

REVISTA DIALÉTICA  
DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
(RDDT)

ISSN 1413-7097

211

(ABRIL - 2013)

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

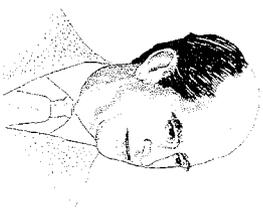
Capa (fundo)  
*Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de facês dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Impressão  
*Edições Loyola*

*Indexação em base de dados nacionais:*  
RVBI (Periódicos) - Senado Federal  
([www.senado.gov.br/sicon](http://www.senado.gov.br/sicon))

*Rede de bibliotecas depositárias:*  
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal  
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,  
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª  
Regiões



*Marola Omartem*

é o autor da obra reproduzida em  
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site  
[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)  
cunho superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque  
exemplares anteriores da

*Revista Dialética de Direito Tributário.*

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de

**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: [atendimento@dialectica.com.br](mailto:atendimento@dialectica.com.br)

Fone/fax (11) 5084-4544

[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)

## 10. Agente de Retenção

A criação pelo ordenamento jurídico dos agentes de retenção tem uma finalidade muito clara, qual seja: facilitar a fiscalização e a arrecadação dos tributos.

"Adquire importância cada vez maior, no campo tributário, os sistemas de tributação na fonte ou de substituição tributária. Isso se explica por razões de ordem prática. Estes mecanismos são muito atraentes porque simplificam e agilizam arrecadação, além de tornarem dispensável a fiscalização de um significativo universo de contribuintes. As fontes retentoras bem como os substitutos tributários passam a ser objeto de fiscalização, com o que desconhecem o fisco deste encargo em relação aos contribuintes retidos ou substituídos."<sup>21</sup>

A figura do agente de retenção encontra-se expressamente prevista em nosso ordenamento em alguns dispositivos, pelos quais citamos o artigo 45, parágrafo único, do Código Tributário Nacional: "Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe cabam."

Da leitura do dispositivo podemos verificar que o agente de retenção tem o dever de se valer do patrimônio de outrem para o pagamento do tributo. Neste caso, o destinatário constitucional tributário não é o agente de retenção, mas, sim, a pessoa que demonstra a capacidade contributiva, todavia, com nítidos fins de facilitar a fiscalização e a arrecadação do tributo, como dissemos, a lei - e somente ela poderia fazê-lo - elege outra pessoa que por sua posição pode retirar a parcela do patrimônio do destinatário constitucional daquele tributo e levar tal quantia aos cofres públicos.

"Agentes de retenção são aqueles a quem se atribui a obrigação de reter o valor do tributo e repassá-lo aos cofres públicos em nome do contribuinte. Para tanto, devem estar numa posição que lhes possibilite levar a cabo sua incumbência."<sup>22</sup>

Fica claro, com as assertivas acima, que o agente de retenção não tem natureza jurídica de contribuinte, mas, sim, de responsável tributário, sendo, portanto, um agente de retenção sujeito passivo da obrigação tributária com natureza jurídica de responsável.

"O que retém tributo devido por terceiro não é partícipe de uma relação jurídico-tributária. Quando entra, torna-se responsável (caso da lei que atribui ao retentor o dever de pagar se não retiver). Ele simplesmente age como agente de arrecadação, por ter à sua disposição o dinheiro de terceiros obrigados em razão de relações extratributárias."<sup>23</sup>

Podemos, então, firmar as seguintes premissas: (a) o agente de retenção tem natureza jurídica de responsável, sendo, portanto, sujeito passivo da relação jurídica tributária, embora não seja o destinatário constitucional tributário; e (b) há previ-

ções em nosso ordenamento para que o agente de retenção retire parcela do patrimônio de outrem para efetuar o pagamento da exação tributária que está sob a sua responsabilidade.

Pois bem, fixadas estas premissas cabe, agora, verificar se quando, eventualmente, o agente de retenção é legitimado para compor a regra-matriz da repetição do indébito, na qualidade de sujeito ativo, deverá ou não incidir o artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Valendo-nos das outras premissas consolidadas, especialmente, os princípios da legalidade, propriedade e o seu consectário da vedação do enriquecimento sem causa, podemos afirmar que sim, seria o caso de aplicar o artigo 166. Isto porque o agente de retenção pode, por expressa autorização do ordenamento, retirar a propriedade de outrem para efetuar o pagamento da exação que está sob seu crivo, assim, se ele retira a propriedade de outrem e depois, na repetição do indébito, fica com a quantia repelida - por óbvio porque paga indevidamente - com certeza irá se enriquecer ilicitamente, o que é absolutamente vedado pelo nosso sistema do Direito positivo.

Desta feita, se a razão teleológica do artigo 166 é justamente dar efetividade ao primado constitucional da propriedade, evitando o enriquecimento sem causa, o qual pode ocorrer nos casos dos agentes de retenção, é necessário que mencionado preceito normativo incidia. Neste sentido se posiciona Júlia de Menezes Nogueira:

"Em outras palavras: o 'substituto' - fonte pagadora - só pode pleitear a restituição do indébito em duas situações: (i) se provar que o respectivo montante não foi retido do beneficiário dos rendimentos - ou, nos termos do artigo 166 do CTN, que assumiu referido encargo - ou, (ii) se, tendo efetuado a retenção, estiver expressamente autorizado, pelo terceiro que suportou a transferência do encargo, a receber a restituição."<sup>24</sup>

Esta afirmação vale para os diversos casos em que a figura do agente de retenção se manifesta.

## II. Conclusões

- 1) A análise do artigo 166 do Código Tributário Nacional somente pode ser feita relevando-se os princípios da legalidade e da propriedade.
- 2) O artigo 166 do Código Tributário Nacional é constitucional, se interpretado de forma sistemática com o restante do ordenamento e dentro de sua razão finalística, qual seja: impedir o enriquecimento sem causa, atendendo ao princípio constitucional da propriedade. Qualquer aplicação do artigo 166 em uma repetição do enriquecimento do Direito positivo, não seja possível a ocorrência do enriquecimento sem causa, seria absolutamente inconstitucional.
- 3) Neste sentido, conclui-se que o artigo 166 somente pode ser aplicado nos casos em que o ordenamento permite que o sujeito passivo da exação tributária possa se valer do patrimônio de outrem, em regra o destinatário constitucional tributário, para efetuar o pagamento do tributo como ocorre na substituição e na retenção na fonte.

<sup>21</sup> ROTTALLO, Eduardo Domingos. "O PJ e o regime de substituição tributária adotado". In: FERRERA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1ª ed. São Paulo: IOB, 2010, pp. 406-407.

<sup>22</sup> VELLOSO, Andréi Pitien. "As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional". In: FERRERA NETO, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1ª ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 173.

<sup>23</sup> COELHO, Sacha Chahon Navarro. "Sujeição passiva direta e indireta - substituição tributária". In: FERRERA NETO, Arthur M.; e NICHELE, Rafael (coords.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 1ª ed. São Paulo: IOB, 2010, p. 225.

<sup>24</sup> NOGUEIRA, Júlia de Menezes. *Imposto sobre a renda na fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 215-216.

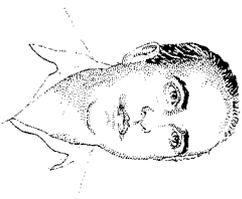
## Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática\*

José Souto Maior Borges

### I - A Nossa Herança e sobre o Estágio Atual dos Estudos Tributários

1.1. Este estudo objetiva, em síntese, um paradigma teórico diferente, o da complexidade, em substituição ao paradigma redutor restritivo do conhecimento no âmbito tributário. Dizer que o fenômeno tributário deve ser inspirado pela metodologia da complexidade é assumir, porém, um elevado grau de indeterminação conceitual. Que é a complexidade? Como caracterizá-la, introduzindo o esclarecimento necessário à sua determinação? Resposta: neste estudo, a complexidade do fenômeno tributário corresponde, no fundamental, ao caráter interdisciplinar da abordagem teórica. Trata-se da opção por uma perspectiva de estudo que supera, ao mesmo tempo, (a) o isolamento disciplinar em nome da autonomia do Direito Tributário, como tradicionalmente concebida ("autonomia didática"); e (b) a circunscrição estrita da dogmática jurídico-tributária em torno da obrigação tributária e respectivo fato gerador, bem como ao lançamento tributário. A interdisciplinaridade é, neste ensaio, um outro nome da complexidade. Dilatando-se para além do confinamento disciplinar, a interdisciplinaridade implica complexidade, embora nem tudo o que é complexo, por exemplo, a extrafiscalidade do tributo, corresponda, necessariamente, ao campo interdisciplinar. Por outro lado, a doutrina dogmática não consegue explicar como é possível a autonomia didática sem a autonomia da sua base empírica, o subsistema de normas jurídico-positivas, materialmente caracterizáveis como tributárias.

A doutrina brasileira do Direito Tributário é herdeira e depositária de um rico acervo teórico, originário de autores clássicos e modernos. Não devo exemplificativamente enunciá-los, porque, assim o fazendo, cometeria injustiças. Toda enunciação exemplificativa, numa análise mais detida, é injusta pela omissão de nomes nela não contemplados, embora merecedores de inclusão pelos seus méritos. E, além disso, todos os que labutam nos estudos do Direito Tributário conhecem esses autores e utilizam - ao interpretá-lo e aplicá-lo - seus ensinamentos teóricos.



José Souto Maior

Borges

é Professor Honorário

da Faculdade de

Direito da Pontifícia

Universidade Católica

de São Paulo

(PUC/SP).

1.2. Mas a dogmática do Direito Tributário, nos estágios mais recentes de seu processo evolutivo, atingiu uma saturação ou, o que é uma consequência superativamente, um ponto de mutação. Ai onde está a sua riqueza conceitual, está a sua fraqueza. Se prevalecer a mesma abordagem tradicional, dar-se-á a impossibilidade de avanços doutrinários, porque estamos submetidos, todos nós, a esse ponto de estancamento conceitual. Não mais é possível, a partir do nível teórico atual e em identidade conceitual. Não mais é possível, a partir do nível teórico atual e em identidade conceitual, lograr um progresso efetivo nos estudos jurídicos sobre o tributo. Somente é viável substituir opinião por opinião (*doxai*), num jogo intermínimo de exposições teóricas polemáticas e pois emulativas (opinião *versus* opinião). É como se estivéssemos todos submetidos a uma lei de eterno retorno do mesmo. Há descrições/explicações teóricas muito bem elaboradas e outras não tanto, gravitando todas elas em torno dessa temática conceitual hoje esgotada. Este esgotamento conceitual abrange o campo todo de exploração dogmática, assim considerado o âmbito de estudos tributários fulcrados na semântica (teoria do significado normativo), e na sintaxe (teoria das relações hierárquicas internormativas), em detrimento da pragmática (teoria da conduta normada).

### O impasse dogmático

Se a doutrina persistir no círculo escrito dessas categorias e relações dogmáticas tradicionais, não haverá como lograr resultados diversos dos que foram até agora obtidos - só os mesmos. Para o mesmo caminho de investigação teórica, os mesmos resultados de sempre. Só as variações estilísticas se manifestam e imperam (variações estilísticas sobre os velhos e mesmos temas). As discussões se eternizam, em torno de palavras e seus significados, como, no seu tempo, denunciava Alfredo Becker.

1.3. Objetar-se-á contudo que, se forem adotadas as conclusões do presente ensaio, persistirá, em outro campo e novo paradigma, o entrelaque de opiniões doutrinárias. Decerto que sim. Mas o problema é metodológico: será a disputa doutrinária em torno da matéria nova e em campo de pesquisa até então praticamente inexplorado. Não basta, pois, o enfrentamento semicomplexo de tradicionais dificuldades, mas deve-se evoluir para a análise teórica praticamente inexplorada de aspectos inusitados da função financeira, inclusive tributária *stricto sensu*. Nisso se revela a fertilidade teórica deste ensaio. Intenciona-se, portanto, diante do preceito, uma *scientia nuova* (Vico).

1.4. Por tudo isso, e sem incorrer em afirmação paradoxal, ouso anunciar esta proposição algo provocadora, mas, nesse contexto, necessária: ingressamos na era do *fin da dogmática do Direito Tributário*. Quando levada em conta a pragmática, percebe-se que, a dogmática redutora perde razão de ser, pois, se o intérprete/aplicador diz o que é o Direito posto (e, portanto, o que é a dogmática), a todo instante surpreende-se a emissão de juízos tópicos fundados na finalística do tributo, ou seja, na extrafiscalidade, embora centrada a análise na semântica e sintaxe jurídicas (semicomplexidade).

O que temos, a nossa herança teórica, já nos basta, para efeitos de interpretação e aplicação do Direito. É um respeitável acervo cultural. Fim aqui é o enunciado correspondente à exigência epistemológica de um novo enfoque teórico. É o mesmo

\* Dedico este ensaio a Paulo Fernando Souto Maior Borges, em agradecimento pelas valiosas ponderações críticas.

dizer: um novo "paradigma". O fim da dogmática não é, pois, um perecimento, mas um ponto de interesse, a inspirar novas perspectivas de estudo, fiéis, entretanto, ao nosso legado. Em tais condições, a superação da dogmática é um *Aufheben*, termo hegeliano (suprassunção, na tradução de Paulo Meneses), que significa um suprimir conservando<sup>1</sup>. Supera-se, sem invalidá-la, a abordagem temática atual, conservando-se porém, as suas contribuições, que deverão inspirar a preocupação teórica atual e futura. Sob esse prisma, estou na confortável companhia de Paulo de Barros Carvalho: "Antes de caracterizar-se como singela procura de originalidade, em certa medida providência necessária nas elaborações da Academia, o caráter expansionista, em termos metodológicos, é o resultado da busca de novos modelos, de outras formas de expressão de paradigmas diferentes dos usuais no trato com o fenômeno do direito." ("Que cabe ao jurista fazer", *Revista de Direito Tributário* vol. 115, São Paulo: Malheiros, pp. 7 e 8). A intencionalidade do presente estudo é, em síntese, a busca de um paradigma diferente para a abordagem teórica, tal como nessa passagem transcrita se recomenda.

## II - Como, diante do Impasse, evoluir para uma Revolução Epistemológica e Metodológica no Âmbito do Direito Tributário?

2.1. Neste tópico, impõe-se a superação (= abandono) do método de redução das complexidades, responsável pela especialização exacerbada das disciplinas jurídicas, melhor dito: sua hiperespecialização. Propõe-se, então, um paradigma diverso e inovador: o modelo do enfrentamento das complexidades (v. Edgar Morin, *Introduction à la pensée complexe* ou, na tradução brasileira, *Introdução ao pensamento complexo*, 4ª ed. Editora Sulina, 2005). Preconiza-se, noutras palavras, um outro paradigma de estudos, inspirado na complexidade temática: Essa atitude científica heterodoxa acarretará, se efetivamente adotada, uma "revolução copernicana" no âmbito dos estudos do Direito Tributário. Mais que isso: seria uma revolução metacopernicana (do centrado, não para outro centro, mas para o descentralizado): o Direito Tributário, no sentido dogmático, seria despojado de sua caracterização vigente como centro redutor e exclusivista de conhecimento. Porém, o mundo jurídico não tem centros diversificados entre si. Aí onde há autonomia dos "ramos" do Di-

<sup>1</sup> No seu postfácio ao livro de Adorno (*Minima Moralia*, p. 255, o seu tradutor, Gabriel Cohn, adverte para as dificuldades desse termo alemão: "Outro problema dessa tradução pode ser compartilhado com todos os que já enfrentaram textos alemães nos quais aparece o postulado máximo que nos foi legado por Hegel: 'Trata-se da tarefa' *aufheben*, em geral traduzida por 'superação' quando não pela solução herética da 'suprassunção', termo híbrido criado pelo padre Paulo Meneses ao traduzir a *Fenomenologia do espírito*, na tentativa de reproduzir numa única palavra a junção entre abolir, elevar e conservar presente em *aufheben*. Há solução mais elegante e bastante feliz na captação do complexo de significados original, contudo. Deve-se ela a Leandro Konder, e a reconhecer no belo livro sobre crítica musical em Adorno de Jorge de Almeida (...). E para e simplesmente 'suspender', que adotei com as variações que admitirei". Porém, a tradução como "suspender" tem o inconveniente de não deixar claro o efeito de superação, essencial ao *Aufheben*. Entendi que não apenas no sentido de "interrupção", mas sim do ato físico de elevar/elevar, elevar e conservar, adicionando o termo. A função de "conservar" é igualmente importante nesse termo. Conservar a doutrina dogmática do Direito Tributário é função, pois, que não afasta a necessidade de sua superação (= evolução para novos estudos extradogmáticos). Como ensina Edgar Morin, superar significa conservar aquilo que se supera. Não se trata de simples "interrupção" das construções da doutrina tradicional, mas da opção por novos campos de estudo - praticamente inexplorados (por exemplo, o funcional e o interdisciplinar). Interrupção seria acionar o inaceitável: reconstruir o futuro e análise prioritária de tema cujo estudo dogmático fora interrompido. O que o Direito Tributário postula, com urgência, é a interrupção do sono dogmático.

reito, coexiste a necessidade de ser, essa autonomia, desde sua origem, dependente de algo heterônimo: a relação simétrica de supra - e infraordenação que a governa. Sob esse aspecto, relações interdisciplinares se assemelham ao modelo do universo de Hubbles: assim como o universo não tem centro, mas dispersão e expansão, o mundo jurídico junta (o sistema) aquilo que está disjuncto (as especializações jurídicas descentralizadas). É dizê-las, numa palavra: excêntricas. A questão da complexidade é, como se verá, problema da organização do conhecimento, no âmbito tributário. A revolução está na inversão de perspectiva (a) da norma de conduta para (b) a conduta normada (pragmática) e (c) da estrutura à (d) função tributária, como preconizava Bobbio (*infra*, 5.4).

### A simplicidade como categoria metodológica

O paradigma complexo aqui adotado não repudia, contudo, a simplificação das hipóteses científicas, no Direito Tributário. A hipótese simples, convivendo com a complexidade, deve prevalecer sobre a hipótese complicada, mesmo se idênticos os conteúdos de verdade das duas. E a simplicidade é, ademais, uma categoria estética e, pois, desejável no produto da atividade científica. Não se deve confundir a forma de apresentação temática (análise jurídico-formal) com o conteúdo interpretativo dela resultante (interpretação complexa do Direito Tributário) nem misturar o simples com o simplório. Esta é uma verdade trivial, mas nem por isso menos relevante e pertinente a este estudo. A mais instigante convocação ao especialista dogmático é a de evoluir, em sentido ascensional, da atitude redutora para a busca da complexidade e, dentro do complexo, identificar a hipótese simplificadora. O paradigma da simplicidade não é, assim, excluído do pensamento complexo. Simplesmente, o enriquece.

Na concorrência de teorias descritivas/explicativas do mundo jurídico, deve-se preferir a mais simples em comparação com a mais complicada. É a, metaforicamente, denominada "navalha de Occam").

### O triunfo da redução de complexidades: seu processo evolutivo

2.2. Como, em longo processo evolutivo, se impôs e inter pôs, triunfando no âmbito tributário, o paradigma da redução de complexidades? É uma questão de evolução teórica no tempo. Nos primórdios, era o Direito Financeiro, ordenação jurídica total das atividades financeiras do Estado, um gênero cujas espécies são constituídas pelas (a) receitas estatais tributárias (coativas) e extratributárias (patrimoniais, decorrentes da exploração econômica de seus bens e serviços pelo Estado), (b) despesa, (c) orçamento; e (d) crédito público. Mas, o Direito Financeiro, antes um mero capítulo do Direito Administrativo, sofreu, ele próprio, um processo de compartimentalização. Dele destacou-se, pela sua importância peculiar no Estado Moderno, o Direito Tributário, desconsiderados os demais aspectos da atividade financeira estatal. Essa tendência redutora de campos do conhecimento não para aí. Já se anuncia e insinua uma nova disciplina, o Direito Tributário Ambiental, onde predominam os denominados "tributos verdes", inspirados, por exemplo, na regra "poluidor-pagador". Caminhamos céleres para sermos especialistas na cabeça de um alfinete.

2.3. Mas, a especialização, decorrente da demarcação reducionista do objeto, não deve constituir pretexto impeditivo da abordagem de novas perspectivas de exploração conceitual, abertas ao jurista especializado em dogmática tributária. Não terá, pois, nenhuma relevância eventual objeção de que a perspectiva ora propugnada não é de Direito Tributário, mas Financeiro. Retruca-se: é problema convencional e até meramente terminológico: não é Direito Tributário, mas deve ser questionado pelo especialista no regime jurídico-tributário. Enfrentar a complexidade do fenômeno financeiro todo é um desafio teórico. Este desafio implica a superação de teorias blindadas contra ela pelo reducionismo tradicional, que se abstêm de analisar a natureza do fato econômico relevante para o Direito Tributário, por exemplo, a vedação à tributação de parcela do fenômeno econômico, que não constitui signo presuntivo de riqueza. A teoria semântico-sintática do Direito Tributário enfrenta todas as questões de coerência e consistência lógicas. Nunca, porém, a complexidade de sua base empírica - o subsistema constitucional e o infra-constitucional da tributação, em sua formação e auto-organização, ordem e desordem, avanços e recuos, estes, metaforicamente, denominados "ruídos", ou seja, perturbações na harmonia do próprio sistema, inconsistências em sua formação (é o princípio de *order from noise*, ordem derivada da perturbação, de von Foerster)

No paradigma complexo do conhecimento, intenta-se a ampliação do seu campo de estudo pela abordagem de temáticas novas, religando o que dantes era considerado separado (cf. Edgar Morin, *Educação e complexidade*. São Paulo: Cortez Editora, 2009, p. 63). Uma disciplina científica, como o Direito Tributário, apesar de estar interligada com outros subsistemas normativos, como o Direito Constitucional, o Direito Administrativo, o Direito Processual, o Direito Penal, tende naturalmente à autonomização e demarcação conceitual de suas fronteiras, quanto mais realista, melhor. É a vitória do pensamento redutor e idealista platônico, que só vê realidade no mundo das ideias e na consistência lógica da argumentação retórica - distantes do real.

Distinguir o Direito Tributário do Direito Financeiro, com fulcro na demarcação conceitual, é erigir, no fundo e profundo, uma questão de nomenclatura num indevido obstáculo teórico. As consequências nefastas dessa atitude redutora ingênuas serão esclarecidas ao longo deste trabalho.

2.4. O método redutor não é desprovido de relevantíssimas consequências negativas. Por um critério de demarcação conceitual, que envolve esses cortes teóricos tradicionais, restou ao Direito Tributário o campo restrito e circunscrito à obrigação tributária, desde a sua instauração (CTN, art. 113, parágrafo 1º) até a sua extinção, pelo pagamento ou outro modo extintivo da relação tributária (CTN, art. 156). Todo o mais: lançamento, crédito fiscal, decadência, prescrição etc. é desdobramento dogmático desse conceito fundamental - a obrigação tributária. A partir daí, inclusive a destinação do tributo, seria matéria reservada a campo distinto e interdito à dogmática tributária, matéria afeta apenas ao Direito Financeiro. Incursões eventuais nesse campo complexo, sem a consciência de sua complexidade, não infirmam esta conclusão.

2.5. "Obrigação tributária" pode, no estágio atual do conhecimento teórico, ser considerada então um conceito-chave - um centro - para a ciência do Direito Tribu-

tário, que é um desdobramento desse conceito "nuclear". Assim como dantes, para os clássicos, dominava e predominava outro conceito-chave, o de "fato gerador da obrigação tributária" (fato jurídico-tributário); conceito basilar para o desdobramento dos estudos jurídicos sobre o tributo. Optar por um ou outro na sua reciprocidade demarcação é questão meramente convencional. Depende, pois, da organização do conhecimento, isto é, do ponto de vista inicial de apreensão (as premissas). Por que, no entanto, estancar a análise na estrutura do tributo, sem atenção às suas funções, ou seja, à teleologia das categorias e institutos da dogmática no Direito Tributário? Nada indica e tudo contraindica essa automutilação do objeto. A questão das finalidades da atividade tributária deve doravante prevalecer. Numa perspectiva de complexidade, a pesquisa não comporta, entretanto, conceitos-chave, dada a sua abordagem multidisciplinar. O conceito-chave é sempre um conceito redutor do conhecimento. Não se circunscreve, portanto, o seu campo material, à mera demarcação das disciplinas tributárias.

### III - Inconvenientes da Opção Metodológica Redutora

3.1. O primeiro e o mais grave deles - ao qual nem eu próprio escapei - é a alienação - um fenômeno objetivo. O estudo da utilização dos recursos públicos oriundos do cumprimento das obrigações tributárias seria vedado ao jurista especializado em tributo. Problema de Direito Financeiro, extratributário, portanto. Com a extinção da obrigação, instaura-se uma outra e diversa relação, a de Direito Financeiro, inextinguível pela doutrina do Direito Tributário. Sob esse aspecto, todo jurista que estuda o tributo será um não especialista em Direito Financeiro. E reciprocamente: todo especialista em Direito Financeiro será um não especialista em Direito Tributário.

3.2. Com esse paradigma redutor, a doutrina do Direito Tributário se demitiu do dever que lhe incumbe - hoje fundamentalíssimo - de investigar criticamente a aplicação dos recursos públicos. Embora justamente indignada com os desvios desses recursos, a doutrina nada pode contra essas práticas, sendo-lhe em princípio deleso manifestar-se sobre e contra elas. Em sentido diverso e reverso, a doutrina deve, inobstante, identificar e analisar criticamente como vêm sendo aplicados tais recursos e contribuir para a utilização correta da receita tributária. Em síntese: deve elas propugnar pela instauração de fórmulas adequadas de gestão pública. Rastrear, nestes termos, a utilização da receita tributária incumbe ao jurista especializado. Mas, quem só o descreve e explica não pode ir além: criticar o ordenamento jurídico-político. E, no entanto, a Constituição erige, como princípios fundamentais da administração, a *eficiência* e a *moralidade* (art. 37, *caput*). Estes vetores da função administrativa colocam-se como antípodas da malversação de recursos públicos. O especialista não deve, portanto, ignorar esses condicionantes constitucionais.

3.3. A redução paradigmática impeditiva da análise da aplicação dos recursos públicos corresponde a um grau superlativo de alienação no campo tributário. Decorrente da mera e convencional consideração de que estes seriam problemas... financeiros! Fundamentação enfiada pela inocuidade do germe da especialização radical e redutora. Direito Tributário e Ética Administrativa são havidos como departamentos estanques, incommunicáveis entre si. E ademais, a doutrina não atribui

nenhuma relevância às conexões conceituais do Direito Tributário com o Direito Financeiro. E, sem embargo, não é de todo estranha, para a doutrina, uma função paranoimativa (questionadora).

3.4. Com a redução conceitual se interpõe um efeito indesejado: converte-se em letra morta, como se fora uma inutilidade balofoa, um dos mais eminentes princípios constitucionais - o da moralidade da administração. A Magna Carta não apenas admite, mas impõe, dentre as consequências que dela advêm, a jurisdicção da moral. Na prática, porém, é como se este dispositivo constitucional inexistisse. E abre-se uma desastrosa fenda para a consumação das mais graves ilicitudes.

Em importante estudo, Henrique Claudio de Lima Vaz denuncia tais práticas: "A sociedade, como o indivíduo, tem seu excesso, sua *hybris*, que se traduz em formas degeneradas ou perversas de *politia* ou na própria perversão do Direito." (*Ética e Direito*. Edições Loyola, 2002, p. 206). *Politia* é al termo grego que significa a doutrina da lei justa.

3.5. E, no entanto, basta essa recepção constitucional de normas éticas no âmbito da Administração Fiscal para legitimar as respectivas relações intersistêmicas do Direito Tributário e Moral positiva. Numa época de desvios de recursos públicos, prática de ilícitos tão escandalosos quanto repulsivos, não há atitude mais nociva de alienação teórica do jurista especializado em Direito Tributário do que ignorá-los, enclausurado na dogmática redutora. É dever de cidadania e desafio teórico a ser enfrentado, buscar estudos mais férteis, como propugnar pela instauração da ética tributária, finalisticamente determinada pela CF.

#### IV - Mais Estragos do Método de Redução de Complexidades: Exclusão da Consideração Econômica

4.1. Sob o império indisputado das especializações, o aspecto econômico do fenômeno tributário se mostra interdito ao jurista tributário. Pretende-se que seria confundir Direito e Economia.

4.2. Com essa atitude redutora, contra o pensamento complexo, desconsidera-se, sob esse aspecto, um importante instrumento de justiça fiscal, relacionado com a capacidade contributiva individual (CF, art. 145, parágrafo 1º), em si um fenômeno jurídico-econômico. Não será por outra razão que, sendo o de confisco tributário um conceito revestido de altíssimo nível de indeterminação jurídica, e numa consideração extradogmática, predominantemente, um fato econômico, o jurista especializado não consegue caracterizá-lo com o rigor que a abordagem científica exige. Desloca-se o problema do confisco tributário para o ato de aplicação da lei tributária e assim o caso individual e concreto é o seu âmbito próprio de abordagem. Como fenômeno jurídico, o confisco tributário ainda aguarda a sua caracterização, inobstante alguns meritórios esforços doutrinários nesse sentido.

4.3. Uma coisa é a interpretação econômica do fato tributário, atribuída precipuamente aos economistas. Outra, bastante diferente, é, para o jurista, a chamada consideração econômica na interpretação da lei tributária, explorada pela doutrina germânica: "wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Auslegung der Steuergesetze".

É justo assinalar que Amílcar Falcão, distinguu, com precisão notável, entre o fato econômico bruto e o fato legalmente previsto como gerador da obrigação tributária:

"Sem essa previsão ou definição em lei, não se configurará fato gerador. Haverá um fato da vida comum, ou um fato econômico, ou mesmo um fato relevante para outros ramos do direito: para o direito tributário, será ele um fato juridicamente irrelevante, no que diz respeito ao nascimento da obrigação tributária." (*Fato gerador da obrigação tributária*, 1ª ed. Edições Financieras, 1964, pp. 33-34)

4.4. Em que consiste a consideração econômica ou interpretação das leis tributárias? Responde-o ainda Amílcar Falcão, que se encontram em certos autores, a chamada "Depurada de excessos e impropriedades, que se habitual proficiência:

"Depurada de excessos e impropriedades, que se habitual proficiência: a chamada interpretação econômica da lei tributária consiste, em última análise, em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou não pagamento de determinado tributo." (*Op. cit.*, p. 43)

4.5. O campo de eleição - não, porém, exclusivo - da consideração econômica é o do abuso de formas jurídicas. Essa teoria é, só na aparência, paradoxal: se atua o sujeito passivo de acordo com a lei tributária dela faz uso, e não abuso. E não há motivo para o paradoxo ser enraizado no campo do Direito Tributário. A consideração econômica consiste, no abuso do direito, em empregar-se uma forma atípica ou alteração da intenção jurídica, concretamente, só explicáveis pelo desejo de lograr uma vantagem fiscal, a do não pagamento, a protelação de pagamento ou redução do tributo (cf. Amílcar Falcão, *idem*).

4.6. Descabe aqui maior exposição sobre a consideração ao fato econômico na análise do Direito Tributário. Cabe apenas salientar que a consideração econômica, sob inspiração do método de ampliação das complexidades, não deve ser *a priori* excluída. Na doutrina de Direito Tributário brasileiro, há uma feliz exceção à obediência generalizada ao método de redução: trata-se de Ives Gandra da Silva Martins, que não se recusa à ampliação do campo de investigação teórica para além das especializações: As considerações econômicas não lhe são estranhas. Veja-se, como exemplo, o seguinte texto: "No es posible examinar el Derecho sin los fundamentos de la Economía." (*Una breve introducción al Derecho*, 1ª ed. México: RM, 2011, p. 209) A justiça que não lhe fiz, desde sempre, faço-a agora.

#### V - E a Questão da Segurança Jurídica sob Perspectiva Pragmática?

5.1. Sob essa perspectiva - aberta a todos nós que militamos na área tributária - um universo em expansão desafia a argúcia de estudiosos da matéria. Qual é esse vastíssimo campo inexplorado? É a perspectiva *pragmática*. A rigor, o seu estudo jamais foi consolidado. E estar atrasado não é um impedimento para o enfrentamento do desafio. É uma razão adicional e estimulante para que ele seja enfrentado.

Resgato, nesta oportunidade, um dever de honestidade intelectual. Este ensaio é produto de leitor atento - eu - e com espírito em livre disponibilidade, da obra pioneira e inovadora de André Folloni (*Ciência do Direito Tributário no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2012). Seu estudo funcionou, portanto, como uma *conditio sine qua non* para o avanço de minhas conclusões, até o seu estágio atual. Não tenho compromisso com a imutabilidade, mas vinculação à constante mudança da minha produção no âmbito do Direito Tributário. Neste campo, e malgrado ele próprio, o paradigma da mudança é, paradoxalmente, inmutável, porque submete a todos e para

todo o sempre, à sua lição de humildade, expressa neste aforismo: em ciência, só o provisório é definitivo. Porém, não sou apenas um jurista-mutante, mas sim um especialista em construções teóricas inacabadas.

5.2. Estudar a segurança jurídica, como qualquer outro tema de Direito Tributário, sob perspectiva pragmática, é uma inversão radical - a mais radical! - de todas as inversões teóricas. Até agora a preocupação doutrinária é só com a dogmática, dividida em semântica (o que o preceito significa) e sintaxe (relações hierárquicas internormativas). Diante desse campo, a pragmática é um *mundo jurídico invertido*. Porque desloca a análise jurídica da regra abstrata de conduta para a conduta normada, existencial, aqui e agora. A dogmática do Direito Tributário, tradicionalmente, não abrange em geral a pragmática. Mas ocupa-se com normas de conduta, na sua abstratividade. É clássica a lição de Hensel: a hipótese de incidência (pressão posto legal) é, como que a imagem abstrata do concreto "estado de coisas". "La fattispecie dell'imposta è, per così dire, l'immagine astratta del concreto 'stato di cose'" (*Diritto Tributario. Milano: Giuffrè, 1956, p. 72*). A pragmática, inversamente, volta-se para a conduta normada. E relevante assinalar que a norma de conduta (semântica e sintaxe), pela sua abstratividade, não está no tempo, enquanto a conduta normada - existencial, agora e aqui - insere-se na ordem temporal (pragmática). Inversão mais radical, impossível. Tão radical que relativiza a pretensa separação entre os mundos do ser (*Sein*) e dever-ser (*Sollen*): dualismo estudado pela doutrina como se houvesse um abismo intransponível entre ambos. E a herança tardia kelseniana e uma vitória do dualismo.

5.3. Sob perspectiva pragmática, a segurança jurídica, como sobreprincípio constitucional tributário (CF, art. 5º, *caput*), deverá ser estudada na região ôntico-jurídica da conduta concreta e não a rigor na região deôntica das condutas normadas em abstrato (dever-ser normativo). Cabe-lhe indagar "para que", "como" e "a quem" em servindo as receitas oriundas do cumprimento das obrigações tributárias. Esta consideração extrafiscal não é uma indagação qualquer - é das mais eminentes questões tributárias. Não mais estará o jurista tributário condenado a assisir passivamente o desvio de receita pública, sob alegação que é problema de... Direito Financeiro, ou, mais especificadamente, de Direito Penal Financeiro. Acaso será a mais relevante convocação epistemológica e a reversão metodológica mais importante a exigir uma resposta no seu campo próprio de investigação doutrinária.

5.4. Pode-se dizer que o estudo do Direito Tributário - a acatar-se as ponderações deste breve ensaio - deverá evoluir da "estrutura à função"; tema de um belo estudo de Norberto Bobbio (*Dalla struttura alla funzione. Milano: Edizione di Comunità, 1977*). Os estudos estruturais da relação obrigacional tributária devem então - forçoso é dizê-lo - passar a um plano auxiliar da perspectiva funcional. Não que eles devam ser desconsiderados - longe disso. O que eles não devem é mostrar-se exclusivos, como vem ocorrendo. O seu papel é o de inspiradores de novos rumos e não objetivamente impeditivos de novos estudos.

#### O subsistema do Direito Tributário

5.5. É, no fundamental, uma questão de *organização do conhecimento*, na âncora jurídico-tributária, optar pelo paradigma sistemático. Não é esse, porém, um problema ontológico (ou, se se preferir, deontológico), mas epistemológico.

Quaisquer que sejam as divergências doutrinárias, uma caracterização do sistema reúne e unifica os respectivos pontos de vista: é o sistema a expressão de uma *totalidade*. Perspectiva holística, que pode ser ou não redutora do campo do conhecimento, dependendo do uso alternativo que dela se faça: ou é o sistema jurídico abordado pelo paradigma redutor, ou, reversamente, pela complexidade, que nada preexclui no campo de investigação sistemática. Esta última perspectiva é adotada e recomendada neste estudo.

5.6. O sistema de direito positivo, expressando uma totalidade normativa, inclui os diversos segmentos da normatividade, porém, não se circunscreve a nenhum deles: os, metaforicamente, denominados "ramos do Direito" (Constitucional, Administrativo, Tributário, Processual etc.). A CF nomeia como "sistema tributário nacional" (Título VI, cap. I) o que, na metalinguagem doutrinária, pode ser descrito como um subsistema. Porque as relações sintéticas, semânticas e pragmáticas entre o sistema do direito positivo e suas diversas províncias são relações entre o todo e suas partes constituintes. Assim sendo, normas integrantes de segmentos do Direito, são normas-partes de um sistema jurídico. Definem-se, portanto, pela sua *pertinencialidade* ao sistema do direito positivo. Sob esse ângulo de análise, a doutrina da autonomia dos ramos do Direito, sem que seja negada, não encontra, entretanto, campo próprio de aplicação. Não se conhece o sistema normativo (a totalidade) sem o conhecimento de suas partes constituintes, inclusive o Direito Tributário e suas normas específicas (normas-partes). E não é viável identificar a pertinência de normas jurídicas especializadas sem o conhecimento da totalidade em que o sistema consiste. Essas ponderações fazem eco ao longínquo ensinamento de Pascal: "não se conhece o todo sem as partes, nem as partes sem o todo".

5.7. Porém as injunções da complexidade impõem algumas considerações pro-pedênticas, a saber: A análise jurídica não deve reduzir-se à semântica e sintaxe no campo tributário, mas, em decorrência da superação desse âmbito de estudo (*supra*, 1.4), evoluir para a investigação pragmática, campo ainda pouco explorado. Não tem importância, porém, a opção terminológica: tributário, financeiro - outro?

5.8. E, o que é mais inapercibido ainda, e no entanto, necessário: a "contemplação" do sistema jurídico, em suas partes constituintes, como o Direito Tributário, envolve, sob análise pragmática, a exigência epistemológica do desvendar o papel de observador (jurista teórico, órgão aplicador) na eventual perturbação do sistema. Assim, abre-se um campo novo e inexplorado: a análise do modo como a doutrina (paranormativa) e órgãos aplicativos, como os tribunais superiores, STF, STJ, tribunaux mais federais e estaduais, e também a jurisdição administrativa, como o Conselho de Recursos Fiscais (Carf - Ministério da Fazenda) aplicam efetivamente normas tributárias.

5.9. Mas a doutrina não deve descurar da perspectiva funcional: os fins no Direito Tributário. Essa perspectiva antagonica ao reductionismo disciplinar ilumina a vinculação do jurista à justiça tributária. Sem a apologia da justiça jurídica (dar a cada um o seu) nenhum jurista é digno desse nome.

Kelsen criticou, sem razão, a fórmula do *summi cuique tribuere*, acusando-a de tautológica: "Como aquilo que é devido a cada um é aquilo que lhe deve ser dado, a fórmula do *summi cuique* conduz à tautologia de que 'a cada um deve ser dado aquilo que lhe deve ser dado'" (*Reine Rechtslehre*. Franz Deuticke Wien, 1976, p. 366)

Porém, Michel Villey contrapõe metacrítica decisiva à crítica kelseniana da fórmula greco-romana: “É enganar-se sobre o seu sentido. Ela visa somente ajudar-nos a não confundir a noção da arte jurídica com a função de sábio ou técnico: uma confusão na qual, por sua parte, recain Kelsen.” (*Philosophie du Droit*, 4ª ed. Paris: Dalloz, 1, p. 63) É o feitiço contra o feitiço. A crítica da crítica lhe revela a fragilidade. A velha fórmula nos ajuda a compreender a função aplicativa (arte) do Direito e ensina como não confundir-la com outros setores do conhecimento: por exemplo, a visão estruturalista-sistemática e redutora do Direito Tributário (v., também, meu ensaio *O contraditório no processo judicial*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 87).

## VI - Implicações da Jurisdicização da Moral pela CF

6.1. Há quem pretenda que a justiça é mera ideologia e não uma categoria jurídica fundamental. Kelsen reduz a justiça a meras aplicações isônomas de direito posto - igualdade formal de todos perante a lei e não como conteúdo da lei justa. “A afirmação de que a conduta de um indivíduo é ‘justa’ ou ‘injusta’ no sentido de ‘legal’ ou ‘ilegal’ significa que seu comportamento corresponde ou não a uma norma jurídica que o julgador considera como válida, enquanto pertence ao ordenamento jurídico-positivo.” (*Teoria general del Derecho y del Estado*. México: Imprenta Universitaria, 1949, p. 15) Esse modo de ver, segundo o qual a justiça é um ideal irracional inapreensível, portanto, por uma análise dogmática rigorosa, topa com o art. 37, *caput*, da CF, e em última análise, com a própria natureza de bem cultural do Direito. Tal crítica é, ela própria, uma ideologia avessa à justiça e desconsidera que esta deve ser estudada, como nos ensinou o jurista romano, no campo da *arte* do Direito e, pois, em termos modernos, enquanto vinculante da função tributária no ato de aplicação da norma ao caso concreto (*infra*, 6.4).

6.2. E, também, sob esse ângulo, são repudiadas as relações inter-sistêmicas. Relações, por exemplo, entre Direito e Moral. Mas, seria de grande utilidade teórica, fossem analisadas essas relações entre sistemas diversos, porém convergentes. Intercomunicações bloqueadas pelo método redutor.

Consante a ponderação de Edgar Morin, o pensamento complexo conduz a outro modo de abordagem: “É claro que não há dedução lógica do conhecimento à ética, da ética à política, mas há comunicação, e comunicação mais rica, por ser consciente, no reino da complexidade, do que havia na simplicidade.” (*Ciência com consciência*. 13ª ed. Bertrand Brasil, 2010, pp. 339-340)

Essa simplicidade, tradicionalmente, é governada pelos princípios da generalidade, da redução e da separação que, inobstante, demonstraram a sua extraordinária fecundidade no progresso da física da gravitação de Newton à relatividade de Einstein (Morin, *op. cit.*, p. 329). Porém, esse modelo redutor está esgotado com o advento da física quântica. Há, pois, simplicidades na redução e simplicidades no complexo. A simplicidade retoma o seu lugar natural no âmbito do pensamento complexo: simplicidade na complexidade. Assim como há pontos de estancamento nas ciências naturais, há também no âmbito do jurídico (*supra*, 1.4).

As relações entre Direito e Moral não devem mais ser havidas como relações de mútua exclusão. O subsistema do Direito Tributário deve ser “aberto” e não “fe-

chado” à moral e vice-versa, porque ambos os campos de conhecimento - Ética e Direito - mantêm entre si relações de inclusão: a moral deve estar contida na esfera da função administrativa tributária, por determinação constitucional.

## Direito Administrativo Tributário

6.3. No âmbito da Administração Tributária se incluem, entre outros, os estudos jurídicos sobre o lançamento, que é um procedimento administrativo (*fiert*) tendente a um fato (*factum*), o ato-fato conclusivo desse procedimento. E, pois, procedimento (CTN, art. 142, *caput*) e ato administrativo (CTN, art. 150, *caput*). De toda sorte, porém, matéria de Direito Administrativo Tributário *stricto sensu*. No fundamental, o lançamento deve então estar efetivamente inspirado e regido pelo princípio da moralidade da Administração Fazendária.

6.4. Os aspectos administrativos da função tributária não podem, assim, escapar da sua subsumção ao princípio da moralidade administrativa. Em tais condições, a justiça tributária não deve ser havida, nunca, como um ideal irracional. Mas deverá ser abordada como uma categoria fundamental do Direito Administrativo Tributário. E sabemos, desde a nossa herança romana, que a justiça consiste na “arte de dar a cada um o que é seu” (*summ cuique tribuere*).

6.5. Não aceito mais o falso ideal - a falácia de um conhecimento científico “asséptico”; sem emoção, impotente para manifestar oposição e indignação diante dos desvios dos recursos públicos, que envolvem graves atentados à Federação e à República. Não que o jurista especializado deva abdicar da sua missão, convertendo-se num moralista. Esses recursos são oriundos em grande parte do suor dos trabalhadores de benefícios sociais. Cada vez que se consuma um desses desvios, um serviço público essencial é preterido - disse-o com propriedade o Ministro Luiz Fux. Estou firmemente convencido de que o jurista tributário, no exercício de sua cidadania e da dignidade de sua ciência, deve até protestar contra práticas ilícitas e imorais, sobretudo, não exclusivamente, porém, degradadas pelos delinquentes de mandatos eletivos. A crítica da ilicitude tem a sua interlace no dever de denunciar atribuído ao jurista tributário. O STF sinalizou para essa direção, num dos mais relevantes julgamentos da sua história: a Ação Penal 470 em que, ao julgar os responsáveis por ilícitos superlativas, como efeito de uma consciência de si, em atitude reflexiva, o STF julgou-se a si mesmo, sendo, ele próprio, julgado pela sociedade. Nunca antes ele havia se exposto tão amplamente à mídia. E com os julgamentos condenatórios, a Corte Suprema tornou-se popular. Efeito extradogmático, mas sociologicamente relevante, do julgamento de poderosos, que se consideravam imunes ao controle jurisdicional dos atos administrativos.

6.6. Se o jurista tributário atentar para os novos rumos abertos à dogmática converterá *ipso facto* o exercício de sua profissão num autêntico apostolado. Não há ideal mais nobre, nem mais elevado, para a função teleológica das normas fiscais e sua interpretação. Ideal de que é o legítimo guardião quem se dedica ao estudo do Direito Tributário. E não apenas o STF a quem é atribuída, veja-se bem, “precipua mente” (*sic*), a guarda da CF (art. 102, *caput*). O advérbio de modo não é aí preexistente da preocupação e ocupação dos juristas especializados com o império da Constituição, que determina a moralidade da Administração Fiscal. E, assim, a Constituição projeta os seus efeitos para além do redutoramente normativo.

6.7. O ordenamento tributário e o ordenamento ético, sob esse aspecto, se complementam. Tudo que é lícito deve ser honesto (justiça tributária) e não o contrário, como expressava em equívoco a velha parêntia: "nem tudo que é lícito, é honesto" (injustiça tributária). *Ex vi* do art. 37, *caput*, da CF, devem ser estudados os aspectos éticos da função administrativa - seus caminhos e descaminhos. Conclui-se, então, que, a esses atributos da função administrativa tributária deve corresponder um posto proeminente na interpretação e na aplicação do Direito Tributário. É convicção instigante a demandar o esforço teórico de assegurar não uma recíproca antinomia, mas, a solidariedade entre Direito e Moral.

### VII - Abertura para a Política-jurídica no Direito Tributário

7.1. Neste tópico, abre-se espaço para a consideração de que a doutrina pragmática do Direito Tributário deve envolver e enfrentar a zetética, termo inusual, mas rico de significados. Caracteriza a zetética jurídica o questionamento de direito posto. O termo não esconde a sua vetusta origem na antiga filosofia céptica. A atitude zetética é dubitativa, por questionar e indagar de todas as coisas e todas conclusões sobre elas. A maieutica socrática é um dos seus mais longínquos antepassados. A zetética fornece então um conjunto de preceitos para a resolução de problemas jurídicos, visualizados sob o ângulo pragmático. É esse, ao cabo das contas, um método que assenta as suas bases na inconformação teórica. Meta sem fim, mas necessária: a busca incessante de novos conhecimentos e horizontes na área tributária - é o que a inspira e conceitualmente a abastece. Amplíssimo o campo da zetética jurídica: "Zetéticas são, por exemplo, as investigações que têm por objeto o direito no âmbito da Sociologia, da Antropologia, da Psicologia, da História, da Filosofia, da Ciência Política etc. Nenhuma dessas disciplinas é especificamente jurídica. Todas elas são disciplinas gerais, que admitem, no âmbito de suas preocupações um espaço para o fenômeno jurídico. Na medida, porém, em que este espaço é aberto, elas se incorporam ao campo das investigações jurídicas, sob o nome de Sociologia do Direito, Filosofia do Direito, Psicologia Forense, História do Direito etc." (Tércio Sampaio Ferraz Júnior. *Introdução ao estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1988, p. 45)

Sob influência implícita do método da complexidade, esse autor demonstra as implicações zetéticas no Direito com um exemplo simples, mas esclarecedor: "Suponhamos que o objeto de investigação seja a Constituição. Do ângulo zetético, o fenômeno comporta pesquisas de ordem sociológica, política, econômica, filosófica, histórica etc." (*Idem*).

7.2. A atitude zetética envolve, assim, questionamentos praticamente infinitos, não redutíveis a campos de especialização excludentes de outros saberes. A questão da demarcação deslocou-se do objeto de ciência dogmática como o Direito Tributário, para o âmbito convencional amplo da pesquisa de que se trata. Nada é *a priori* excluído, nada reduzido.

A complexidade do fenômeno jurídico tributário (jurídico, político, econômico, administrativo, ético) é, assim, problema a ser enfrentado. Não consiste num obstáculo, mas numa instigação à pesquisa científica aprofundada e iluminada pelo método complexo, antagônico ao método redutor do conhecimento jurídico-tributário.

Porque é fundamentalmente questionante, a investigação zetética postula também a intercessão da Política Jurídica, como a pesquisa crítica dos fins a que vem servindo concretamente, aqui e agora, a função tributária.

7.3. Sob esse prisma, é crucial a distinção entre (a) o ato humano de aplicação da lei tributária e normas infralegais; e (b) a norma ou, se se preferir, o preceito abstrato, exprimindo um dever-ser em matéria tributária. A norma, então, ingressa no sistema tributário, por um ato normado, o ato de aplicação do Direito posto, que alguém, investido de competência, efetua. Ai se insinua a função zetética, a atitude questionadora. Viabilizada porque discute as várias alternativas da aplicação de normas tributárias; dentre as quais o intérprete e aplicador escolhe uma. Não existe, pois, uma única interpretação do sentido normativo, a correta e verdadeira. É útil exemplificar esse ponto com o preceito que determina sejam interpretadas em favor do consumidor normas contratuais (Lei 8.078/1990, dita de Proteção e Defesa do Consumidor, art. 47). Se é assim, é porque estão abertas diversas alternativas de interpretação dessas cláusulas. Na ausência da determinação legal, seria cabível interpretar essas normas tanto a favor, quanto contra o consumidor. Porém, é inafastável neste tópico uma advertência: se cabem várias alternativas exegeticas da lei tributária, nada obstante, dever de seu intérprete e aplicador pesquisar e identificar qual a melhor dessas alternativas a ser aplicada. Essa ressalva tem capital importância. A melhor alternativa é a que melhor atende aos ditames da justiça, a solução mais justa no caso concreto.

7.4. Descabe transformar, via exegetico-aplicativa, normas jurídico-tributárias em normas éticas. Porém, cabe ao jurista, em manifestação teórica legítima, lutar para introduzir no ordenamento tributário conteúdos de eticidade, dentre as funções próprias da doutrina. Porque esta submissão é, como visto, uma exigência constitucional voltada para a Administração Pública e, pois, reflexivamente, para o especialista em Direito Tributário.

A abordagem da moralidade no Direito Administrativo Tributário deve recair sobre (i) o ordenamento tributário como um todo; e (ii) sobre as instituições tributárias particulares (leis e regulamentos) ou (iii) individuais (por exemplo, lançamento, ato de aplicação, que é ponente de normas). Na integração da CF, cada um desses atos ingressa no ordenamento tributário pelo modo previsto no ordenamento jurídico em seus diversos níveis hierárquicos (nomodinâmica). Mas a CF é supraindenada e fornece-lhes o fundamento bastante de validação. Assim, o Direito Tributário posto estará saturado com os conteúdos que lhe determinam os preceitos constitucionais vigentes, como as exigências de prática a justiça; de proibir as desigualdades sociais desarrazoadas e arbitrárias; de vedação da aplicação do tributo no caso concreto com desconsideração da capacidade contributiva individual; de preservar a capacidade contributiva individual eventualmente afetada, por exemplo, no ato tributário confiscatório (CF, art. 150, IV); de limitação ao mínimo da autonomia da vontade; e, sobretudo pela determinação de preservar a liberdade. A imunidade constitucional a certos impostos (art. 150, VI) é, no fundamental, uma técnica de preservação da liberdade. Em todas essas atividades, normas éticas são juridicizadas. O princípio de moralidade da Administração vincula, embora diversamente e cada um a seu modo, não só o Fisco, como também os contribuintes e ainda a doutrina do Direito Tributário.

7.5. Vastíssimo o campo zelético de exercício da atividade pragmática. Cabe-lhe identificar as atenções na legislação que dão ensejo às fraudes fiscais. Mas, também, demonstrar os atentados à ordem jurídica, decorrentes da aplicação distorcida dos textos constitucionais. E, ainda, denunciar os abusos da função regulamentar (CF, art. 84, IV, *in fine*). E tantas e tantas outras funções igualmente relevantes poderiam ser assinaladas à função pragmático-zelética. Decerto as relações sintáticas de supra - e infraordenação entre leis e regulamentos tributários e desvios da função integrativa regulamentar (regulamentos ditos "autônomos", por exemplo, contra a CF art. 84, IV) são criticados pela doutrina. Mas o exame dessas relações se circunscreve quase sempre aos aspectos estruturais delas, com omissão da sua função teleológica (= abstenção de interpretação pragmática).

Essas críticas vêm sendo efetivadas aqui e acolá, independentemente da consciência da sua "topografia" pragmática, por eminentes juristas. Mas, estão elas submetidas a critérios redutores de complexidade, sob pretexto implícito ou explícito de observância dos limites de especialização da dogmática jurídico-tributária. Mas, críticas às práticas fiscais distorcidas, ainda assim, devem ser prestigiadas, porque contribuem, a seu modo, para uma das mais nobres missões do jurista, tão relevante que se confunde com o fim no Direito Tributário - primado da justiça distributiva nas relações entre Fisco e contribuinte e não da mera aplicação tecnológica eficaz de normas (se eficaz, o ato é, *ipso facto*, legítimo). A expressão retórica corrente "juiz fiscalista" é um "ferro de madeira", uma contradição em termos e um agravamento à função jurisdicional. A interpretação e a aplicação de normas fiscais não deve ser *a priori* nem pró Fisco nem contra Fisco, mas em prol da lei. Como ensina a velha sabedoria jurídica, somos escravos da lei para podermos ser livres. Que paradoxal e bela consigna.

7.6. Enquanto iluminada pelo pensamento complexo, a exegese no Direito Tributário, como nos demais segmentos do jurídico, não deve, como visto, estacionar na consideração da existência de várias alternativas possíveis da interpretação dos textos legais. Isso é acertado, porém, muito pouco. É ônus do intérprete e aplicador identificar a alternativa que mais se aproxima da justiça tributária. Como alcançá-la? No âmbito da complexidade, nada é preexcludido no espaço exegético. Assim, a exposição de motivos, os consideranda dos atos legislativos podem fornecer subsídios interpretativos que não devem ser desprezados no ato de aplicação. Isso não é psicanalisar o legislador (Baleeiro). Uma vez vigente a lei tributária, a exposição dos motivos do projeto que a originou se converte num dado tão objetivo quanto os preceitos legais (v. a respeito Paulo Fernando Souto, *Sobre o princípio democrático na fundamentação da atividade tributária*, dissertação inédita).

### VIII - Revisando Alfredo Augusto Becker

8.1. Na sua *Teoria geral do Direito Tributário* (1ª ed. São Paulo: Saraiva, 1963), Becker se inclina enfaticamente pelo método da redução de complexidades. É expressão dessa tomada de posição o seguinte trecho:

"O problema da separação rigorosa entre a Ciência das Finanças e o Direito Tributário é de importância vital, pois o contido do Direito Tributário com a Ciência das Finan-

ças (como o festejado por Benvenuto Grizziotti e seus discípulos) provoca a gestação de um ser híbrido e teratológico; o Direito Tributário Invertebrado." (*Op. cit.*, nº 07)

8.2. É preciso remontar à época em que esse livro foi escrito (*hermenêutica histórica*, por mim preconizada). Até então, a dogmática era um campo praticamente inexplorado. Embrionariamente estudado em manuais, compêndios didáticos e comentários a textos legais e regulamentos. Predominavam as glosas desses textos. A obra de Becker foi então um avanço doutrinário significativo, que inspirou os estudos subsequentes do Direito Tributário (interpretação histórico-evolutiva). Becker chegou a afirmar, numa atitude mais reducionista ainda, que o jurista é o seu mântico do Direito, abstraindo assim a própria sintaxe jurídica, integrante, também ela, dos campos da dogmática tradicional. Mais reducionismo, impossível.

8.3. O tempo, que é o senhor da razão, mostrou, após longo período de maturação teórica, como eram impropriedades as críticas a Grizziotti, com a intercessão posterior e a aceitação crescente do método da complexidade. Mas essa posição redutora de Becker influenciou decisivamente a evolução da dogmática brasileira. E acabou por acarretar uma estagnação teórica; fenômeno que ocorre de regra nas revoluções científicas, como a que Becker, na sua época, empreendeu. É com esse impasse que hoje se defronta a dogmática.

8.4. "Expulse-se porém, o natural e ele retorna com rapidez cibernética" - digo-o, parodiando Pascal: "Expulse-se o natural e ele volta galopando." Nessa mesma obra, Becker não se limita, malgrado ele próprio, à face estruturalista do tributo. Nela há um longo e fundamentado capítulo (nº V, parágrafos 1º e 2º) sobre a revolução social e o Direito Tributário e sobre o finalismo extrafiscal do tributo. Para a doutrina é como se essa parte não integrasse a obra. Como, no entanto, conciliar a função dogmático-redutora de complexidade, amplamente majoritária na obra de Becker, e a aceitação concomitante da função extrafiscal do tributo (cap. V, parágrafo 2º) é questão ainda em aberto na doutrina.

8.5. Aqui se insinua uma até agora despercebida observação. O finalismo extrafiscal do tributo é um outro nome do método funcional. Assim sendo, reintroduz-se, no âmbito dos estudos jurídico-tributários, o paradigma da complexidade. Sobre esse ângulo de análise - curiosa observação - Becker e Grizziotti se reconciliam, o que parecia impossível.

Uma advertência complementar, porém: abandonando uma visão holística, os juristas tributários sempre se inspiraram - e enalteciram - a posição estruturalista da obra de Becker, abstraindo totalmente o aspecto funcional nela abordado. Não poderia haver exemplo mais expressivo das injunções teóricas de método que governa a dogmática de ponta a ponta - a redução de complexidades. O que não mutila a complexidade não está no mundo - dir-se-ia, parodiando a velha processualística.

Concluo retomando e apropriando a bela metáfora: a magna missão social do jurista é andar no meio dos homens e reparar entre eles o pão da legalidade (= justiça distributiva, digo-o, em explicação). Práticas de manipulação do Direito para objetivos inconfessáveis não passam de sintomas da decadência institucional, que deve ser mais que repudiada, erradicada, por uma reversão radical na temática das investigações tradicionais.



**Leonardo Freitas de Moraes e Castro**  
é Doutorando em Direito Tributário Internacional pela Universität Leiden, Mestre em Direito Econômico, Financieiro e Tributário pela USP, Master of Laws (LL.M.) in Taxation pela Georgetown University Law Center, Professor e Advogado em São Paulo.



**Alexandre Luiz Moraes do Rego**

é Doutorando em Direito Econômico, Tributário e Financieiro pela USP, Professor da Pós-graduação em Direito Tributário Empresarial da Fundação Amanuêl Álvares Perazzo (Faap - São José dos Campos) e Advogado em São Paulo e no Rio de Janeiro.

## Os Limites para a Amortização Fiscal do Ágio na Atual Jurisprudência do Carf: Pragmatismo a partir do Empirismo

Leonardo Freitas de Moraes e Castro  
Alexandre Luiz Moraes do Rego Monteiro

### I - Considerações Preliminares

Com o advento do art. 7º da Lei nº 9.532/1997<sup>1</sup>, redigido no contexto do Programa Nacional de Desestatização (PND), introduziu-se no sistema jurídico nacional a possibilidade de amortização fiscal (para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro - CSSL) do ágio fundamentado em rentabilidade futura<sup>2</sup> pago na aquisição de investimentos nos casos em que, posteriormente à compra dos ativos, investidora e investida passem a constituir uma mesma unidade jurídica, com a consequente absorção do patrimônio de uma pela outra<sup>3</sup>.

Consoante vem entendendo a doutrina pátria<sup>4</sup>, o escopo da introdução expressa da possibilidade de dedução dos valores pagos pela investidora a título de ágio foi o de incentivar a participação em certames licitatórios, condicionando-se a dedutibilidade, apenas, à reestruturação societária do grupo<sup>5</sup> (v.g., nos casos de fusão, cisão e incorporação), de maneira a relacionar, em um mesmo sujeito passivo, as despesas inerentes à aquisição de negócio com expectativa de

rentabilidade e os lucros produzidos no âmbito do ativo adquirido (*matching principle*).

Debruçando-se sobre o tema, especialmente em virtude da proliferação de operações que envolviam o pagamento de ágio na aquisição de investimentos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), especialmente nos últimos cinco anos, publicou importantes decisões administrativas sobre a matéria, por meio das quais reexaminou - à luz do atual sistema jurídico tributário e societário<sup>6</sup>, e das novas normas contábeis<sup>7</sup> - os requisitos para amortização fiscal do ágio em reorganizações societárias, bem como manifestou entendimento sobre os fatores considerados como indícios e provas de simulação, fraude e ilicitude neste tipo de operação.

Em que pese ao fato de estarmos inseridos em um ordenamento jurídico com fortes raízes romano-germânicas e não de *common law* e, bem assim, o caráter *inter partes* das decisões proferidas - muitas delas ainda sujeitas a recurso em âmbito administrativo ou mesmo ao ajustamento de eventual demanda judicial<sup>8</sup> - não restam dúvidas acerca da importância dos julgados do Carf para o balizamento do comportamento por parte dos contribuintes e, especialmente, para a formação de diretrizes seguras que possam nortear a liberdade econômica dos agentes, em atenção à segurança jurídica, cãnone máximo do sistema jurídico<sup>9</sup>.

Assim, constitui escopo primordial deste artigo elencar alguns dos julgados mais relevantes proferidos no âmbito do Carf<sup>10</sup> no que tange aos limites elencados ao aproveitamento fiscal do ágio, de maneira a identificar uma possível linha de análise firmada neste Tribunal Administrativo, para, em momento seguinte, apresentarmos nossas considerações e conclusões sobre o tema.

### II - Principais Fundamentos das Autuações sobre a Amortização Fiscal de Ágio

Após uma detida análise comparativa das recentes decisões do Carf sobre amortização fiscal do ágio em reorganizações societárias, foi possível constatar traços comuns que fundamentam as autuações fiscais sobre o tema.

Neste ponto, as autoridades fiscais normalmente apontam problemas relacionados com: (i) laudo de avaliação (demonstrativo); (ii) fundamento econômico do

<sup>1</sup> Art. 386 do Decreto nº 3.000/1999 (RUR/1999).

<sup>2</sup> Ressalte-se que a legislação fiscal (art. 20, *caput*, do Decreto-lei nº 1.598/1977) determina que os investimentos ajustados pelo Método de Equivalência Patrimonial (casos de investimentos em controladas e coligadas) deverão, sempre, ter o respectivo custo de aquisição desdobrado em duas subcontas, de modo a refletir: (i) o valor do investimento, calculado com base no patrimônio líquido da sociedade investida à época da aquisição, e bem como (ii) o montante equivalente ao ágio em deságio pago pelo investidor, referente, na forma do citado dispositivo, à diferença entre o custo efetivo de aquisição e o valor da participação no patrimônio líquido (vide SCHOUER, Luis Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários)*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 105).

<sup>3</sup> Antes da edição do referido dispositivo legal, a amortização fiscal do ágio se limitava à composição do custo de aquisição do investimento para o fim específico de apuração do ganho de capital (art. 33 do Decreto-lei nº 1.598/1977), na alienação da participação, sendo, até então, questionável o seu aproveitamento em operações societárias de fusão, cisão e incorporação.

<sup>4</sup> A este respeito, vide: OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 770.

<sup>5</sup> Note-se que, sob a ótica contábil, independentemente da realização de um dos eventos societários mencionados, a sociedade investidora deverá promover a amortização contábil desse ágio, nos exatos termos do art. 14 da Instrução CVM nº 247/1996.

<sup>6</sup> Lei nº 11.638/2008 e 11.941/2009.

<sup>7</sup> CPC nº 04 e nº 15.

<sup>8</sup> Como se sabe, vige no ordenamento jurídico pátrio, como cláusula pétreia, a inafectabilidade de controle de lesão ou ameaça de lesão a direito pelo Poder Judiciário, consoante se infere do art. 5º XXXV, da CF: "Art. 5º (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (...)"

<sup>9</sup> "(...) os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança podem ser considerados elementos constitutivos de qualquer Estado de Direito" (CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. "Segurança jurídica em face da alteração de posicionamento dos Tribunais Superiores: limites da previsibilidade em matéria tributária". *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 91, São Paulo: RT, 2010, p. 206).

<sup>10</sup> Note-se que não constitui pretensão deste artigo esgotar todos os julgados do Carf a respeito do tema, apenas buscar extrair uma linha de entendimento na apreciação dos precedentes. A título ilustrativo, mencionamos, aqui, outros recentes julgados de grande relevância envolvendo o tema da amortização fiscal do ágio, a saber: a) "Caso Têlex Norte Este" (Acórdão nº 1301-000/711); b) "Caso Vivo" (Acórdão nº 1101-00-35); c) "Caso Aze Combustíveis" (Acórdão nº 120100-54); d) "Caso Colônia Frutesp" (Acórdão nº 101-96-12); e) "Caso Dasa" (Acórdão nº 1402-00-342); f) "Caso Capê" (Acórdão nº 1201-00-689); e g) "Caso Camif" (Acórdão nº 1201-00-659), dentre outros.