

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE DIREITO / PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO

THIAGO CHAVES GASPAR BRETAS LAGE

**AÇÕES DE DESCONFIANÇA DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA:  
A SEGURANÇA JURÍDICA E O CONTROLE DAS INCERTEZAS PELA  
CALCULABILIDADE E COGNOSCIBILIDADE DO DIREITO**

Belo Horizonte

2012

THIAGO CHAVES GASPAR BRETAS LAGE

**AÇÕES DE DESCONFIANÇA DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA:  
A SEGURANÇA JURÍDICA E O CONTROLE DAS INCERTEZAS PELA  
CALCULABILIDADE E COGNOSCIBILIDADE DO DIREITO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Werther Botelho Spagnol.

Área de Concentração: Direito e Justiça.

Orientador: Prof. Dr. Werther Botelho Spagnol.

Belo Horizonte  
Faculdade de Direito  
2012

---

**Lage, Thiago Chaves Gaspar Bretas**

**Ações de desconfiância da fiscalização tributária: a segurança jurídica e o controle das incertezas pela calculabilidade e cognoscibilidade do direito / Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage. – 2012**

201 f., enc.

Orientador: Werther Botelho Spagnol.

**Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito, Programa de Pós-graduação, 2012.**

1. Direito e Justiça. 2. Segurança jurídica. I. Spagnol, Werther Botelho. II. Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito, Curso de pós-graduação.

---

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE DIREITO

A dissertação intitulada "Ações de desconfiância da fiscalização tributária: a segurança jurídica e o controle das incertezas pela calculabilidade e cognoscibilidade do direito", defendida em sessão pública por Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_, foi avaliada como requisito parcial para a conclusão de curso e obtenção do título de Mestre em Direito, tendo sido\_\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Doutor Werther Botelho Spagnol (orientador)  
Universidade Federal de Minas Gerais

---

Prof<sup>a</sup>. Doutora Misabel Abreu Machado Derzi  
Universidade Federal de Minas Gerais

---

Prof. Doutor Onofre Alves Batista Júnior  
Universidade Federal de Minas Gerais

---

Prof. Doutor Rafael Frattari  
Universidade FUMEC

## AGRADECIMENTOS

À comunidade acadêmica da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, pelo elevado nível das discussões. Ao Professor Werther Botelho Spagnol, pelas reuniões de orientação e pelas sugestões de leitura e de aprimoramento de pontos estruturais do trabalho.

Aos Professores Misabel Abreu Machado Derzi e Onofre Alves Batista Júnior pelas inúmeras oportunidades de discussão e aprendizado dentro e fora de sala de aula. Se não as aproveitei ainda mais, as falhas são minhas.

Ao Professor Arthur Diniz pelos debates, indicações fantásticas de leitura e lições partidas de sua profunda experiência de vida que me permitiram desenvolver o segundo capítulo da dissertação. À Professora Miracy Gustin por incentivar-me a ousar, a buscar o conhecimento fora da *terra firme*, e à Professora Maria Tereza Fonseca Dias, pela paciência ao auxiliar-me nesta renovada tentativa de aproximação da metodologia da pesquisa. À Professora Ester Eliane Jeunon, que me auxiliou na estruturação do questionário e introduziu as explicações sobre os métodos de análise de dados. Estatística não é simples. Vou prosseguir nos estudos.

Aos fiscais de tributos da Delegacia da Receita Federal de Belo Horizonte, aos fiscais estaduais da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais e aos fiscais municipais da Secretaria de Finanças de Belo Horizonte e da Secretaria de Fazenda de Contagem. A todos que participaram e que, assim, foram *indispensáveis* para a conclusão desta pesquisa, meu muito obrigado. O sigilo da participação de *cada um* estará resguardado; mas o resultado da opinião de *todos* é agora divulgado, na tentativa de se desmistificar, dentro do possível, a relação entre fisco e contribuintes.

A Rafael Frattari e Marciano Seabra de Godoi, pelas oportunidades acadêmicas e pelos exemplos. Continuem produzindo. Precisamos de vocês.

Ao debatedor de todas as horas e *crítico onipresente* da pesquisa. Muito obrigado, Eduardo Moraes da Rocha. Conto contigo novamente para o doutorado.

Aos colegas da advocacia privada, da advocacia pública e do Conselho Administrativo de Recursos Tributários de Belo Horizonte, que contribuíram para minha visão mais equilibrada a respeito da relação jurídico-tributária e sobre a condição humana que lhe circunda.

Aos servidores e estagiários do Município de Contagem aos quais agradeço na pessoa do Secretário de Fazenda, Professor Dalmy Freitas de Carvalho.

Aos familiares, nossos primeiros educadores. Especialmente à minha Mãe, por um pouco de *tudo*; e ao meu Pai, pela pitada de *ousadia*.

A Ela, Bruna, paixão e paz.

Aos diletos amigos, que são tudo o que são e que faço questão de não nominar para não cometer injustiças. Vocês *já sabem* o que significam para mim.

Apesar de todas as muitas contribuições recebidas, exonero desde já as pessoas aqui citadas das falhas por mim cometidas. Meus *erros* são fruto de minhas limitações.

## RESUMO

A pesquisa foca a interpretação e aplicação do direito tributário e administrativo-tributário pelo Executivo, especificamente pela *fiscalização tributária*. Os problemas práticos e teóricos propostos foram: o fiscal de tributos partiria, na prática, e sem amparo legal específico, de uma presunção de má-fé quando da análise das provas e dos argumentos apresentados pelos sujeitos passivos? Tal praxe encontraria respaldo no ordenamento jurídico brasileiro? Para responder a essas indagações, analisa-se a natureza humana para, depois, estabelecer-se uma conexão com a figura psicanalítica da *projeção*. Foca-se, ainda, o histórico da tributação com o propósito de detectar as origens da legalidade tributária e os motivos que predisõem a leitura do tributo como uma *norma de rejeição social*. Estuda-se, na sequência, a confiança e a desconfiança sistêmicas como redutoras da hipercomplexidade social atual, para pontuar os efeitos destrutivos da desconfiança em graus elevados. Introduzem-se os conceitos de presunção e de boa-fé objetiva ao desenvolver-se a ideia da prática de *ações de desconfiança* do fisco em oposição às *atitudes de desconfiança* do fiscal, traçando os pontos em que os aspectos sociológicos encontram reflexos jurídicos mais diretos. Por fim, explora-se a controlabilidade semântico-argumentativa e os efeitos dela decorrentes, como requisito parcial para a promoção da segurança jurídico-tributária, defendendo-a através do estímulo perene à *cognoscibilidade* e à *calculabilidade* do direito em sua dimensão estática. Como recurso complementar foi aplicado um questionário padronizado a fiscais de tributos em atuação nas esferas federal, estadual e municipal.

**Palavras-chave:** natureza humana; desconfiança sistêmica; protopresunção de má-fé; segurança jurídica; controlabilidade semântico-argumentativa.

## ABSTRACT

The research focuses on the interpretation and application of tax law by the Executive power, specifically the one by the tax audit. The practical and theoretical problems that have been proposed were: would the government representative consider, in practice, with no specific legal protection, a presumption of malicious intent (in opposition to *good faith*) against the evidence and arguments presented by the taxpayers? Would this habit be sustained by the Brazilian legal system? To answer these questions it is first analyzed the human nature, and then established a connection with the psychoanalytic theory of projection. It focuses also the history of taxation in order to detect the origins of the tax legality and the reasons that predispose the reading of the tax as a norm of social rejection. After, it is studied systemic trust and distrust as a mechanism of current social hyper-complexity reduction, to emphasize the destructive effects from distrust in high levels. Besides that, introduce the concepts of presumption and good faith to develop the ideas of legal limits to the sociological distrust *attitude*. Finally, it explores the semantic-argumentative controllability and its consequences to improve legal certainty by the calculability and *knowability* of law in its static dimension. As an additional resource a survey was sent to the government representatives, to provide data for this research.

**Keywords:** human nature; systemic distrust; protopresumptions; legal certainty, semantic-argumentative controllability.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>1 O QUESTIONÁRIO APLICADO AOS FISCAIS .....</b>	<b>14</b>
1.1 <i>Objetivo.....</i>	14
1.2 <i>Metodologia de elaboração, aplicação e análise.....</i>	17
<b>2 A CONDIÇÃO HUMANA: O FISCAL COMO SER HUMANO NO EXERCÍCIO DA FUNÇÃO PÚBLICA .....</b>	<b>30</b>
2.1 <i>O “céu” e o “inferno” em cada ser humano .....</i>	30
2.2 <i>O fenômeno da “projeção” e sua aplicação na relação entre fisco e contribuinte: o ser humano em atividade no fisco .....</i>	35
<b>3 TRIBUTO, REJEIÇÃO SOCIAL E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>40</b>
<b>4 A DESCONFIANÇA SISTÊMICA COMO ORIENTADORA PARCIAL DAS ATIVIDADES FISCAIS.....</b>	<b>47</b>
4.1 <i>A desconfiança sistêmica .....</i>	47
4.2 <i>O potencial destrutivo da desconfiança em graus elevados.....</i>	58
4.3 <i>A redução da complexidade pela desconfiança e o resguardo do agente fiscal na atuação mais elevada: a predisposição de quem desconfia a atuar.....</i>	61
4.3.1 <i>Interesse público: a atuação do fiscal como “agente de arrecadação” ou como “agente constitucional”?.....</i>	67
4.4 <i>Os atos normativos que ordenam a presunção de boa-fé dos contribuintes.....</i>	71
4.4.1 <i>Breve introdução sobre as presunções .....</i>	71
4.4.2 <i>Breve introdução sobre a boa-fé objetiva .....</i>	76
4.4.3 <i>Atos normativos que ordenam a presunção de boa-fé.....</i>	78
<b>5 O ESTADO COMO GARANTIDOR DA SEGURANÇA JURÍDICA NA DIMENSÃO ESTÁTICA.....</b>	<b>85</b>
5.1 <i>A rigidez do Sistema Tributário Nacional, a incompletude incompletável e o “buraco do real”.....</i>	89
5.2 <i>A presunção de má-fé como recurso interpretativo sem amparo legal e a calculabilidade da atuação estatal .....</i>	97
5.2.1 <i>Breves linhas sobre a interpretação e a argumentação jurídica .....</i>	97
5.2.2 <i>Presunção ilegal de má-fé versus calculabilidade: casos práticos.....</i>	101
5.3 <i>A insegurança gerada pela atuação legislativa e judicial: um breve registro de suas consequências para a interpretação e aplicação da lei pelo fisco .....</i>	114



5.4	<i>A segurança jurídica na dimensão estática, mediante garantia de cognoscibilidade</i> .....	121
5.4.1	O fiscal como um juiz não togado: se não há lançamento, não há processo administrativo ou judicial .....	129
5.4.2	A insegurança jurídica no presente e sua relação com o passado e o futuro no aspecto quadridimensional do tempo: notícia sobre a complementaridade das dimensões estática e dinâmica da segurança jurídica.....	133
5.4.3	Aplicação da legislação tributária: ato de concreção máxima. A “ <i>segurança de realização</i> ” .....	136
5.4.4	O ingrediente indigesto na interpretação de uma legislação que peca pela falta de “clareza, precisão e ordem lógica” .....	144
5.4.5	A má-fé praticada pelo Poder Público na edição de atos legais e infralegais: a “inconstitucionalidade útil” e a “ilegalidade útil” .....	151
5.5	<i>In dubio pro...?</i> .....	154
5.5.1	A necessidade de se limitar as atuações fiscais: a prática do controle ....	162
5.5.1.1	A praticidade tributária: a aplicação do direito em massa.....	163
5.5.1.2	Limites à praticidade tributária .....	170
5.5.2	As consequências do vício no lançamento .....	171
5.5.3	A autuação correta e o estímulo a uma postura consensual .....	172
	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>174</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>178</b>
	<b>APÊNDICES</b> .....	<b>188</b>
	<i>A – Questionário aplicado (padrão)</i> .....	188
	<i>B – Relatório sintético das respostas</i> .....	190
	<i>C – Relatório analítico das respostas – por participante</i> .....	191
	<i>D – Resultado estatístico descritivo</i> .....	193
	<i>E – Quadro de gráficos (por item likert)</i> .....	194

## INTRODUÇÃO

Ousamos. Com resquícios de segurança e acanhamento, mas, definitivamente, ousamos. Tomamos a lição de GRAU de que “não merece o privilégio de viver o seu tempo quem não é capaz de ousar”.<sup>1</sup>

O foco da pesquisa foi a aplicação do direito tributário e administrativo-tributário pelo Executivo, especificamente pela *fiscalização tributária*, razão pela qual concentraremos nossa atenção na matéria, ainda que fossem interessantíssimas outras investigações similares sobre tal aplicação do direito pelo Judiciário – tema que pretendemos explorar em estudos próximos.

A questão discutida neste relatório final de pesquisa é embalada pela dúvida sobre o fato do fisco partir (*ou não* – daí a dúvida), *na prática*, e *sem amparo legal específico*, de uma presunção de má-fé na hora de analisar as provas e os argumentos apresentados pelos sujeitos passivos.<sup>2</sup> Portanto, a presunção de má-fé a que nos referimos é especialmente a que não tem amparo formal (legal), estando situada na praxe de determinados fiscais quando do desempenho cotidiano de suas atividades. Coteja-se tal (eventual) ponto de partida presuntivo *sem* respaldo específico no direito positivo com o ordenamento jurídico brasileiro de matriz inquestionavelmente constitucional, avaliando a juridicidade do raciocínio no contexto do Estado Democrático de Direito.

Os desdobramentos jurídicos das presunções que militam em prol do ato administrativo de lançamento são ampliados quando o mesmo deságua numa execução fiscal que tem o propósito de expropriar bens do devedor para satisfazer relevantes necessidades sociais e de Estado. Em tais hipóteses de formalização de um ato administrativo de lançamento com o recurso a uma presunção de má-fé *sem*

---

<sup>1</sup> Cf. GRAU, Eros Roberto. O direito posto e direito pressuposto. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011, p.37.

<sup>2</sup> São indiscriminadamente utilizadas as expressões “sujeito passivo” e “contribuintes” nesta dissertação como se fossem sinônimos, sendo digno de nota, entretanto, nosso reconhecimento de que o segundo termo está contido no primeiro, que tem alcance mais amplo para abrigar adicionalmente os “responsáveis tributários”, conforme artigo 121 do CTN. Dentre tantos outros juristas que abordam a questão, fazemos referência ao escólio de CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed., rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p.314-6

amparo legal, os contribuintes teriam que impugnar o lançamento para tentar desconstruir tecnicamente o lançamento levado a cabo (muitas vezes a tentativa ocorreria com enormes dificuldades pelos simples efeitos do transcurso do tempo, ou, ainda, exemplificativamente, pelo ônus da produção de uma *prova negativa*). A discrepância usual entre a hipertrofia fiscal e a hipossuficiência dos contribuintes<sup>3</sup> poderia ser um complicador adicional.

Por entendermos que a apuração seria “fria” apenas com a “pesquisa bibliográfica” – e diante da possibilidade de acesso às fiscalizações federal, estadual e municipais situadas na região metropolitana de Belo Horizonte –, decidimos “abandonar a terra firme”<sup>4</sup> e partir para uma abordagem complementar a nosso trabalho (o que, entretanto, não impediria que a pesquisa se resumisse à forma mais tímida inicialmente pensada). Para além das pesquisas mais comuns do ramo jurídico-tributário, recorreremos, inclusive, a ferramentas da psicanálise e da sociologia para acoplar aquela ferramental a nossos recursos de investigação, permitindo deduzir algumas conclusões mais complexas que seriam impossíveis se ficássemos restritos à área do direito. Mas, como não poderia deixar de ser, o âmbito jurídico é o mais explorado e cotejado a todo o momento com as áreas próximas do *saber*.

Desse encontro interdisciplinar nasce o presente relatório final de pesquisa, detalhado a seguir sem pretensões de definitividade.

---

<sup>3</sup> É fato que, em raríssimas situações as posições se invertem, quando poderosos conglomerados econômicos estabelecem-se em pequenas municipalidades onde suas plantas fabris são instaladas. Tais municípios dependem da geração de emprego e dos tributos direta ou indiretamente proporcionados por aquela pessoa jurídica de direito privado. Mas estas são as pinçadas exceções – não a regra.

<sup>4</sup> “Não há pior inimigo do conhecimento do que a terra firme. Ora, isto significa, no que nos diz respeito, que devemos deixar de lado pelo menos parte da desculpa bibliográfica. É claro que não se espera de ninguém que reinvente a roda: os autores que nos precederam deram passos formidáveis, e deles nos devemos valer para avançar. Mas é preciso que eles sejam ajudas, e não muletas. (...) Há temas interessantíssimos, mas que são devastados pela tendência a simplesmente reduzi-los a ilustração de uma tese bibliográfica. ...quem nunca se atreveu pode ter dificuldades em, em algum momento, começar a ousar. Tudo o que sugiro é que os temas de tese, que em Humanas, ao contrário das Exatas e Biológicas, geralmente têm muito a ver com nosso desejo (e esta é uma extraordinária qualidade nossa), sejam trabalhados com maior abertura ao que eles têm a nos dizer. Um pesquisador deve expor-se a seu objeto mais do que o faz. (...) Por isso, se posso recomendar algo, é que o jovem pesquisador se exponha mais a seu objeto de trabalho. Lembre que, nas Humanas, *nada é apenas objeto*, porque sempre, de alguma forma, tem a ver intimamente com o sujeito que o está estudando” (cf. RIBEIRO, Renato Janine. Não há pior inimigo do conhecimento do que a terra firme. Tempo social. Revista de Sociologia da USP. São Paulo, V. II, n.1, p.189-95, maio de 1999, grifos do Autor).

No primeiro capítulo, apresentamos o questionário que foi aplicado aos fiscais municipais, estaduais e federais, abordando os objetivos pretendidos com o recurso àquela ferramenta. Expusemos em detalhe a metodologia empregada em sua *elaboração, aplicação e análise*, para dar a necessária publicidade a todo o *procedimento*, com o intuito de que o levantamento feito pudesse ser aproveitado com segurança por outros pesquisadores, que conheceriam sem maiores dificuldades os alicerces de nossa investigação.

No capítulo seguinte fizemos uma imersão nas discussões sobre a *natureza humana* através de pensadores de outros ramos do saber, do passado e do presente (HOBBS, ARENDT, BAUMAN), extraíndo algumas das consequências daí decorrentes para entender e inclusive justificar o exercício da fiscalização tributária. Estabelecemos, ainda, uma ponte de conexão entre o direito e a psicanálise (mais de perto a figura da *projeção*), sempre através de consagrados autores da área respectiva (FREUD, JUNG), para detectar uma possível “má-fé” (do agente fiscal) *projetada* nos contribuintes.

No capítulo três discorremos sucintamente sobre o histórico do tributo (SPAGNOL, BUJANDA), na medida de profundidade necessária para detectar as origens da *legalidade tributária* e pontuar a *odiosidade congênita à tributação*. Demarcamos alguns reflexos que se irradiam a partir de tal ojeriza, retratando a posição do tributo como uma “norma de rejeição social” (GANDRA) a justificar, em parte, o modo de raciocinar fiscal.

O quarto capítulo cuida da conexão estabelecida entre o direito e a sociologia *luhmanniana*, com recursos frequentes à leitura feita por DERZI, fazendo adaptações de sua recente Tese (com foco no Poder Judiciário) para nossa dissertação (a presunção de má-fé praticada pelo Executivo sem amparo legal). Consideradas a *confiança* e a *desconfiança* sistêmicas como redutoras de complexidade da sociedade atual, enfocamos essa segunda vertente para tratar de sua característica destrutiva em graus elevados e das presunções *não deduzidas em lei*, traçando os contornos diferenciadores entre os aspectos sociológicos e as consequências jurídicas. Promovemos adicionalmente nesse capítulo um debate entre os interesses tradicionalmente denominados “públicos” e “privados” para situar

a função do fiscal de tributos nesse contexto, além de definirmos o alcance de algumas expressões e institutos jurídicos sobre os quais discorreremos ao longo do trabalho (*presunções, boa-fé objetiva*) e com base nos quais se diferencia a prática de *ações de desconfiância* pelo fisco das *atitudes de desconfiância* do agente fiscal.

No último capítulo utiliza-se a figura caricata do *Grande Inquisidor* (DOSTOIÉVSKI) para introduzir o tema de que a administração tributária não pode usurpar o consentimento à tributação (revolucionariamente construído) e se sobrepor aos indivíduos, por meio de recursos *práticos* a uma presunção de má-fé que não passou pelo crivo do Legislador. Apresenta-se – com base na rigidez do Sistema Tributário Nacional e na conformação do sistema jurídico – a maior segurança jurídica conferida ao ramo do direito tributário, discorrendo-se, também, sobre o exercício do controle *semântico-argumentativo* e sua importância para coibir excessos porventura cometidos pelo agente fiscal. A segurança jurídica é dissecada precipuamente na dimensão *estática* (e, portanto, não *dinâmica*) por meio da *calculabilidade* e da *cognoscibilidade* (ÁVILA), sendo tecidas críticas à produção volumosa da legislação tributária e à insegurança jurídica potencializada pela atuação dos três Poderes (com olhos voltados para o Executivo). Ainda nesse último capítulo são tratadas as *funções eficaciais* do princípio do *in dubio pro* contribuinte, definindo-se a função da boa-fé objetiva na interpretação e aplicação do direito. Por fim, são descritos outros limites à atuação fiscal por meio dos controles propostos, com ênfase na praticidade tributária.

Digno de nota que os capítulos não são estanques, havendo interconexões e referências cruzadas constantes em decorrência do diálogo entre a psicanálise, a sociologia, a filosofia jurídica e a ciência do direito. Os resultados oriundos da análise dos dados obtidos por meio do questionário também perpassam todo o trabalho, ilustrando os pontos principais em que refuta ou comprova as teorias manejadas ao longo do texto.

## CONCLUSÃO

A opção de pesquisa que combinou os levantamentos bibliográficos e a aplicação de um questionário aos fiscais de tributos mostrou uma simbiose muito positiva. O questionário confirmou nossa impressão inicial de que parcela relevante dos fiscais da região metropolitana de Belo Horizonte desconhece a existência da *boa-fé objetiva* como um *marco* interpretativo e comprovou que muitos desses servidores negam o princípio geral da boa-fé no efetivo exercício de fiscalizar.

Nossa concepção inicial a respeito da preponderante malignidade da natureza humana foi negada por estudos mais aprofundados que concluíram que o *bem* e o *mal* integram, ambos, inexoravelmente, a composição dos indivíduos, não se podendo cristalizar *a priori* posições num sentido ou em outro. O ser humano tem o *céu* e o *inferno* dentro de si em decorrência das pulsões próprias de sua condição. Com o apoio da psicanálise detectamos que o *mal* (reprovável do ponto de vista *social*) que integra o *ser* (humano) fiscal é por ele inconscientemente *projetado* para o contribuinte numa *operação pela qual o fiscal expulsa de si e localiza no contribuinte qualidades, sentimentos, desejos e mesmo 'objetos' que ele recusa (em si)*. Tal fenômeno justifica a ocorrência de (alguns) casos de presunção *prática* de má-fé, sem amparo legal pelo agente fiscal.

O histórico revolucionário da tributação ao longo dos séculos reclama uma vinculação mais estreita entre a *legalidade tributária* e a tributação *consentida* pelos próprios contribuintes, adensando os traços que conectam esses dois ingredientes. Há uma *odiosidade congênita* na tributação que permite qualificá-la como uma *norma de rejeição social*, servindo a expressão “quinto dos infernos”, no contexto brasileiro, para dar uma noção sobre de tal ojeriza. Diversos argumentos como o da má gestão dos recursos públicos dão amparo a essa dificuldade social de aceitação das imposições tributárias. Diante da mencionada reprovação social é natural o inadimplemento das obrigações por parte de alguns dos contribuintes (seres humanos que também o são), o que, por via reflexa, torna necessária a existência do aparato fiscal para coibir os ilícitos *potencialmente* praticáveis pelos sujeitos passivos tributários e para reprimir os *efetivamente* praticados. Ainda que a visão sobre a tributação esteja num momento de transição paradigmática de uma *rejeição*

para uma *compreensão* social a respeito do *custo dos direitos*, o abandono do paradigma “anterior” está longe de ser concretizado.

A vida na atual sociedade hipercomplexa na qual estamos inseridos é possível em função da *confiança* sistêmica. Todavia, a *desconfiança* sistêmica também vai se fazendo presente e, a partir dela, cada vez mais são utilizadas as figuras da *presunção* e da *ficção*. Em que pese a *desconfiança* sistêmica encontrar maior expressão na figura *objetiva* da praticidade tributária (inserida pelo Legislador no sistema jurídico e) amplamente difundida com a criação, em lei, de presunções e pautas de valores, etc., outras figuras são detectadas, de cariz *subjetivo*, como as presunções *práticas* de má-fé sem lei que as estabeleça. O *desconfiar* (aqui no sentido subjetivo e não sistêmico) do agente fiscal – embora encontre respaldos sociológicos e psicanalíticos – não pode abandonar suas características de *protopresunção* e transbordar para consequências jurídicas ilegítimas, dada a falta de eficácia normativa desse “desconfiar”. A própria *condição humana* dos contribuintes justifica a *desconfiança* sistêmica e deve refletir, objetivamente, num *dever de investigação* fiscal, que se alinha muito bem com a isonomia e a constante busca pela real capacidade contributiva dos sujeitos. Assim, e na terminologia *luhmanniana*, estimulamos tais *ações de desconfiança*, para que se aprimorem continuamente os métodos de fiscalização; mas recusamos as *atitudes de desconfiança* que deságuam na aplicação indiscriminada de presunções pelos agentes da fiscalização sem respaldo legal e em prejuízo direto dos contribuintes (e também do próprio Estado Democrático de Direito). As presunções devem ser consentâneas com a Constituição brasileira e dependem de previsão legislativa que autorize seu manejo. Afinal, o fiscal não persegue um suposto *interesse público de arrecadação*. Sua missão é resguardar que a capacidade contributiva seja respeitada através da repressão à prática de ilícitos e da *confiança dos contribuintes na desconfiança fiscal*, que direciona os sujeitos em dúvida sobre o cumprimento da lei a cumpri-la (pelo receio de serem fiscalizados e sofrerem as sanções típicas decorrentes do inadimplemento tributário).

O Estado tem a elevada missão de prover e promover segurança jurídica, vista como (direito e como) garantia fundamental dos cidadãos. Tal segurança não pode ser vista exclusivamente em sua vertente formal, sendo necessário o *desvelamento da*



*implicitude material* da segurança jurídica, pois a mesma não termina na *elaboração* do direito; passa, também, pela sua *aplicação*. O Sistema Tributário Nacional é rígido e reforça a noção de segurança jurídica, mas, como dissemos, a mesma não fica encastelada em controles meramente formais de uma ciência pura e abstrata do direito que solucionaria as questões sem nunca tocar o caso concreto.

O trato minucioso que o ordenamento constitucional confere à temática tributária vincula o direito infraconstitucional intensamente aos comandos da CR/1988, sendo o princípio geral da legalidade e a legalidade “estrita” (tributária) da Seção das *limitações constitucionais ao poder de tributar* da Constituição importantes pilares. Nesse cenário, a administração tributária não pode usurpar o consentimento à tributação (revolucionariamente construído) e se sobrepor aos indivíduos, por meio de recursos práticos a uma presunção de má-fé que não passou pelo crivo do Legislador. A discricionariedade do fiscal de tributos está jungida a poucas oportunidades, como as de decidir os sujeitos que serão fiscalizados, as provas que produzirá, etc. Fora esses breves momentos, a atuação “discricionária” se tornará *arbitrária* ao exceder os limites outorgados pela lei.

Se o limite de ação do fiscal de tributos está pautado pela Constituição e deduzido na *lei*, ele não poderá presumir onde a legislação não permitiu expressamente a técnica presuntiva. A desconfiança sistêmica permite a existência das presunções legais (em regra, de má-fé dos contribuintes) que dela afloram; mas o agente da fiscalização não poderá, diante dos casos concretos que estejam sob sua análise, criar seus raciocínios presuntivos práticos e subjetivos instituídos sem escora legal. *A teoria da argumentação jurídica* será a ferramenta de controle para a detecção da utilização indevida das *protopresunções* e, assim, permitirá que se delimite e expulse do ordenamento jurídico os efeitos impróprios advindos da mencionada utilização.

A segurança jurídica é afirmada pela *calculabilidade* (e não “previsibilidade”) que deve ser ínsita ao sistema jurídico, permitindo o planejamento juridicamente orientado das ações dos contribuintes – o que tem sido bastante difícil na elevada *fluidez* do *Estado instantâneo tributário* contemporâneo. Afinal, *se as pessoas são guiadas pelo direito, elas devem ter condição de saber o que ele significa*, devem poder *conhecê-lo*, e por isso defendermos a segurança jurídica, em sua dimensão *estática*, por meio da *calculabilidade* e, especialmente, da *cognoscibilidade*.



*A segurança jurídica ou é inteira ou não é segurança.* O controle isoladamente *semântico* do alcance de determinada norma sem instrumentos seguros para refrear a arbitrariedade em sua *aplicação* é insuficiente para garantir o estado de segurança jurídica prometido pelo Estado Democrático de Direito. Isso porque os *problemas de prova*, de *qualificação*, de *interpretação* e de *relevância* surgirão e reaparecerão em todos os momentos em que o contribuinte e o fiscal procederem à análise do caso. Primeiramente, um “fato” deverá ser comprovado (*prova*); depois, aquilo que se comprovou como efetivamente ocorrido deverá ser lido pelas lentes do direito (*qualificação*) de modo conjugado com a previsão abstrata da norma, verificando-se o liame de vinculação entre o fato-jurídico *in concreto* e a previsão *in abstracto* da norma (*interpretação*). Os dois últimos *problemas*, de *qualificação* e de *interpretação* estarão combinados com o ato de pinçar os elementos de maior relevância do substrato do que ocorreu para definir as consequências jurídico-tributárias (*relevância*). Certamente que transportar a *teoria* para a *prática diária* da relação tributária não é missão singela. Antes, consiste numa *tarefa perene*, produtiva, que só poderá, tal como a segurança jurídica, ser conquistada com perseverança.

Não se conferir segurança na interpretação deita por terra toda a lógica da legalidade *tributária*. Sendo impossível a interpretação “perfeita”, “única”, defendemos a *cognoscibilidade* com a qual o contribuinte terá a *calculabilidade* para conscientemente decidir a condução de sua vida jurídica. Negar a cognoscibilidade confirmará uma única segurança: *a segurança da incerteza nas relações tributárias* e o prosseguimento da beligerância entre fisco e contribuintes.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, João Welliandre Carneiro, et al. Análise do número de categorias da escala de Likert aplicada à gestão pela qualidade total através da teoria da resposta do item. Disponível em [abepro.org.br/biblioteca/enegep2003\\_tr0201\\_0741.pdf](http://abepro.org.br/biblioteca/enegep2003_tr0201_0741.pdf), acesso em abr./2012.

ALMEIDA, João Ferreira de; PINTO José Madureira. Da teoria à investigação empírica. Problemas metodológicos gerais. In SILVA, Augusto Santos; PINTO, José Madureira (orgs.), Metodologia das ciências sociais. Porto: Afrontamento.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. Sistema de garantias no direito processual tributário. In DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). Separação de poderes e efetividade do sistema tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

ANDRADE, Alberto Guimarães. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites, Revista Internacional de Direito Tributário, v.1, n.2. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”, in SARMENTO, Daniel (Org.). Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. 2. Tiragem. Rio de Janeiro: LumenJuris, 2005.

\_\_\_\_\_. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças, 16 ed., rev. e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

\_\_\_\_\_. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Vicente de Paulo (coord.). *Dicionário de filosofia do direito*. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2009.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Aspectos essenciais do princípio da moralidade administrativa e sua aplicação no direito administrativo tributário. Inédito.

\_\_\_\_\_. *O princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

\_\_\_\_\_. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

\_\_\_\_\_. As transações administrativo-tributárias e o risco do “legalismo estéril” dos órgãos de controle. In DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010

BAUMAN, Zygmunt. *44 cartas do mundo líquido moderno*. Tradução Vera Pereira. Rio de Janeiro: Zahar, 2011.

\_\_\_\_\_. *Medo líquido*. Tradução Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Zahar, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRIGAGÃO, Gustavo. Revista Consultor Jurídico, artigo de 22/2/2012. Disponível em: [conjur.com.br/2012-fev-22/consultor-tributario-fazenda-vantagem-contencioso-administrativo](http://conjur.com.br/2012-fev-22/consultor-tributario-fazenda-vantagem-contencioso-administrativo). Acesso em fev./2012.

BURNS, Edward M. História da Civilização Ocidental. Porto Alegre: Globo, 1959.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Cristiano. Ficções jurídicas no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Edward Rocha; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. O absurdo das denúncias genéricas (ou, o Mágico de Oz e o Estado-Leviatã, uma simbiose sinistra), p.137-150. In FISCHER, Octavio Campos (coord.) Tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed., rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

CEGALLA, Domingos Paschoal. Dicionário escolar da língua portuguesa. 2. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2008.

COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Praticidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei 9.784/99). *Revista eletrônica de direito público da Bahia*, n.2, abr./mai./jun.2005. Disponível na internet: [direitodoestado.com.br](http://direitodoestado.com.br). Acesso em 2/10/2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

\_\_\_\_\_. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. “O planejamento tributário e o buraco do real: contraste entre a completabilidade do direito civil e a vedação da completude no direito tributário”. Artigo em homenagem ao jurista ao Alberto Xavier, *no prelo*.

\_\_\_\_\_. Pós-Modernismo e Tributos: complexidade, descrença e corporativismo, *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, jan./2004.

DOSTOIÉVSKI, Fiódor. *El Gran Inquisidor*. Disponível em [dominiopublico.gov.br/download/texto/bk000204.pdf](http://dominiopublico.gov.br/download/texto/bk000204.pdf) Acesso em abr.2012.

FERRAGUT, Maria Rita. Presunções: meio de prova do fato gerador? In NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.) A prova no processo tributário. São Paulo: Dialética, 2010.

FONSECA, Ana Beatriz Frischgesell. *O simbolismo alquímico na obra de C. G. Jung*. Dissertação de mestrado, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Departamento de Psicologia, 2003.

FRATTARI, Rafael. A posição do Código Tributário Nacional no Sistema Tributário Brasileiro. Belo Horizonte: PUCMinas, 2005.

FREUD, Sigmund. *In Um diálogo entre Einstein e Freud: por que a guerra?*. Apres. VENTURA, Deisy de Freitas Lima Ventura; SEITENFUS, Ricardo Antônio Silva. Santa Maria: FADISMA, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Interpretação e aplicação da lei tributária. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Interpretação e aplicação da lei tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2010.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Freud e a teoria psicanalítica para a hermenêutica. Revista Consultor Jurídico. Artigo. Disponível em [conjur.com.br/2011-set-04/embargos-culturais-hermeneutica-juridica-semelhante-teoria-freud](http://conjur.com.br/2011-set-04/embargos-culturais-hermeneutica-juridica-semelhante-teoria-freud). Acesso em fev./2012.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e direito pressuposto*. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

GUERRA, Evandro Martins. *Os controles interno e externo da Administração pública*. 2 ed., rev. e ampl., 2 tiragem. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GUIMARÃES, Vasco Branco. A responsabilidade civil da administração fiscal emergente da obrigação de imposto. São Paulo: Fórum, 2007.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. 2. ed. rev., ampl. E atual. pela BBR 14.724 e atual. pela ABNT 30/12/05. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HARET, Florence Cronemberger. Presunções no direito tributário: teoria e prática. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, 2010.

HOFFMANN, Susy Gomes. Breves considerações sobre as provas no processo administrativo tributário. In BARRETO, Aires Fernandino e outros. *Interpretação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2008.

LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. Breves apontamentos sobre a responsabilidade tributária dos representantes legais e administradores de pessoas jurídicas no direito brasileiro e no direito comparado. II Jornada de Direito Tributário da Escola de Magistratura Federal da 1ª Região. Revista da ESMAF. No prelo.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEIBNIZ, Gottfried Wilhelm. Cf. Biblioteca de Filosofia de Stanford. Disponível em [plato.stanford.edu/entries/leibniz](http://plato.stanford.edu/entries/leibniz). Acesso em jul./2011.

LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Barcelona: Anthropos; Mexico: Universidad Iberoamericana; Santiago de Chile: Instituto de Sociologia. Pontificia Universidad Católica de Chile, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

MAIA, Antônio Cavalcanti; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Verbetes argumentação jurídica*. In BARRETO, Vicente de Paulo (coord.). *Dicionário de filosofia do direito*. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2009.

MANEIRA, Eduardo. Base de cálculo presumida. Tese de Doutorado, Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito, 2000.

\_\_\_\_\_. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites, *Revista Internacional de Direito Tributário*, v.1, n.2. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

MATOS, Andyttias Soares de Moura Costa. Thomas Hobbes, avatar do positivismo jurídico: uma leitura jusfilosófica do leviatã. Em *PHRONESIS Revista do Curso de Direito da FEAD-Minas*, vol. 1, n. 1, Jan./2006, p.9-28.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 23 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NIETZSCHE, Friedrich Wilhelm. *Além do bem e do mal: prelúdio de uma filosofia do futuro*. 2. ed. São Paulo: Escala, 2007.

OCDE. *Forum on tax administration. Executive overview: working smarter*. jan.2012, p.4 – disponível em [oecd.org/dataoecd/53/49428156.pdf](http://oecd.org/dataoecd/53/49428156.pdf), acesso em mar./2012.

PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011.



POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio. Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar. São Paulo: Atlas, 2006.

PONTES, Helenílson Cunha. O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites, Revista Internacional de Direito Tributário, v.1, n.2. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

QUEIROZ, Mary Elbe. A efetivação do princípio da proporcionalidade no procedimento fiscal e no processo administrativo-tributário. In DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). Separação de poderes e efetividade do sistema tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p.163-209.

REIS, Élcio Fonseca. O princípio da boa-fé, a proteção da confiança e a guerra fiscal do ICMS. In DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). Separação de poderes e efetividade do sistema tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p.351-68.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. *Leviatã fiscal: uma análise crítica do panóptico tributário*. Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, v.19, n. 33, p.97-112, abr. 2012.

RIBEIRO, Renato Janine. Não há pior inimigo do conhecimento do que a terra firme. Tempo social. Revista de Sociologia da USP. São Paulo, V. II, n.1, p.189-95, maio de 1999.

ROCHA, Eduardo Morais da. *A praticidade como sinônimo de desconfiança e as margens de lucro fixas nos preços de transferência*. Revista da SJRJ, Rio de Janeiro, v.19, n.33, p.69-87, abr. 2012.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário – Série Doutrina Tributária*, vol. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SAMPIERI, Roberto Hernández; et al. Metodologia de pesquisa. 3. ed. São Paulo: Mcgraw-hill, 2006.

SARMENTO, Daniel (Org.). Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. 2. Tiragem. Rio de Janeiro: LumenJuris, 2005.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *Para um novo senso comum: a ciência, o direito e a política na transição paradigmática*. 8. ed. V.1. A crítica da razão indolente: contra o desperdício da experiência. São Paulo: Cotez, 2011.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

STRECK, Lênio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 8.ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

\_\_\_\_\_. A tomada de poder pelos estagiários e o novo regime. Coluna “Senso incomum”, Revista Consultor Jurídico. Disponível em [conjur.com.br/2012-abr-12/senso-incomum-tomada-poder-pelos-estagiarios-regime](http://conjur.com.br/2012-abr-12/senso-incomum-tomada-poder-pelos-estagiarios-regime), acesso em abr./2012.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed., rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VASCONCELOS NETO, Alfredo Bento de; CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. Deontologia constitucional e efetividade dos direitos humanos: reflexões sobre a tributação no paradigma democrático. *Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte - RPGMBH*. ano 2, n.4, p.11-55, jul./dez. 2009. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

VILLAS-BÔAS, Marcos Aguiar. *In dubio pro contribuinte*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2009.

YAMASHITA, DOUGLAS (coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: Lex Editora, 2007.