2009 (BRASIL, 2009), as quais lhe acrescentaram os §§ 4º e 5º, respectivamente, ambos relacionados com o reconhecimento, de ofício, da prescrição intercorrente.

Diante da possibilidade de reconhecimento de ofício da prescrição, a Lei nº 11.941/2009 (BRASIL, 2009), art. 53, dispõe:

Art. 53. A prescrição dos créditos tributários pode ser reconhecida de ofício pela autoridade administrativa.

Parágrafo único. O reconhecimento de ofício a que se refere o caput deste artigo aplica-se inclusive às contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no, às contribuições instituídas a título de substituição e às contribuições devidas a terceiros, 8.212, de 24 de julho de 1991 assim entendidas outras entidades e fundos.

Em função da prescrição está sujeita aos fenômenos da interrupção e da suspensão, a administração tributária deve proceder um rigoroso controle do crédito tributário para o reconhecimento de ofício da prescrição, no sentido de ter a convicção necessária de que a prescrição se operou.

7.3. CAUSAS DE INTERRUPTÃO E SUSPENSÃO DO CURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL

As hipóteses previstas no parágrafo único do art. 174 do CTN (BRASIL, 1966) interrompem o fluxo do prazo prescricional, desprezando-se o período de tempo já transcorrido e recomeçando a correr a partir de então.

Art. 174. A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

- II - pelo protesto judicial,;
- III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

A Lei Complementar 118/2005 (BRASIL, 2005) deu nova redação ao inciso I do dispositivo referido, de modo a substituir a citação pessoal feita ao devedor pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal.

Nos termos do inciso IV do citado artigo, qualquer ato que implique reconhecimento do débito pelo devedor interrompe a prescrição do direito de cobrar o crédito tributário pela Fazenda Pública. Qualquer manifestação escrita do sujeito passivo como a petição, a declaração, o pedido de parcelamento do débito, interrompe a prescrição devolvendo mais cinco anos ao Fisco o prazo para cobrar a dívida.

Exemplo clássico de interrupção do prazo prescricional é a concessão de parcelamento de créditos tributários não liquidados, reconhecidos pelo sujeito passivo, nos termos do inciso IV do parágrafo único do art.174 do CTN (BRASIL, 1966).

O parcelamento do crédito tributário é concedido pela Fazenda Pública ao contribuinte em que é estabelecido um novo prazo para o vencimento do débito e o pagamento em parcelas. Enquanto o devedor realizar os pagamentos avençados, o Fisco não terá interesse jurídico em lhe exigir o débito. O parcelamento da dívida suspende a sua exigibilidade, conforme previsão no art. 151, inciso VI do CTN (BRASIL, 1966).

Vale ressaltar que, no parcelamento concedido, além da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a prescrição do prazo para cobrança é interrompida pela confissão do débito que, necessariamente, acompanha o pedido de adesão pelo contribuinte (art.174, parágrafo único, inciso IV do CTN).

Um exemplo de interrupção em razão de parcelamento: a Receita Federal, mediante decisão administrativa final, notifica o contribuinte do inteiro teor do ato decisório que confirma a existência do crédito tributário. A partir do momento em que o contribuinte é notificado começa a escoar o prazo prescricional. Suponhamos que a Receita Federal se mantenha inerte por três anos em relação à cobrança do crédito. Passado esse lapso de tempo, o contribuinte resolve requerer o parcelamento do débito, confessando a dívida. O reconhecimento da dívida, através do pedido de parcelamento, se enquadra exatamente no disposto do inciso IV do art. 174 do CTN (BRASIL, 1966). A partir desse momento o prazo para prescrição é interrompido, não se computando os três anos já transcorridos e recomeçando daí a contagem de mais cinco anos para a prescrição do direito de ação da Fazenda Pública.

Segundo o Parecer PGFN/CDA nº 496/2009, no caso de rescisão de parcelamento concedido, o marco para reinício da contagem do prazo prescricional deve ser a data em que se configurou o descumprimento do acordo pelo contribuinte, em que ele incorreu em uma das hipóteses em que a lei prevê a rescisão do parcelamento. O direito de exigir a dívida retorna automaticamente quando o devedor descumpre as obrigações assumidas perante a Fazenda Pública. Menciona que a jurisprudência é pacífica ao reconhecer que o descumprimento do parcelamento pelo contribuinte, por uma das hipóteses previstas em lei, retorna imediata-

mente a exigibilidade do crédito tributário e consequentemente, e independentemente de eventual intimação acerca da sua exclusão, o reinício, por inteiro, da contagem do prazo prescricional.

Nos termos do referido Parecer, a intimação/notificação da exclusão, enviada ao contribuinte posteriormente à data em que o parcelamento deixou de ser cumprido, não tem o condão de interromper a contagem do prazo prescricional, por não constar do rol previsto no art. 174, parágrafo único, do CTN (BRASIL, 1966). Caso se entenda, *a contrario sensu*, que a contagem do prazo prescricional reiniciaria somente da notificação da extinção do parcelamento, estar-se-ia diante de uma situação em que a Fazenda Pública poderia estender indefinidamente a possibilidade de cobrança da dívida.

A suspensão é a paralisação do curso do prazo até que cesse a causa que lhe deu origem, recomeçando em seguida a correr o prazo restante para que se dê a prescrição. Na suspensão não se despreza o prazo anterior já decorrido, pois, o mesmo é considerado para efeito de contagem total do prazo prescricional. Uma vez resolvida a causa que gerou a suspensão da exigibilidade do crédito, o prazo continua a ser contado.

São causas suspensivas da prescrição todas as que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, já definitivamente constituído, nos termos do art. 151 do CTN (BRASIL, 1966).

O § 3º do art. 2º, da lei 6830/1980 (BRASIL, 1980), que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, prevê que a inscrição suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Sobre o tema, a Ministra Eliana Calmon ensina que:

“o tema prescrição, no contexto da lei 6830/80 merece destaque quando se trata da cobrança de créditos tributários, disciplinados no Código Tributário Nacional, que é considerado lei complementar. O seu art. 174 não deixa dúvidas de que a interrupção da prescrição se dá com a efetiva citação, contudo, a lei 6830/80, diferentemente, estabelece que a interrupção ocorre com o ajuizamento da ação e ainda dispõe, no seu art. 2º, que se suspenda o curso da prescrição com a inscrição na dívida ativa, ato eminentemente burocrático, que não pode ter nenhum efeito suspensivo ou interruptivo. O efeito prescricional ocorre com o lançamento; mas a inscrição na dívida ativa é ato administrativo que só interessa à Fazenda Pública.

O § 3º do art. 2º da lei 6830/80 traz um aspecto interessante: o efeito suspensivo do prazo prescricional por 180 (cento e oitenta dias) indo além para determinar que o prazo só se considera interrompido quando houver o ajuizamento da ação. Em um só dispositivo, o art. 2º da Lei de Execuções Fiscais ignorou a lei complementar, o Código Tributário Nacional, e disciplinou em divergência a questão prescricional”.

Desse modo, pode-se concluir que a Lei nº 6830/80 (BRASIL, 1980) é inaplicável sempre que colidir com as determinações do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Nesse contexto, pode-se afirmar que o parágrafo 3º do art. 40 da Lei nº 6.830/80 (BRASIL, 1980) não é compatível com o CTN (BRASIL, 1966), devendo a expressão “em qualquer tempo”, usada no

referido §3º, ser interpretada em consonância com a referida lei complementar, segundo a qual o crédito tributário prescreve em cinco anos, e somente se interrompe por um das causas nele previstas, uma vez que o crédito tributário não pode se tornar imprescritível pela inércia do credor.

8. A SÚMULA VINCULANTE Nº 8, DO STF

A Emenda Constitucional 45, de 08/02/2004 (BRASIL, 2004), possibilitou o Supremo Tribunal Federal aprovar Súmula com efeito vinculante aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

O Supremo Tribunal Federal, órgão máximo, ao qual compete interpretar as normas constitucionais, em razão de o CTN (BRASIL, 1966) estabelecer prazos de cinco anos nos termos do § 4º do art. 150, do inciso I do art. 173 e do art. 174, editou em 11/06/2008, com base no art. 103-A da Constituição Federal (BRASIL, 1988), a Súmula Vinculante nº 08, estabelecendo a forma de contagem dos prazos de decadência e de prescrição, bem como julgando inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei nº 8212/1991 (BRASIL, 1991) que determinavam o prazo de decadência e de prescrição das contribuições previdenciárias em 10 (dez) anos. Considerou também inconstitucional o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1569/1977 (BRASIL, 1977), que previa a suspensão da prescrição dos créditos da Fazenda Pública, provenientes de débitos do sujeito passivo não inscritos em dívida ativa ou a sustação da cobrança judicial dos débitos de comprovada inexecutabilidade e reduzido valor.

A Súmula Vinculante nº 8 foi editada com a seguinte redação:

“SÃO INCONSTITUCIONAIS O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 5º DO DECRETO-LEI Nº 1.569/1977 E OS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/1991, QUE TRATAM DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO”.

Tendo em vista razões de segurança jurídica, o STF restringiu os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos legais (técnica da modulação de efeitos da decisão), impedindo que os valores recolhidos fora dos prazos quinquenais previstos no CTN sejam devolvidos, exceto nos casos em que os contribuintes já pleitearam a restituição ou compensação antes de 11/06/2008, e impedindo o Fisco de cobrar os tributos ainda não recolhidos, estejam os créditos em cobrança judicial ou administrativa.

Depreende-se do voto do relator, Ministro Gilmar Mendes:

“Nesse sentido, o Fisco resta impedido de exigir fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN as Contribuições de Seguridade Social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se pleiteada a repetição ou compensação de indébito, judicial ou administrativamente, antes da conclusão do julgamento, em 11.06.2008.”

Como a Súmula tem efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta federal, estadual e municipal, a Fazenda Pública deverá adotar todas as providências necessárias ao fiel cumprimento da Súmula Vinculante nº 8, nos termos que lhe deu origem.

Sobre os reflexos da Súmula nº 8 esclarece o Parecer PGFN/CRJ/CDA nº 1437/2008:

“No que tange aos créditos já constituídos e ainda pendentes de pagamento, ou extintos por esse motivo a partir de 11.06.2008 (marco da modulação dos efeitos) no âmbito da Receita Federal do Brasil, verificando-se que a sua constituição foi extemporaneamente realizada, e de forma a dar cumprimento ao comando vinculante, alternativa não há senão o reconhecimento da decadência, independentemente de requerimento do interessado, por parte do órgão da Administração Tributária competente, qual seja, a Receita Federal do Brasil”.

Dessa forma a Receita Federal do Brasil deverá reconhecer, de ofício, a decadência dos créditos tributários constituídos após o lapso quinquenal previsto no CTN (BRASIL, 1966). Esse reconhecimento decorre do poder-dever de autotutela sobre os próprios atos, conforme entendimento já consagrado pelo STF por meio das Súmulas 346 e 473 e do art.53 da lei 9784/1999 (BRASIL, 1999), dispondo que a Administração Pública deve declarar a nulidade de seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais.

As unidades da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) foram autorizadas a não inscrever em Dívida Ativa os créditos previdenciários constituídos após o prazo decadencial estabelecido no CTN (BRASIL, 1966), de acordo com determinação do Parecer PGFN/CRJ/CDA Nº 1437/2008. Quanto aos créditos já inscritos em Dívida Ativa, decaídos ou prescritos, o referido Parecer dispõe que cumpre à PGFN: “proceder à anulação do ato administrativo de inscrição, tendo em vista que, à época em que levado a efeito, não estavam presentes os requisitos exigidos em lei, o que encontra amparo no dever de autotutela e em observância aos imperativos de legalidade e eficiência”.

As decisões administrativas proferidas em desacordo com o enunciado da Súmula vinculante podem acarretar responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal, conforme disposto no art. 64-B da lei 9784/1999 (BRASIL, 1999) que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal.

A eventual prescrição dos créditos, objeto de parcelamento, deve ser observada levando-se em conta período anterior à respectiva adesão. O pedido de parcelamento importa em reconhecimento do débito pelo devedor e, em consequência, interrupção do prazo prescricional. Isto posto, com relação aos débitos decorrentes de contribuições de Seguridade Social, parcelados e já alcançados pela decadência, deve-se investigar se os mesmos foram constituídos no prazo de cinco anos estabelecido no CTN (BRASIL, 1966).

Conforme o entendimento do Parecer PGFN/CRJ/CDA nº 1437/2008 “devem ser extintos, nos moldes já afirmados, os débitos relativos às contribuições de Seguridade Social prescritos ou decaídos (considerando os prazos quinquenais) e ainda não quitados, que estejam em regime de parcelamento”. Portanto, créditos tributários atingidos pela decadência/ prescrição, parcelados e pendentes de pagamento deverão ser extintos.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diferentes concepções, tanto no âmbito da doutrina como no da jurisprudência, sobre as interpretações dadas aos prazos decadenciais e prescricionais para a Fazenda Pública lançar e cobrar o crédito tributário, interferem nos procedimentos que envolvem a cobrança do tributo, podendo torná-la mais dispendiosa, menos célere e trazendo prejuízos à nação ou ao contribuinte, conforme seja reconhecido o direito, em decorrência da variedade de recursos propostos pelos envolvidos que atravancam a marcha processual.

A constituição da República em vigor, no art. 146, inciso III, *b*, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre, dentre outros institutos, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, compatível com a Constituição da República de 1988, foi recepcionado e incorporado ao ordenamento jurídico pela nova Carta Constitucional com status de lei complementar. Isso significa que somente uma lei complementar pode modificar os institutos da prescrição e da decadência tributários.

Diante dessas premissas, fica evidenciada a inconstitucionalidade de entendimentos dados aos prazos decadenciais e prescricionais tributários diversos dos estabelecidos no Código Tributário Nacional. Interpretar hipóteses de decadência e prescrição que não aquelas já previstas no CTN (BRASIL, 1966) ruiria o sistema tributário e afetaria toda a segurança jurídica que o direito deve ter como pressuposto.

Por fim, fica evidente que a intenção do trabalho desenvolvido não foi a de exaurir sobre o tema proposto, mas sim constatar a necessidade de continuar pesquisando sobre os institutos da decadência e prescrição, tendo em vista a constante evolução do ordenamento jurídico que contribui para novas interpretações doutrinárias e jurisprudenciais.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 512p.
- ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Princípios de Direito na Jurisprudência Tributária**, São Paulo: Atlas S/A, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARSANI, Margarete Gonçalves. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso Direito Financeiro e de Direito Tributário**, 6 ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 236p.
- BECKER, Walimir Luiz. **A Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Fiscal**. Disponível em WWW.walimirbecker.cjb.net
- BRASIL, **Código Tributário Nacional**, 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. 30 ed. São Paulo: Atlas S/A, 2009.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 8**, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, p.1.
- BECHO, Renato Lopes. **A Suspensão do Crédito Tributário e Sua Interferência nos Prazos de Decadência e Prescrição**. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 165.
- CALMON, Eliana. **Prescrição na Execução Contra a Fazenda Pública**. Disponível em www.cjf.jus.br/revista/seriecaderno/vol23/artigo12.pdf.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. 913 p.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 20 ed. São Paulo: Atlas S/A, 2009. 179 p.
- CHACHAM, Alessandra Sampaio. **Direito e Processo do Trabalho**, Apostila Geral, Puc Minas.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso De Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- GALLUPO, Marcelo Campos. **Da Idéia à Defesa: Monografias e Teses Jurídicas**. 2 ed. Belo Horizonte: mandamentos, 2008.
- HABLE, José. **Prescrição da ação de cobrança do crédito tributário: sua intercorrência e seu reconhecimento ex officio**. Disponível em <http://www.josehable.adv.br>.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Decadência do Direito de Constituir o Crédito Tributário em Face da Inocorrência de Decisão Tempestiva da Autoridade Administrativa**. Revista Dialética de Direito Tributário. Vol. 163.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva – Coordenador. **Curso de Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- PGFN/CAT. **Parecer nº 1617/2008**.
- PGFN/CDA. **Parecer nº 496/2009**.
- PUC MINAS. **Padrão Puc Minas de Normalização: normas da ABTN para apresentação de projetos de pesquisa**. Belo Horizonte: 2008.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SOARES, André Leri Marques. **Prescrição Intercorrente e a Súmula nº 314/STJ**. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 160.

10

O CÁLCULO DA IMPREVIDÊNCIA

DANIEL DA MOTTA FERNANDES

O CÁLCULO DA IMPREVIDÊNCIA

DANIEL DA MOTTA FERNANDES

*“E Zeus (...) tudo compreendeu e não ignorou o artifício.
(...) Com as duas mãos, retirou a branca gordura e a cólera o dominou.
O rancor alcançou suas entranhas quando viu, escondidos
por enganoso ardil, os ossos alvos do boi”
(Hesíodo)*

RESUMO

Neste artigo, partindo de um estudo bibliográfico e documental e de pesquisa explicativo-exploratória, vinculando-se à competência de administração tributária e à atribuição referente ao desempenho e previsão de arrecadação, objetiva-se mostrar que o cálculo da previdência social é feito sob uma mistificação contábil. Desde a constituinte até governos recentes, usam-se reiterados subterfúgios dessa matemática que desprezam outras receitas, desvinculam parte do orçamento e lançam mão de inapropriadas despesas, reforçando um discurso e forjando uma realidade deficitária da Seguridade Social, descaracterizando-se, de modo contumaz, o Orçamento da Seguridade Social e a própria Constituição. Recentes propostas de alterações constitucionais, incrementando o roteiro de “reformas” anteriores, apresentam um severo retrocesso ao trazer, de novo, dentre outras coisas, uma tendência de abertura do fundo público para planos privados, deslocando-se a proteção social do característico campo “desmercadorizado”. Para justificar os desmontes, argumentos falaciosos e corriqueiros são utilizados, tais como: existência de déficit; combate a privilégios de servidores públicos; mudanças demográficas; custo do trabalhador. O contexto dessas contrarreformas, para além da retirada de direitos e alijamento da seguridade, está na desconstitucionalização e na privatização da previdência. A previdência e a seguridade social fazem parte de um pacto social realizado pela Constituição de 1988 e, até hoje, expressam uma disputa real, um conflito entre classes, pelo fundo público, expressa no orçamento. Concluiu-se que uma verdadeira reforma da previdência deve fortalecer o sistema público, a solidariedade, o regime de repartição e assegurar uma gestão amplamente democrática.

PALAVRAS-CHAVE: Proteção social. Seguridade social. Justiça tributária. Custeio. Pacto Social.

1. INTRODUÇÃO: DA MISTIFICAÇÃO CONTÁBIL E DE MAU AUSPÍCIO

O cálculo do déficit da Previdência Social é feito sob uma farsa contábil. Na ânsia de forjar um clima de necessidade absoluta, evidente e incontornável de se reduzir os gastos com a proteção dos trabalhadores, participantes deste debate têm omitido diversas receitas que financiam a Seguridade Social, que, também abarca – outra perversa omissão – a saúde e a assistência social. Os diversos governos da redemocratização, de Sarney a Bolsonaro, além de algumas frações de interesse da sociedade civil e dos principais grupos de mídia sempre levaram em conta, desonestamente, apenas a receita de contribuições de empregadores e trabalhadores para o balanço contábil da Previdência.

Com essa reiterada metodologia, descaracterizou-se o Orçamento da Seguridade Social (OSS), que, desde a Constituinte, parecia ser um caminho sem volta para a concretização da proteção social e dos direitos de cidadania. A distinção entre Orçamento Fiscal e OSS, como dita o modelo constitucional, não foi respeitada, assim como se descumpriu a CRF/88 em sua determinação de que os órgãos responsáveis pela saúde, pela previdência e pela assistência social elaborassem a proposta de OSS, além de violar a prescrição de que cada uma dessas áreas fizesse a gestão dos seus recursos (CRF/88, art. 195, § 2º).

Nessa mesma toada, é forçoso destacar o subterfúgio usado pelo governo desde o Plano Real, que contou com uma Emenda de Revisão para criar o Fundo Social de Emergência (FSE), desvinculando da Seguridade 20% de seu orçamento. Esse desvio seria mantido por governos seguintes, tendo sido o FSE substituído pelo Fundo de Estabilização Fiscal (FEF): recentemente, o quadro agravou-se com o aumento da Desvinculação de Receitas da União (DRU) para 30%. Trata-se de uma maléfica “alquimia”, transformando recursos destinados ao financiamento da seguridade em verdadeiro “ouro” para a composição do superávit primário (Salvador, 2017; ANFIP, 2017), passando a Seguridade Social a ser “refém das políticas de estabilização econômica” (Gomes, 2007).

TABELA 1 - Receitas de Contribuições Sociais Desvinculadas pela DRU

	2005	2008	2009	2010	2013	2014	2015	2016	2017
Total das Receitas Desvinculadas pela DRU	32.496	39.254	38.776	45.860	63.418	63.132	63.791	99.315	113.468

Fonte: ANFIP (valores correntes, em R\$ milhões)

Reforçando o discurso de déficit, o governo despreza outras receitas da seguridade social, como receitas próprias do FAT (Fundo de Amparo ao Trabalhador), Contrapartida do Orçamento Fiscal para EPU (Encargos Previdenciários da União), outras receitas de natureza financeira, compensações da desoneração da folha não repassadas e parcela do PIS/Pasep destinada ao BNDES, tudo isso somado aos recursos desvinculados pela DRU (Tabela 2).

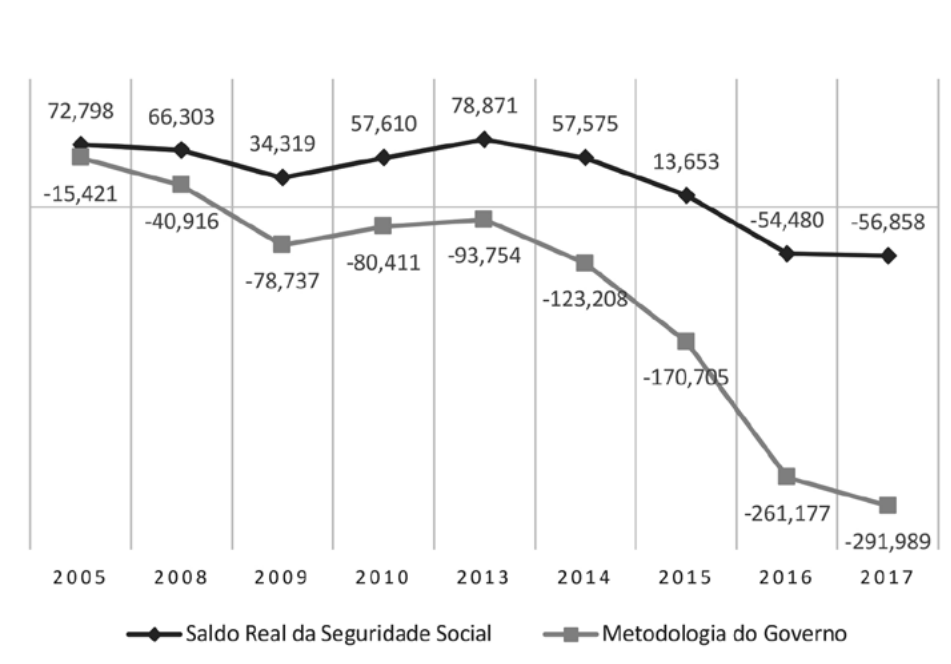
TABELA 2 - Receitas da Seguridade Social Desconsideradas pelos Cálculos do Governo

	2005	2008	2009	2010	2013	2014	2015	2016	2017
Receitas Desconsideradas pelos cálculos do Governo	52.479	63.804	63.875	74.960	104.811	112.278	104.875	144.600	159.050

Fonte: ANFIP (Valores correntes, em R\$ milhões)

Do mesmo modo, o governo usa algumas despesas para aumentar o suposto “rombo” da Seguridade. Por exemplo, incluem-se os regimes próprios de servidores civis, militares e dos servidores de ex-territórios. Assim sendo, a metodologia do governo produz uma realidade deficitária da Seguridade Social, como um quadro de extrema insolvência. Abaixo (Gráfico 1), compara-se o saldo do governo, segundo o método farsesco, com o saldo real da Seguridade Social.

GRÁFICO 1 - Saldo Real da Seguridade Social X Metodologia do Governo



Fonte: ANFIP (valores correntes, em R\$ milhões)

Esse desmonte do financiamento da seguridade, aliado a um contexto de ajuste fiscal, de desonerações, isenções e imunidades tributárias (renúncias fiscais), foi agravado pela crise econômica e política do Brasil, que teve início em meados de 2014. A retração do PIB implicou redução das receitas tributárias, quadro reforçado pela reforma trabalhista e pelo famigerado teto dos gastos (novo regime fiscal).

2. AS SUBTRAÇÕES DA CONTRARREFORMA ATUAL

A Proposta de Emenda Constitucional que se refere à contrarreforma da Previdência Social e da Assistência Social (PEC-06/2019) traz uma severa “transformação nos fundamentos da Seguridade Social” constantes na CRF/88. Trata-se de ameaças claras aos “princípios de solidariedade, universalidade e provimento público de proteção social”, que se pretende substituir pelo individualismo, pela focalização de políticas públicas e pela privatização da previdência (DIEESE, 2019).

De modo geral, essa contrarreforma de Bolsonaro segue a anterior, de Temer, e serve como um incremento das “reformas” passadas. Tanto é que, curiosamente, os argumentos são idênticos aos utilizados desde a EC nº 20/95, passando por retrocessos perpetrados por Cardoso, por Lula e por Rousseff, que já traziam uma tendência de abertura do fundo público para planos privados.

A proposta da equipe econômica atual retira direitos e exclui os pobres da Previdência Social. Dentre as regras que serão modificadas, destacam-se: ampliação severa da idade mínima (que, na verdade, já existe desde 1998); carência de 20 anos de contribuição; 40 anos de contribuição para o benefício integral; cálculo do benefício de acordo com a média de 100% de todos os salários; exigência de 20 anos de contribuição sobre produção para segurados especiais, que são os trabalhadores e as trabalhadoras rurais (agricultura familiar); aumento para 70 anos para se ter o Benefício de Prestação Continuada (BPC), com proposta de concessão de benefícios de valor abaixo do mínimo.

A PEC-06/2019 prevê vários dispositivos que diminuem o valor dos benefícios de pessoas aposentadas e de pensionistas, além de não ponderar sobre a distinção entre homens e mulheres, trabalhadores e trabalhadoras dos setores urbanos e rurais, do serviço público e da iniciativa privada.

Os servidores públicos ativos e inativos do RPPS podem sofrer um desconto previdenciário expressivamente maior do que o atual, através de aumento de alíquotas ou de cobranças extraordinárias, incidindo sobre base de cálculo ampliada. Esse debulho dos direitos previdenciários dos servidores ocorre, como se repete, sob o pano de fundo de caça aos privilegiados.

É importante salientar os principais pontos já alterados do Regime Próprio da União, justificados como medidas de justiça social na contrarreforma do governo Lula para combater os supostos privilégios: fim da integralidade e paridade; teto para o valor dos benefícios; redutor para as novas pensões; regime de previdência complementar (sancionado depois, no governo Dilma); taxação de inativos e pensionistas, com mesma alíquota dos ativos. Ocorreu um aprofundamento da estratégia de convergência entre os regimes previdenciários, o RPPS e o RGPS. O regime previdenciário dos militares ficou de fora.

Tal confluência jurídica entre os regimes, somada à retirada de direitos, tanto da proposta do governo atual quanto os removidos no passado, contém alguns problemas. Um deles é que “não leva em conta as especificidades da previdência dos servidores públicos”, muito menos das características do próprio estatuto do serviço público (Araújo, 2009).

O trabalho no serviço público implica uma relação duradoura de escolha de vida por parte do indivíduo, uma espécie de lealdade ao Estado, que exige inúmeros compromissos atravessados por um regime disciplinar e dedicação exclusiva, a depender do conflito de interesse e/ou da carga horária. Devido ao caráter político dessa relação profissional, que difere de uma relação de trabalho, alguns institutos foram criados para proteger o servidor público, como a estabilidade e a integralidade. A estabilidade é uma garantia jurídica de que o servidor não seria demitido, salvo por falta grave, de acordo com um processo administrativo. A integralidade na aposentadoria, igualmente, servia para que o servidor pudesse exercer sua atividade com isenção, sem a preocupação de alguma punição no momento da sua aposentadoria.

Outro problema da convergência dos regimes e da mitigação de direitos, alude-se ao nivelamento por baixo dos regimes, inclusive porque a referência passa a ser o teto de benefícios do setor privado. O resultado disso é o sacrifício de expectativas de direitos dos servidores públicos, com expressivos prejuízos, com perda de elementos que eram atrativos para a carreira pública, que serviam para a manutenção de pessoal especializado.

Sobre homens e mulheres do campo, é importante mencionar que, até a CRF/1988, exerciam seu ofício em condições injustas, sem direitos trabalhista, sindical e previdenciário. Como até hoje se observa, o que prevalece na área rural são condições precárias e regimes de trabalho análogos à escravidão. Antes de 1988, isso era amplificado. Diante da natureza incerta do trabalho rural, da intermitência e da informalidade, o Constituinte vislumbrou um tratamento distinto a esse grupo, sempre tendo como escopo o princípio da solidariedade e da universalidade. Não obstante o caráter não contributivo do segurado especial, a contribuição do agricultor familiar para o orçamento público e para a economia nacional, por assim dizer, perpassa pelo consumo de alimentos no país. Com base no Censo Agrícola do IBGE (2006), é possível ter uma noção da participação da agricultura familiar na produção dos alimentos mais comuns: 33% do arroz em casca, 69,6% do feijão, 83% da mandioca, 45,6% do milho em grão, 38% do café em grão, 57,6% do leite de vaca, 67% do leite de cabra, 16,2% dos ovos de galinha, 29,7% do rebanho bovino, 51% das aves e 59% dos suínos.

3. AS PREMISSAS FALACIOSAS

Deslocando-se a proteção social do campo “desmercadorizado”, público e estatal, tem predominado “a visão atuarial, o cálculo contábil-financeiro do recurso como seguro” e a respectiva desproteção social (Sposati, 2018). Aliás, constante na exposição de motivos do governo federal, as ocultas “regras atuarias” e a incessante busca pelo “equilíbrio financeiro e atuarial do sistema” (EM nº 00029/2019 ME) têm sido a coluna vertebral das projeções governistas contra a sustentabilidade dos regimes previdenciários.

Contudo, “pouco se sabe do modelo atuarial adotado pelo governo e pelos críticos da Previdência que daria suporte a tais projeções” (DIEESE/ANFIP, 2017). Questionam-se quais as variáveis, quais as premissas para a projeção de cenários para 2060 e quão exatas são. Ante erros constatados por especialistas, a única certeza que o modelo oficial coloca é a catástrofe futura.

Dentre os secretos parâmetros utilizados, não são considerados, p. ex.: o crescimento do PIB, a produtividade do trabalho, a taxa de atividade, a percentagem da população economicamente ativa, a participação da mulher no mercado de trabalho, a disponibilidade intergeracional de bens e serviços etc.

Nesse diapasão, argumentos repetitivos e falaciosos são utilizados para justificar a “reforma” da previdência: existência de um déficit (principal alegação da ortodoxia); necessidade de corrigir “injustiças” do sistema e combater privilégios; mudanças da estrutura demográfica brasileira; obstáculo para a competitividade externa, porque o trabalhador brasileiro teria um custo elevado. Faz-se necessário, aqui, rebater a procedência de cada uma dessas falácias.

Déficit 	Como já dito, é uma farsa contábil recorrente, ainda mais ao ponderar o acúmulo de superávit entre os anos 2000 e 2015. Com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), passou-se a utilizar uma metodologia controversa para apuração do resultado da Seguridade Social, com a instituição do “Fundo do Regime Geral de Previdência Social”. Com isso, a LRF “desconstituiu o conceito de seguridade, tal como formulado na Constituição” (Araújo, 2009).
Combate a privilégios 	Mito direcionado a servidores públicos. Todavia, os servidores já passaram por sete “reformas” nos últimos anos. A de 2012 já colocou todos na mesma regra de pessoas da iniciativa privada, relativa ao teto previdenciário do INSS. Conforme dados salariais (Valor, 2019), a maioria dos servidores tem remuneração abaixo do teto do INSS. Quando se analisa a proposta de reforma dos militares, a mesma bandeira contra privilégios não aparece. O corte de direitos recairá sobre os mais fracos. Dos quase R\$ 1 trilhão que se diz economizar, quase 80% sairão de beneficiários do BPC, de segurados especiais, que recebem um salário mínimo, e de aposentados que recebem até dois salários mínimos.

Mudança demográfica 	O envelhecimento no Brasil se deu principalmente pela queda da fecundidade (pela redução dos nascimentos). Envelhecer não deveria servir para diminuir direitos, mas para se reforçar outras políticas, como saúde e assistência. É mister que a remuneração do trabalho avance em ritmo maior proporcionalmente ao crescimento dos benefícios e que se fortaleça a fiscalização sobre as relações de trabalho (DIEESE, 2016). Apesar da suposta preocupação demográfica, a taxa de subutilização da força de trabalho aumentou para 25%, mais ainda com a ampliação da terceirização e a prevalência do negociado sobre o legislado. O desafio do envelhecimento oferece uma questão: no futuro, com “menos gente para trabalhar e mais gente para repartir a riqueza produzida pelo trabalho”, é imperioso “construir uma economia mais eficiente, ou seja, produzir cada vez mais bens e serviços com cada vez menos trabalhadores” (DECCACHE, 2019). Ou seja, o foco desse debate deve ser a produtividade do trabalho.
Custo do trabalhador 	O mesmo discurso da “reforma” trabalhista. Contudo, não ocorreu a diminuição efetiva da taxa de desemprego. As despesas previdenciárias são 7,5% do PIB brasileiro. Não são altas, comparando com outros países. “Países desenvolvidos, com maior taxa de envelhecimento da população, gastam em torno de 14% do PIB com Previdência” (ANFIP/DIEESE, 2017).

4. O ARRANJO DAS DESIGUALDADES, DA DESCONSTITUCIONALIZAÇÃO E DA PRIVATIZAÇÃO DA PREVIDÊNCIA

Além da retirada de direitos e do alijamento da seguridade, a PEC-06/19 traz duas novidades estaremcedoras: a desconstitucionalização e a capitalização.

Com a desconstitucionalização, a contrarreforma tem o objetivo explícito de facilitar uma alteração completa da Previdência, sendo um retrocesso para os direitos fundamentais e para a dignidade da pessoa humana.

Sobre a capitalização, trata-se de verdadeira privatização da previdência, transformando direito e proteção social em mercadoria. Aliás, um estudo da Organização Internacional do Trabalho sobre os planos de capitalização pelo mundo revela algumas lições aprendidas ao longo de três décadas de privatizações da previdência, em países da América Latina e da Europa.

Sob a alcunha de fundos de previdência privada aberta e fechada, forja-se “no imaginário social a possibilidade de maiores ganhos e segurança”. Ou seja, o risco que segue a operação “passa para o campo aparentemente ‘neutro’ da previdência privada” (Lourenço, 2017), o que é um engodo. A privatização foi apontada em outros países como “solução para enfrentar o envelhecimento da população e garantir a sustentabilidade dos sistemas de previdência” (OIT, 2019). Mas, a capitalização não gerou os tais resultados esperados.

Alguns problemas desse regime nos países que o adotaram: taxas de cobertura estagnadas ou menores; prestações previdenciárias deterioradas; aumento da desigualdade de gênero e de renda; altos custos de transição criando altas pressões fiscais; custos administrativos elevados; governança frágil, com captura das funções de regulação e de supervisão; concentração, e não competição, no setor de seguros privados; constatação dos beneficiados das poupanças das pessoas – o setor financeiro; efeito limitado nos mercados de capitais dos países em desenvolvimento; riscos demográficos e do mercado financeiro transferidos para os indivíduos; dano do diálogo social (OIT, 2019).

Em verdade, a garantia de segurança de renda na idade avançada somente se dará com o fortalecimento do sistema público de previdência. No Brasil, por exemplo, quando se olha o índice de GINI, verifica-se uma queda expressiva da desigualdade após a promulgação da CRF/1988. Isso se deve, obviamente, ao impacto da seguridade social, com o aumento da cobertura da previdência não-contributiva ocorrida, como a inclusão de trabalhadores rurais e o BPC. De acordo com a Cepal (2015), o Brasil é o país que mais reduziu a desigualdade social, na América Latina, através de transferências da seguridade, gastos sociais (saúde e educação) e tributos diretos.

Avalia-se que a Seguridade Social, incluindo-se também os benefícios do Programa Seguro-Desemprego, transfira renda para quase 140 milhões de pessoas. Tais benefícios, próximos ao piso do mínimo, fazem da seguridade do Brasil um “dos maiores e mais bem-sucedidos programas de proteção social de países não desenvolvidos, no mundo (ANFIP/FENAFISCO, 2018)”.

Estudo da Cepal (2015) compara o impacto redistributivo da política fiscal nos países da União Europeia (UE) e da OCDE com os países da América Latina. Essa comparação leva em conta três estágios: “Renda de Mercado” (gerada exclusivamente pelo mercado; “Renda Disponível” (em espécie, após pagamento dos impostos diretos e recebimento de transferências de proteção social); “Renda Disponível Estendida” (inclui os valores dos serviços públicos gratuitos de saúde e educação como renda indireta).

Pois bem, descontando-se os impostos diretos pagos pelas famílias e somando as transferências da Seguridade Social (renda disponível), o coeficiente de GINI da OCDE cai de 0,47 para 0,30; da União Europeia, cai de 0,49 para 0,30; e o da América Latina, cai de 0,51 para 0,48.

Considerando a “renda disponível estendida” (adicionando o valor de renda indireta dos serviços públicos de saúde e educação), a redução da desigualdade na América Latina é mais eloquente (de 0,48 para 0,42), mesmo ainda estando abaixo dos outros países da OCDE (de 0,30 para 0,24) e da UE (de 0,30 para 0,23).

Conforme a Cepal (2015), o Brasil é o país da América Latina que mais reduz desigualdade social através de transferências da Seguridade Social (Previdência e Assistência Social), gastos sociais (saúde e educação) e tributos diretos. Em 2011, o coeficiente de GINI declinou 0,16 pontos.

TABELA 3 - Índice de Gini para Diferentes Níveis de Renda (2011)

	Brasil	AL	OCDE	EU
Renda de Mercado	0,57	0,51	0,47	0,49
Renda Disponível	0,50	0,48	0,30	0,30
Renda Disponível Estendida	0,40	0,42	0,24	0,23

Fonte: Cepal (2015)/Fagnani (2018)

Em suma, verifica-se que uma política tributária regressiva e um gasto público voltado, prioritariamente, para os interesses imediatos do capital não irão propiciar a expansão de políticas sociais numa perspectiva universalista.

5. A ÁLGEBRA DO PACTO SOCIAL E A DISPUTA REAL PELO FUNDO PÚBLICO

À guisa de conclusão, para abordar o tema da previdência social e da seguridade, é forçoso citar o cálculo do pacto social realizado na Constituição. O acirramento do conflito entre as classes sociais, no final da ditadura militar, serviu de motor para a configuração do sistema de seguridade social.

Enquanto proliferava no mundo as políticas neoliberais, inclusive sob o imperativo “técnico” de documentos oriundos do Banco Mundial, do Fundo Monetário Internacional (FMI) e da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômicos (OCDE), o Brasil, pela luta de trabalhadoras e trabalhadores, tentava viabilizar uma avançada política de proteção social. Apesar do ensaio de efetivação do Orçamento da Seguridade Social, o assédio do capital conduziu governos e cooptou representantes da classe trabalhadora (Folha de S. Paulo, 2005, “Bird empresta US\$ 658 mi para reformas”).

O Estado expressava as lutas pela hegemonia travadas na sociedade (Gomes, 2006). A classe dominante, com a previdência, tentando conter a pressão social, conseguiu manter e, por algum tempo, prolongar um pacto social informal, “sem o qual a estabilidade do regime democrático eleitoral, o presidencialismo de coalizão” não seria possível, ou, talvez, teria sido muito mais instável (Arcary, 2018).

A resposta do capital à crise, através de políticas econômicas ortodoxas, mantém a dinâmica estrutural de dependência do Brasil, caracterizada pela superexploração da força de trabalho. Com a divisão internacional do trabalho, cabe aos países periféricos/dependentes a produção de bens primários.

Internamente, é uma equação que não fecha, uma vez que não se apresenta outra solução possível que não seja cortar direitos e diminuir os benefícios. A desregulamentação das relações de trabalho, os programas de privatização e a abertura da economia tinham e tem um claro objetivo: restaurar a rentabilidade do capital a qualquer custo e manter superávits primários para rolagem da dívida. As classes dominantes vêm, assim, seus interesses contemplados em todos os aspectos, desde o rendimento da dívida pública até o virtual perdão de seus débitos diretamente com a Previdência.

A crescente e questionável dívida pública e as pressões de instituições financeiras, fundos de investimento e fundos de pensão sobre o Estado reorienta o fundo público a seu favor e de outras frações do capital. Como um círculo vicioso, tautológico, abatendo os heterodoxos, ortodoxos e ilusórios benefícios do endividamento, os maiores detentores da dívida total, atualmente, são os fundos de investimento (26,1%), fundos de pensão (25,5%) e instituições financeiras (21,6%) (STN, 2019). A lista de empresas devedoras da previdência, por sua vez, embora conte com algumas já falidas, indica que cerca de R\$ 180 bilhões do valor devido, ou quase 37,7% do total, pode ser recuperado (Uol, 2019), inclusive pela cobrança de gigantes empresas como Bradesco, Marfrig, JBS e Vale.

É como uma fábula antiga, sobre a partilha do leão. O leão, a raposa, o chacal e o lobo fizeram um pacto para caçar e dividir o resultado. Na primeira experiência, os animais abateram um veado e o leão dividiu a caçada em quatro partes iguais. Perante os pedaços, disse aos parceiros que ficaria com o primeiro pedaço por ser o rei dos animais, com o segundo

por ser o responsável pela partilha, com o terceiro por aquela ser a parte que lhe cabia e, por fim, com a quarta parte por crer que nenhum dos outros animais disputaria com ele.

Assim os rentistas tentam fazer com o fundo público, cuja expressão mais visível é o orçamento, “um espaço de luta política” (Salvador, 2010). Um dos aspectos mais salientes desta disputa de classe é “o esforço em desindexar a renda do outro lado mantendo a sua perfeitamente indexada” (Fevereiro, 2018). Por isso o alarido por desindexar o piso da previdência e o próprio salário mínimo, por exemplo.

Essa dinâmica não é nova. Os superávits primários, exigência do FMI para pagamento da dívida pública, têm sido obtidos pela incidência da DRU, entre 2000 e 2007, representando cerca de 62,45% do superávit primário do governo federal (Salvador, 2010). O consórcio gestor do capitalismo dependente tem promovido a contrarreforma da previdência para torná-la superavitária e destinar o seu excedente para bancos e para os serviços da dívida. É a dívida pública como instrumento de dependência e transferência de valor para o centro do capital. Com o intuito de atingir níveis elevados de superávit primários, eleva-se o tempo de contribuição, postergando-se ainda mais o acesso à aposentadoria.

E o déficit primário desde 2014 (STN, 2019), quem paga essa conta? Igualmente, os trabalhadores e as trabalhadoras, principalmente com o aumento da superexploração da força de trabalho, mesmo o déficit sendo exceção nos últimos 21 anos em relação aos superávits primários.

A não efetivação da universalização dos serviços tem forjado um sistema público de baixa qualidade para a massa da população brasileira e, ao mesmo tempo, fez surgir um sistema privado (principalmente nas áreas de saúde e educação) para as camadas médias e alta da sociedade. Reproduz-se, assim, a dinâmica da superexploração como elemento estrutural da acumulação periférica, com impacto nas condições reduzidas de disponibilização do fundo público para as políticas sociais. Eis a parte do leão.

Para além da perspectiva de universalização e preservação da proteção social, é urgente se pensar em uma verdadeira REFORMA da previdência, que se pautar na revogação e na anulação dos desmontes anteriores, no campo do RGPS e do RPPS, visando à ampliação e ao fortalecimento do sistema público e da dimensão de solidariedade. Esse sistema deve ter sempre como base e como finalidade o reforço do regime de repartição, assegurando, inclusive, uma gestão democrática, com efetiva participação de trabalhadores e trabalhadoras.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANFIP (Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil/Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social). **Análise da Seguridade Social 2017**. Brasília: ANFIP, 2018.

ANFIP/DIEESE. **Previdência: reformar para excluir? Contribuição técnica ao debate sobre a reforma da previdência brasileira**. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/previdencia-reformar-para-excluir-completo/>>. Acesso em: 23 jul. 2019.

ARAÚJO, Elizeu Serra de Araújo. **As reformas da previdência de FHC e Lula e o sistema brasileiro de proteção social**. Rev. Pol. Públ. São Luís, v. 13, n. 1, p. 31-41, jan./jun. 2009. Disponível em: <<http://www.periodicoseletronicos.ufma.br/index.php/rppublica/article/view/2996/3855>>. Acesso em 24 jul. 2019.

ARCARY, Valério. **Uma nota sobre a reforma da previdência**. Esquerda Online, 2016. Disponível em: <<https://esquerdaonline.com.br/2016/09/11/uma-nota-sobre-a-reforma-da-previdencia/>>. Acesso em: 26 jul 2019.

BIRD empresta US\$ 658 mi para reformas. **Folha de S. Paulo**, 2005. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi0306200509.htm>>. Acesso em: 24 jul. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 maio 2019.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 6 de 2019**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece regras de transição e disposições transitórias, e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1712459&filename=PEC+6/2019>. Acesso em: 20 maio 2019.

CEPAL (Comissão Econômica para América Latina e o Caribe). **Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2015: dilemas y espacios de políticas**. Santiago de Chile: 2015. Disponível em: <https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37747/1/S1500053_es.pdf>. Acesso em: 26 jul 2019

DIEESE (Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos). **“PEC 06/2019: a desconstrução da Seguridade Social”**. Nota Técnica. São Paulo, n. 203, 2019. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/notatecnica/2019/notaTec203Previdencia.html>>. Acesso em: maio 2019.

DIEESE (Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos). **“Os impactos das mudanças demográficas na seguridade social e o ajuste fiscal”**. Nota Técnica. São Paulo, n. 160, 2016.

FAGNANI, Eduardo (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Anfip/Fenafisco/Plataforma Política Social. Brasília, 2018. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em: 27 ago. 2019.

FEVEREIRO, José Luís. **Dívida pública: mitos e realidade**. José Luís Ferevereiro: análise política e econômica, 2018. Disponível em: <<http://joseluisfevereiro.com.br/divida-publica-mitos-e-realidade/>>. Acesso em: 26 jul 2019.

GOMES, Fábio Guedes. **Conflito social e *welfare state*: Estado e desenvolvimento social no Brasil**. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 40, n. 2, p. 201-234, abr. 2006. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122006000200003&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 24 jul. 2019.

GRANEMANN, Sara. **Para uma interpretação marxista da 'previdência privada'**. Tese (Doutorado em Serviço Social). Escola de Serviço Social da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2006.

IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). **Censo Agropecuário 2006**. Rio de Janeiro, p.1-267, 2006 [2009].

LOURENCO, Edvânia Ângela de Souza; LACAZ, Francisco Antonio de Castro; GOULART, Patrícia Martins. **Crise do capital e o desmonte da Previdência Social no Brasil**. Serv. Soc. Soc., São Paulo, n.130, p. 467-486, dez. 2017. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-66282017000300467&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em : 23 jul. 2019.

NOVELLI, José Marcos Nayne. **Lutas de classes, inflação e estabilização: uma abordagem sócio-política do caso brasileiro**. Cadernos Cemarx, v. 1, n. 2, p. 127-132, 2005. Disponível em: <<https://www.ifch.unicamp.br/ojs/index.php/cemarx/article/view/1306>>. Acesso em: 24 jul. 2019.

OIT (Organização Internacional do Trabalho). **La reversión de la privatización de las pensiones: Reconstruyendo los sistemas públicos de pensiones en los países de Europa Oriental y América Latina (2000-2018)**. Ginebra, Suíça: 2019. Disponível em: <<https://admin.cut.org.br/system/uploads/ck/OIT%20-%20CAPITALIZA%C3%87%C3%83O%20DOC%20COMPLETO%20EM%20ESPANHOL.pdf>>. Acesso em: maio 2019.

SALVADOR, Evilasio. **Fundo público e políticas sociais na crise do capitalismo**. Serv. Soc. Soc., São Paulo, n.104, p. 605-631, Dec. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-66282010000400002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 23 julho 2019.

_____. **O desmonte do financiamento da seguridade social em contexto de ajuste fiscal**. Serv. Soc. Cos., São Paulo, n. 130, p. 426-446, 2017. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-66282017000300426&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 27 jul. 2019

SILVA, Maria Lucia Lopes da. **Contrarreforma da Previdência Social sob o comando do capital financeiro**. Serv. Soc. Soc., São Paulo, n. 131, p. 130-154, 2018. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-66282018000100130&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 24 jul. 2019.

SILVEIRA, F. G. et al. **Equidade fiscal: impactos distributivos da tributação e dos gastos sociais**. Comunicados do Ipea nº 92. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110519_comunicadoipea92.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2019.

SOUZA, Pedro Armengol de. **Não existe combate a privilégio na reforma da Previdência**. Valor, 13 mai 2019. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/reformadaprevidencia/6251889/nao-existe-combate-privilegios-na-reforma-da-previdencia>>. Acesso em: 26 jul 2019.

SPOSATI, Aldaiza. **Descaminhos da seguridade social e desproteção social no Brasil**. Ciênc. saúde coletiva, Rio de Janeiro, v.23, n.7, p. 2315-2325, jul. 2018. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-81232018000702315&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 23 jul. 2019.

STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **Entendendo os gráficos: resultado primário e estoque da dívida pública federal**. Brasília, 2019. Disponível em: <<http://www.tesourotransparente.gov.br/historias/entendendo-os-graficos-resultado-primario-e-estoque-da-divida-publica-federal>>. Acesso em: 27 ago. 2019.

TEMÓTEO, Antonio. Governo ameaça cancelar registro de empresa que não quitar dívida com INSS. UOL, 2019. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2019/03/22/projeto-dividas-empresas-inss.htm>>. Acesso em: 24 jul. 2019

ANÁLISE CONCEITUAL DE RECEITA E FATURAMENTO: INCLUSÃO OU EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CPRB?

MIRIAM ROMANO FRODA

ANÁLISE CONCEITUAL DE RECEITA E FATURAMENTO: INCLUSÃO OU EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CPRB?

MIRIAM ROMANO FRODA

RESUMO

O Supremo Tribunal Federal (STF), como guardião da Constituição, tem o dever de mantê-la soberana perante todo o ordenamento jurídico infraconstitucional. Isso constitui medida de proteção ao contribuinte e de limitação ao poder de tributar do Estado. No exercício desta prerrogativa está sendo revista, atualmente, a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB), criada a partir da Desoneração da Folha. Mais precisamente, está em discussão se o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) deve integrar ou não a base de cálculo dessa contribuição. O Fisco vinha considerando o ICMS em sua base de cálculo desde a sua criação. Porém, o julgamento do Recurso Extraordinário RE nº 240.785/MG realizado pelo STF, trouxe definições sobre receita e faturamento à luz da Constituição que vem causando muita repercussão. Questionou-se, nesse recurso, se o ICMS integraria para cálculo do PIS e da Cofins. E, de acordo com a decisão proferida nesse recurso, está sendo analisado pelo STF se ele deve continuar integrando a base de cálculo da CPRB. Discute-se, sobretudo, se o ICMS entraria ou não no conceito de receita, base de cálculo desses tributos. Conforme pesquisa de jurisprudência trazida neste artigo, pode-se observar a inclinação para o entendimento no sentido de que não entraria. Este assunto é de suma importância à Receita Federal do Brasil, cuja competência envolve o lançamento, a cobrança e a fiscalização de tributos da União, sendo atribuição do Analista-Tributário a participação nessas atividades. A alteração na base de cálculo impactaria diretamente a arrecadação.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. CPRB. STF. Receita bruta. Base de cálculo.

1. INTRODUÇÃO

Está em discussão no Supremo Tribunal Federal (STF) se a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) fere a Constituição Federal.

A criação da CPRB se deu pela alteração da legislação tributária incidente sobre a Folha de Pagamento (Desoneração da Folha), efetuada em agosto de 2011, por intermédio da Medida Provisória 540, de 02 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e ampliada por alterações posteriores. Esta medida consistiu na substituição da base de incidência da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamentos, prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, por uma incidência sobre a receita bruta. Essa implementação da incidência sobre a receita bruta se deu, em termos práticos, por meio da criação de um novo tributo, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

Para fins da CPRB, considera-se receita bruta a receita decorrente de venda de bens nas operações de conta própria, a receita decorrente da prestação de serviços em geral e o resultado auferido nas operações de conta alheia, bem como o ingresso de qualquer outra natureza auferido pela pessoa jurídica.

A discussão sobre a licitude de se incluir o ICMS na base de cálculo da CPRB se iniciou com os desdobramentos de julgamentos realizados pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que trouxeram consigo o conceito de Receita Bruta (Faturamento) que está gerando bastante repercussão.

No julgamento do Recurso Extraordinário RE 240785/MG, a empresa recorrente questionou a inconstitucionalidade do artigo 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91, que autoriza a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo da Cofins, com relação ao artigo 195, inciso I, da Constituição Federal. Desta forma, a referida lei complementar teria desvirtuado o conceito técnico de faturamento da Constituição ao incluir referido tributo na base de cálculo da Cofins. Segundo a Constituição Federal (BRASIL, 1988) tem-se que:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Emenda Constitucional nº 20 de 1998)

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro.

Constata-se que a Emenda Constitucional (EC) nº 20/98 se deu após a criação da Lei Complementar nº 70/91. De acordo com a recorrente, a EC estaria se discrepando da LC, ao determinar que a base de incidência da contribuição devida pelo empregador se dê sobre a receita

ou o faturamento. Com isso, questionou se o ICMS, incluído na base de cálculo da Cofins, base esta entendida como o faturamento da empresa, seria de fato devido. Quanto a isso, o voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio (MINAS GERAIS, 2006) foi o seguinte:

Jamais imaginou-se ter a referência à folha de salários como a apanhar, por exemplo, os acessórios, os encargos ditos trabalhistas resultantes do pagamento efetuado. Óptica diversa não pode ser emprestada ao preceito constitucional, revelador da incidência sobre o faturamento. Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços. A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar nº 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha uma vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. (RE 240785/MG - STF)

O Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966) traz também o seguinte dispositivo:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias.

Dessa forma o recurso extraordinário foi julgado parcialmente procedente, assentando a não inclusão na base de cálculo da contribuição, o faturamento, do valor correspondente ao ICMS.

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR (PARANÁ, 2017), em 15 de março de 2017, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS. Entendeu

o Plenário da Corte, por maioria, que o valor de ICMS não se incorporaria ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final seriam os cofres públicos.

Portanto, agora, discute-se a licitude do ICMS compor base de cálculo da CPRB. Para isso, será apresentada uma análise sobre o conceito de receita e faturamento e suas interpretações de acordo com o Fisco e de acordo com o STF à luz da Constituição. Além disso, será feita uma abordagem sobre o papel do STF na jurisdição constitucional como prerrogativa para sua interferência no ordenamento infraconstitucional.

2. DESENVOLVIMENTO

De acordo com a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 (BRASIL, 2011), que instituiu a contribuição CPRB, tem-se que:

Art. 7º. Até 31 de dezembro de 2020, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

...

Art. 9º. Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

...

§ 7º Para efeito da determinação da base de cálculo, podem ser excluídos da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

II – (VETADO); (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

III - o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se incluído na receita bruta; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) Produção de efeito e vigência

IV - o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

No caso em análise pelo STF no RE 1.187.264 (SÃO PAULO, 2019), a empresa Midori Auto Leather Brasil LTDA entrou com mandado de segurança solicitando a exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB cobrada, assim como solicitando a compensação dos valores recolhidos desde o advento da lei em 2011, atualizados pela taxa SELIC.

Em sua defesa, a empresa cita o entendimento do STF proferido no julgamento da RE 240785/MG (MINAS GERAIS, 2006) e acrescenta a Instrução Normativa RFB nº 1436, de 30 de dezembro de 2013 (BRASIL, 2013), que preconiza que a CPRB pode ser apurada utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação do PIS e da COFINS:

Art. 2º. A CPRB pode ser apurada utilizando-se os mesmos critérios adotados na legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS para o reconhecimento no tempo de receitas e para o diferimento do pagamento dessas contribuições.

A Fazenda Nacional opõe-se à pretensão de excluir-se o ICMS da base de cálculo da CPRB, alegando que, consistindo o valor do imposto estadual custo que integra o preço, este deve compor a receita bruta, base de cálculo da contribuição. Para o fisco é irrelevante o fato de o ICMS ser destinado aos cofres públicos estaduais.

Nesse tema, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (BRASIL, 1977), que altera a legislação sobre imposto de renda, diz, em seu artigo 12, alterado pela Lei nº 12.973/2014:

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

...

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.

Portanto, a interpretação da Fazenda Nacional vai ao encontro desse dispositivo. Ainda, segundo o Fisco, a Lei nº 12.546/11 (BRASIL, 2011) exclui expressamente da base de cálculo o montante do ICMS apenas nas hipóteses nas quais o vendedor dos bens ou o prestador de serviços seja substituto tributário. O ICMS cobrado, diferentemente do IPI, está incluído no valor total da nota fiscal de venda, compondo o preço da mercadoria ou do serviço, de modo que integraria, indiscutivelmente, a receita bruta. O ICMS, como sabido, incide sobre si próprio, ou seja, é um imposto cobrado ‘por dentro’.

De acordo com a alteração trazida pela Lei nº 12.973/2014 (BRASIL, 1977), o desconto dos impostos incidentes sobre a receita bruta seria uma das hipóteses de configuração de receita líquida:

Art. 12. Decreto-Lei nº 1.598/1977

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

Entretanto, em recurso impetrado pela Fazenda Nacional contra retirada do ICMS da base de cálculo da CPRB, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) (RIO GRANDE DO SUL, 2019) assim proferiu através do voto da Ministra Regina Helena Costa:

De início, oportuno remarcar que, hodiernamente, despontam no cenário das questões tributárias preocupantes discussões tendentes a legitimar o alargamento de bases de cálculo por intermédio da inclusão de outros tributos, isto é, a situação denominada tributo sobre tributo, tal como a da inserção do ICMS na base cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

A base de cálculo, inquestionavelmente, haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente

impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência. (RE 1.624.297/RS – STJ).

Isso considerado, tem-se que a base impositiva da contribuição em tela, como apontado, é a receita bruta, assim definida por Geraldo Ataliba (1978):

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo. (ATALIBA, 1978, p. 85).

Nesse recurso, o STJ comparou (RIO GRANDE DO SUL, 2019), dada a estreita semelhança axiológica do caso, como o RE n. 574.706/PR (PARANÁ, 2017) julgado pelo Supremo Tribunal Federal, em regime de repercussão geral, no qual assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Entendeu o Plenário da Corte, por maioria, que o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos.

Desta forma, o STJ manteve a linha de entendimento do STF (PARANÁ, 2017) sobre a definição de receita, negando provimento ao recurso impetrado pela Fazenda Nacional pela integração do ICMS na base de cálculo da CPRB. Segundo o STF, a noção conceitual de receita não envolveria o ingresso qualquer à entidade, mas deveria compor-se de dois elementos essenciais, conforme abaixo:

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:

- a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e
- b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo (RE 574706/PR - STF)

Nessa mesma linha, pode-se incluir a análise da noção conceitual de receita dada por José Antônio Minatel (2005):

Nem todo ingresso tem natureza de receita, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de ‘definitividade’ da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual grandeza.

(...)

A definitividade do ingresso, aqui registrada como imprescindível para identificar a existência de ‘receita’, não se refere ao tempo de permanência no patrimônio da pessoa jurídica. Tem a ver com a ‘titularidade e disponibilidade’ dos valores ingressados, aferidas pelo título jurídico que acoberta a respectiva operação, ou seja, ingresso definitivo é aquele que adentra o patrimônio do vendedor em contrapartida da mercadoria transferida ao comprador (...), conferindo aos beneficiários remunerados a disponibilidade plena dos valores ingressados, sem qualquer outra condição que possa vincular a eficácia das operações.

Portanto, só se pode falar em ‘receita’ diante de ingresso a título definitivo no patrimônio da pessoa jurídica, em regra proveniente do esforço pelo exercício da sua específica atividade operacional (...). Portanto, ‘receita’ é ingresso qualificado pela sua origem, caracterizando a entrada definitiva de recursos que, ao mesmo tempo, remuneram e são provenientes do exercício da atividade empresarial. (MINATEL, 2005, p.100-102).

Dando continuidade ao voto do STF no RE 574706/PR (PARANÁ, 2017), o Ministro Celso de Mello também respaldou sua análise sobre o conceito de receita em acórdão do Plenário assim ementado:

O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, ‘b’, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independentemente de sua denominação ou classificação contábil’. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. (...). (RE 606.107/RS - STF, Rel. Min. ROSA WEBER, 2013).

Portanto, à aceção de receita atrela-se o requisito da definitividade, motivo pelo qual, consoante pontuado pelo Ministro Marco Aurélio no voto proferido: “[...] o contribuinte não fatura e não tem, como receita bruta, tributo, ou seja, o ICMS” (MINAS GERAIS, 2006). Nesse mesmo entendimento, de que o ICMS não se enquadra no conceito de receita ou faturamento, o Ministro Celso de Mello acolheu a tese, no RE 574706/PR (PARANÁ, 2017), de que o ICMS não comporia base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ainda, segundo o voto proferido pelo STJ (RIO GRANDE DO SUL, 2019), para o Fisco a lei, ao prever a não inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB para o substituto tributário, estaria a autorizar, automaticamente, a sua inclusão em todas as demais hipóteses, em in-

interpretação equivocada, com a devida vênia, que olvida a necessidade de norma expressa para a fixação da base de cálculo, em consonância com o princípio da legalidade tributária, conforme arts. 150, I, CF, e 97, IV, do CTN.

Segundo o autor Roque Antonio Carrazza (2007), sobre ICMS compor base de cálculo da COFINS em conhecida monografia que escreveu como doutrinador ilustre “ICMS”:

O legislador da União ao não contemplar, na alínea ‘a’ do parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar 70/1991, a possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. A perplexidade que a omissão causa é tanto maior em se atentando para o fato de o aludido dispositivo haver (corretamente, diga-se de passagem) determinado a exclusão do IPI.

Com efeito, inexistente justificativa lógico-jurídica para este tratamento diferenciado, já que ambos os impostos têm estrutura semelhante (são ‘tributos indiretos’), não integrando o ‘faturamento’, tampouco a receita, das empresas.

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil (cf. art. 155, II, da CF). (CARRAZZA, 2007, p. 530-542).

Outra importante consideração trazida pelo Ministro Gurgel de Faria no RE 1.624.297/RS do STJ (RIO GRANDE DO SUL, 2019), que acompanhou o voto da relatora, foi de que, mesmo cabendo ao STF definir o alcance dos termos “receita” e “faturamento” contidos na CF, no âmbito infraconstitucional, salvo na hipótese de declaração de inconstitucionalidade ou em havendo precedente obrigatório do Plenário do STF, o Poder Judiciário não pode, tão somente por aplicação da analogia, decidir contrariamente ao que dispõe a lei, sob pena de usurpação da função legislativa e violação da Súmula Vinculante 10 do STF: “Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.”

Portanto, entende o Ministro que a repercussão geral julgada pelo STF não permite, no âmbito infraconstitucional, o entendimento automático de que um tributo não possa compor a base de cálculo de outro, ou que valores transitórios na contabilidade do contribuinte não podem ser nela computados. Conclui-se, daí, a importância do julgamento em andamento no STF de repercussão geral que trata especificamente da licitude da incidência do ICMS na base de cálculo da CPRB.

Nesse contexto, incumbe aos magistrados e Tribunais, notadamente aos Juízes da Corte Suprema do Brasil, o desempenho dos deveres que lhes são inerentes, entre os quais avultam, por seu inquestionável relevo, o de velar pela integridade dos direitos fundamentais de todas as pessoas, o de repelir condutas governamentais abusivas, o de conferir prevalência à essencial dignidade da pessoa humana e o de neutralizar qualquer ensaio de opressão estatal.

Torna-se de vital importância reconhecer, bem por isso, que o Supremo Tribunal Federal – que é o guardião da Constituição por expressa delegação do poder constituinte – não pode

renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas.

Bem por isso, a importância do exercício do poder tributário, pelo Estado, submeter-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

Como relembra BILAC PINTO em conhecida conferência sobre “Os Limites do Poder Fiscal do Estado”, citado no RE 574.706/PR: “essa extraordinária prerrogativa estatal traduz, em essência, um poder que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade.” (PARANÁ, 2017).

3. CONCLUSÃO

Uma Constituição escrita – afirma o ministro Celso de Mello – não configura mera peça jurídica, nem representa simples estrutura de normatividade, nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações.

É por esse motivo que a Constituição traduz documento político-jurídico da maior importância, cuja superioridade impõe-se à observância de todos, notadamente daqueles que exercem o poder político, destinando-se a proteger as liberdades, a tutelar os direitos e a inibir os abusos do Estado e daqueles que em seu nome atuam. A prática da jurisdição constitucional, quando provocada por aqueles atingidos pelo arbítrio, pela violência, pela omissão ou pelo abuso governamentais, não pode ser considerada um gesto de indevida interferência da Suprema Corte na esfera orgânica dos demais Poderes da República.

Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembadas da existência, em nosso sistema jurídico, de um verdadeiro “estatuto constitucional do contribuinte”, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado (Pet 1.466/PB, Rel. Min. CELSO DE MELLO, “in” Informativo/STF nº 125), culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (*“The power to tax is not the power to destroy while this Court sits”*), em “*dictum*” segundo o qual, em livre tradução, “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”, proferidas, ainda que como “*dissenting opinion*”, no julgamento, em 1928, do caso “*Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox*” (277 U.S. 218). (RE 574706/PR, 2017)

Conclui-se, então, a legitimidade e importância do controle infraconstitucional exercido pelo STF, controle esse delegado pelo poder constituinte.

Sobre a questão conceitual de receita e faturamento, considerando todos os elementos levantados neste artigo, é possível presumir que poderá ser mantida a linha que os definem como uma contrapartida econômica, uma riqueza auferida própria, conforme conceitua Roque Antonio Carraza, em sua monografia “ICMS” (2007):

‘Faturamento’ não é um simples ‘rótulo’. Tampouco, ‘venia concessa’, é uma ‘caixa vazia’, dentro da qual o legislador, o intérprete ou o aplicador podem colocar o que bem lhes aprouver.

Pelo contrário, ‘faturamento’, no contexto do art. 195, I, da CF (que menciona este instituto próprio do Direito Comercial), tem uma acepção técnica precisa, da qual o Direito Tributário não pode afastar-se.

De fato, desde as clássicas lições de Gian Antonio Micheli (ex-Catedrático da Universidade de Roma) aceita-se que o Direito Tributário é um ‘Direito de superposição’, na medida em

que encampa conceitos que lhe são fornecidos pelo Direito Privado (Direito Civil, Comercial, do Trabalho etc.). Assim, por exemplo, quando a Constituição, em matéria de IPTU, alude à propriedade, é preciso buscar no Direito Civil a noção de propriedade. Quando a Constituição, em matéria de ICMS, trata de operação mercantil, é preciso buscar no Direito Comercial a noção de operação mercantil.

Muito bem, quando a Constituição, em matéria de contribuições sociais para a seguridade social, alude a ‘faturamento’, é preciso buscar no Direito Comercial (art. 187, I, da Lei 6.404/1976, que se encontrava em vigor quando da promulgação da Constituição Federal) este conceito.

Depois, é certo que, quando o texto constitucional alude, sem reservas ou restrições, a um instituto ou a um vocábulo jurídico, endossa o sentido próprio que possuem, na doutrina e na jurisprudência.

Ora, faturamento, para o Direito Comercial, para a doutrina e para a jurisprudência, nada mais é do que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas, no caso em estudo, por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da COFINS.

O ‘faturamento’ (que, etimologicamente, advém de ‘fatura’) corresponde, em última análise, ao ‘somatório’ do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. ‘Faturar’, pois, é obter ‘receita bruta’ proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços.

Noutras palavras, ‘faturamento’ é a contrapartida econômica, auferida, como ‘riqueza própria’, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito de que ora estamos cuidando.

Indo ao encontro desta linha de raciocínio, a Suprema Corte pacificou e reafirmou, no julgamento dos RE 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, em sessão do dia 9.11.2005, a distinção entre ‘faturamento’ e ‘receita’. Mais: deixou claro que ‘faturamento’ é espécie de ‘receita’, podendo ser conceituado como o ‘produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviço (...)’ (CARRAZA, “ICMS”, 2007, p. 530-542).

Portanto, mediante todas as argumentações levantadas e analisadas e levando em consideração a linha de raciocínio que vem sendo apresentada pelo Supremo Tribunal Federal, pode-se fazer um paralelo com o que escreveu Roberto Carlos Keppler e Roberto Moreira Dias (2001) acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins, e aplicar o mesmo raciocínio sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB:

“(...) o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da Cofins pelos seguintes motivos: (i) o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite referida dilação na base de cálculo da exação; (ii) isso representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e (iii) o previsto no art. 154, I, da Constituição Federal seria afrontado.” (KEPPLER; DIAS, 2001, p.178).

Desta forma, o ICMS também não poderia integrar a base de cálculo da CPRB, primeiramente levando em consideração o que dispõe a Constituição em seu artigo 195, que, ao utilizar a adjuntiva “ou” no dispositivo que diz que a seguridade social ser financiada pela receita ou faturamento, acaba igualando os dois termos. Assim, considerando que o valor do ICMS não faz parte do conceito de faturamento e receita da pessoa jurídica, este não poderia integrar a base de cálculo da CPRB, não permitindo o conceito constitucional de faturamento e receita essa dilação na base de cálculo. Caso contrário, integrando o ICMS a base de cálculo da CPRB, isto também poderia representar afronta ao art. 154, inciso I, da Constituição que permite à União, mediante Lei Complementar, instituir impostos não previstos na Carta Magna, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles nela já discriminados.

Conclui-se, por fim, que a inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB seria também uma afronta aos princípios tributários da isonomia e da capacidade contributiva. A capacidade contributiva deve ser objetiva, levando em consideração as manifestações objetivas de riqueza.

Nesse sentido, a base de cálculo da CPRB deveria ser o faturamento real da pessoa jurídica, desconsiderando entradas que não sejam ganhos reais das quais ela não seja titular. Além disso, por ser de competência estatal, o ICMS possui diferenciação de alíquota para cada estado brasileiro. Ao considerá-lo parte da receita bruta, é de se supor que haverá diferenciação de incidência a depender do estado a qual pertença a pessoa jurídica, causando um aumento ou diminuição da receita bruta em comparação com pessoas jurídicas de outros estados. Assim, duas pessoas jurídicas sediadas em estados diferentes, mesmo possuindo um mesmo faturamento, ao incluir nele o ICMS, poderão ter que contribuir diferentemente com a CPRB. Constata-se, portanto, uma afronta aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, que pressupõe que contribuintes com a mesma capacidade contributiva arquem com idêntica carga tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, vol. 1, p. 85. 1978.

BRASIL. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 26 ago. 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 26 ago. 2019.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acesso em: 26 ago. 2019.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), destinada ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), devida pelas empresas referidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48917>> Acesso em: 26 ago. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 27 ago. 2019.

BRASIL. Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, nº 10.865, de 30 de abril de 2004, nº 11.508, de 20 de julho de 2007, nº 7.291, de 19 de dezembro de 1984, nº 11.491, de 20 de junho de 2007, nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e nº 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm>. Acesso em: 26 ago. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 27 ago. 2019.

BRASIL. Sumula Vinculante nº 10. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1216>>. Acesso em: 26 ago. 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª ed. p. 530-542. Editora Malheiros, 2007.

KEPPLER, Roberto Carlos; DIAS, Roberto Moreira. Da Inconstitucionalidade da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da Cofins. Revista Dialética de Direito Tributário nº 75, p. 178, item n. 4. 2001.

MINAS GERAIS. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 240.785. Rel. Min. Marco Aurélio. Plenário, 24 de agosto de 2006.

MINATEL, José Antônio. Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação, item n. 4, p. 100-102. MP Editora, 2005.

PARANÁ. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 574.706. Rel. Min. Celso de Mello. Plenário, 15 de março de 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial 1.624.297. Rel. Min. Regina Helena Costa. Primeira Seção, 10 de abril de 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 606.107. Rel. Min. Rosa Weber. Plenário, 22 de maio de 2013.

SÃO PAULO. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário 1.187.264. Rel. Min. Marco Aurélio. 01 de fevereiro de 2019.



SINDIRECEITA
Analistas-Tributários