

## PANDEMÔNIO TRIBUTÁRIO

Condorcet Rezende

1. Em 1989, **Alfredo Augusto Becker**, autor de " Teoria Geral do Direito Tributário", uma das obras que mais enriqueceram nossa literatura especializada, escreveu um precioso livrinho, espécie de autobiografia profissional, intitulado " Carnaval Tributário", publicado pela Saraiva.

2. Logo no Capítulo 1, diz o saudoso **Becker** : "*Há 40 anos, o Sistema Tributário brasileiro era estruturado de acordo com a forma e a cor das estampilhas .Havia estampilhas federais, estaduais e municipais e as diretrizes da Política Fiscal concentravam-se em disciplinar - arduamente- a hierarquia dos formatos das estampilhas e a tropicalidade das suas cores. Estas e aquelas obedeciam a uma sagrada ordem de mutações: segundo a competência constitucional impositiva; segundo a natureza e o valor do tributo; segundo os dotes e a imaginação do artífice gravador da matriz da estampilha, que contribuía até com mais inteligência que o legislador para a criação do tributo. Naquele tempo, graças ao colorido e ao formato das estampilhas, o chamado Sistema Tributário era um Carnaval. Só havia confusão, muito papel colorido e era até divertido.*

3. As estampilhas desapareceram como forma do pagamento de tributos. Mas deixaram marcas em nosso vocabulário. O então chamado Imposto de Consumo ( hoje IPI) era pago, em várias de suas incidências, através do estampilhamento dos produtos. Quem ainda tiver móveis antigos poderá ver atrás dos armários e embaixo das cadeiras as estampilhas aplicadas pelos fabricantes. Outro produto que pagava por estampilhamento eram os sapatos; assim, quando se adquiria um par de sapatos, a primeira coisa que se fazia, antes de usar os sapatos, era retirar a estampilha que vinha colada numa das solas. Mas nos colégios, quando o aluno chegava com sapato novo, os colegas pisavam-no " para tirar o selo". A expressão " tirar o selo" proveio, exatamente, das estampilhas com as quais se efetuava o pagamento do imposto de consumo. Hoje, há selos apenas para controle, que continuam a ter as mais variadas cores, de acordo com a natureza e procedência do produto. Assim, nos termos do Ato Declaratório nº1, de 19.02.1999, temos selos nas cores verde escuro, verde claro, roxo, violeta, laranja, amarelo, azul claro, vermelho e azul marinho, marron escuro e cinza. O "carnaval de cores" continua evoluindo.

4. No Capítulo 2, intitulado "Naufrágio Fiscal", diz **Becker**: "*A tributação irracional dos últimos anos conduziu os contribuintes( em especial os assalariados) a tal estado que, hoje, só lhes resta a tanga E além da tanga, restam-lhe apenas a fé e a esperança na mudança desse estado de coisas simultaneamente com a mudança dos Ministros da Fazenda e do*

*Planejamento. Porém, se a estes contribuintes tributarem até mesmo a tanga, então, perdas estarão a fé e a esperança. Infelizmente existem fundadas razões para que tal aconteça. E se a exposição que o leitor lerá parecer-lhe caótica, recorde-se que eu estou procurando descrever o caos” (grifo meu).*

5 Todos sabemos que a reforma tributária que está em tramitação no Congresso Nacional - não obstante o discurso de que um dos seus objetivos é tornar nosso sistema tributário menos complexo, menos regressivo, mais justo e menos oneroso - vai causar o agravamento de nossa carga tributária, que já está, na melhor das hipóteses, em escorchantes 37% do PIB. Na realidade, a carga total é maior, na medida em que temos impostos calculados “por dentro”, isto é, que incidem sobre si próprios, tais como o ICMS e o Pis/ Cofins na importação, cujas alíquotas nominais são, portanto, muito menores do que as reais, e ainda na medida em que o governo não nos dá serviços públicos compatíveis com o nível de tributação, obrigando-nos a recorrer aos serviços particulares de saúde, aposentadoria complementar, escolas e universidades particulares e até segurança ! Se somarmos o custo desses serviços, e levarmos em consideração as alíquotas reais dos impostos calculados por dentro, veremos que o peso efetivo da tributação excede de muito os apregoados 37% do PIB.

6 E tanto não é intenção do Congresso evitar o aumento da carga fiscal, que projeto que previa um "gatilho" para a redução automática dos impostos quando a carga total atingisse a 37% do PIB, foi rejeitado. Na exposição de motivos com que o Ministro da Fazenda encaminhou o Projeto de Emenda Constitucional ao Presidente da República está dito que as três esferas de governo já solidificaram determinada receita tributária e não será possível reduzi-la.

7. Na realidade, a reforma que está em votação objetiva muito mais a garantir maiores recursos financeiros para o poder público do que aliviar a carga dos contribuintes. A luta está sendo travada entre os Estados e entre estes e o Governo federal: os Estados mais pobres lutam pela mudança das regras do ICMS; os mais ricos contra a chamada "guerra fiscal"; todos querem abocanhar uma parte da receita federal proveniente da chamada CIDE (que é uma contribuição de intervenção no domínio econômico), e aumentar sua participação em outras receitas federais. Enfim, é uma "guerra" entre os entes públicos, na qual o contribuinte faz o papel do "marisco".

8 O professor **Alberto Oliva**, em interessantíssimo artigo publicado no **Jornal do Brasil** de 1º de outubro de 2003, sob o título " O Leviatã Tributário", chama a atenção para um aspecto político, decorrente da reforma tributária, que está escapando a muitos observadores. Ele abre o artigo com a seguinte frase "**A ordem tributária está deixando de ser um problema apenas de racionalidade econômica para se tornar um mecanismo de**

**servidão"** Em seguida, deplora o fato de não haver um partido político que se dedique de modo enfático à defesa do contribuinte. Outros países, como a Espanha por exemplo, já aprovaram um Código de Defesa do Contribuinte; nós temos o Código de Defesa do Consumidor, mas ainda não temos o Código de Defesa do Contribuinte, cujo projeto dorme no Congresso o sono dos justos! Em outra passagem, diz o ilustre professor: **"Nossa história se caracteriza pela derrama, pela transferência da renda do trabalho e da produção para a máquina estatal. A ideia de que o Estado vai produzir o milagre da distribuição é o grande equívoco nacional. Se a sociedade definha é justamente porque o setor produtivo repassa para o Erário bem mais de um terço do PIB. Em vez de desonerar a produção, trama-se o aumento de impostos a pretexto de que os governos precisam de recursos para aplicar em programas sociais. Tenta-se compensar os empregos que deixam de ser oferecidos pela atrofia da atividade econômica com o assistencialismo oneroso e ineficiente. A verdade é que parte expressiva do que é arrecadado com os impostos é lançada no buraco negro do desperdício, da malversação, do gigantismo inoperante"**.

9. É ainda **Becker** quem observa no Capítulo II da citada obra: *Tal como estão formuladas as leis fiscais e de reforma agrária, elas exigem que esta terra seja habitada exclusivamente por gênios matemáticos e inventivos, todos filhos naturais de Pascal e Descartes"*

10 Parece-me que não bastaria. Deveríamos ser também filhos naturais de Newton e Leibnitz. Se não, vejamos: em 29.01.2004, o Presidente da República baixou a Medida Provisória nº 164, que dispõe sobre a incidência do PIS e da COFINS na importação. Essa MP foi convertida na Lei 10.865, 30. 04.2004. O modo de calcular-se essas contribuições é de tal forma complexo, que a Secretaria da Receita Federal baixou a Instrução Normativa nº 436, de 27. 07. 2004, que traz uma fórmula matemática para permitir que os contribuintes as calculem corretamente . A fórmula é a seguinte:

#### I - Na importação de bens:

$$\text{Cofins importação} = d \times (VA \times X + D \times Y)$$

$$\text{Pis Importação} = c \times (VA \times X + D \times Y),$$

$$\text{onde } X = \frac{[1+e \times [a + b \times (1+a)]]}{(1-c-d-e)}$$

$$\text{onde } Y = \frac{[e]}{(1-c-d-e)}$$

VA= valor aduaneiro

a= alíquota do Imposto de Importação(II)

b= alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

c= alíquota da Contribuição para o Pis/Pasep Importação

d= alíquota da Cofins importação

e= alíquota do ICMS

D= quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras

#### II - Na importação de serviços:

$$\text{Cofins importação} = \mathbf{d} \times \mathbf{V} \times \mathbf{Z}$$

$$\text{Pis importação} = \mathbf{c} \times \mathbf{V} \times \mathbf{Z}$$

onde,

$$\mathbf{Z} = \frac{[\mathbf{1} + \mathbf{f}]}{(\mathbf{1} - \mathbf{c} - \mathbf{d})}$$

V = valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda.

c = alíquota da Contribuição para o Pis/Pasep - Importação

d = alíquota da Cofins importação

f = alíquota de ISS

Na hipótese da alíquota do IPI ser específica, os valores a serem pagos serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas:

$$\text{Cofins importação} = \frac{\mathbf{d} \times [(\mathbf{1} + \mathbf{e} \times \mathbf{a}) \times \mathbf{VA} + \mathbf{e} \times (\mathbf{a} \times \mathbf{Q} + \mathbf{D})]}{(\mathbf{1} - \mathbf{c} - \mathbf{d} - \mathbf{e})}$$

$$\text{Pis importação} = \frac{\mathbf{c} \times [(\mathbf{1} + \mathbf{e} \times \mathbf{a}) \times \mathbf{VA} + \mathbf{e} \times (\mathbf{a} \times \mathbf{Q} + \mathbf{D})]}{(\mathbf{1} - \mathbf{c} - \mathbf{d} - \mathbf{e})}$$

onde,

á = alíquota específica do IPI

Q = quantidade do produto importado na unidade de medida compatível com alíquota específica do IPI

VA = valor aduaneiro

a = alíquota do II

c = alíquota da contribuição para o Pis/Pasep importação

d = alíquota da Cofins importação

e = alíquota do ICMS

D = quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras, .

11. Em interessantíssimo artigo publicado no jornal **Valor** de 12.03.2004, **Clóvis Panzarini** e **Oswaldo Bispo de Beija** mostram o "efeito circular" do PIS/COFINS e do ICMS na importação. São deles as seguintes observações: *"A Medida Provisória 164, que disciplina a incidência do Programa de Integração Social(Pis)e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social(COFINS) nas importações, estabeleceu, de forma draconiana, que na apuração do "quantum debeatur" deve-se fazer a conta "por dentro", isto é, as alíquotas das contribuições devem incidir sobre elas próprias e, ainda, que elas devem incidir sobre o valor aduaneiro ,nele compreendidos todos os tributos, inclusive o ICMS devido na operação de importação. Acontece que a legislação do ICMS também prevê que este tributo deve incidir sobre o valor constante do documento de importação, acrescido dos Impostos de Importação, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Câmbio, bem como sobre quaisquer outros impostos, taxas, contribuições ou despesas aduaneiras. Surge aqui, então, o " impasse". O Pis/Cofins incide sobre o ICMS e este sobre o Pis/Cofins, resultando no que tem sido chamado de " efeito circular de incidência". Muitos comentários e artigos têm sido produzidos ultimamente a respeito dessa exigência, especialmente quanto à forma de cálculo de uma e outra obrigação tributária, vale dizer, dos valores do ICMS e do Pis/Cofis nas operações de importação. Tem-se comentado, inclusive ,que a conjugação dessas duas legislações - a do*

*Pis/Cofis e a do ICMS- conduz a um impasse matemático, uma vez que o primeiro tributo incide sobre o segundo e o segundo sobre o primeiro".*

12. Muito embora os ilustres autores acima citados concluam que "*a despeito de ser ou não tal forma de cálculo " inóspita" ou até " inconstitucional", é possível matematicamente se chegar a uma fórmula que atenda as duas legislações ..."* é inegável que a matéria é complexa e está muito além da compreensão do contribuinte médio brasileiro, que, mesmo não sendo filho natural de Newton ou de Leibnitz - como seria desejável - vai se ver obrigado a compreender e aplicar a fórmula matemática desenvolvida pela SRF e que estampamos no item 10 acima. Se não me falha a memória, todas as vezes que a SRF se via na contingência de construir fórmulas matemáticas para poder aplicar a legislação tributária era ao competente Antonio Schontag a quem ela recorria. É possível que também tenha ele participado da construção da fórmula do Pis/Cofis - ICMS.

13. Anteriormente, já fora sancionada e publicada a Lei nº 10.833/2003 que criava a Cofins não cumulativa e no Capítulo II alterava amplamente a legislação tributária federal. Da mesma forma, já havia a SRF baixado o Ato Declaratório nº 17, de 30.04.2004, que apresentava as fórmulas para cálculo do Pis/Cofins na Importação. Todavia, verificaram as autoridades que a aplicação dessas fórmulas poderia levar ao pagamento a maior dessas contribuições, pelo que baixaram a Instrução Normativa nº 436/04 que trouxe as novas fórmulas consignadas no item 10 acima.

14. Essas duas Leis ( 10.833/ 2003 e 10.865/ 2004), além de tornarem caótica a incidência da Cofins, que passou a ter hipóteses de não-cumulatividade a par de casos de cumulatividade( haverá quebra do princípio da isonomia ? o que justifica a adoção desses dois regimes paralelos ? ) e a incidir na importação de bens e serviços, sendo, nesta hipótese, calculada pela "singela" fórmula reproduzida no item 10 acima, descumpriram a Lei Complementar 95/ 98, que, além de estabelecer regras de ordem formal, dispõe **que cada lei só poderá ter um objeto.** Ora, essas duas leis que tratam da COFINS, além de fazerem dezenas de remissões a outras leis, obrigando o leitor a buscar os textos das leis remetidas, tratam de diversas matérias totalmente alheias à COFINS. Sabendo-se que o Direito é um sistema de normas hierarquicamente dispostas e que a validade de uma norma depende de ter sido ela elaborada, tanto na forma quanto no fundo, em conformidade com lei que lhe é hierarquicamente superior, que dizer dessas duas leis que abertamente descumprem a LC nº 95/ 1998? Para quem quiser ter uma ideia da miríade de problemas criados por essa legislação, basta ler a obra que acaba de ser lançada "PIS - COFINS Questões Atuais e Polêmicas", coordenada

por **Octávio Campos Fischer** e **Marcelo Magalhães Peixoto**, editada pela Quartier Latin , com 832 páginas !.

15 Ainda no Capítulo II de “Carnaval Tributário”, encontramos a seguinte observação de **Becker**: “ *As leis do imposto de renda são alteradas - continua e mensalmente - por outras leis, decretos-leis, portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgãos governamentais. A proliferação dessas alterações é tão rápida e contínua que o Governo não se dá mais ao trabalho de consolidar tudo em novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla, hoje, é uma ironia: RIR.* ”. Não obstante, estabelece o artigo 212 do Código Tributário Nacional, que entrou em vigor em 1967, que “**OS PODERES EXECUTIVOS FEDERAL, ESTADUAIS E MUNICIPAIS EXPEDIRÃO, POR DECRETO, DENTRO DE NOVENTA DIAS DA ENTRADA EM VIGOR DESTA LEI, A CONSOLIDAÇÃO, EM TEXTO ÚNICO, DA LEGISLAÇÃO VIGENTE, RELATIVA A CADA UM DOS TRIBUTOS, REPETINDO-SE ESTA PROVIDÊNCIA ATÉ O DIA 31 DE JANEIRO DE CADA ANO.** Que governo cumpre essa norma do CTN? Ao que saiba, nenhum. (grifei).

16. É inegável que, pela sua própria natureza, as leis fiscais não podem ter a mesma estabilidade das leis civis e comerciais. Mas o ritmo em que as normas fiscais são expedidas (leis, medidas provisórias, decretos, atos normativos de diversos matizes) torna o conhecimento de seu conteúdo uma verdadeira gincana para o contribuinte. Para se ter uma pálida ideia da produção legislativa nos últimos quatro anos, vejamos o que ocorreu em matéria de Imposto de Renda, IPI, COFINS, ICMS e ISS no período de janeiro de 2001 até setembro de 2004:

Em matéria de **Imposto de Renda** fora editadas: 1 Emenda Constitucional, 1 Lei Complementar, 13 Medidas Provisórias, 9 leis ordinárias, 11 decretos e 143 atos normativos (portarias ministeriais, pareceres normativos, instruções normativas e outros atos da Secretaria da Receita Federal).

A legislação do **IPI** sofreu modificações decorrentes da aprovação de 1 Emenda Constitucional, da edição de 3 Medidas Provisórias, de 27 leis ordinárias, de 28 decretos e de 77 atos normativos.

Quanto à **COFINS**, foram 2 Emendas Constitucionais, 9 Medidas Provisórias, 11 leis ordinárias, 12 decretos e 34 atos normativos.

A legislação do **ICMS** foi enriquecida com 2 Emendas Constitucionais, 1 lei complementar, 45 leis ordinárias (no Estado do Rio de Janeiro), 157 decretos (no Estado do Rio de Janeiro), 198 atos normativos (no Estado do Rio de Janeiro) e 523 convênios (em âmbito nacional).

E o **ISS** foi alterado por 1 Emenda Constitucional, 1 Lei Complementar, 7 leis ordinárias (no Município do Rio de Janeiro), 15

decretos (no Município do Rio de Janeiro e 44 atos normativos (no Município do Rio de Janeiro).

17. O jornal "**Valor Econômico**", de 19 de outubro de 2004, estampa interessante matéria sob o título "*Emaranhado na legislação provoca dúvidas nas empresas, nos advogados e até mesmo na Receita Federal - Pis e Cofins têm 56 normas desde 2002*"

Começa a matéria noticiando que uma empresa consultou três especialistas em Pis/ Cofins e deles recebeu três respostas diferentes. E prossegue observando que "*esse emaranhado de medidas é hoje um quebra-cabeça que não é claro nem para os especialistas e muito menos para as empresas. As dificuldades vão desde o simples preenchimento de uma guia de recolhimento, passando pelo cálculo dos tributos até ao que gera crédito ou não.* Em seguida, dá uma medida da grandeza das dúvidas que todas essas normas sobre Pis/Cofins estão gerando: "*Um levantamento realizado em Minas, São Paulo, Rio de Janeiro e Espírito Santo, dá uma pequena amostra das dúvidas crescentes das empresas. De acordo com a pesquisa, entre outubro e dezembro de 2002(mês em que o Pis não-cumulativo entrou em vigor) o número de consultas respondidas pelas autoridades fiscais nesses Estados foi de 212, das quais 35 eram sobre Pis e Cofins. Já em 2004, nos meses de março, abril e maio - época em que a Cofins não-cumulativa já havia entrado em vigor - o número de consultas respondidas correspondeu a 361, das quais 105 eram sobre as duas contribuições.*

18. O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) fez um levantamento do número de normas tributárias expedidas desde que entrou em vigor a Constituição de 1988 (5 de outubro) e chegou ao inebriante número de 3 315 947 normas, sendo: 127 338 federais, 813 735 estaduais e 2 374 874 municipais. A média de normas tributárias editadas no Brasil é de 37 por dia! (fonte: "Quanto custa pagar tributos", de Aldo Bertolucci e IBPT).

19. E não se trata apenas do volume da legislação, mas igualmente das marchas e contramarchas nas regras que dispõem sobre matéria fiscal. Dois exemplos notórios bastarão para mostrar essa indecisão do legislador: a) até o advento do decreto-lei nº 2.397, de 21.12.1987, as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil só pagavam imposto de renda sobre os resultados provenientes de fontes nacionais; o art. 7º desse decreto-lei mandou tributar os resultados auferidos no exterior, diretamente, ou através de filiais, sucursais ou subsidiárias. Em 10.02.1988 (51 dias depois, portanto), foi expedido o decreto-lei nº 2.413, cujo art.15 revogou o art.7º do decreto-lei nº2.397/87, excluindo, assim, da tributação os lucros auferidos de fontes do exterior mas, ao mesmo tempo, o art.8º desse mesmo decreto-lei estabeleceu a tributação desses lucros, nos exatos termos do revogado art.7º do decreto-lei anterior. Em 14.04.1988(portanto, 64 dias depois), o decreto-lei 2.429 revogou o art.8º do decreto-lei anterior, excluindo esses lucros de tributação. Em dezembro de

1995, o art. 25 da Lei nº 9.249 restabeleceu a tributação desses lucros! E agora, a constitucionalidade dessa última lei está sendo apreciada pelo Supremo Tribunal Federal. Como demonstra **João Dodsworth Cordeiro Guerra** em memorial distribuído aos ministros do STF, a Lei 9.249/95 (i) infringia o art.146,III, a) da Constituição Federal e o art.43 do Código Tributário Nacional, por desconsiderar a personalidade jurídica da empresa estrangeira geradora do lucro e tributá-lo de imediato nas mãos dos sócios ou acionistas brasileiros, como se desde seu surgimento a eles pertencesse, exatamente o que fora repudiado pelo STF ao declarar a inconstitucionalidade do ILL ao julgar o RE 172.058-1-SC-RTJ 161/1043) e (ii) violava as mais de 20 convenções bilaterais para evitar a dupla tributação da renda assinadas pelo Brasil, de acordo com as quais os lucros das empresas são tributados apenas no país em que gerados. Surge, então, a Instrução Normativa 38/96, que, a pretexto de regulamentar a Lei 9.249/95, modifica-lhe a essência: embora respeitando a personalidade jurídica das empresas estrangeiras que geram os lucros e só exigindo sejam os mesmos reconhecidos no Brasil quando " disponibilizados", criou uma série de hipóteses, sem fundamento legal, em que tais lucros se consideram " disponibilizados". Como o sistema jurídico não se compadece com atos normativos que contrariem as leis, tornou-se necessária a aprovação de nova lei que viesse dar embasamento à IN nº38/96 e corrigir suas ilegalidades. Foi a Lei 9.532/97. Em 2001, surge a Lei Complementar 104, que acrescenta um § 2º ao art.43 do CTN, para delegar à lei ordinária competência para estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade da renda oriunda do exterior, elementos que só lei complementar pode definir. E para encerrar esse périplo pela legislação que tentou regular a matéria, temos a Medida Provisória 2158/01, reeditada 35 vezes, cujo art.74, de duvidosa constitucionalidade, estabelece que os lucros gerados no exterior serão considerados disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço anual da empresa estrangeira em que tais lucros tiverem sido apurados, na forma em que estabelecer regulamento brasileiro. Em síntese, embora seja da exclusiva competência da Lei Complementar regular o fato gerador e a base de cálculo dos impostos previstos na Constituição, a Lei Complementar 104/01 "delegou" essa competência à lei ordinária, quanto ao fato gerador do IR; o art.74 da MP 2158-35/01, por sua vez, " subdelegou" essa competência, quanto à base de cálculo do IR, a "regulamento" ( que no nosso sistema jurídico é " decreto presidencial"),que veio a ser baixado por mero ato administrativo ( Instrução Normativa 213/02). Na carta que capeava os memoriais, observa **Cordeiro Guerra** que " *À parte a invalidade do citado art.74 ante a CF... note-se que o legislador nacional logrou resumir em um só artigo (grifo do original) ...matéria das mais complexas e controvertidas no plano internacional. E, depois de passar em revista o que vem ocorrendo em outros países, sobretudo aqueles que maior experiência têm na tributação da renda, conclui: "Não obstante a complexidade das questões suscitadas pelo regime de CFC (controlled foreign corporations )ser reconhecida até por países que têm sofisticada*



*legislação e larga tradição de tributação da renda, o Poder Executivo satisfaz-se em regulá-la num só e singelo parágrafo(grifo do original), que agride a CF e a jurisprudência do STF.*

20. Fato semelhante ocorreu com a legislação sobre a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária: pela lei 4.729/ 65, dava-se a extinção se o tributo fosse pago antes do início da ação fiscal própria na esfera administrativa; pelo DL 157/67, dava-se a extinção mesmo que o pagamento ocorresse após o início da ação fiscal ; a lei 6.910/ 81 excluía os crimes de contrabando e descaminho do benefício da extinção da punibilidade; a lei 8.137/ 90 fixou a extinção para o pagamento efetuado antes do recebimento da denúncia; a lei 8.383/ 91, revogou a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária; a lei 9.249/ 95 restabeleceu a extinção da punibilidade se o pagamento fosse efetuado antes do recebimento da denúncia;

21. Trazendo o testemunho de **Luigi Einaudi** (Professor de Finanças, Reitor de Universidade, Ministro da Fazenda, Senador e Presidente da República Italiana), transcreve-lhe Becker as palavras: "*A finalidade de um bom ordenamento tributário não é a de fazer pagar o imposto com o máximo rendimento para o Estado e com o mínimo incômodo para os contribuintes. Um imposto não é 'moderno', não participa dos tempos novos e nem da moda mundial, se não é engendrado de modo a fazer o contribuinte preencher grandes formulários; a fazê-lo correr, a cada momento, o risco de pagar alguma multa, tornando-lhe a vida infeliz com minuciosos aborrecimentos e com a privação da comodidade que não faz mal a ninguém e que ele procurou através de uma longa experiência*", *A finalidade do imposto não é a de buscar fundos para o erário, mas a de provocar repugnância ao contribuinte*"( "*Capítulo II de Carnaval Tributário*").

22 Todos os que acompanham a "evolução" do "soi-disant" sistema tributário nacional sabem que do Carnaval a que se referia **Becker**, passamos à Orgia e desta para o atual Pandemônio, que o **Aurélio** define como "tumulto, balbúrdia, confusão". Para prová-lo, como já dissemos, basta a leitura das Leis 10.833/03 e 10.865/04 e das fórmulas matemáticas da IN 436/04, que além de objeto de estudos por uma plêiade de competentes tributaristas que ocupam 832 páginas da publicação a que nos referimos no item 14 acima, será tema de um seminário a ser promovido pela **Associação Brasileira de Direito Tributário**, em Belo Horizonte, em 3 de dezembro próximo.

23 São-nos totalmente aplicáveis as observações de **Luigi Einaudi**, reproduzidas no item acima. De fato, um dos direitos fundamentais do cidadão, que nosso texto constitucional não explicita, mas que integra o conceito de liberdade, é o direito ao uso do tempo, direito fundamentalíssimo

para todos nós, que é altamente perecível e absolutamente irrecuperável. O tempo, como dizia **Vinícius de Moraes**, " é curto e não pára de passar". É um de nossos mais importantes direitos, não apenas no sentido utilitário do " time is money" (embora seja esse um aspecto relevantíssimo para o próprio fisco), mas como um aspecto da nossa liberdade, de podermos usufruir de nosso tempo da forma como melhor nos convém, pois ele é irrecuperável: cada minuto que passa perde-se para todo o sempre; não podemos mais revivê-lo; e, no entanto, esse é um direito fundamental desrespeitado pela administração fiscal quase diariamente. São de todos conhecidas as notificações para que o contribuinte compareça à repartição fiscal afim de tomar conhecimento do teor de um despacho, de um parecer ou de uma decisão. Ora, para que tirar o contribuinte de seus afazeres e fazê-lo comparecer a uma repartição fiscal, onde irá certamente perder horas em filas, quando no lugar de uma simples convocação, já lhe poderiam ter enviado o teor do tal despacho, parecer ou decisão?

24. Mas, vai muito além a agressão fiscal ao tempo do contribuinte. Para quem vive em função da produtividade (como é o caso da indústria, do comércio, das instituições financeiras e dos profissionais liberais e autônomos), tempo é efetivamente dinheiro. Para os norte-americanos, sempre utilitários, isso é verdadeiro dogma. Sendo o contribuinte " a galinha dos ovos de ouro", é preciso que se permita que ela produza riqueza, pois, em última análise, é a riqueza que vai ser colhida pela tributação. Como dizia **Wagner**, o famoso financista alemão, qualquer que seja a denominação atribuída ao imposto, é a renda do contribuinte que vai ser efetivamente gravada, seja a renda auferida( como ocorre no moderno imposto de renda), seja a renda poupada ou investida( como nos impostos sobre o patrimônio), seja a renda despendida ( como no caso dos impostos sobre o consumo). Impedir que o contribuinte produza, obrigando-o a interromper suas atividades para perder tempo na repartição fiscal, é contribuir para a queda da arrecadação, o que constitui um desserviço à causa do próprio fisco.

25 O tempo do contribuinte não é apenas violado com seu chamamento à repartição fiscal. Também o aumento progressivo dos encargos burocráticos a ele cometidos tem sido uma constante, não apenas em nosso país, mas mundo a fora. E a tal ponto chegou essa transferência de funções, que a Associação Fiscal Internacional (IFA), com sede em Roterdam, escolheu para um dos Temas de seu 43º Congresso, realizado em setembro de 1989 na Cidade do Rio de Janeiro, e que foi organizado e presidido pelo inesquecível mestre **Gilberto de Ulhôa Canto**, o exame dos chamados "Compliance Costs", ou seja, dos custos associados ao pagamento dos tributos, neles incluídos a escrituração de livros, a expedição de notas fiscais, a elaboração de guias, a apresentação de declarações

e outros encargos do gênero. Essas atividades que nosso Código Tributário Nacional denomina “obrigações acessórias”. O Regulamento do ICMS no Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, prevê a escrituração de sete livros fiscais, que deverão ser mantidos em cada estabelecimento do contribuinte, de conformidade com as operações que realize; mas não se trata apenas de escriturá-los; antes, devem eles ser autenticados e, para tanto, devem ser apresentados à repartição fiscal acompanhados de documentação de identificação e de formulário devidamente preenchido! As notas fiscais são previstas em quatro modelos, de acordo com as atividades do contribuinte, e deve haver autorização prévia para sua impressão; e no seu preenchimento devem ser observados inúmeros cuidados, pois há cerca de dez hipóteses que determinam a “inidoneidade” da nota fiscal, que perde então a validade para o contribuinte mas faz prova a favor do fisco. Seria o caso de parodiar a figura folclórica de Nenem Prancha, o filósofo do futebol de praia, para quem “penalty” era coisa tão importante que deveria ser batido pelo presidente do clube; **mutatis mutandis**, poderíamos dizer que nota fiscal é coisa tão importante que deveria ser emitida pelo presidente da empresa!

**26.** O tempo do contribuinte é também afetado pelo volume e pela velocidade de alteração da legislação tributária. Se a ninguém é lícito escusar-se do cumprimento da lei alegando seu desconhecimento, torna-se imperioso que o contribuinte leia e entenda a legislação tributária que possa afetá-lo; e a expressão "legislação tributária", nos termos do art. 96 do Código Tributário Nacional, compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, as medidas provisórias, os decretos e as normas complementares (abrangendo estas últimas os atos normativos tais como portarias, resoluções, instruções normativas e outros atos menores). No item 16 acima, já consignamos o volume de legislação expedida no último quadriênio, em matéria de Imposto de Renda, IPI, COFINS, ICMS e ISS e no item 10 já reproduzimos a "singela" fórmula matemática que nossos geniais administradores fiscais construíram para facilitar o cálculo do Pis/Cofis ICMS na importação. Creio que não há qualquer diplomado pelo IME ou ITA que não decifre o enigma que a esfinge nos apresenta.

**27** O relator geral do Tema “Compliance Costs”, prof **Cedric Sandford**, (Cahiers de Droit Fiscal, vol..74 b, pags. 19 e seguintes, Kluwer, Amsterdam, 1989) examinou detalhadamente e avaliou o custo para o contribuinte das sucessivas mudanças na legislação tributária, que o obrigam a uma constante atualização. Esses custos são não apenas financeiros, mas até psicológicos, pois as repetidas alterações deixam-no inseguro quanto às consequências fiscais de seus atos.

Costumo dizer que a simples decisão de uma empresa estabelecida no Rio de Janeiro de remeter um parafuso para uma subsidiária em São Paulo exige uma reunião da Diretoria e a consulta aos auditores e advogados, para ver que haja pleno atendimento das exigências fiscais no tocante aos documentos que devem ser expedidos, pois, a maior parte das multas aplicadas aos contribuintes decorre, exatamente, da insuficiência da documentação que acompanha o bendito parafuso!

28 Note-se, por outro lado, que o pagamento de impostos no Brasil não se limita ao comparecimento a um guichê e à entrega do numerário ao fisco: é necessário que o contribuinte se inscreva no cadastro fiscal do ente tributante, que mantenha livros fiscais, que mande imprimir talonários de notas fiscais (mas somente depois de autorizado a fazê-lo), que a cada operação preencha corretamente as notas fiscais e as expeça no número de vias e nas cores exigidas pela legislação e que, periodicamente, preencha e entregue à repartição fiscal uma declaração dos impostos pagos no período. E a falta de atendimento de todas essas obrigações acessórias é penalizada com pesadas multas e até com apreensão de mercadorias.

29 Agora, com as mais recentes decisões do Superior Tribunal de Justiça em matéria de ISS e o local de seu pagamento, os custos de controle poderão multiplicar-se para empresas que prestem serviços em centenas de municípios brasileiros a partir de seu estabelecimento sede. De acordo com as decisões do STJ, o ISS é devido ao município onde o serviço é prestado. Assim, se uma empresa envia um funcionário a um município qualquer, diverso daquele onde está localizado seu estabelecimento, ela deverá cuidar para que o imposto seja pago no município onde o serviço é prestado, o que exigirá, como vimos no item anterior, uma série de providências burocráticas. Se essa empresa presta serviços em centenas de municípios, ela acabará tendo de criar um departamento somente para controlar se o ISS está sendo corretamente pago em cada um dos municípios (o que exigirá o conhecimento da legislação de cada um deles e o cumprimento de todas as formalidades burocráticas exigidas pelos mesmos). Não obstante, é possível que o município onde localizado o estabelecimento da empresa também pretenda cobrar o imposto por julgar-se o competente para tal!

30 Quando o general Ernesto Geisel foi Presidente da República, ele ordenou ao Ministro da Fazenda que mandasse elaborar um formulário simplificado da declaração do imposto de renda porque ele, não obstante ser General de Exército, não conseguia preencher o formulário existente. Foi então que surgiu o " formulário verde", mais simples de preencher e que deve ter facilitado a vida de muitos contribuintes. Mas, para que tal ocorresse foi necessário que o Presidente da República se confessasse incapaz de preencher o formulário que passou a chamar-se "azul" ou " completo", que serviu, pelo

menos, para uma boa pilhéria: certo dia apareceu num jornal um anúncio em que uma jovem procurava, para fins nupciais, um jovem que, dentre outras qualidades, prestasse declaração no formulário azul....

31. Já vimos que a Reforma Tributária em curso no Congresso Nacional objetiva, basicamente, a aumentar as receitas públicas em razão das crescentes necessidades dos governos federal, estaduais e municipais decorrentes do excesso da despesa pública. Quem necessita de recursos deve, primeiro, cortar seus gastos supérfluos. Antes de pensar no aumento dos impostos para financiar duvidosos programas sociais, é necessário que o governo corte drasticamente suas próprias despesas. Os jornais estão aí diariamente anunciando gastos supérfluos do setor público, inclusive com viagens e aquisições de bens de difícil justificativa. E tudo acaba no bolso do contribuinte, que é quem paga a conta.

32. A Lei Orçamentária para o ano de 2003 fixou a despesa relativa ao Congresso Nacional. E para que vejam o quanto nos custam anualmente as duas Casas (Câmara dos Deputados e Senado), dou-lhes as cifras respectivas, que estão difusas no corpo do Orçamento: Câmara: R\$ 2.185.392.244 (dois bilhões, cento e oitenta e cinco milhões, trezentos e noventa e dois mil, duzentos e quarenta e quatro reais) e Senado: R\$ 1.817.276.108 (um bilhão, oitocentos e dezessete milhões, duzentos e setenta e seis mil cento e oito reais), num total de R\$ 4.002.668.352 (quatro bilhões, dois milhões, seiscentos e sessenta e oito mil trezentos e cinquenta e dois reais !!!).

33 Acho que esses recursos poderiam ter aplicação muito mais proveitosa para o País. Aliás, uma redução drástica no número de legisladores, nas três esferas de governo, já seria uma medida saneadora em termos de finanças públicas. É preciso não esquecer que, além do Senado (com seus 81 integrantes + assessores e funcionários) e a Câmara dos Deputados (com seus 512 integrantes + assessores e funcionários), há ainda 27 assembleias legislativas estaduais e cerca de 5.500 Câmaras de Vereadores Municipais!! Posso lhes assegurar que temos no Brasil mais de 80.000 legisladores!!

34 Já vimos que as autoridades públicas descumprem regras legais em matéria tributária, regras que, se atendidas, ajudariam a por fim, ou pelo menos a reduzir, as proporções desse “pandemônio tributário”. Assim, a Lei Complementar 95/98, que, além de fixar normas sobre a forma das leis, estabelece que cada lei só terá um objeto e o art. 212 do Código Tributário Nacional, que exige que a União, os Estados e os Municípios, até 31 de janeiro de cada ano, façam uma consolidação, em texto único, da legislação tributária vigente. Mas, há também uma regra constitucional que é não é cumprida: a que consta do art.150 § 5º da CF/88 e que diz: "*A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos*

*que incidam sobre mercadorias e serviços*". Essa regra foi introduzida no texto constitucional por obra dos constituintes que tinham a preocupação de esclarecer os cidadãos sobre os tributos que lhe são cobrados pelo Poder Público, permitindo assim à população avaliar o desempenho dos que exercem funções no setor público para o qual são carreados vultosos recursos retirados do setor privado da economia e, em função dos níveis dessa transferência, exigir melhores serviços públicos sobretudo nas áreas de saúde, educação, segurança e transporte. Foi o que esclareceu **Guilherme Afif Domingos**, na época um dos Constituintes que lutaram pela introdução dessa regra no texto constitucional e que hoje ilustra a Presidência da Associação Comercial de São Paulo, em breves palavras proferidas recentemente na Associação Comercial do Rio de Janeiro. Segundo li nos jornais, recentemente realizou-se em São Paulo uma Feira onde os produtos traziam etiquetas com o valor dos impostos a que sujeitos. De há muito, um grupo de parlamentares luta para que o ICMS passe a ser cobrado "por fora", isto é, para que ele não integre sua própria base de cálculo, porque o cálculo por dentro, além de ser mais complicado, escamoteia a realidade: quando se diz que a alíquota do ICMS é de, digamos, 17%, estamos nos referindo apenas à alíquota nominal, porque a real é de 20,48%. Quando um Estado fixa em 25 % a alíquota do ICMS nas telecomunicações, o contribuinte vai pagar, efetivamente, 33,33%. Mas aos Estados não interessa essa realidade, porque vai representar uma queda na receita, auferida sem que o contribuinte se dê conta do que está realmente pagando. É a chamada "anestesia fiscal" E como fica o dispositivo constitucional acima transcrito? Agora, como vimos, temos também as contribuições para o Pis/ Finsocial na importação com o mesmo mecanismo de "cálculo por dentro".

35. Mas há também hipótese, em que o legislador se antecipa à regra constitucional e legisla sem fundamento legal. Foi o que ocorreu com a Lei 9718/98, que ampliou a base de cálculo do Pis e Cofins, que, anteriormente à Emenda Constitucional nº 20, de dezembro de 1998, só incidiam sobre o "faturamento" das empresas. Pois bem, não obstante o art.195, I (b) da CF só consignar o "faturamento" como base de cálculo do Pis/Cofins, aprovou-se a Lei 9718, de novembro de 1998, para incluir a "receita", o que só se tornou juridicamente possível com a entrada em vigor da EC nº 20, posterior à malsinada lei, que é agora objeto de um Recurso Extraordinário em processo de julgamento no STF.

36. E há, inclusive, tentativa de dar vida jurídica (através de emenda constitucional) a leis estaduais **nati mortas**, já que sancionadas em desconformidade com a legislação de regência então vigente. É o caso do art.4º da Emenda Constitucional 42/ 2003, que "constitucionalizou", até o ano de 2010, as leis estaduais que criaram os adicionais para os Fundos Estaduais de Combate à Pobreza em desacordo com a Emenda Constitucional nº 31, de 14.12.2000. E o mais interessante (para não dizer aberrante) é que o

dispositivo constitucional que tenta essa façanha (dar vida a leis que nasceram mortas), admite expressamente a inconstitucionalidade da legislação estadual, ao estabelecer: **"Art. 4º - Os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal até a data da promulgação desta Emenda, naquilo em que estiverem em desacordo com o previsto neste Emenda, na Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, ou na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, terão vigência, no máximo, até o prazo previsto no art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias"** (grifei).

37 Já diziam os juristas da velha escola que a lei é aquilo que os tribunais dizem que ela é. Não adianta ler-se o texto legal, nem mesmo constitucional, e chegar-se a uma conclusão gramatical, porque tudo dependerá da interpretação que os tribunais derem ao texto. Assim foi com o art. 155 § 3º da CF/88 que estabelecia que *"À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art.153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País"* (grifo nosso). Não obstante o texto constitucional referir-se a "tributo" (ou seja, impostos, taxas e contribuições), decidiu o STF que a incidência das "contribuições sociais" (Pis, Cofins e Finsocial) estavam excluídas da proibição contida no texto constitucional; em outras palavras, muito embora o próprio STF já houvesse decidido que o Pis, a Cofins e as demais contribuições sociais são tributos, não estariam elas abrangidas pela regra constitucional acima transcrita. Essa decisão é objeto da Súmula 659 do STF. Em 11.XII.2001, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 33, que substituiu a palavra "tributo", por "imposto", colocando o texto constitucional em consonância com a jurisprudência do STF.

38 O cálculo da Cofins e do ICMS por fora já seria uma forma de facilitar a vida dos contribuintes, tornando-se dispensável a "singela" fórmula estampada no item 10 acima. Mas como as leis anteriormente referidas preveem que essas contribuições integrem sua própria base de cálculo bem como a do ICMS e este incida não apenas sobre si próprio como também sobre aquelas contribuições, temos o "efeito circular" a que já nos referimos, e mais uma ponderável parcela de tributos escamoteados, sem que deles o contribuinte tome conhecimento, em total afronta ao já citado art.150 § 5º da vigente Constituição Federal.

39 Mas não apenas as regras de nível constitucional e de lei complementar são descumpridas. Também as decisões finais do Supremo Tribunal Federal,

que declaram inconstitucional determinada incidência, são ignoradas por legislação que lhes é superveniente: veja-se, como exemplo, a Lei Complementar 116/03, que alterou algumas regras de incidência do ISS e deu nova redação à tabela dos serviços que podem ser tributados pelos Municípios. Em sessão de 11/10/2000, o STF decidiu que o ISS não pode incidir sobre a " locação de bens móveis"; em seu item 3.05, essa LC prevê a incidência do ISS sobre " cessão de andaimes ". Ora, juridicamente, cessão de uso é locação (se onerosa) ou comodato (se gratuita). Sendo "andaime" um bem móvel, inconstitucional a previsão da incidência do ISS sobre sua locação. (Aliás, há aqui um aspecto interessante: muito embora exista a palavra "andaime", o objeto, na realidade, não existe, porque "andaime" é o resultado da montagem de canos e conexões e outras peças que, em seu conjunto, vão formar um andaime, ou uma arquibancada ou outra estrutura qualquer. Assim, as empresas que fazem locação de "andaimes" não podem contabilizá-los em seus ativos fixos, porque o que elas têm são apenas os canos, conexões, etc.).

40. Há um aspecto político que me parece da maior importância para que a representação popular se faça de modo efetivo: a adoção do voto distrital, que garantiria a cada cidadão, efetivamente, um representante no Poder Legislativo. E, assim, seria mais fácil cobrar desse representante as ações que os eleitores julguem necessárias para que saíamos desse pandemônio tributário. O voto distrital é o único que garante a efetiva representação do eleitor, porque o representante é eleito por determinado grupo de eleitores, com os quais tem contato direto e pode ser deles pessoalmente conhecido. Mesmo que o eleito não seja o candidato em que se tenha votado, ele é o representante do distrito e, como tal, mandatário de todos os eleitores daquele distrito, que dele poderão cobrar uma atuação mais condizente com o pensamento do distrito.

41 No sistema atual, raríssimos são os eleitores que sentem ter um representante seu no Congresso. Isso ocorre, geralmente, quando a pessoa vota em parente ou amigo com o qual mantém contato. Na grande maioria dos casos, o que ouço dos eleitores é ou que já esqueceram em quem votaram, ou que não têm nenhum contato com o representante, de quem só recebem correspondência às vésperas das eleições.

42. O sistema do voto distrital é o único que torna o deputado ou vereador eleito, efetivamente, um representante dos eleitores do distrito, com os quais ele constantemente se comunica e dos quais recebe sugestões e questionamentos. Inclusive - e isso é de suma importância - nas matérias de grande interesse para os eleitores, o representante com eles se reúne antes da votação e deles recebe orientação, pois, não é concebível - é na realidade inaceitável- que o mandatário vote em desconformidade com a vontade dos



mandantes. Se isso ocorre, temos o chamado " mandatário infiel", ou seja, aquele que atua sem atentar para as diretrizes que o mandante fixou.

43. Parece-me que há seis providências urgentes para que possamos sair desse "pandemônio tributário": em primeiro lugar, parar de expedir legislação sobre matéria tributária pelo tempo suficiente a permitir que os contribuintes possam compreender o que está em vigor, resolvam os possíveis problemas que a legislação apresente e passem a efetuar o pagamento confiantes de que estão cumprindo corretamente a lei do tributo; em segundo lugar, é indispensável que a União ,os Estados e os Municípios cumpram o art.212 do Código Tributário Nacional, consolidando, **em texto único**, até 31 de janeiro de cada ano, toda a legislação tributária em vigor; terceiro, que se dê cumprimento ao artigo 150 § 5º da Constituição federal, fazendo-se com que todos os tributos sejam calculados "por fora", para que os contribuintes tomem conhecimento da efetiva carga fiscal que incide sobre bens e serviços; quarto, que a despesa pública seja drasticamente reduzida, pois a verdadeira enxurrada de leis e atos menores em matéria tributária, na quase totalidade dos casos, visa ao aumento da arrecadação para fazer face ao crescente custo da máquina administrativa; quinto, cessar, de imediato, a cobrança de tributos já declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, quer no controle concentrado, quer no controle difuso da constitucionalidade das leis, evitando-se, assim, a proliferação de demandas judiciais injustificadas e aumentando-se desnecessariamente a já insuportável carga de trabalho do Poder Judiciário; sexto, processar, pela prática do crime de " excesso de exação"( art.316 §1º do Código Penal),as autoridades que insistam na cobrança de tributos já declarados inconstitucionais pelo STF.

44. A prosseguirmos nas práticas que têm até hoje prevalecido em matéria tributária, é provável que, em breve, alcancemos mais um estágio nesse retrocesso, passando do atual "pandemônio", para o " manicômio" tributário, como, aliás, o próprio Becker já antecipara na 1ª edição de sua "Teoria Geral do Direito Tributário", de 1963.

Rio de Janeiro, dezembro de 2004