



LEGITIMAÇÃO DO TRIBUTO: ALGUMAS NOTAS

Hugo de Brito Machado Segundo*

SUMÁRIO

Introdução. 1. Notas preliminares e esclarecimentos terminológicos. 2. Ética e concepção de ser humano. 3. É possível discutir objetivamente em torno de questões éticas? 4. Ética e as relações tributárias. 4.1. Tributação ideal e princípios de legitimação. 4.2. Dois critérios para a correção de dívidas atrasadas. 4.3. Tributação indireta e suas contradições. 4.4. Lançamento por homologação e consequências do erro do sujeito passivo. 4.5. Unificação de órgãos arrecadadores e direito à compensação. 4.6. Não-cumulatividade de contribuições e direito ao creditamento. Conclusões.

* Mestre e Doutor em Direito. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários. Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo Programa de Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) é Coordenador. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria.

Introdução

A razão pela qual se cumprem as normas não parece ser predominantemente o medo do castigo ou da sanção, mas a convicção de que se trata do melhor caminho. Por isso, quando se examinam os motivos que levam a uma maior legitimidade do dever tributário, parece conveniente investigar um pouco a respeito da ética em geral, e, no que tange especificamente aos propósitos deste trabalho, da ética nas relações tributárias. Afinal, cuidar de fundamentos *substanciais* para o cumprimento de deveres é algo diretamente relacionado a questionamentos sobre o que é certo e o que é errado, bem como sobre as razões pelas quais se deve fazer o que é certo, assunto central à Ética.

Vale notar, de início, que a ética nas relações tributárias é tema de rara abordagem pelos que se ocupam da tributação, sobretudo no Século XX. Talvez isso decorra do fato de situar-se o assunto em zona de fronteira entre o Direito e a Filosofia, levando tributaristas a tangenciá-lo por ser demasiadamente filosófico, e filósofos a se distanciarem dele por considerarem a tributação assunto demasiadamente árido e técnico¹. Ainda influência de um positivismo que indevidamente levou a que se evitassem as tão ricas incursões inter ou transdisciplinares. Questionamentos em torno da causa ou da razão de ser da tributação conduziam, no máximo, a um estudo do fato gerador e da norma que sobre ele incidia, jamais se discutindo as razões pelas quais referida norma teria sido elaborada e deveria ser cumprida².

Assiste-se, porém, mais recentemente, um crescente interesse, na academia e também entre os aplicadores do Direito, por esses temas mais substanciais, o que talvez leve a um gradual preenchimento dessa lacuna. De fato, ao lado de pesquisas a respeito de questões formais, em torno de assuntos como anterioridade, estrutura da norma tributária, irretroatividade etc., assiste-se um crescente interesse por temas materiais ou substanciais, como capacidade contributiva, legitimidade da tributação e justiça fiscal.

Nos itens que se seguem, procurar-se-á examinar, em linhas gerais, o papel da ética nas relações tributárias, e como eventual desprezo a ela pode levar à perda de juridicidade

¹ GUTMANN, Daniel. Du droit a la philosophie de l'impôt. *Archives de philosophie du droit*. L'impôt. Tome 46. 2002. p. 7.

² Como observa Ricardo Lobo Torres, “boa parte dos problemas das finanças públicas atuais, no Brasil e no estrangeiro, veio do corte observado entre poder de tributar e poder de gastar ou entre direito tributário e direito financeiro, que conduziu à irresponsabilidade fiscal e à própria crise fiscal que desestruturou o Estado do Bem-estar Social.” *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1, p. 4.

dessas relações, com a corrosão da legitimidade na cobrança de tributos e, com ela, da própria eficácia dos meios usados nessa cobrança.

1. Notas preliminares e esclarecimentos terminológicos

Não existem sentidos únicos e imutáveis para as palavras, os quais possam ser objeto de investigação análoga à de um biólogo que procura um novo microrganismo na natureza. Aliás, as palavras tampouco têm um único sentido literal correto³, sendo ele, em verdade, aquele que os partícipes do processo de comunicação a elas atribuem, o qual por certo depende de usos prévios dessas mesmas palavras, mas que por igual podem ser gradualmente modificados, à luz do contexto e das circunstâncias, no âmbito dos chamados *jogos de linguagem*⁴.

É um tanto contraproducente, portanto, investigar a respeito de qual seria o significado correto da palavra *ética*. Ela pode ser utilizada como sinônimo de *moral*, derivando essas duas palavras, respectivamente, de termos em grego (*ethos*) e em latim (*mores*) então usados para designar a mesma coisa, a saber, o conjunto de costumes ou comportamentos adotados em determinada sociedade. Existem, porém, algumas realidades diferentes, conquanto relacionadas, que talvez justifiquem o uso de palavras distintas em sua designação. Há um conjunto de costumes ou comportamentos adotados em certa sociedade, mas há, também, valores ou parâmetros de correção em face dos quais esses costumes ou comportamentos podem ser julgados. Pode-se dizer, por exemplo, que na moralidade islâmica é considerado errado a mulher decidir os destinos de sua própria vida, mas que essa não parece a forma mais adequada de tratar as pessoas do sexo feminino. A primeira seria uma “moral positiva” e, a segunda, uma “moral crítica”. Poder-se-ia cogitar, ainda, do ramo da Filosofia (Filosofia Moral) que se ocupa dessas questões, sendo essa última parcela da realidade – esse ramo da Filosofia – mais adequadamente designado pela palavra *Ética*, com “E” maiúsculo. Essa será a opção terminológica seguida no presente trabalho.

2. Ética e concepção de ser humano

³ SEARLE, John. **Expressão e significado**: estudos da teoria dos atos da fala. Tradução de Ana Cecília G. A. de Camargo e Ana Luiza Marcondes Garcia. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 184.

⁴ WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**. Tradução José Carlos Bruni. São Paulo. Nova Cultural, 2000, *passim*.

Exame das ideias dos filósofos que, ao longo da História, se ocuparam da Ética, ou da Filosofia Moral, revela que todos eles partem, como premissa, de uma concepção de ser humano. Uma antropologia filosófica, portanto, está na base de qualquer estudo a respeito do que seja certo e errado, e das razões que as pessoas têm para agir da forma correta.

Jeremy Bentham⁵, por exemplo, um dos principais expoentes do utilitarismo, defende que o critério para identificar uma conduta como justa, ou correta, é a maximização da felicidade. O que traz a maior felicidade para o maior número de pessoas é o certo a ser feito. Isso porque parte da premissa de que o ser humano é um animal que naturalmente vive em busca do prazer e da felicidade, e tem aversão à dor e ao sofrimento.

Kant, por sua vez, um dos principais críticos do utilitarismo, e autor de um dos mais importantes sistemas de Filosofia Moral do ocidente, constrói toda a sua teoria sobre a premissa de que o ser humano, diferentemente dos outros animais e entes existentes na natureza, é dotado de liberdade, assim entendida não propriamente a possibilidade de escolher por quais meios atingir os fins que a natureza lhe impõe (v.g. comer arroz em vez de macarrão, para matar a fome), que outros animais também têm, mas a aptidão de escolher os próprios fins a serem perseguidos, às vezes até em oposição a que seus impulsos naturais indicam (*p.ex.*, não comer, mesmo estando com fome, para, no longo prazo, otimizar a saúde ou a aparência física). Isso confere ao ser humano o caráter de *sujeito*, dotado de livre-arbítrio, e não de mero objeto, donde se deduzem máximas como a de que as pessoas devem ser sempre tratadas como fins em si mesmas (sujeitos) e nunca como meros meios (objetos), além do conhecido imperativo categórico, segundo o qual o correto a fazer não é necessariamente o que traz felicidade ao maior número de pessoas, mas aquilo que pode ser transformado em máxima universal, ou seja, todos poderiam agir da mesma forma⁶. Em palavras mais simples, para alguém saber se uma conduta é correta, basta imaginar se seria conveniente que ela fosse adotada por *todos*. Essa é uma forma de avaliar se estamos sendo impelidos por nossos impulsos a agir de determinada forma, ou se ela é a maneira correta por estar de acordo com a razão. Furar uma fila, por exemplo, é uma conduta que pode parecer conveniente a quem a adota, circunstancialmente, mas se todos a adotassem a própria figura da fila desapareceria, estabelecendo-se o caos nas situações nas quais se fizesse necessário

⁵ BENTHAM, Jeremy. **Principles of morals and legislation** (1789). New York: Oxford University Press, 1996, *passim*.

⁶ KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Tradução de Edison Bini. São Paulo: Edipro, 2003, *passim*.

ordenar o atendimento de pessoas com igualdade, o que é suficiente para que se conclua que a conduta é errada.

Não se pretende, porém, alongar o presente texto com incursões nos vários sistemas de Filosofia Moral. Os dois exemplos citados servem apenas para mostrar que toda concepção do que seja certo ou errado envolve, necessariamente, uma concepção a respeito da natureza do ser humano. Diante disso, na contemporaneidade, não causa surpresa que as principais contribuições para o estudo desse tema sejam oriundas da biologia, da neurologia, da psicologia e das ciências cognitivas, quando se interseccionam no estudo da mente humana e dão origem ao rótulo unificador de *neurociência*.

A biologia tem mostrado, de forma contundente, que os *sentimentos morais* de empatia, cooperação, solidariedade e equidade foram naturalmente selecionados, não apenas no ser humano, mas em alguns outros mamíferos superiores que vivem em grupos, como lobos, golfinhos, e principalmente primatas como chimpanzés e bonobos⁷. Entre muitos outros animais é comum o sentimento de proteção à prole (*kin selection*), pela óbvia razão de que essa é a forma mais imediata de perpetuação dos genes, mas entre tais mamíferos, a vantagem propiciada pela formação de grupos selecionou naturalmente aqueles indivíduos dotados de características que favorecem a vida em grupo, dentre as quais se destacam os sentimentos morais⁸.

Há experimento que se tornou célebre, exibido em palestra ministrada por Frans de Waal no TED⁹, que é bem ilustrativo dessa ideia. Nele, duas macaco-prego fêmeas são solicitadas a realizar a mesma tarefa, mas são "remuneradas" de forma desigual. Uma recebe pequenos pedaços de pepino, e, a outra, uvas. A que recebe pepinos fica satisfeita, e poderia passar o dia inteiro realizando a mesma tarefa e sendo recompensada com os pepinos. O problema surge quando ela vê a colega ser remunerada, pela mesma tarefa, com uvas bem mais saborosas. A "injustiçada" chega a testar a pedra, para ver se a tarefa que desempenha é mesmo igual à desempenhada pela colega, ou seja, para aferir se há alguma justificativa para o tratamento desigual.

⁷ WAAL, Frans de. **Good Natured: The Origins of Right and Wrong in Humans and Other Animals**. Cambridge: Harvard University Press, 1996, *passim*.

⁸ Veja-se GREENE, Joshua. **Moral Tribes**. New York: Penguin, 2013, *passim*.

⁹ TED (www.ted.com) é uma instituição sem fins lucrativos que tem por finalidade divulgar ideias consideradas importantes. A sigla deriva das palavras *Technology, Entertainment, Design*. O trecho do vídeo com o experimento citado no texto pode ser assistido em <http://youtu.be/IKhAd0Tyny0>

No ser humano, que também nutre tais sentimentos, a seleção de características que favorecem a vida em grupo criou mecanismos ainda mais sofisticados, como um sistema neurológico mais complexo, e, com ele, a linguagem, propiciando que se teorize em torno dos referidos sentimentos morais, e, mais importante, que se construam instituições sociais destinadas a dar-lhes efetividade. Surge, assim, o Direito, que não tem, porém, como se desligar inteiramente dessa sua origem. Disposições jurídicas que contrariem frontalmente sentimentos morais serão, com maior probabilidade, desrespeitadas. Caso se fundamentem no medo, na força e na coação, e não na convicção de que são boas para a manutenção da harmonia social – razão, de resto, para o próprio surgimento dos sentimentos morais – elas, além de brutalizarem o homem, serão, no dizer de Pontes de Miranda, *apenas uma revolução que se retarda*.¹⁰

3. É possível discutir objetivamente em torno de questões éticas?

Poder-se-ia objetar, diante da pretensão de se estudar e considerar a Ética no trato de questões jurídicas, que questões éticas, ou morais, são sempre muito subjetivas e emocionais, não podendo ser estudadas cientificamente à míngua da possibilidade de se fazerem afirmações objetivas em torno delas.

Algo do que se disse no item anterior já deveria afastar essa objeção, mas, em acréscimo, pode-se ressaltar que, mesmo quando há divergência entre questões morais, as pessoas apresentam (ou pelo menos podem ser capazes de apresentar) *razões* para justificar seus pontos de vista discrepantes. Não se apresentam razões para convencer alguém que sorvete de baunilha é mais gostoso que sorvete de morango, ou que o azul é mais bonito que o amarelo, mas se apresentam razões para convencer alguém que o casamento entre pessoas do mesmo sexo deve ser (ou não) permitido, o que, mesmo sem entrar nessa discussão aqui, revela que não são temas assim inteiramente subjetivos como ocorre no caso do gosto por sorvetes ou cores¹¹.

Além disso, também no âmbito das ciências naturais, e até da Física, há divergência. Não só motivada por pessoas intransigentes e dogmáticas desprovidas de qualquer base científica, como é o caso dos que negam a evolução das espécies e dizem que os fósseis de

¹⁰ “Toda pressão que dura é indício certo de revolução que se retarda.” MIRANDA, F.C. Pontes de. **Sistema de ciência positiva do direito**. Campinas: Bookseller, 2000. v. 3, p. 116.

¹¹ BENN, Piers. **Ethics**. London: UCL, 1998, p. 5.

dinossauros são a prova de que alguns animais não conseguiram subir na Arca de Noé, mas entre os próprios especialistas, como físicos que divergem sobre a extensão e a forma do universo, por exemplo¹². Isso não significa que inexista um mínimo de intersubjetividade, a permitir um debate racional em torno de tais ideias. Tampouco significa que se deva, em tais terrenos, abandonar a ideia de verdade e o propósito honesto de alcançá-la¹³.

Finalmente, é preciso lembrar que a existência de controvérsia em relação a certos assuntos não quer dizer que não existam temas em torno dos quais o consenso seja possível. Muitas vezes não é necessário, por exemplo, saber qual é a "justiça ideal", se a kantiana ou a utilitarista, ou a aristotélica, ou qualquer outra, para se concluir que determinada situação vivida é injusta. Amartya Sen¹⁴, economista indiano laureado com o prêmio Nobel e que desde então parece ter se dedicado mais à filosofia moral que à economia propriamente dita, utiliza para demonstrá-lo a chamada “metáfora da sauna”. Para ele, discutir “ideais de justiça” diante de certas injustiças flagrantes de nossa sociedade, ou recusar o enfrentamento dessas injustiças sob a consideração de que a justiça ideal é de impossível determinação consensual, é algo semelhante a termos algumas pessoas trancadas dentro de uma sauna, cujo termostato está localizado do lado de fora. Desesperadas com um calor insuportável dentro da sauna, essas pessoas começam a gritar para que alguém as ajude. Um sujeito que por acaso passava pelo lado de fora ouve os gritos e se dirige à sauna, mas, com a mão sobre o termostato, afirma que só poderá ajustar a temperatura dentro da sauna, que já passa dos 50 graus, quando os que estão dentro dela trancados decidirem qual seria a temperatura *ideal*.

Nessa ordem de ideias, da mesma forma como não se precisa decidir se a temperatura “ideal” é 18, 21 ou 22 graus positivos para se saber que é necessário reduzir o calor de 50 graus dentro da sauna, em muitos casos não é preciso saber qual é a concepção “ideal” de justiça para se concluir que determinada situação é flagrantemente desigual, iníqua e injusta e

¹² ZIMMERMAN, Aaron. **Moral epistemology**. New York: Routledge, 2010, p. 26. TERSMAN, Folke. **Moral disagreement**. New York: Cambridge University Press, 2006, p. XI.

¹³ Cf. MARCONI, Diego. **Per la verità. Relativismo e Filosofia**. Torino: Einaudi, 2007, p. 50 e ss; RESCHER, Nicholas. **Epistemology- An Introduction to the Theory of Knowledge**. Albany: State University of New York Press, 2003, p. 83. E, ainda, HAACK, Susan. **Manifesto de uma moderada apaixonada**. Ensaios contra a moda irracionalista. Tradução de Rachel Herdy. Rio de Janeiro: Loyola, 2011, p. 228. Como aponta HAACK, a crítica relativista, em última análise, é *autodestrutiva* e, ainda, falaciosa, pois não se pode, “pela investigação honesta, descobrir que não há investigação honesta.” (p. 231). Como lembra, no mesmo sentido, Fazzalari, não é porque a racionalidade é falível que devemos optar pela *irracionalidade*. Cf. FAZZALARI, Elio. **Instituições de direito processual**. Tradução de Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006, p. 61. Relativamente aos valores morais, confira-se:

¹⁴ Ver SEN, Amartya. **The idea of justice**. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2009, p. 104 e ss.

precisa ser remediada. Nas linhas seguintes, algumas dessas situações, nas quais a sauna talvez esteja passando dos 50 graus, serão examinadas.

4. Ética e as relações tributárias

O leitor pode estar, a esta altura, imaginando o que tais ponderações, de ordem predominantemente filosófica, fazem em texto dedicado, em princípio, ao Direito Tributário. É preciso lembrar, porém, o que serve de fundamento ao Direito. Afinal, por que se cumprem as suas disposições? Por que, no caso do Direito Tributário, se cumprem as leis tributárias, pagando-se os tributos por elas impostos?

Em verdade, de fato, no plano ôntico, ou do *ser*, vários são os motivos que levam as pessoas a cumprirem as imposições veiculadas em normas jurídicas. Tanto no tempo como no espaço, a diversidade é inegável: hábito, medo da sanção, desejo de ser aceito pelo grupo, convicção de que é o melhor caminho etc. Não se pode negar, porém, que o Direito é uma *realidade institucional*, para usar uma expressão de John Searle¹⁵, assim entendida aquela realidade que somente existe enquanto convencionada por seres racionais, fazendo parte do que Karl Popper convencionou chamar de *mundo 3*¹⁶. Ele não existe como os minerais, como um coelho felpudo, ou como uma concha na praia, por exemplo, mas sim, quando há um pacto intersubjetivo que *o constitui* enquanto realidade. Tal como o dinheiro, ou as regras de um jogo.

E para que as pessoas enxerguem uma ordem, uma obrigação ou um comando como algo fruto de uma realidade institucional, é preciso que a aceitem enquanto tal. Direito que só – frise-se o “só” – se impõe pela força é algo que equipara o homem a algo pior que muitos animais não-humanos, ou, para usar uma metáfora de Arnaldo Vasconcelos, como o *jumento do verdureiro*, que “que para andar, ou parar, ou retroceder no caminho tem de ver o movimento do chicote ou ouvir o silvar dele em sua proximidade.”¹⁷ Para que as pessoas vejam no conjunto de normas que integra o Direito Tributário essa realidade institucional, que elas cumprem porque reconhecem como Direito, e não apenas por conta da força de quem impõe sua obediência, é preciso que o Direito tenha um fundamento ético. É preciso que as

¹⁵ SEARLE, John. **Libertad y neurobiología**. Tradução de Miguel Candel. Barcelona: Paidós, 2005, p. 103.

¹⁶ POPPER, Karl. **Em busca de um mundo melhor**. Tradução de Milton Camargo Mota. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 38.

¹⁷ VASCONCELOS, Arnaldo. **Direito e força: uma visão pluridimensional da coação jurídica**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 93.

normas que existam correspondam, na máxima medida possível, às normas que as pessoas que a elas se submetem gostariam que existissem¹⁸. Daí dizer-se que uma legislação que estabelecesse tributação mais justa seria, independentemente de aparatos repressivos, dotada de maior eficácia.

4.1. *Tributação ideal e princípios de legitimação*

Tem pouco significado dizer-se que a legislação que estabelecesse uma tributação ideal seria, independentemente da atuação de um aparato coercitivo, dotada de maior grau de eficácia. De fato, pode-se objetar: ideal para quem?

Uma teoria segundo a qual o tributo ideal seria aquele com alíquota “x”, incidente sobre base “y”, certamente seria contestada com a ponderação de que tal forma de tributação seria ideal para quem a imaginou, mas não necessariamente para quem se submeteria a ela. Além disso, a idealidade de uma tributação não pode ser examinada de forma divorciada de uma análise do *gasto* ou da *destinação* dada aos recursos com ela obtidos. Daí falar-se, atualmente, em princípios de *legitimação*, os quais conduzem a uma tributação considerada ideal *pela sociedade que a ela se submete*. Em vez de defender-se, predominantemente, uma tributação sobre esta ou aquela base, ou por esta ou aquela alíquota, tem-se defendido, mais recentemente, que a tributação seja estabelecida por meios democráticos, havendo efetiva representação da sociedade não apenas na elaboração das leis disciplinadoras da relação tributária, mas também nas decisões referentes à aplicação dos gastos correspondentes.

Mas não só. Para que a tributação seja legítima, ou assim seja considerada por quem a ela se submete, é preciso que ela seja calcada em uma legislação clara, transparente, e cobrada em relações fundadas na lealdade, na boa-fé e na transparência. São, na visão de Ricardo Lobo Torres¹⁹, os princípios de legitimação, que fazem com que o ônus tributário seja *aceito* por quem a ele se deve submeter, incrementando consideravelmente a eficácia das normas correspondentes, que não se podem apoiar – nem devem – apenas, ou predominantemente, na repressão.

¹⁸ Confira-se, a esse respeito, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do Direito**. São Paulo: Atlas, 2010, *passim*.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey. Vol 5. jan/jun. 2006. pp. 223-244.

É preciso, por outras palavras, não apenas que o contribuinte *ouça*, mas que ele *se convença*, pela observação do exemplo, que a autoridade fiscal não é sua inimiga e que a lei não é respeitada apenas quando isso beneficia a Administração Tributária. Quando isso acontecer, por meio do prestígio aos princípios de legitimação antes apontados, a eficácia da norma tributária será consideravelmente incrementada.

Esse convencimento, porém, não é de fácil obtenção, por conta, inclusive, de posturas e condutas adotadas pelo próprio Poder Público. Não se está, cumpre insistir, fazendo aqui referência a desvios éticos (e legal) no comportamento de algum agente fiscal específico, algo que também pode ocorrer em relação aos contribuintes. Embora isso possa existir, e seja indubitavelmente prejudicial à higidez da relação, não é de tais aspectos que se está aqui a tratar, até porque todos sabem que eles existem e conhecem os mecanismos para combatê-los, vez que eles acontecem em violação às instituições existentes. Na verdade, faz-se referência, neste artigo, a alguns exemplos de possível falta de ética, ou de lealdade, *institucional*, que eventualmente até pode levar agentes, a contragosto mas em observância aos seus deveres funcionais, a praticarem atos antiéticos com contribuintes, os quais corroem a relação tributária.

4.2. *Dois critérios para a correção de dívidas atrasadas*

Opera contra o objetivo de construir uma tributação ideal a instituição de tratamentos arbitrariamente desiguais e discriminatórios entre Fisco e contribuintes, quando envolvidos em situações iguais ou equivalentes. É o caso, por exemplo, da legislação do Estado do Ceará, que prevê critérios de atualização diferentes para dívidas pagas em atraso, conforme o credor seja o Estado, ou o sujeito passivo.

Realmente, conforme os art. 1.º da “Nota Explicativa SEF” n.º 5, de 13 de setembro de 2004²⁰, o Estado, quando tem de devolver ao contribuinte valores por este pagos a maior, corrige-os por meio da UFIRCE, unidade fiscal de referência adotada pelo Estado do Ceará. Quando, porém, se trata de cobrar do sujeito passivo quantias em atraso, o critério de correção é a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC)²¹, o que gera uma diferença bastante expressiva. De fato, além de a SELIC ter variação superior à UFIRCE, a atualização da primeira é mensal, enquanto a segunda é atualizada apenas anualmente, o que

²⁰ Disponível *on-line* em <http://www.informanet.com.br/Prodinfo/boletim/2004/ce/nota05-41-2004.htm>.

²¹ Decreto 24.569/97, art. 77.

faz com que débitos pagos indevidamente e restituídos ou compensados no mesmo exercício não sofram correção alguma.

A disparidade parece bastante clara, assim como a falta de justificativa para ela. Além da violação aos princípios da legalidade²² e da igualdade, a própria noção ética de equidade, que é até mesmo *pré-humana*, como se vê dos experimentos de Frans de Waal referidos anteriormente, parece ser malferida. Com isso, insista-se, corrói-se o sentimento, saudável, que deveria estar subjacente à relação tributária, segundo o qual suas disposições devem ser cumpridas por ser esta a solução mais correta do ponto de vista ético, e não porque impostas pela força. Diante de tratamento assim, incrementa-se no sujeito passivo, de forma indevida, a ideia de que o direito só deve ser cumprido pelo receio da punição, o que obviamente faz com que ele seja violado sempre que o contribuinte imagina que não será descoberto.

4.3. Tributação indireta e suas contradições

Outro claro exemplo de inadequação da forma como as instituições jurídicas tratam o sujeito passivo da relação tributária, no Brasil, reside na chamada “tributação indireta”, e na forma como se admite o exercício de direitos por parte de quem a ela se sujeita ou submete.

Por razões de espaço e de pertinência temática, não será alongada, aqui, a discussão relativa à identificação dos tributos indiretos²³, admitindo-se a conclusão a que chegou o Superior Tribunal de Justiça (STJ) de que eles são o ICMS²⁴, o IPI e o ISS, este último quando cobrado de forma não-fixa²⁵. Sabe-se que essa classificação, e a própria conclusão a que chegou o STJ, são bastante frágeis e têm uma série de inconsistências, mas o problema maior é, na verdade, o que se extrai como consequência da constatação de que um tributo é “indireto”.

Na repetição do indébito tributário, se quem a pleiteia é o contribuinte, assim entendido aquele que legalmente é obrigado ao seu pagamento, diz-se que a devolução, por

²² Realmente, o art. 66, parágrafo único, da Lei 12.670/97 dispõe que “a importância a ser restituída será atualizada, observados os mesmos critérios aplicáveis à cobrança de crédito tributário”, o que é flagrantemente desrespeitado pelas normas infralegais que impõem a adoção da UFIRCE na correção dos valores a serem pagos ou restituídos ao sujeito passivo da relação tributária.

²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto**: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011, *passim*.

²⁴ STJ, 1.^a T., AGA 452.588/SP, DJ de 5/4/2004, p. 205.

²⁵ STJ, 1.^a T., AgRg no Ag 692.583/RJ, j. em 11/10/2005, DJ de 14/11/2005, p. 205, rep. DJ de 28/11/2005, p. 208.

mais indevido que tenha sido o pagamento, depende da prova de que não houve a transferência do encargo financeiro, a qual, na maioria das vezes, torna impossível a restituição. Afinal, quem pagou o tributo, “na verdade”, foi o consumidor final.

Se, porém, a restituição é postulada pelo consumidor final, admitindo-se a conclusão – de resto altamente questionável – indicada no parágrafo anterior, diz-se que lhe falece legitimidade, por não ser ele parte na relação jurídica com o Fisco. Dessa vez, parece admitir-se que quem paga o tributo, “na verdade”, é o comerciante vendedor das mercadorias.

Algo semelhante se dá em relação a vários outros assuntos, sempre no plano da tributação indireta. No que tange à inadimplência, por exemplo, se o contribuinte não recebe o preço da mercadoria, ainda assim se diz que o tributo é devido, pois quem o paga, “na verdade”, é o comerciante, pouco importando se este recebeu o preço ou não. Mas, se o comerciante recebe o pagamento da mercadoria e, em seguida, não paga o imposto, há quem defenda que ele estaria praticando “crime”, pois seria uma apropriação do valor devido ao Fisco pelo consumidor final, cabendo ao comerciante apenas “repassá-lo”²⁶.

A incoerência é enorme, e em vários cenários. Diante dela, mesmo sem discutir qual dessas teses seria a correta, brota no sujeito passivo o sentimento de que o Direito é um mecanismo repressor que só opera contra ele. Algo inteiramente contrário ao propósito de educar o cidadão quanto ao cumprimento de seus deveres tributários, em face do substrato ético que têm.

4.4. Lançamento por homologação e consequências do erro do sujeito passivo

Outro problema que talvez seja prejudicial à higidez da relação entre Fisco e contribuintes reside nas consequências do erro do sujeito passivo no âmbito do lançamento por homologação.

Como se sabe, o lançamento por homologação é aquele no qual o sujeito passivo desenvolve toda a atividade de determinação ou accertamento do crédito tributário, submetendo o resultado dessa atividade ao crivo da autoridade administrativa e pagando, antecipadamente a qualquer manifestação da autoridade, o montante por si apurado (CTN, art. 150). Esse pagamento antecipado é a principal característica do lançamento por homologação, diferenciando-o, por exemplo, do lançamento por declaração, no qual o sujeito passivo leva

²⁶ EISELE, Andreas. **Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 91.

certas informações ao conhecimento da autoridade, mas só depois de notificado por ela é que procede ao pagamento da quantia apurada (CTN, art. 147).

No mundo atual, no âmbito do lançamento por homologação, é cada vez mais intensa a transferência de atribuições que, em tese, seriam da Fazenda Pública, ao sujeito passivo, ligadas à apuração do montante devido e ao cumprimento de inúmeras obrigações acessórias que visam a permitir a fiscalização de quem as cumpre e de todos que com ele se relacionam. Uma contabilidade que apure o resultado da empresa, por exemplo, que surgiu em contexto inteiramente não-tributário, é hoje vista por muitos empresários, sobretudo os de menor porte, como uma necessidade em razão do Fisco, sendo considerado um “benefício” o regime que a dispensa, a exemplo do SIMPLES.

Essa característica, porém, não é em si um mal. O problema, sentido por muitos contribuintes, reside nas consequências de erros cometidos no cumprimento de tantas obrigações, sobretudo no que tange àquelas ligadas à determinação do crédito tributário: quando o contribuinte comete um erro, e dele decorre pagamento de tributo inferior ao devido, há a aplicação de penalidades, as quais, no caso do Fisco Federal, por exemplo, são *ordinariamente* de 75% do valor do crédito tributário, percentual correspondente à multa aplicada sempre que há lançamento de ofício *e não se verifica a ocorrência de fraude ou má-fé* (que podem fazer esse percentual ultrapassar 150%)²⁷.

Quando, porém, do erro decorre pagamento superior ao que seria devido, suprime-se do sujeito passivo, em regra, a possibilidade de questionamento administrativo. Diz-se que ele não poderia defender-se de suas próprias apurações. E pior: quando, em juízo, não sem algum custo, o contribuinte finalmente consegue a extinção do crédito tributário, há decisões que ainda o condenam ao pagamento de honorários de sucumbência, pois a demanda, em última análise, teria decorrido de erro dele²⁸.

Veja-se que não se está cogitando, aqui, da hipótese em que o sujeito passivo age de má-fé, o que corretamente deve ensejar a aplicação de penalidades mais elevadas. Trata-se de caso no qual, de boa-fé, se comete um equívoco, sendo evidente a inequidade no tratamento: quando a Fazenda comete erro na elaboração de lançamento, e daí decorre cobrança menor,

²⁷ Lei 9.430/96, art. 44, I e §§.

²⁸ Ac. un. da 1ª T. do STJ – REsp 299.621/SC – Rel. Min. José Delgado – (2001/0003592-2) j. em 3.5.2001 – DJ de 13.8.2001, p. 73. Sobre esse entendimento, veja-se: MACHADO, Schubert de Farias. A ‘sucumbência’ do vitorioso nos embargos à execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 88, São Paulo: Dialética, janeiro de 2003, p. 73.

ela pode, desde que não consumada a decadência, revisá-lo de ofício para cobrar as diferenças (CTN, art. 149). E, se do erro origina-se cobrança maior que a devida, nenhuma punição se lhe aplica.

Não se está, por óbvio, defendendo a necessidade de punição indiscriminada a todo agente fiscal que cometa erros no desempenho de sua função, mas apenas chamando a atenção do leitor para uma evidente iniquidade no tratamento dado pelo Direito Tributário Brasileiro, em regra, ao erro, que tem dimensões muito diferentes a partir apenas de quem o comete. Se, diante de uma legislação tão complexa e mutante – que não é o contribuinte quem edita -, torna-se difícil aplicar a legislação, que o equívoco nessa aplicação tenha tratamento semelhante, seja ele praticado por quem exerce uma atividade econômica e de modo colateral tem de interpretar a lei tributária, seja por quem tem por ofício exclusivo a sua interpretação e aplicação, como é o caso dos agentes do fisco.

4.5. Unificação de órgãos arrecadadores e direito à compensação

Boa-fé, lealdade e confiança são importantes princípios de legitimação do tributo. O efetivo respeito a eles, notadamente por parte do Poder Público, gera no sujeito passivo sentimentos que incrementam a tendência ao cumprimento dos deveres tributários. Mas esses princípios são desrespeitados quando se usam, no convencimento à população acerca da necessidade de se aprovarem certas medidas legislativas, discursos que se sabem não serem verdadeiros e que logo em seguida serão descumpridos e esquecidos.

Parece ter ocorrido isso na criação da chamada Receita Federal do Brasil, fruto da unificação da Receita Federal com a Receita Previdenciária, esta última encarregada da arrecadação de contribuições previdenciárias.

Sem entrar no mérito a respeito da conveniência, da utilidade ou mesmo da validade dessa unificação²⁹, releva notar, aqui, apenas que um dos argumentos usados na defesa da necessidade de unificação, para convencer setores da sociedade que contra ela se insurgiam, foi o de que muitos contribuintes possuiriam dívidas perante a Receita Previdenciária, especialmente de contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos, as quais poderiam ser

²⁹ Para exame específico do assunto, veja-se: MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Medida Provisória nº 258. Receita Federal do Brasil. Inconstitucionalidades formal e substancial. Seguridade social na CF/88. Autarquia constitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 122, p. 107-120, 2005.

compensadas com créditos oriundos de pagamentos indevidos feitos à Receita Federal, e vice-versa. Essa, aliás, seria uma consequência automática da unificação, que faria com que contribuições previdenciárias passassem, como de fato passaram, a ser tributos administrados pela Receita Federal, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96.

Tão logo aprovada a unificação, porém, inseriu-se, na própria lei que a levou a efeito, disposição proibindo a prometida compensação (art. 26, parágrafo único, da Lei 11.457/2007).

Caso não haja dúvida a respeito da existência e do montante de créditos e débitos recíprocos, não parece haver fundamento moral para se rejeitar a compensação, pois a única consequência dessa negativa é permitir que um dos polos da relação cobre e receba o seu crédito e resista ao pagamento do seu crédito³⁰. Mas, além disso, a inadequação moral, no caso, é até maior, pois, se não se pretendia permitir a compensação de débitos referentes a tributos administrados pela Receita Federal com aqueles até então submetidos à Receita Previdenciária, isso jamais poderia ser utilizado como argumento em defesa da unificação.

4.6. Não-cumulatividade de contribuições e direito ao creditamento

Finalmente, pode-se apontar como exemplo de desrespeito aos princípios de legitimação do tributo, por parte da ordem jurídica brasileira, a forma como tem sido conduzida, no âmbito federal, a sistemática de não-cumulatividade relativamente às contribuições PIS e COFINS.

Realmente, tais contribuições passaram por expressivos aumentos de alíquotas, as quais saltaram de 0,65% e 3%, respectivamente, para 1,65% e 7,6%, majoração esta justificada pela introdução da sistemática não-cumulativa e, com ela, do direito ao creditamento das contribuições que tenham onerado operações anteriores.

Com a introdução da sistemática, porém, o montante arrecadado com tais contribuições cresceu consideravelmente, a demonstrar que o aumento das alíquotas foi maior que o necessário para fazer face ao aproveitamento de créditos. Não houve, porém, posterior redução dessas alíquotas, tendo havido, ao contrário, o surgimento de grande litigiosidade, na

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009, v. 3, p. 450 e ss.; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 347.

relação tributária, em decorrência de normas infralegais, editadas pela Receita Federal³¹, que restringem consideravelmente o direito aos créditos, interpretando de maneira bastante restritiva expressões utilizadas na lei, como é o caso da palavra “insumo”.

Mesmo sem entrar no mérito relativo à possível incompatibilidade de tais restrições com o princípio da legalidade³², essa postura institucional parece subtrair, uma vez mais, o fundamento ético da relação tributária, notadamente quando em sua defesa se usa o argumento de que, diversamente do que ocorre com IPI e ICMS, no PIS e na COFINS a não-cumulatividade não é uma “imposição” constitucional, podendo a legislação de hierarquia inferior restringir o uso de créditos sem incorrer em invalidade. Na verdade, se o aumento de alíquotas foi justificado porque os créditos seriam aproveitados, e se mesmo assim a arrecadação subiu consideravelmente, não há fundamento moral³³ para tais restrições, que não deveriam ser levadas a efeito ainda que tivessem fundamento jurídico, do qual, diga-se de passagem, são igualmente carentes.

Conclusões

A fim de que o cidadão contribuinte se convença e se eduque no sentido de que é necessário cumprir seus deveres para com o Fisco, os quais são indispensáveis a que se crie uma sociedade livre, justa e solidária nos termos indicados na Constituição Federal de 1988, é necessário que esses deveres sejam, por ele, vistos como justos e equânimes. Isso é essencial

³¹ Instruções Normativas 247/2002 (PIS) e 404/2004 (COFINS), que procuram “definir” insumo, para fins de aplicação do art. 3.º, II, da Lei 10.833/2003.

³² É preciso notar que a COFINS e o PIS, diversamente do IPI (Cf. WILD, Rafaela Sabino Caliman. Do conceito de “insumos” para fins de crédito das contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativas. **Revista Dialética de Direito Tributário** n.º 208, São Paulo: Dialética, janeiro de 2013, p. 106), por exemplo, não incidem sobre operação de saída de produto, mas sobre receita. Assim, o regime de creditamento, em relação às contribuições, deve ser mais amplo, já que mais ampla é a base sobre a qual incidem. Do contrário, haveria acumulação. A não cumulatividade do IPI até pode ser compatível com uma sistemática de crédito físico, já que esse imposto só incide sobre o que fisicamente sai do estabelecimento industrial. Já o PIS e a COFINS não. Assim, a palavra “insumo”, no âmbito dessas contribuições, deve ter sua significação colhida não no âmbito da legislação do IPI, mas na do imposto de renda, tributo cuja materialidade contém a da COFINS e do PIS (SILVA, Eric Castro e. Definição de insumos para fins de PIS e COFINS não cumulativos. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 170, São Paulo: Dialética, novembro de 2009, p. 28). Assim, devem ser entendidos como insumos não apenas as matérias primas e os materiais que fisicamente se incorporam ao bem produzido ou ao resultado do serviço prestado, mas todos os custos diretos ou indiretos relacionados à produção ou à geração da receita a ser tributada. Nesse sentido, confira-se: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 47 e ss.

³³ ÁVILA, Humberto. "Postulado do Legislador Coerente" e a Não-cumulatividade das Contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 11.vol. São Paulo: Dialética, 2007, p. 175 e ss.

para que a eficácia da norma tributária seja incrementada, fazendo com que dependa menos da repressão estatal institucionalizada.

Para que essa consciência se concretize, porém, é imperioso que as instituições confirmem ao cidadão contribuinte tratamento equânime, sendo inadequado que elas, no plano geral e abstrato, sejam eticamente problemáticas. Instituições construídas em bases não éticas levam agentes fiscais, que têm atividade vinculada, a agirem de forma igualmente não ética, mesmo que com isso não estejam de acordo no plano moral ou pessoal, criando assim uma deslealdade institucionalizada. Com isso se retira ou compromete a apontada consciência, no sujeito passivo, de que há um fundamento ético para o cumprimento de seus deveres fiscais, corroendo a legitimidade da relação tributária.

Não se está, com isso, incorrendo-se na ingenuidade de imaginar que o contribuinte comporta-se sempre com honestidade e lealdade perante o Fisco, e que este seria o lado maligno da relação. Longe disso. Como dito, o presente trabalho não trata de possíveis desvios de comportamento pessoais, deste ou daquele contribuinte, ou mesmo deste ou daquele agente fiscal, os quais por certo podem existir, mas contam com mecanismos institucionais para combate e controle. A principal preocupação, aqui, como se procurou mostrar, são as deslealdades institucionais, pois elas estimulam ou incrementam as primeiras, impondo a prática de abusos a autoridades que não gostariam de praticá-los e despertando em contribuintes a indesejável sensação de que a relação tributária ainda é, de fato e predominantemente, de poder, não sendo errado fazer uso de meios igualmente escusos para se evadir dela.

Referências

ÁVILA, Humberto. "Postulado do Legislador Coerente" e a Não-cumulatividade das Contribuições. In. ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 11.vol. São Paulo: Dialética, 2007.

BENN, Piers. **Ethics**. London: UCL, 1998.

BENTHAN, Jeremy. **Principles of morals and legislation** (1789). New York: Oxford University Press, 1996.

EISELE, Andreas. **Apropriação Indébita e Ilícito Penal Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FAZZALARI, Elio. **Instituições de direito processual**. Tradução de Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006.

- GREENE, Joshua. **Moral Tribes**. New York: Penguin, 2013.
- GUTMANN, Daniel. Du droit a la philosophie de l'impôt. **Archives de philosophie du droit**. L'impôt. Tome 46. 2002.
- HAACK, Susan. **Manifesto de uma moderada apaixonada**. Ensaio contra a moda irracionalista. Tradução de Rachel Herdy. Rio de Janeiro: Loyola, 2011.
- KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Tradução de Edison Bini. São Paulo: Edipro, 2003.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do Direito**. São Paulo: Atlas, 2010.
- _____. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. **Processo Tributário**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009, v. 3.
- _____.; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Medida Provisória nº 258. Receita Federal do Brasil. Inconstitucionalidades formal e substancial. Seguridade social na CF/88. Autarquia constitucional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 122, p. 107-120, 2005.
- MACHADO, Schubert de Farias. A 'sucumbência' do vitorioso nos embargos à execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 88, São Paulo: Dialética, janeiro de 2003.
- MARCONI, Diego. **Per la verità. Relativismo e Filosofia**. Torino: Einaudi, 2007.
- MIRANDA, F.C. Pontes de. **Sistema de ciência positiva do direito**. Campinas: Bookseller, 2000. v. 3.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- POPPER, Karl. **Em busca de um mundo melhor**. Tradução de Milton Camargo Mota. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- RESCHER, Nicholas. **Epistemology- An Introduction to the Theory of Knowledge**. Albany: State University of New York Press, 2003.
- SEARLE, John. **Expressão e significado: estudos da teoria dos atos da fala**. Tradução de Ana Cecília G. A. de Camargo e Ana Luiza Marcondes Garcia. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- _____. Tradução de Miguel Candel. Barcelona: Paidós, 2005.
- SEN, Amartya. **The idea of justice**. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2009.
- SILVA, Eric Castro e. Definição de insumos para fins de PIS e COFINS não cumulativos. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 170, São Paulo: Dialética, novembro de 2009.
- TERSMAN, Folke. **Moral disagreement**. New York: Cambridge University Press, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey. Vol 5. jan/jun. 2006. pp. 223-244.

_____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Direito e força**: uma visão pluridimensional da coação jurídica. São Paulo: Dialética, 2001.

WAAL, Frans de. **Good Natured**: The Origins of Right and Wrong in Humans and Other Animals. Cambridge: Harvard University Press, 1996.

WILD, Rafaela Sabino Caliman. Do conceito de “insumos” para fins de crédito das contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativas. **Revista Dialética de Direito Tributário** n.º 208, São Paulo: Dialética, janeiro de 2013.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**. Tradução José Carlos Bruni. São Paulo. Nova Cultural, 2000.

ZIMMERMAN, Aaron. **Moral epistemology**. New York: Routledge, 2010.