



FUNDAÇÃO ANFIP DE ESTUDOS  
DA SEGURIDADE SOCIAL

# TRIBUTAÇÃO & CIDADANIA



## Editorial

Os temas do nosso boletim nesta edição transitam por diversas áreas. E um dado apresentado por um de nossos articulistas explica tanta amplitude de assuntos: em 24 anos, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário calculou mais de 4,6 milhões de normas editadas para o setor. Tantas alterações criam uma complexidade no sistema tributário brasileiro que, quem quiser estar dentro e rigorosamente dentro da legislação, vai penar até conseguir realizar as operações da forma adequada. Por isso é sugerido um PAC tributário. Porque no Brasil, infelizmente, algumas coisas só funcionam quando viram prioridade de governo, alardeadas pela mídia e com a garantia da mão forte da Presidência da República.

Mas também trazemos boas novas. A análise da desoneração da cesta básica aponta que a medida reduz a pressão sobre a inflação e gera a reflexão sobre o modelo brasileiro que tributa prioritariamente o consumo e não a renda e o patrimônio. E falando em desoneração, a medida sobre a folha de pagamento segue com novidades e a dúvida sobre a eficácia do benefício ao empresariado.

A isenção da cobrança de impostos sobre templos ou instituições religiosas é antiga, mas diante da riqueza exibida por seus gestores gera revolta e a pergunta: é justo?

Questões relacionadas ao direito também elencam a pauta do Boletim. As dúvidas e o jogo de empurra em relação ao julgamento de questões de previdência complementar, a incidência de IRPF sobre indenizações de dano moral e um amplo estudo sobre garantismo tributário são abordadas de forma clara e com aprofundamento interessante para a compreensão dos temas.

Boa leitura!



## DESONERAÇÃO

# MP da desoneração da cesta básica: um importante passo rumo à justiça fiscal

Álvaro Sólton de França \*

Há, finalmente, uma luz no final do túnel para o brasileiro comum saber o quanto paga de impostos no Brasil. Conforme fora amplamente noticiado, a presidente Dilma Rousseff sancionou a Lei nº 12.741, de 2012, obrigando as empresas a discriminar, nas vendas de bens e serviços ao consumidor, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda". Ante o veto da informação relativa ao IRPJ e CSLL, os tributos em questão são ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS, Cofins e Cide-Combustíveis, que deverão ser apurados em relação a cada mercadoria e/ou serviço tributado. Trata-se de uma oportunidade única para a população que desconhece o

quanto é cobrado de impostos embutidos no preço, que por sua vez devem (ou deveriam) ser revertidos em serviços públicos.

Existem elogios e críticas à nova legislação. A crítica está relacionada à inclusão do IOF entre os tributos que devem constar no documento fiscal emitido pelo contribuinte, afinal, é um tanto quanto complexo medir o montante de IOF que incidiu nesta ou naquela mercadoria, já que o imposto incide sobre operações de crédito e não está vinculado às vendas da empresa tomadora de empréstimos bancários.

O elogio, por sua vez, consiste na própria sanção da legislação, afinal, quando o então Projeto de Lei nº 1.472, de 2007 fora aprovado pelo Congresso, o ministro da Fazenda, Guido Mantega, disse que avaliaria se o projeto era, ou não, viável, entre outras razões porque a alteração

dos sistemas dos Fiscos seria uma “dor de cabeça operacional”. Naquele tempo também fora noticiado que alguns integrantes do governo avaliam que a medida é “inconveniente”, na medida em que a divulgação aumentaria muito o nível de críticas sobre a alta carga tributária paga pelo consumidor brasileiro.

Ora, é perfeitamente possível antever qual a efetiva carga que influenciou a formação do preço. Tenhamos como exemplo a venda de espelho retrovisor para automóveis no Estado de São Paulo. Assumindo que determinado fabricante espera auferir R\$ 100 de receita líquida e, ainda, considerando as complexas regras legais ao cálculo dos tributos, inclusive o cálculo “por dentro” de alguns, no final o consumidor irá pagar R\$ 183,92 pelo espelho. Esta variação de quase 85% se refere apenas a tributos e não considera a margem de lucro de outros comerciantes, atacadistas ou varejistas, que tenham participado da cadeia mercantil. E caso este articulista fosse o responsável pela venda, deveria mencionar que, do preço de venda, R\$ 26,12 se refere ao ICMS, R\$ 19,01 ao PIS e à Cofins, R\$ 21,77 ao IPI e 17,01 ao ICMS-ST.

Não é difícil apurar e demonstrar tributos que incidem sobre determinada venda.

Portanto, não é difícil apurar e demonstrar os tributos que incidem sobre uma determinada venda, de modo que os entraves vislumbrados pelo governo em verdade não existem. Já a “dor de cabeça operacional” que seria causada para acrescentar outros itens ao sistema da nota fiscal eletrônica também não se justifica. E



FOTO: TURI FLORES

se desde 2007 o governo vem realizando gastos incomensuráveis para controlar e fiscalizar cada vez mais a vida dos cidadãos, não custa gastar só mais um pouco para incrementar o sistema eletrônico de emissão de documentos fiscais e demonstrar aos brasileiros porque é muito mais barato fazer compras em Miami do que na loja ali da esquina.

E aqui chego ao ponto que ensejou o título deste texto. A transparência da carga tributária brasileira não deve ser uma “inconveniência”, sim algo a ser buscado a todo custo. Afinal, a origem da palavra República (do latim, Res Publica, ou “coisa pública”) e os fundamentos sociológicos do próprio Estado político revelam que o Brasil pertence a todos, é público, porque os cidadãos aceitam ter suas liberdades de alguma forma tolhidas

por lei e seus patrimônios parcialmente entregues ao Estado para que ele, o Estado, proporcione a paz social e proveja as necessidades básicas aos seus cidadãos por meio de serviços públicos, como educação, saúde, segurança, saneamento básico etc.

Ou seja, a transparência e demonstração da carga tributária não é uma “inconveniência”, mas sim a contrapartida que o Estado deve aos cidadãos, é a prestação de contas, é o cumprimento do princípio republicano. Se a carga tributária elevada não corresponde ao padrão dos serviços públicos prestados pelo governo, a solução não é “tapar o sol com a peneira”, mas sim implementar ações e políticas públicas eficientes.

\* Auditor-Fiscal, presidente da ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil.



FUNDAÇÃO ANFIP DE ESTUDOS DA SEGURIDADE SOCIAL

Expediente

## Tributação & Cidadania

Tributação & Cidadania é uma publicação da Fundação Anfip de Estudos da Seguridade Social  
SBN Qd 01 Bl H - Edifício Anfip - Sala 45 - Asa Norte - Brasília/DF - Brasil - Cep: 70040-907 - Tel: 3326-0676 - Fax: 3326-0646  
Site: www.fundacaoanfip.org.br - e-mail: fundacao@anfip.org.br

Tributação & Cidadania é uma publicação bimestral de propriedade da Fundação Anfip de Estudos da Seguridade Social, com tiragem de mil exemplares. As opiniões externadas nos artigos selecionados e publicados são de responsabilidade de seus autores.

Conselho Editorial  
Aurora Maria Miranda Borges  
Maria Janeide da Costa R. e Silva  
Wilson Antonio Romero

Jornalista Responsável  
Wilson Antonio Romero, jornalista,  
Registro Profissional MT/DRT/RS 8236

Produção e Edição  
Thais D'Ávila Produtora de Conteúdo Ltda.

Diagramação  
Sarah Souza

Coordenação Geral  
Florian Martins de Sá Neto

## Política de desoneração nem sempre beneficia contribuinte

Celina Toshiyuki\*

A desoneração tributária da folha de pagamento, prevista nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011, consiste na substituição das contribuições patronais incidentes sobre o total da remuneração paga ao trabalhador (artigo 22, I e III, da Lei 8.212/1991) por percentuais de 1% ou 2% (dependendo da atividade) incidentes sobre a receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais.

Embora prevista, inicialmente, nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011, ao longo de 2012 sofreu alterações pelas Medidas Provisórias 563/2012 (convertida na Lei 12.715/2012), 582 (convertida na Lei 12.794/2013), 601 e, finalmente, pela Medida Provisória 612, de 4 de abril de 2013.

Saliente-se que aludida desoneração, em tese, teve como fim precípua fomentar atividades do setor industrial, comercial e tecnológico. Prova disso verifica-se na “Exposição de Motivos” da Medida Provisória 612, de 4 de abril de 2013, que, recentemente, introduziu novos segmentos setoriais na política de desoneração[1]. Confira:

“As medidas ora propostas asseguram a efetiva continuidade das diretrizes de política industrial, comercial e tecnológica delineadas no âmbito do Plano Brasil Maior. Não se pode olvidar que a desoneração tributária da folha de pagamento compõe o rol de ações estratégicas voltadas ao fortalecimento de importantes segmentos produtivos domésticos, cuja implementação tem se revelado de suma importância para orientar o planejamento de investimentos produtivos diante das incertezas no cenário externo e da nova dinâmica dos mercados”.

No entanto, é fato que a substituição das contribuições patronais previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei 8.212/1991, por percentuais

incidentes sobre a receita bruta nem sempre desonera a carga tributária incidente sobre a folha de pagamento, sendo precipitado afirmar que a inovação contida na Lei 12.546/2011, notadamente, nos artigos 7º e 8º, com posteriores modificações, de modo geral, beneficia os setores submetidos à aludida sistemática.

É o caso, por exemplo, da sociedade empresária que possui baixo número de funcionários (seja pela atividade exercida, seja porque automatizou sua produção), mas elevada receita bruta. Na hipótese aventada, fica claro que a substituição em tela onerará o contribuinte, em evidente contradição ao objetivo da norma.

Neste passo, insta observar que até a conversão da Medida Provisória 582 na Lei 12.794/2013 a adoção do aludido recolhimento era facultativa, cabendo ao empresário verificar se a substituição seria benéfica para sua atividade. Não o sendo, mantinha-se o recolhimento das contribuições previstas no citado artigo 22.

De fato, a Medida Provisória 582 dava a seguinte redação ao parágrafo 9º do artigo 9º da Lei 12.546/2011:

“Parágrafo 9º — O disposto nos artigos 7º e 8º poderá não ser aproveitado por empresa que entender que a nova regulamentação irá gerar um ônus, em comparação com a legislação anterior, bastando, para isso, no início de cada exercício, efetuar o primeiro recolhimento da contribuição patronal, integralmente de acordo com as condições previstas nos incisos I e II do artigo 22 da lei 8.212, de 24 de julho de 1991, condição que deverá prevalecer até o final do exercício”.

Contudo, ao sancionar a Medida Provisória 582 (convertida na Lei 12.794/2013), a presidente Dilma Rousseff vetou alguns artigos da MP, dentre estes o artigo que possibilitava ao contribuinte escolher a forma de re-

colhimento (parágrafo 9º, do artigo 9º, da Lei 12.546/2011). As razões do veto foram dadas no seguinte sentido:

“A proposta descaracteriza o modelo original da política, gera grande imprevisibilidade na arrecadação e dificulta a sua fiscalização. Por fim, há um erro de remissão do dispositivo que indica os incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, ao invés dos incisos I e III, o que trará problemas em sua aplicação”.

Com o veto presidencial, não há mais possibilidade de o contribuinte escolher se adere, ou não, à nova regulamentação, estando obrigado a submeter-se à nova sistemática, ainda que o resultado final lhe seja prejudicial, ou seja, mesmo que a desoneração tributária da folha de pagamento implique em onerá-lo demasiadamente em outro recolhimento, não havendo outra solução senão recorrer ao Poder Judiciário para manter o recolhimento das contribuições patronais sem substituí-las pelos percentuais sobre a receita bruta.

Portanto, aos contribuintes, especialmente aqueles que exercem as atividades previstas na Medida Provisória 612/2013, publicada em 4 de abril de 2013, cuja obrigatoriedade iniciará em 1º de janeiro de 2014, caberá a elaboração de cálculos, para verificar se a substituição regulamentada pelos artigos 7º e 8º, da Lei 12.546/2011 não irá onerá-los, sendo certo que, havendo majoração entre o que era recolhido a título de contribuições patronais (incisos I e III, do artigo 22, da Lei 8.212/1991) e o que passará a ser devido (percentual sobre a receita bruta), deve o contribuinte recorrer ao Poder Judiciário e através de medida judicial assegurar o direito de não se submeter à nova regulamentação.

\* Advogada, especialista em Direito Tributário.

# Garantismo sancionador no direito tributário

Helena Taveira Torres\*

Nesse estudo, pretende-se examinar se o art. 136 do Código Tributário, sempre interpretado como forma de responsabilidade objetiva pela prática de ilícitos, tem força para afastar o princípio garantista da “culpabilidade” e outros elementos subjetivos na aplicação das multas tributárias, à luz dos fundamentos do princípio do Estado Democrático de Direito, como prescrito pela nossa Constituição de 1988.

O garantismo, como “modelo normativo”<sup>1</sup>, consiste numa metodologia de aplicação de normas jurídicas sancionadoras segundo o objetivo de concretização dos princípios e direitos fundamentais. É o modelo do direito punitivo que assume a observância dos valores do Estado Democrático de Direito como condição para a prescritibilidade das ações sancionatórias do Estado.

Se for verdade que o Direito Penal tem incorporado os recursos do garantismo, não se pode falar que persista um contínuo desse modelo ao longo das distintas searas, como o direito administrativo e o tributário, de modo equivalente. Apesar da forte constitucionalização do nosso Direito Tributário, entretanto, na aplicação das sanções administrativas (multas), percebe-se que essa metodologia não encontra efetividade.

Para atingir esse propósito, o método da interpretação conforme a Constituição desponta com grande evidência para a afirmação do garantismo constitucional, com vistas à concretização dos direitos fundamentais nas aplicações das sanções tributárias.

A principiologia do direito punitivo aplica-se, igualmente, ao direito administrativo e ao direito tributário, ao consagrarem idênticos princípios da legalidade, tipicidade, vedação à ana-

logia e irretroatividade. Esta legalidade, porém, desvela-se insuficiente sem a acomodação aos direitos fundamentais e demais princípios do ordenamento jurídico. E, dentre outros, a assunção do princípio da culpabilidade não pode ser olvidada, sob pena de mitigar aquele garantismo hermenêutico.

Em todos os âmbitos, os princípios “nullum crimen sine legis” e “nulla poena sine lege” convergem para a mesma eficácia e identidade de critérios, sem qualquer mutação normativa. Por isso, qualquer aplicação de regras sancionadoras (tipos) não pode deixar de avaliar a conduta do agente, tanto em relação aos fatos dos quais decorrem as imputações alegadas (antijuridicidade), quanto no contexto do exercício das suas atividades, em relação à observância da legislação vigente e relacionamento com os órgãos competentes. Esta é uma garantia constitucional de fundamental relevo.

Eis aqui nossa primeira conclusão fundamental, o exame da antijuridicidade e da culpabilidade impõe-se também para sanções administrativas e tributárias, dada a unidade do ilícito para fins administrativos, penais ou civis. A aplicação de sanções sem cuidado para os elementos subjetivos descumpra princípios do direito constitucional sancionatório dos mais relevantes, em franca desconexão com o garantismo. Agir diverso da Administração, com toda evidência, expõe a decisão ao controle de constitucionalidade, pela quebra da segurança jurídica.

É nesse sentido que somente uma interpretação conforme a Constituição pode-se compreender os exatos termos do art. 136, do CTN. Eis sua redação:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Não se diga, pois, que o art. 136, do CTN, reclama a objetividade da sanção tributária e o dolo, assim como a boa fé, a confiança legítima ou a impossibilidade de conduta diversa não poderiam ser examinadas pelo aplicador das normas tributárias.

A culpabilidade deve ser conhecida e apreciada porquanto intimamente relacionada à exigência constitucional de individualização das penas (art. 5º, XLVI da CF), a qual exige a verificação das características individuais do infrator quando da gradação da sanção.<sup>2</sup> Daí a importância da análise da situação factual, para determinar a qualificação da conduta ilícita e eventual comprovação de boa fé, confiança legítima ou impossibilidade de conduta diversa do contribuinte, venire contra factum proprium da Administração, a justificar alguma exclusão de culpabilidade.

2 Como exemplo, vejamos os seguintes casos:

“TRIBUTÁRIO. TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL. ART. 136 DO CTN. 1. A responsabilidade do agente é objetiva e a multa tem natureza punitiva, em razão do descumprimento de obrigações tributárias por parte do contribuinte, sendo certo que é seu dever a apresentação das notas fiscais, que devem acompanhar as mercadorias, quando transportadas. 2. Embora se admita a tendência para entender-se que a regra legal em exame não exclui o exame da boa-fé e da inexistência de prejuízo para o Fisco, consta no acórdão que sequer há sólida prova da concomitância da saída do estabelecimento da mercadoria e da nota fiscal, o que inviabilizaria o exame ante o óbice da Súmula 7-STJ. 3. Recurso especial improvido”. (REsp 323.982/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 30.08.2004, p. 236)

“ICMS. ADULTERAÇÃO DE GUIAS DE RECOLHIMENTO PELOS VENDEDORES. IMPUTAÇÃO DE FRAUDE AOS COMPRADORES A PRETEXTO DE APLICAÇÃO DA REGRA OBJETIVA DO ART. 136, DO CTN. INAPLICABILIDADE. 1. Tratando-se de ilícito praticado por terceiro, sem o concilium fraudis do adquirente, contribuinte, impõe-se eximi-lo dos consectários da infração à luz do art. 137 c/c art. 112, do CTN. 2. Deveras, exigindo a lei elemento subjetivo consistente no ‘dolo específico’, o adquirente que, mercê de contribuinte, recolhe com base em guias falsificadas por terceiro, não pode ser apenado tributariamente, devido adimplir a obrigação a qual deve ser acrescida, apenas, de juros de mora e correção monetária. 3. É da tradição positiva brasileira, alimentada pelas fontes romanas, a interpretação mais favorável ao sujeito passivo tributário. Aplicação do art. 112, do CTN (benigna amplianda). 4. Recurso especial conhecido, porém, improvido”. (STJ, REsp 457.745/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 15.09.2003 p. 239).

1 FERRAJOLI, Luigi. Derecho y razón: teoría del garantismo Penal. Madrid: Trotta, 1998, p. 851.



FOTO: SXCHU

Ao examinar o princípio da culpabilidade, Santiago Mir Puig distingue duas condições de imputação de responsabilidade pessoal, a infração cometida com dolo específico (infração pessoal) e a responsabilidade penal da pessoa:

“Tudo isso me levou a distinguir entre as condições de imputação pessoal do fato antijurídico, dois momentos: (a) a infração pessoal de uma norma de determinação (a norma primaria concreta); (b) a responsabilidade penal do sujeito. Mas antes de desenvolver o conteúdo e o significado de ambas as categorias, é necessário examinar a evolução histórica do termo que se costuma utilizar para expressar a exigência de imputação pessoal: a culpabilidade.”<sup>3</sup>

Diante disso, para a aplicação de qualquer multa, os indícios devem vir conjugados com uma análise da conduta do sujeito, de sorte a legitimar a projeção de consequências jurídicas sancionatórias sobre sua esfera jurídica, cuja sanção deve sempre ser alcançada de modo ob-

jetivo. Não é por menos que o art. 142, do CTN, in fine, aluda ao dever funcional de proposta de aplicação da penalidade cabível, porquanto o auto de infração, em verdade, não aplica a sanção à pessoa à qual imputa conduta delituosa. Em verdade, quem o faz, efetivamente, numa interpretação conforme a Constituição é a autoridade do processo administrativo, para um exame completo da materialidade dos fatos e das condutas, mormente quando provada a boa fé, a confiança legítima ou a impossibilidade de conduta diversa. E tudo sob o manto garantista dos princípios processuais da presunção de inocência, do contraditório, da livre apreciação de provas e do duplo grau de jurisdição.

Ao mais, quando se trata de alegação de crime, o art. 137 do CTN é implacável: a responsabilidade é pessoal do agente, ao se observar o exame do dolo e da culpabilidade, em toda a sua extensão. Não se pode imputar conduta criminosa, inclusive quanto à fraude ou simulação, sem firme demonstração do dolo.

Deveras, quer na aplicação de sanções penais, quer na de sanções admi-

nistrativas, a autoridade fazendária não pode deixar de examinar as motivações da conduta do contribuinte, objetivada no conjunto de atividades desempenhadas, sob pena de se converter, a sentença penal ou o ato administrativo de aplicação de sanção administrativa, em vitan-da ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Nos dias atuais, seja qual for a corrente teórica do tipo punitivo, a pena somente pode ser aplicada quando presente o exame da culpabilidade, ou nas palavras de Jakobs: “não existe uma lesão da vigência da norma jurídico-penalmente relevante sem culpabilidade”. E prossegue: “somente quem vulnera a norma de comportamento sendo responsável, isto é, sendo culpável, vulnera essa norma, e nesta vulneração da norma é que se define a finalidade da pena”.<sup>4</sup> A culpabilidade é pressuposto inafastável da pena no Estado Democrático de Direito. E não se cumpre o exame da culpabilidade sem a mais ampla e livre apreciação de provas.

No garantismo do nosso direito

3 PUIG, Santiago Mir. Direito penal: fundamentos e teoria do delito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 410.

4 JAKOBS, Günther. Fundamentos do direito penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 12.

constitucional ninguém pode ser punido sem provas ou afastada a apreciação das provas produzidas pelo acusado, sob a égide do contraditório, para determinar a culpabilidade.

Como assinala Cláudio Brandão, a tipicidade tem duas funções: uma, como garantia (princípio de legalidade) e a outra, de ser “indício da antijuridicidade”<sup>5</sup>. Essa expressão está muito bem utilizada, ao nosso ver.

Função de indício da antijuridicidade objetiva, decerto, posto depender da apreciação de outros elementos, como percebeu Santiago Mir Puig: uma lesão ou perigo a bem jurídico (i); penalmente típica (ii); imputável a uma conduta perigosa para um homem prudente (iii); ou sua evitação (iv); realizada com dolo ou culpa (v) e objetivamente não valorada pelo Direito Penal (vi)<sup>6</sup>.

O fato punível define-se pela conduta adotada pelo agente segundo os atributos do tipo (objeto de reprovação), da antijuridicidade e da culpabilidade (juízo de reprovação)<sup>7</sup>. O tipo, estruturalmente, compreende como elemento positivo a descrição material da conduta proibida; e, como elementos negativos, as formas consideradas pelo ordenamento como justificações. Portanto, com funções de garantias (proteção do agente), à legalidade prévia (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) soma-se o exame da culpabilidade, com os seus pressupostos objetivos e subjetivos.

Mesmo que a teoria finalista não tenha a aceitação de outrora, é sempre bom lembrar que, para essa corrente, incorporada ao nosso Código Penal, somente pode ser agente de delito quem realiza a ação dirigida a algum acontecimento final, quando este tem poderes para prever, segundo certos limites, as

consequências da sua ação, e que, por isso mesmo, tem capacidade de evitar sua ocorrência. Nesta doutrina, a vontade consciente do fim é o cerne da ação (dolosa), acompanhada da seleção dos meios necessários para sua concretização<sup>8</sup>.

Na atualidade do Direito Penal, segundo certa doutrina, o “resultado” não integra o “tipo” e tampouco se presta para definir a “ilicitude”. Importa avaliar a conduta pelo “resultado juridicamente relevante” a partir de uma ação penalmente reprovável, que somente pode ser entendida como aquela que coloca em perigo o bem juridicamente protegido, como observa Renato Silveira, Titular de Direito Penal da Faculdade de Direito da USP<sup>9</sup>. Nas suas palavras: “uma vez não demonstrada a concretude de uma desvalorização da ação, não há de se verificar o próprio tipo penal”. O teste de causalidade opera-se entre a “ação”, comissiva ou omissiva, e o “resultado”, avaliado segundo o perigo ao bem jurídico protegido. Assim, desde que provados esses pressupostos, a conduta penalmente reprovada ou injusta será passível de qualificação penal.

De outra banda, é possível compreender no elemento objetivo do tipo a imputação do resultado pelo critério da realização do risco,<sup>10</sup> como observa Juarez Cirino, na linha de Roxin e também de Jakobs. Nessa feição, resultado tem relação direta com a causa (ação), mas evidencia-se na forma de realização do risco criado pelo autor, logo, imputável ao agente em virtude da conduta assumida e pelo risco gerado. A imputação (objetiva) do resultado requer a verificação de um risco produzido pelo autor que influi sobre o resultado no bem jurídico, comprovada como ação pessoal, o que constitui fundamento suficiente

para autorizar a imputação do tipo. Ausente, porém, a evidência de relação com o risco sobre o resultado criado pelo autor, este resultado não lhe pode ser imputado. Muita atenção: ainda que a ação possa conter riscos, estes somente serão relevantes para a imputação se realizam no resultado.

A sanção somente pode empregar-se quando o agente “tem poder concreto de não fazer o que faz” (exigibilidade de comportamento diverso)<sup>11</sup>. De se ver, o ilícito não pode levar o agente à sanção ante à prevalência da presunção de inocência, como consta da nossa Constituição (LVII – ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória). Por conseguinte, no exame do ilícito praticado pelo agente, o primeiro cuidado é conceber o “fato punível” acomodado com os limites decorrentes da “culpabilidade” (restrição ao poder de punir do Estado) e da “antijuridicidade”, como formas de proteção do acusado.

Para esse fim de individualização da pena, a culpabilidade é um dos elementos constitutivos do conceito analítico de crime. No direito penal, assim como no direito administrativo sancionatório, o princípio da culpabilidade veda a aplicação de sanções<sup>12</sup> alheia ao exame da conduta do agente<sup>13</sup>. Aplicados esses paradigmas ao Direito Tributário, o garantismo do princípio da culpabilidade impede a imputação de responsabilidade puramente objetiva, independente da intenção do sujeito passivo e leva em consideração apenas o resultado, pois pressupõe a vinculação do fato ilícito com o autor e sua culpabilidade<sup>14</sup>.

5 BRANDÃO, Claudio. Teoria jurídica do crime. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 57. Vide: FERRAJOLI, Luigi. Derecho y razon: teoria del garantismo penal. Madrid: Trotta, 2005, 1.019p.; BITENCOURT, Cezar Roberto; CONDE, Francisco Munoz. Teoria geral do delito. Sao Paulo: Saraiva, 2000, 564p.

6 PUIG, Santiago Mir. Estado, pena y delito. ABASO, Gustavo E. (trad.). Buenos Aires: IBdeF, 2006, p. 278.

7 SANTOS, Juarez Cirino dos. Direito penal: parte geral. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006. pp. 32 e ss.

8 SANTOS, Juarez Cirino dos. Direito penal: parte geral. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006. pp. 32 e ss.

9 Cf. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Direito penal econômico como direito penal de perigo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 80.

10 Passim: SANTOS, Juarez Cirino dos. Direito penal: parte geral. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006, p. 114.

11 SANTOS, Juarez Cirino dos. Direito Penal, Parte Geral. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006. p. 97.

12 HIRSCH, Hans Joachim. El principio de culpabilidad y su función en el Derecho Penal. NDP Nueva Doctrina Penal, 1996/A, Publicación del Instituto de Estudios Comparados en Ciencias Penales y Sociales. Buenos Aires: Editores Del Puerto, 1996, p. 28-29.

13 GÜNTHER, Klaus. A culpabilidade no direito penal atual e no futuro. Tradução de Juarez Tavares. Doutrina Internacional. Revista Brasileira de Ciências Criminais. n. 24. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 80.

14 A imputação de responsabilidade subjetiva aos coautores

Não basta a ocorrência do “fato típico” para evidenciação do ilícito, portanto. Ao lado do princípio da legalidade, que o define, nosso ordenamento congrega o princípio da “culpabilidade”, na sua qualificação. Assim, para que uma sanção possa ser empregada é imprescindível que se tenha “lei” prévia e que se verifique a valoração de uma conduta de culpa (nulla poena sine culpa).

Como bem assinala Günther Jakobs, “sem respeitar o princípio da culpabilidade, a pena é ilegítima”<sup>15</sup>. E isso porque, funcionalmente, os critérios de aferição da culpabilidade correspondem a efetiva garantia constitucional à qual se deve curvar todo o direito sancionador, inclusive o administrativo. A culpabilidade equivale a um juízo de valoração do comportamento ilícito, como descrito no tipo legal<sup>16</sup>. Aqui, examina-se a presença de “exigência de comportamento diverso (prevista de modo expresso). Esse juízo define ainda a antijuridicidade, que corresponde a permissões, a gerar equilíbrio com o ordenamento constitucional.

Por isso, a conduta deverá ser examinada caso a caso. Nos crimes tributários, a acusação deve antecipar as provas desde a denúncia (i), além das provas da defesa (ii), a serem examinadas no contraditório (iii), sob pena de se infringir o disposto no Art. 5º, LV, da Constituição: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla

defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Não pode haver acusação ou decisão judicial sem provas. De se ver, portanto, a proximidade axiológica entre o princípio do due process of law e aquele da culpabilidade.

No que concerne à legalidade das sanções tributárias, no domínio das normas gerais, o art. 97, V, do CTN, prescreve que somente lei pode estabelecer “a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”. A legalidade tributária é requisito para a tipificação dos ilícitos e das respectivas sanções, mas não se esgota, isolada e objetivamente, sem que se confirme o exame da culpabilidade.

De se ver, portanto, numa interpretação conforme à Constituição do art. 136, do CTN, que a exigência constitucional de individualização das penas (art. 5º, XLVI da CF) impõe-se, ao tempo que sua redação deixa claro que a objetividade somente se aplica salvo disposição de lei em contrário.

Essa exigência de culpabilidade encontra-se afirmada no CTN, ao tempo que as normas do art. 112 prescrevem o dever de aplicar interpretação mais favorável ao acusado, na imposição de sanções, sempre que houver dúvida quanto à materialidade, autoria, ou sanção, a saber:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I – à capitulação legal do fato;
- II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

O dispositivo legal acima transcrito é instrumento da segurança jurídica dos contribuintes na imposição de sanções administrativas tributárias, cujas normas devem ser interpretadas de modo mais favorável ao acusado, o

que só tem cabimento quando se esbela uma apreciação da culpabilidade dos agentes.

O garantismo sancionador, como visto, demonstra ser inaceitável a contradição de entendimentos entre o que se vê afirmado na apuração das sanções administrativas (multas) e aquilo que se aplica às sanções penais. Por conseguinte, para a aplicação de sanções administrativas, exige-se, igualmente, a prova da materialidade do evento antijurídico e a presença da prova de culpabilidade do agente.

Conclui-se, assim, quanto às infrações de natureza tributária, a imprescindibilidade da responsabilidade pessoal do agente a partir da avaliação dos elementos de culpabilidade. Caberá, pois, à Administração, nas acusações de crimes, na forma do art. 137 do CTN, demonstrar de modo específico, a autoria e a culpabilidade de cada acusado, individualmente, mormente nos casos de alegação de fraude ou de simulação. Quanto às ditas “sanções objetivas”, ainda que o “dolo” não seja um requisito, na forma do art. 136, do CTN, o caráter vinculado atribuído ao ato da Administração, reclama o dever de provar o fato jurídico do ilícito e sua sanção, sempre sob uma interpretação conforme a Constituição, como eficácia do nosso garantismo de direitos fundamentais na aplicação das normas tributárias. Desse modo, não pode deixar de apurar, na qualificação da conduta ilícita, a presença de boa fé, confiança legítima ou impossibilidade de conduta diversa do contribuinte, assim como de eventual venire contra factum proprium ou prática reiterada da Administração, a justificar alguma exclusão de culpabilidade. Este é modelo de garantismo sancionador que todos devem empregar, pela força vinculante do princípio de Estado Democrático de Direito.

está adstrita ao princípio da culpabilidade, como definiu Jakobs: “O princípio da culpabilidade significa que a culpabilidade é um pressuposto necessário da legitimação da pena estatal. Por sua vez, a culpabilidade é o resultado de uma imputação reprovadora, no sentido de que a defraudação que se produziu vem motivada pela vontade defeituosa de uma pessoa; mais adiante tratarei da relação específica que existe a respeito da vontade. Provavelmente a formulação mais comum seja: a culpabilidade é reprovabilidade; numa linguagem coloquial, ter a culpa.” JAKOBS, Günther. Fundamentos do direito penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 11. BITENCOURT, Cezar Roberto. Teoria geral do delito. Coimbra: Almedina, 2007, p. 209.

15 JAKOBS, Günther. Fundamentos do direito penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 12. JAKOBS, Günther. Derecho penal: fundamentos y teoría de la imputación. 2. ed. CUELLO CONTRERAS, Joaquín; GONZALEZ de MURILLO, Jose Luis Serrano (trad.). Madrid: Marcial Pons, 1997, 1.113p.

16 Passim: SANTOS, Juarez Cirino dos. Direito penal: parte geral. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006, pp. 32 e ss.

\* Professor de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP e vice-Presidente da International Fiscal Association – IFA

# STF soluciona matéria de previdência complementar

Luís Fernando Feola Lencioni \*

Agrade ou não o desfecho, o Supremo Tribunal Federal colocou ordem na casa ao decidir, na sessão do dia 20 de fevereiro de 2013, a questão da competência em matéria de previdência complementar.

Tal questão se instalou há décadas no Poder Judiciário e os processos sambavam da Justiça comum para a Justiça trabalhista e vice versa, a gosto do freguês, alguns, inclusive, agindo de forma contraditória e inusitada quando se deparavam com posicionamento desfavorável por aquele segmento da Justiça.

O Supremo, como Corte máxima do Judiciário brasileiro, decidiu por 6 votos a 3, ser da Justiça comum a competência para analisar as questões relacionadas à previdência complementar, dando objetividade à decisão.

Particularmente, tenho registro que em março de 1994 já levantávamos a questão da incompetência, na ocasião das então Juntas de Conciliação e Julgamento, para analisar questões afetas à previdência privada.

Decorridas quase duas décadas, a satisfação que fica não é simplesmente pela tese acolhida, mas pela demonstração de que o STF, ao decidir com objetividade pretende dar segurança aos jurisdicionados e seus operadores, diminuindo o número de recursos, mas sem medidas paliativas que no mais das vezes são vistas como armadilhas às partes para obstaculizar o exame das questões centrais.

Estamos diante de uma decisão histórica, na qual se deu solução real à questão, com preocupação acerca dos efeitos da decisão, modulando-a para preservar a segurança jurídica e dar a necessária cobertura ao excepcional interesse social.

A objetividade e clareza vêm num momento, também histórico, de implantação do Processo Judicial Eletrônico, no



Foto: Carlos Humberto/SCO/STF

qual se espera alcançar a sonhada agilidade e eficiência na prestação jurisdicional.

Daí fica o exemplo para ser seguido nas demais causas, pois de nada adiantará a informatização e digitalização se as questões diretamente ligadas ao dia a dia dos inúmeros operadores do Direito, não forem claras e concretas para auxiliar, inclusive, na correta construção da jurisprudência, que em tempos informáticos passam a ser ou não ser, predominantes ou consolidadas de acordo com a forma da busca eletrônica efetuada.

Sem dúvida, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal deu a esperada objetividade, mas ainda restará, aos operadores do contencioso, magistrados e advogados, encontrar os caminhos para as diversas situações que se desenvolveram no curso das décadas, ainda que o acórdão, pendente de redação, traga bem delimitada a forma da modulação.

De todo modo nos parece possíveis algumas considerações e encaminhamentos necessários acerca das seguintes hipóteses:

1) Processos novos relativos à previdência complementar deverão ser ajuiz-

zados perante a Justiça comum;

2) Processos em curso na Justiça do Trabalho, sem decisão, deverão ter a incompetência absoluta declarada, até mesmo de ofício, com extinção do feito com relação à matéria previdência privada, notadamente em casos nos quais, por haver cumulação de pedidos (verbas trabalhistas relativas ao período ativo de trabalho), não há como se desmembrar as matérias de sua incompetência para remessa a Justiça comum;

3) Processos em curso na Justiça do Trabalho, nos quais já houve sentença de mérito transitada em julgado, devem permanecer nesta até final da execução;

4) Processos em curso na Justiça do Trabalho nos quais já houve decisão de mérito, sem arguição da questão da competência, ainda que não transitada em julgado, devem permanecer nesta. Portanto, sem possibilidade de declaração de ofício dadas as circunstâncias excepcionais;

5) Processos em curso na Justiça do Trabalho, com discussão aberta acerca da competência, ainda que em fase recursal, devem ter a incompetência declarada, com extinção do feito com relação à matéria previdência privada, notadamente nos casos onde, por haver cumu-

lação de pedidos (verbas trabalhistas relativas ao período ativo de trabalho), não há como se desmembrar as matérias de sua incompetência para remessa a Justiça comum;

6) Processos em fase de recurso sobre a questão da competência, incluindo os sobrestados em função da Repercussão Geral, agora resolvida, devem ter declarada a competência da Justiça Comum, sendo que aqueles que estiverem na Justiça do Trabalho, com cumulação de pedidos (verbas trabalhistas relativas ao período ativo de trabalho) devem ser extintos com relação à matéria previdência privada, ou havendo possibilidade,

remetidos à Justiça comum.

Vale destacar, pela simples análise do número de hipóteses acima, o volume de processos que aguardavam a decisão do Supremo Tribunal Federal, já que não só os processos em trâmite na Corte é que serão atingidos, alcançando em nosso entender número muito superior aos 9 mil divulgados pela mídia.

De toda forma, a objetividade traçada pelo Supremo Tribunal Federal, valida o instituto da repercussão geral na luta pela diminuição do volume de recursos. A corte máxima deste país demonstra, principalmente, que está atenta às necessidades de seus jurisdicionados,

analisando o coletivo e exercendo o seu papel maior de órgão de cúpula do Poder Judiciário e guardião da Constituição. Permitiu, assim, que um setor tão importante como a previdência complementar saiba para onde e como direcionar seus conflitos, inclusive com delimitação do Direito a ser aplicado, o que até então impedia e dificultava o crescimento em especial das entidades fechadas de previdência complementar e, consequentemente, da poupança previdenciária privada no País.

\* Advogado e membro do Conselho Deliberativo da OABPrev-SP

## DIREITO

# Imposto de renda e danos morais

Adriana Bandeira de Mello \*

O jornal Valor Econômico divulgou em março notícia informando que a Receita Federal do Brasil entende que valores recebidos pelas pessoas físicas a título de indenização por danos morais não estão sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Físicas ("IRPF"), de acordo com a Solução de Consulta nº 7/2013.

A questão é realmente interessante, mas não é notícia nova. A discussão sobre a tributação dos danos morais pelo imposto de renda vem sendo travada há anos entre os contribuintes e as autoridades fiscais. Até o ano de 2011, a Receita Federal do Brasil adotava um entendimento mais conservador, no sentido de que apenas a indenização paga por danos patrimoniais tinha verdadeira natureza de mera recomposição do patrimônio do contribuinte. Quanto aos danos morais, as autoridades fiscais argumentavam que se assemelhavam a lucros cessantes, representavam a verdadeiro ganho, ou acréscimo patrimonial dos contribuintes, o que levava ao absurdo de se legitimar a tributação de indenizações pagas às pessoas físicas para tentar minimizar seus sofrimentos e perdas decorrentes de mortes e demais acidentes ou danos morais.

Inconformados, vários contribuintes discutiram o assunto na justiça para afastar a cobrança e pagamento do IRPF nesses casos. Após sucessivas derrotas no judiciário e frente ao argumento favorável e justo dos contribuintes, em 2011 a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu o Parecer/CRJ nº 2.123/2011, posteriormente, reconhecido pelas autoridades fiscais por meio do Ato Declaratório nº 9/2011, os quais reconheceram formalmente que não incide IRPF sobre as indenizações por danos morais recebidas por pessoas físicas e dispensam os procuradores de recorrerem em processos em que a União Federal perder. Assim, não há nada de novo na decisão proferida na Solução de Consulta nº 7, de 4 de fevereiro de 2013. Essa decisão somente respeita a orientação fiscal que já está em vigor desde 2011 e que inclusive, já constava expressamente das orientações da Receita Federal do Brasil, conforme publicado formalmente nas "Perguntas e Respostas – Imposto de Renda Pessoa Física – 2012, pergunta 210," integrante do site da Receita Federal do Brasil.

Adicionalmente, embora exista uma tese de que esse entendimento também poderia ser aplicado para danos morais pagos às pessoas jurídicas,

vale notar que a questão é um pouco diferente. Indenização por danos morais paga à pessoas jurídicas envolve outras discussões, que não apenas de natureza tributária, e representa uma receita extraordinária para empresa. Sem entrar, portanto, no mérito da tese (que pode ser defendida), é sempre bom lembrar que em nenhum momento a citada Solução de Consulta nº 7 menciona que esse entendimento poderia ser aplicado para as pessoas jurídicas, como quer dar a entender a notícia do jornal. Ao contrário, essa decisão menciona expressamente que danos morais pagos apenas às pessoas físicas não estão sujeitos ao IRPF.

Finalmente, é bom lembrar que as decisões proferidas em Soluções de Consulta publicadas pela Receita Federal do Brasil são apenas uma amostragem do entendimento das autoridades sobre questões controvertidas, mas não produzem efeitos para os demais contribuintes. Elas valem apenas para os respectivos contribuintes que formularam as consultas específicas, e sua íntegra está protegida pelo sigilo fiscal dos consulentes.

\* Advogada, especialista em Direito Tributário.

JUSTIÇA FISCAL

# Imunidades devem ser extintas, para o Brasil crescer

Raul Haidar\*

O artigo 150 da Constituição estabelece as limitações do poder de tributar a todos os entes federativos, independente de outras garantias concedidas aos contribuintes. Em seu inciso VI, proíbe a cobrança de impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Como todos os demais artigos da CF, tais normas destinam-se ao cumprimento do que está no preâmbulo, onde afirma-se que:

“Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos

sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.”

O texto da nossa Lei Maior não vem sendo cumprido em boa parte. Em alguns pontos, chega a ser muito clara sua não aplicabilidade, o desvio até criminoso de suas finalidades, enfim, que ainda estamos longe de uma nação onde estejam de fato presentes a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

Para que tenhamos segurança em nossa vida jurídica, a CF garante a inviolabilidade de vários direitos e garantias fundamentais (artigo 5º),

afirmando que: “XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Todavia, como é público e notório, as interpretações do texto constitucional variam ao longo do tempo, eis que os valores sociais interferem nos fatos e fazem mudar as normas que os regulam. Tal fenômeno mudou a constituição várias vezes, como, por exemplo, na questão do divórcio.

Apesar de serem claras as normas já citadas e as demais contidas nas chamadas cláusulas pétreas, nossos tribunais já decidiram em sentido contrário, invocando uma flexibilização fática discutível nas academias e divulgada em livros onde juristas defendem teorias aplicáveis em sociedades totalmente diferentes da nossa, seja pelo seu desenvolvimento econômico cultural, seja pelos seus valores morais, forma de governo, tradições, etc.

A única imunidade que se justifica é a da letra “a”, por motivos óbvios contidos em seu texto.

Apesar de já termos publicado recentemente nosso entendimento



FOTO: SXC.HU

sobre a imunidade dos templos, outros fatos devem ser analisados.

Não se trata de invocar a questão de ser este um país laico. A questão não é religiosa, mas econômica e social, ainda que no preâmbulo da CF tenha sido invocado o nome de Deus. As estatísticas nos informam que a maior parte de nossa população é cristã, especialmente de católicos. São pouco relevantes e até poderiam ser desconsiderados os números relativos a ateus e agnósticos.

Democracia é o governo do povo, cabendo a cada pessoa um voto e as decisões devem ser as ditadas pela maioria, respeitando-se a minoria.

Mas não há, nesta fase de nossa história e ante os fatos com que nos defrontamos a nível internacional, razão para que prevaleça a imunidade a templos.

As entidades religiosas mantenedoras de templos devem pagar os tributos devidos pelas pessoas jurídicas, a cujo gênero pertencem, adequando-se às normas fiscais, mantendo contabilidade etc.

Já não estamos no tempo de religiosos de viviam da caridade dos mais ricos para socorrer os mais pobres. As entidades religiosas hoje são organizações gigantescas, com métodos de arrecadação e administração similares aos dos grandes conglomerados multinacionais.

Muitas possuem subsidiárias em outros países, a exemplo do que a própria Igreja Católica criou há séculos, não importando se a primeira as denominam de dioceses ou paróquias, enquanto as demais as tratam por igrejas, ministérios, templos ou qualquer outro nome.

Localizando-se em um país que deve atender as necessidades de seu povo previstas na Carta Magna, e considerando que todos devem ter o mesmo direito aos serviços públicos, as igrejas devem pagar tributos, até mesmo para atendimento de ateus.

No hospital público não se pergunta religião.

Devem contribuir com os tributos (a Cesar o que é de Cesar) eis que o poder público responde pelos recursos necessários ao financiamento dos custos e despesas inerentes à consecução do bem comum: justiça, segurança, educação, saúde, investimentos etc.

Por outro lado, desde muito tempo as igrejas acumulam patrimônios incalculáveis para o deleite de poucos, em alguns casos em aparente negação aos princípios que negam. Trata-se, talvez, de desvio de conduta de seus dirigentes. Mas as igrejas são instituições dogmáticas, não democráticas. Assim, pretendem não se sujeitar a mecanismos de fiscalização e auditoria adequados, permitindo que seus dirigentes confundam o patrimônio adquirido com imunidade com aquele que se transfere para seus dirigentes e funcionários, sem qualquer controle tributário.

Na Itália a Santa Sé (Igreja Católica) possui 100 mil imóveis e, com um patrimônio declarado no mundo de US\$ 8 bilhões (dólares americanos), deve pagar neste ano impostos que podem atingir um bilhão de euros. Não há, por outro lado, avaliação conhecida nem destino prometido para as maravilhosas obras de arte acumuladas ao longo de séculos. Certamente os valores aplicados em tais obras seriam mais úteis se utilizados em assistência social nos países mais pobres do mundo, onde a miséria, a fome e a doença ainda ceifam vidas diariamente.

O mesmo ocorre em outras igrejas, onde muitas vezes constroem-se obras absurdamente suntuosas sem necessidade, apresentando um exibicionismo exagerado, que não condiz que a alegada pobreza de seu principal inspirador, Jesus, cujo nome é invocado a todo o momento para angariar o dinheiro do fiel, em troca de suposto milagre.

Na obra coletiva *Imunidade Tributária*, lançada em 2005 pela Editora MP o professor Roberto Wagner Lima Nogueira, Procurador Municipal no Estado do Rio de Janeiro e Professor de Direito Tributário na Universidade Católica de Petrópolis, no capítulo "Liberdade como Ideia Fundante das Imunidades Tributárias", registra que:

"É imune o patrimônio das instituições religiosas que compreendem o prédio onde se realiza o culto (IPTU), o lugar da liturgia, o convento, a casa do padre ou do ministro, o cemitério, os veículos utilizados como templos móveis (IPVA)."

Esse alargamento da imunidade tem viabilizado abusos, inclusive com importação de automóveis de luxo, helicópteros e outras extravagâncias que não é justo sejam sustentados com dispensa de tributos que toda a sociedade paga.

Não se podem ampliar conceitos constitucionais para onerar o tesouro, especialmente diante das dificuldades orçamentárias que o país começa a enfrentar e que ameaçam trazer de volta a inflação, diante dos compromissos de investimentos já assumidos.

Para favorecer templos ou igrejas, cujos líderes chegam a ser donos de empresas de comunicação e fazer parte de lista de pessoas mais ricas do mundo, devemos acabar com as imunidades. Poderá cada ente tributante (União, Estados, Municípios) aprovar leis de isenção condicionada, respeitadas as normas da LRF, em situações especialíssimas para, por exemplo, incentivar hospitais ou escolas.

Abrir mão de tributo para alguém construir prédios luxuosos ou comprar redes de TV, não faz sentido. Afinal, essas pessoas dizem representar quem nasceu e morreu sem casa e nem microfone tinha.

\* Jornalista e advogado especialista em Direito Tributário, ex-presidente do Tribunal de Ética e Disciplina da OAB-SP e integrante do Conselho Editorial da revista ConJur.

# Por que não um PAC Tributário?

Isaac Rincaweski\*

As empresas brasileiras estão cada vez mais vulneráveis às possíveis penalidades previstas na legislação tributária. Com o aumento exponencial das obrigações acessórias e das várias "pegadinhas" em nossa legislação, empresários e contabilistas têm de fazer malabarismo para "complicadamente" cumprir todas as obrigações acessórias e fazer o recolhimento correto dos impostos.

Segundo levantamento do IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário), desde 05 de outubro de 1988 (data da promulgação da atual Constituição Federal), até 05 de outubro de 2012 (seu 24º aniversário), foram editadas 4.615.306 (quatro milhões, seiscentos e quinze mil, trezentas e seis) normas que regem a vida dos cidadãos brasileiros. Isto representa, em média, 526 normas editadas todos os dias ou 788 normas editadas por dia útil.

A apuração do PIS e COFINS não cumulativo é um exemplo gritante desse cipoal em que se transformou a legislação tributária brasileira ao longo dos anos. O que era para ser o início de uma reforma tributária serviu apenas para aumentar a arrecadação do governo e complicar ainda mais a rotina das empresas que estão sujeitas a esse tipo de apuração.

Neste ano, o Brasil começou a sentir com mais intensidade os efeitos da crise mundial, e o governo está lançando mão de vários recursos e programas para estimular o crescimento econômico. Talvez agora seja o momento

ideal para se criar algum programa do tipo "PAC Tributário". Seria um programa permanente voltado a criar um ambiente tributário menos complexo e mais eficiente do ponto de vista econômico.

Em resumo, não dá mais para aceitar que um país do porte do Brasil fique refém de uma legislação tributária tão complexa e injusta. Fazendo uma analogia com o futebol, é como se tivéssemos um companheiro de equipe fazendo gol contra a todo o momento, pois essa é a sensação que fica quando constatamos que um dos grandes motivos da falta de competitividade da indústria nacional é fruto de nossa própria "fábrica de dificuldades", chamada legislação tributária.

Para os leigos no assunto, deve parecer estranho e até mesmo engraçado quando os representantes do governo dizem que determinada medida de estímulo fiscal a algum segmento específico irá gerar "perda de arrecadação" de vários milhões ou até bilhões de reais, quando na realidade nossa arrecadação global só aumentou nos últimos anos. Por exemplo, se a minha renda (salário) aumenta todo ano acima da inflação eu não vou falar

por aí que tive perda de rendimentos, não é mesmo? Ou seja, temos que avaliar o desempenho de nossa arrecadação total e parar de ficar estimando o que "deixamos" de arrecadar em determinado segmento da economia.

Para finalizar, utilizei o termo PAC Tributário devido à importância deste assunto e também como reconhecimento de que uma "obra" desse porte só poderá sair efetivamente do papel se for tratada como prioridade de governo. Esse é o tipo de investimento que não gera custo algum para os cofres públicos, pelo contrário, a redução dos custos burocráticos se reflete imediatamente nos preços dos produtos, no aumento da capacidade de investimentos da indústria nacional e, conseqüentemente no aumento da arrecadação.

\*Contador

