

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Doutorado em Direito Tributário

**Responsabilidade Tributária, atos corruptivos e o
alargamento do artigo 135 do Código Tributário Nacional**

Luciano de Almeida Pereira

São Paulo 2019

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Doutorado em Direito Tributário

**Responsabilidade Tributária, atos corruptivos e o
alargamento do artigo 135 do Código Tributário Nacional**

Luciano de Almeida Pereira

Examinador _____

Examinador _____

Examinador _____

Examinador _____

Examinador _____

AGRADECIMENTO AO CAPES

O presente trabalho foi realizado com apoio da coordenação de aperfeiçoamento de pessoal Nível Superior – Brasil (CAPES) – código de financiamento 001.

AGRADECIMENTOS

A vida é cheia de percalços, sabemos. Ninguém é ou chega a lugar algum sem a ajuda de seus semelhantes. Somos seres dependentes. Dependemos de apoio, carinho atenção e, sobretudo, saúde. Qualquer empreitada não se mostra possível sem o apoio desses elementos acima destacados. Desta sorte, agradeço, imensamente:

À Deus, sabedoria suprema, fonte de tudo e de todos. Algo tão sublime que nossos parcos conhecimentos não são suficientes para mensurar;

À minha orientadora que me acolhera na especialização, mestrado e doutorado. Muito com ela aprendi; à ela sou extremamente grato;

A Professor Paulo de Barros Carvalho, pessoa que exprime a essência da palavra “professar”. À ele, meu eterno muito obrigado;

À Professora Thaís Helena Morando, pelas valiosas lições e incontáveis oportunidades;

Ao Professor Tácio Lacerda Gama, pelas lições de grande valia, pela orientação ao longo da vida acadêmica;

Ao Professor Robson Maia Lins, grande propedeuta, grande advogado! Obrigado pela atenção que sempre me dera;

Às minhas grandes amigas Neiva Baylon e Priscila de Sousa, meus mais sinceros agradecimentos por tudo que fizeram e fazem por mim;

À querida amiga Iris Vânia Santos Rosa, Valéria Furlan, ao amigo Paulo Cesar Conrado, pela convivência e pelas oportunidades dadas ao longo da minha vida;

Ao IBET, instituto que muito me orgulho de ser professor! Instituto que primeiro me formara após a graduação;

Aos estimados amigos da FMU, Jean Simei, Marcelo Guerra, Anna Cecília Santos Chaves, Mayke Akihyto Iyusuka, Massimo Fábio Franco, Lidiane, Jorge Fujita Marcelo Vigliar, Roberto Senise, Leonardo Jorgeto, Maria Vitória, José Luiz Parra, Edson Nalon, Rafael Tocantins e todos os demais que tornam o ambiente deveras agradável e facilitam, sobremaneira, o sacerdócio da docência;

Aos amigos de todas as horas, Omar Chamon, David Rocha Lima de Magalhães e Silva, Odir Zuge Júnior, Wagner Eduardo Rocha da Cruz, Luiz Flávio Prado de Lima, André Felix Ricotta de Oliveira, João Vilhena;

Aos amigos da saudosa São Francisco Rogério Neres de Sousa, Ricardo Ehrl e Edinei Francisco Alves;

À minha querida namorada Tayná de Castilho, pelo convívio e cumplicidade e à sua família que me acolhera de uma forma como nunca antes havia vivido. Muito obrigado Márcio de Castilho, Cristiane Paula Menegon de Castilho e Andrei de Castilho.

Novamente, muito obrigado à todos!!!

A obtenção do título de doutorado é conseguido com muita luta, renúncia, dedicação. São horas, dias, meses, anos de estudo. Não são, apenas, os quatro anos e meio de duração média do curso. Não. É resultado de uma vida de dedicação aos estudos.

Ao longo dessa jornada, muita coisa positiva acontece; muitas oportunidades lhes são oferecidas. Outras experiências, pois, não são tão agradáveis. É uma alegria precedida de sofrimento, acredite.

Dedico, do fundo de minha alma, esse título aos meus pais, José Luiz de Almeida Pereira e Sônia Maria de Oliveira Pereira. Obrigado por estarem ao meu lado, me apoiarem nas horas difíceis, enxugarem minhas lágrimas e me darem o arrimo necessário para seguir em frente.

Dedico à minha irmã, Juliana de Almeida Pereira. Parceira de uma vida. Entre brigas e conciliações de irmãos, saiba: estarei sempre de prontidão para o que precisar;

Aos meus tios, Carlos Alberto de Oliveira Pereira, Sônia Maria de Oliveira Pereira, Maria Cristina de Almeida Pereira do Rosário. À tia Maria de Almeida Pereira e tio Marcos Pereira do Rosário, *in memoriam*;

Aos meus primos Karina, Vinícius, Bianca, Thaís e Letícia;

À minha avó Maria de Lourdes de Almeida Pereira, *in memoriam*.

Aos meus avós e grande apoiadores Rubens Dias de Oliveira e Maria Teresa de Oliveira. Em 2.015 o Pai Maior achou por bem chamá-los de volta à Pátria Espiritual. Desde então, sinto, diuturnamente a falta de vocês; desde de então um vazio impreenchível toma meu peito, meu ser. Saiba que onde quer que estejam, em quaisquer das várias moradas do Pai Eterno, esse doutorado é, primeiramente, para vocês;

depois para mim. Amo e amarei vocês enquanto meu espírito, que na minha crença é eterna, existir;

Por fim, ao Nick, Fred e Zeca, simplesmente por existirem.

RESUMO

Todo trabalho de cunho científico impõe a eleição de um instrumento que lhe sirva de método investigativo. Dito de outro modo, o ser cognoscente se vê envolvido por uma questão que lhe toma a psique e, no afã de obter respostas para tais elementos, isto é, para as questões que lhe causam inquietude, passa a investigar tais indagações que lhe agitam o espírito. Valemo-nos, neste trabalho, do Constructivismo Lógico-Semântico como modo investigativo por entender ser o meio mais coeso e adequado para obtermos, satisfatoriamente, respostas para as indagações que trazemos ao presente feito. Conforme o título da investigação em tela denota, a preocupação precípua, aqui, versa sobre a responsabilidade tributária, mormente aquela constante do artigo 135 do Código Tributário pátrio, já que fundada em práticas que dimanam de mau uso de poderes conferidos por instrumentos aptos a dar investidura administrativa ao sujeito, bem como na inobservância da lei efetivada pelos indivíduos grafados no artigo 134 do mesmo diploma. Com efeito, nosso incomodo científico não se finda por aí. Há, de igual sorte, questões atinentes aos atos corruptivos que acompanham as práticas que fazem com que emerja as imposições do apontado enunciado prescritivo, de modo a fazer com que, doravante, a responsabilidade deixe de ser da pessoa jurídica e passe a ser pessoal daqueles agentes grafados nas linhas acima destacado artigo de lei. Imediatamente, então, uma questão de fundamental importância passa a permear nossa mente: que é ato corruptivo? Em que medida os atos corruptivos trazem implicações tributárias e, também, quais mecanismos podem ser empregados para sua prevenção? Insta salientar, antes de tudo, que ato corruptivo é aquele feito com base na corrupção. Mas, que é corrupção? De que espécie de corrupção nos referimos nesse trabalho? Deste modo, qualquer concepção que se faça sobre ato corruptivo não há de se afastar longamente do conceito a que linhas acima se alude.

ABSTRACT

All scientific work requires the selection of an instrument that serves as an investigative method. In other words, the cognitive being finds himself involved in a question that takes his psyche and, in his eagerness to get answers to these elements, that is, to the questions that cause him anxiety, he starts to investigate such questions that agitate him. In this work, we make use of Logical-Semantic Constructivism as an investigative way, as it understands to be the most cohesive and adequate way to obtain, satisfactorily, answers to the questions we bring to the present feat. As the title of the investigation on screen denotes, the primary concern here is about tax liability, especially that contained in Article 135 of the Brazilian Tax Code, since it is based on practices that stem from the misuse of powers conferred by instruments capable of giving administrative investiture to the subject, as well as in the non-observance of the law made by the individuals shown in article 134 of the same diploma. Indeed, our scientific discomfort does not end there. There are, equally, issues pertaining to the corrupt acts that accompany the practices that cause the impositions of the prescriptive statement to emerge, so that, from now on, the responsibility ceases to be the legal entity and becomes the personal of those agents spelled in the lines above highlighted article of law. Immediately, then, a question of fundamental importance starts to permeate our mind: what is a corrupt act? To what extent do corruptive acts have tax implications and, also, what mechanisms can be used to prevent them? It urges to stress, first of all, that a corrupt act is one done on the basis of corruption. But, what is corruption? What kind of corruption do we refer to in this work? In this way, any conception that is made about a corrupt act does not have to depart from the concept referred to above.

Tema: Responsabilidade Tributária, atos corruptivos e o alargamento do artigo 135 do Código Tributário Nacional - CTN

INTRODUÇÃO

1. O direito tributário e a interdisciplinaridade

1.1 Estabelecendo premissas página 01

2. Relação entre Governança Corporativa e excesso de poder, infração à lei, ao contrato social e ao estatuto

2.1 Introito do capítulo	página 05
2.2 Noções preliminares	página 07
2.3 Instrumentos legais a respeito da conduta de empresas no direito brasileiro	página 08
2.4 Ética	página 09
2.4.1 Ética na perspectiva de Aristóteles	página 10
2.4.1.1 Conceito de justiça aristotélica	página 12
2.4.1.2 Métodos de justiça em Aristóteles	página 14
2.4.1.2.1 Princípio da equidade	página 15
2.4.1.3 Aristóteles e as virtudes relacionadas com o dinheiro.	
Aspectos importantes	página 18
2.5 A Espiral do Silêncio	página 30
2.5.1 Hipóteses de silêncio	página 31
2.5.2 A opinião pública na perspectiva de Elisabeth Noelle-Neumann	página 34

5.5.3 Lei e opinião pública: um debate necessário	página 38
2.6 A juridicização da moral	página 43
2.6.1 Regras morais e sua axiologia	página 46
2.6.2 Arquétipo estrutural da norma ética e moral	página 53
2.6.3 A moralidade jurídica	página 59
2.6.4 Moral Vs normas de trato social	página 63
2.6.5 A marcha da moral no tempo	página 64
2.7 O princípio da moralidade. Breves notas	página 65
2.7.1 Noção de princípio	página 66
2.7.2 Princípio Vs Regra. Breves apontamentos	página 67
2.7.3 Princípio Vs Norma. Breves apontamentos	página 70
2.8 A positivação do princípio da moralidade no sistema jurídico brasileiro	página 74
2.9 Gestão tributária, ética e moral	página 82
2.9.1 Governança Corporativa e os deveres dos administradores	página 84
2.9.1.1 Governança corporativa	página 86
2.9.1.1.1 Definição de Governança Corporativa	página 86
2.9.2 Disposição da Governança Corporativa	página 88
2.9.2.1 Assembleia Geral	página 89
2.9.2.2 Conselho de Administração	página 91
2.9.2.3 Diretoria Estatutária	página 95
2.9.2.4 Conselho Fiscal	página 97
2.9.3 Código de Boas Práticas do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC	página 99
2.9.4 Práticas de Governança Corporativa e responsabilidade tributária	página 100
2.10 Conclusão	página 103

3. A responsabilidade tributária do artigo 135, do Código Tributário Nacional – CTN e seu arquétipo

3.1 Introito do capítulo	página 106
3.2.1 Da sujeição tributária	página 107
3.2.1.1 Da sujeição tributária ativa	página 107
3.2.1.2 Da sujeição tributária passiva	página 108
3.2.1.2.1 Fracionamento da sujeição passiva tributária	página 119
3.2.2 Do conceito de responsabilidade tributária. Linhas gerais	página 120
3.2.3 Responsabilidades objetiva e subjetiva	página 125
3.2.4 Classificação da responsabilidade tributária	página 128
3.2.2.1 Modalidades de responsabilidade tributária constantes do Código Tributário Nacional	página 131
3.2.2.1.1 Responsabilidade tributária por sucessão	página 133
3.2.2.1.2 Responsabilidade tributária de cunho empresarial	página 136
3.2.2.1.3 Responsabilidade de terceiros	página 145
3.2.2.1.4 Responsabilidade pessoal por infrações	página 151
3.3 O arquétipo da norma da responsabilidade tributária do artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN	página 152
3.4. A norma e sua disposição linguística	página 154
3.5 Norma de conduta e norma de estrutura	página 156
3.6 Norma geral e abstrata e norma individual e concreta	página 157
3.7 Antecedente e conseqüente normativos	página 159
3.8 Os modais deônticos	página 161
3.9 Conclusão	página 162

4. Elementos circundantes da responsabilidade e dos atos corruptivos

4.1 Introito do capítulo	página 164
4.2 Ato corruptivo	página 166
4.3 Teoria da vontade Real	página 173
4.4. A nulidade e seus efeitos a partir do artigo 166 do Código Civil	página 175
4.5 Fraude e suas redundâncias	página 176
4.6 Simulação	página 177
4.6.1 Simulação absoluta ou relativa	página 180
4.6.1.1 Quanto ao fato gerador ou hipótese de incidência	página 182
4.6.1.2 Quanto à base de cálculo	página 183
4.7 Negócio jurídico indireto	página 184
4.7.1 Diferença entre simulação e negócio jurídico indireto	página 187
4.8 Erro	página 189
4.9 Dolo	página 191
4.10 Coação	página 191
4.11 <i>Offshore</i>	página 194
4.12 Paraíso Fiscal	página 195
4.12.1 Concorrência Fiscal Internacional	página 200
4.12.2 Práticas fiscais prejudiciais	página 201
2.12.3 Distinção entre Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Preferenciais	página 202
4.13 Elisão tributária, Evasão tributária e Elusão tributária	página 205
4.14 Normas antielisivas. Breves notas	página 215
4.15 Defeitos do ato jurídico e ato corruptivo	página 223
4.16 Conclusão	página 224

5. A responsabilidade tributária no artigo 135, do Código Tributário Nacional – CTN e a adoção de programas de *compliance* como método de mitigação

5.1 Introito do capítulo	página 226
5.2 Conceito de <i>compliance</i>	página 227
5.3 Breves notas sobre <i>compliance</i>	página 228
5.4 Programas de <i>compliance</i> interno e externo	página 232
5.4.1 Programas de <i>compliance</i> interno e os fatores ambientais	página 235
5.4.2 Composição de um sistema de controle interno de <i>compliance</i>	página 236
5.5 A responsabilidade tributária dos sócios e dos administradores	página 240
5.5.1 Elementos necessários para imputação da responsabilidade tributária	página 243
5.5.2 A responsabilidade tributária, valor, ética e moral. Corrupção do valor social no artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN	página 245
5.5.3 O <i>compliance</i> como forma de prevenção do ato corruptivo	página 254
5.6 Conclusão	página 256
 CONCLUSÃO	 página 258
 BIBLIOGRAFIA	 página 261

- 3.1 Da obrigação
 - 3.1.1 Da obrigação tributária
 - 3.2.1 Da sujeição tributária
 - 3.2.1.1 Da sujeição tributária ativa
 - 3.2.1.2 Da sujeição tributária passiva
 - 3.2.1.2.1 Fracionamento da sujeição passiva tributária
- 3.2. Do conceito de responsabilidade tributária. Linhas gerais
 - 3.2.1 Responsabilidades objetiva e subjetiva
 - 3.2.2 Classificação da responsabilidade tributária
 - 3.2.2.1 Modalidades de responsabilidade tributária constantes do Código Tributário Nacional
 - 3.2.2.1.1 Responsabilidade tributária por sucessão
 - 3.2.2.1.2 Responsabilidade tributária de cunho empresarial
 - 3.2.2.1.3 Responsabilidade de terceiros
 - 3.2.2.1.4 Responsabilidade pessoal por infrações
- 3.3 O arquétipo da norma da responsabilidade tributária.
 - 3.3.1 Semiótica e Teoria dos Valores
- 3.4 A norma e sua disposição linguística
- 3.5 Norma de conduta e norma de estrutura
- 3.6 Norma geral e abstrata e norma individual e concreta
- 3.7 Antecedente e conseqüente normativos
- 3.8 Os modais deônticos
- 3.9 Disposição geral da norma da responsabilidade tributária

4. A Governança Corporativa e seus instrumentos

- 4.1 Governança corporativa
 - 4.1.1 Definição de Governança Corporativa
 - 4.1.2 Panorama geral da Governança Corporativa no Brasil
 - 4.1.3 Disposição da Governança Corporativa
 - 4.1.3.1 Assembleia Geral

4.1.3.2 Conselho de Administração

4.1.3.3 Diretoria Estatutária

4.1.3.4 Conselho Fiscal

4.1.3.5 Código de Boas Práticas do Instituto Brasileiro de Governança

Corporativa - IBGC

5. Governança Corporativa, ética e seus reflexos na responsabilidade tributária

5.1 Instrumentos legais a respeito da conduta de empresas no direito brasileiro

5.2. Ética

5.2.1 Ética na perspectiva de Aristóteles

5.2.1.1 Conceito de justiça aristotélica

5.2.1.1.1 Métodos de justiça em Aristóteles

5.2.1.1.2 Princípio da equidade

5.2.1.2 Aristóteles e as virtudes relacionadas com o dinheiro.

Aspectos importantes

5.3 A Espiral do Silêncio

5.3.1 Hipóteses de silêncio

5.3.2 A opinião pública na perspectiva de Elisabeth Noelle-Neumann

5.3.3 Lei e opinião pública: um debate necessário

5.4 A juridicização da moral

5.4.1 Regras morais e sua axiologia

5.4.2 Arquétipo estrutural da norma ética e moral

5.4.3 A moralidade jurídica

5.4.4 Moral Vs normas de trato social

5.4.5 A marcha da moral no tempo

5.5 O princípio da moralidade. Breves notas

5.5.1 Noção de princípio

5.5.2 Princípio Vs Regra. Breves apontamentos

5.5.3 Princípio Vs Norma. Breves apontamentos

5.6 A positivação do princípio da moralidade no sistema jurídico brasileiro

6. Linhas gerais da Lei anticorrupção

6.1 Lei anticorrupção

6.1.2 Aspectos gerais da Lei anticorrupção

6.1.3 Da responsabilização administrativa e do processo administrativo de responsabilização

6.1.4 Do acordo de leniência

6.1.5 Da responsabilização judicial. Breves apontamentos

6.2 Instrumentos legais de combate à corrupção no direito comparado

6.2.1 *Foreign Corrupt Practices Act – FCPA*

6.2.1.1 Aspectos gerais da *Foreign Corrupt Practices Act – FCPA*

6.2.2 *The United Kingdom Bribery Act – BA*

7. O alargamento da responsabilidade tributária no artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN e a adoção de programas de *compliance* como método de solução

Em desenvolvimento

8. Conclusão

INTRODUÇÃO

Todo trabalho de cunho científico impõe a eleição de um instrumento que lhe sirva de método investigativo. Dito de outro modo, o ser cognoscente se vê envolvido por uma questão que lhe toma a psique e, no afã de obter respostas para tais elementos, isto é, para as questões que lhe causam inquietude, passa a investigar tais indagações que lhe agitam o espírito.

Escolhe, portanto, um método¹, que lhe propicia alcançar as respostas, ou um resultado próximo a estas, valendo-se, para tanto, de instrumentos ínsitos ao método eleito.

Valemo-nos, neste trabalho, do Constructivismo Lógico-Semântico como modo investigativo por entender ser o meio mais coeso e adequado para obtermos, satisfatoriamente, respostas para as indagações que trazemos ao presente feito.

Conforme o título da investigação em tela denota, a preocupação precípua, aqui, versa sobre a responsabilidade tributária, mormente aquela constante do artigo 135 do Código Tributário pátrio, já que fundada em práticas que dimanam de mau uso de poderes conferidos por instrumentos aptos a dar investidura administrativa ao sujeito, bem como na inobservância da lei efetivada pelos indivíduos grafados no artigo 134 do mesmo diploma.

Com efeito, nosso incomodo científico não se finda por aí. Há, de igual sorte, questões atinentes aos atos corruptivos que acompanham as práticas que fazem com que emerja as imposições do apontado enunciado prescritivo, de modo a fazer com que, doravante, a responsabilidade deixe de ser da pessoa jurídica e passe a ser pessoal daqueles agentes grafados no linhas acima destacado artigo de lei.

Imediatamente, então, uma questão de fundamental importância passa a permear nossa mente: *que é ato corruptivo? Em que medida os atos corruptivos trazem implicações tributárias e, também, quais mecanismos podem ser empregados para sua prevenção?*

¹ Assumamos, aqui, a ideia de método como procedimento ou meio de fazer alguma coisa em harmonia com um plano previamente estabelecido. Cuida-se, pois, de um processo organizado, lógico e sistemático de investigação.

Insta salientar, antes de tudo, que ato corruptivo é aquele feito com base na corrupção. Mas, que é corrupção? De que espécie de corrupção nos referimos nesse trabalho?

Consoante a dicionários² de nosso vernáculo, o signo “corromper”, que dá base para a formação de um juízo sobre ato corruptivo, encerra a ideia de “*estragar, apodrecer, infetar, depravar, perverter, viciar...*” sem prejuízo de outras significações.

Deste modo, qualquer concepção que se faça sobre ato corruptivo não há de se afastar longamente do conceito a que linhas acima se alude. Por isso, então, a resposta atinente ao ato corruptivo, para a esta investigação, será apresentada no capítulo IV.

Dito isso, notamos que não à toa, Aristóteles ao tratar sobre o assunto indica que a virtude, que é axioma inversamente proporcional à corrupção, divide-se em duas, quais sejam: *virtude intelectual e virtude moral*, conforme veremos no capítulo I deste trabalho.

A virtude intelectual nasce e progride em razão do empenho do ser cognoscente no caminho perlustrado para obtenção e lapidação da sua aprendizagem, educação e conseqüente erudição.

A virtude moral, por seu turno, não é gerada em nós por natureza; não nos é inata, portanto. Ao contrário, é o resultado do hábito que nos torna capazes de praticar atos justos.

A virtude é, pois, o ponto de intersecção entre o vício e o hábito. O vício, aqui, caracterizado pelas más condutas reiteradas e o hábito, por sua vez, a prática repetida de condutas valiosas, de condutas que são socialmente esperadas, valorizadas e enaltecidas.

Nesse compasso, ato corruptivo, portanto, se avizinha ao vício e depõe contra a virtude, já que afronta os valores mais caros à sociedade.

De conhecimento geral, o Direito Positivo assume a importante missão de servir de instrumento social com a função de instalar a paz social. Regra as relações interpessoais de modo a trazer comandos, ordens que obrigam, proíbem ou permitem condutas. Daí porque sua linguagem é prescritiva de condutas. Exibe inexorável caráter imperativo.

² AULETE, Caldas – *Dicionário contemporâneo da Língua Portuguesa*, Volumes 1, Editora Delta, 2ª edição, Rio de Janeiro, 1.964, página 969.

Malgrado, importante observação há de ser trazida à sirga. Toda sociedade tem uma toada cultural que é ditada pela moral. Assumimos, nesse trabalho, o vocábulo “moral” como a manifestação axiomática coletiva, da sociedade, portanto, formada a partir da junção dos axiomas individuais, aqui nomeados de “ética”. Esse tema será visto no capítulo II.

Destarte, se o Direito Positivo pretende ser instrumento de ponência e consecução da, quiçá, utópica paz social; fa-lo-á com vistas à moral social. Em contrário senso estar-se-ia diante de instrumento incontornavelmente de balde.

Nessa senda, os textos de Direito Positivo hão de ser construídos de modo a atender a cultura social que, como visto alhures, é forma de manifestação da moral social. Daí porque, então, se falar em juridicização da moral.

Não obstante a presunção de moral que configura cada enunciado prescritivo de cada texto de Direito Posto de todo e qualquer sistema jurídico positivo, a moral juridicizada encontra hialina manifestação no artigo 37 da Constituição Federal – CF³ do Brasil ao exigir que, sem prejuízo de outros valores representados por outros princípios, o ato administrativo seja praticado sob a égide da moral. Por quê? Porque essa é a expectativa da sociedade; uma expectativa fundada em uma cultura colhida da representação de uma moral social resultante da ética de cada um de seus utentes.

E nesse ponto reside outro problema a ser enfrentado nesse trabalho: *a verdadeira construção de uma moral social*. Sim, porque se a moral social representa a manifestação axiomática de um povo de uma dada sociedade, para sua real medição mister se faz a aferição da ética de todo e qualquer cidadão, sem qualquer exceção.

Somente assim se pode dizer: *eis a toada moral dessa sociedade*. O problema se dá porquanto não se mostra possível tal prática. Tal medição é impraticável, especialmente em um Estado de dimensões territoriais como o Brasil.

³ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

Logo, qualquer resultado que se demostre e se adote como postura axiomática da sociedade é, naturalmente, claudicante já que não reflete a verdadeira manifestação de um povo. É insuficiente e, por isso, não exhibe franca conclusão.

Afora isso, surge o que Elisabeth Noelle-Neumann denominara de “Espiral do Silêncio”. Em breves linhas, já que será oportunamente tratado, também, no capítulo II, a referida teoria dá conta de que, de maneira geral, os indivíduos sufocam sua verdadeira opinião quando esta colide com a opinião dominante.

Em casos deste jaez, o sujeito se vê preterido e opta por calar-se e, assim, não exhibir sua verdadeira opinião. A moral de uma sociedade, então, jamais será verdadeiramente mensurada.

Por isso tão ingrata é a tarefa do legislador. É bem verdade que a função de um texto legal não está em agradar ou desagradar os indivíduos. Mas se é o fio condutor das condutas de uma dada sociedade, espera-se, ao menos, atender a expectativas de uma maneira geral.

Relevante, então, o estudo da Governança Corporativa e seus institutos, conforme fizemos no capítulo II do trabalho em tela. O elemento acima destacado oferece instrumentos importantes para o exame da temática, além dos fundamentos éticos, morais e de governança propriamente dito.

Discorreremos sobre o tema porquanto de vital importância para nos posicionarmos acerca da sujeição passiva tratada no capítulo III, bem como para propor forma de prevenção do ato corruptivo constante do capítulo V, já que o *compliance* é uma das pilstras da Governança Corporativa.

Questões desta lavra nos parece de vitanda importância ao se tratar do tema “Responsabilidade Tributária”, especialmente aquela modalidade incidente sobre terceiros, conforme o já indigitado artigo 135 do Código Tributário Nacional - CTN.

Como cediço, o enunciado prescritivo em comento indica que os mandatários, prepostos e empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, afora os indivíduos listados no artigo 134 do mesmo diploma legal, são pessoalmente responsáveis

pelos créditos tributários difluentes de obrigações resultantes de atos praticados ao arrepio da lei ou com excesso de poderes conferidos por contrato social ou estatutos.

Claro há de ficar que se o Direito Positivo deve, se não exibir exata consonância com a mais genuína expressão axiomática de moral que a sociedade expressa⁴, há de, ao menos, atender as expectativas fundadas nesse desiderato. E nessa senda, ao praticar condutas eivadas de vício, conforme descritas no artigo 135 do *Codex* Tributário pátrio, não se está apenas corrompendo preceitos legais, se está, de igual sorte, corrompendo valores sociais. É, pois, ato corruptivo. Conduta que corrompe a lei, conduta que corrompe valor social.

É bem verdade que, a nosso ver, com a implementação e força que os conceitos e aplicação da Governança Corporativa tem trazido, aumenta o rol de pessoas a ser pessoalmente responsabilizadas pelo ônus fiscal.

Firmados esses pressupostos, chega o momento de examinar, no capítulo IV, os elementos circundantes da responsabilidade tributária e dos atos corruptivos.

De se fácil percepção, os sujeitos elencados nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional – CTN detêm investidura administrativa, seja dada por lei, conforme o apontado artigo 134, seja por decorrência de contrato social ou estatuto (ou documento de natureza análoga), conforme preceitua o artigo 135, ambos do Código Tributário Nacional – CTN.

A Governança Corporativa traz outros cargos de índole administrativa com outras nomenclaturas que, ainda assim, estão em posição de decisão; são dotados de capacidade administrativa para, inclusive, decidir sobre questões tributárias das corporações.

Se assim, nos parece clara sua inserção nas hipóteses do artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN, que, insistimos, amplia o rol do referido enunciado prescritivo.

Insta salientar, contudo, que a própria Governança Corporativa traz mecanismos de controle de atos corruptivos de modo a evitar a incidência da responsabilidade tributária pessoal em tela.

⁴ Por absoluta impossibilidade já que, para tanto, necessário seria colher a opinião de todos os indivíduos insertos na sociedade e, estes, haveriam de expressar sua real opinião, expor seu real posicionamento.

A Governança Corporativa é erigida sob quatro pilastras, quais sejam *Fairness*, *Disclosure*, *Accountability* e o *Compliance*. Este último, vindouro do verbo *to comply* (cumprir, em português), assume como proposta se fazer cumprir as normas, regulamentos, políticas e diretrizes, internas e externas, atinentes à corporação, bem como detectar e evitar condutas que demonstrem qualquer forma de desvio ou inconformidade com estas, isto é, atos corruptivos⁵.

Por derradeiro, no capítulo V trataremos da responsabilidade tributária esculpida no artigo 135, do Código Tributário Nacional – CTN e a adoção de programas de *compliance* como método de mitigação. Serão trazidos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que denotam o sistema reagindo contra os axiomas que fomentam o ato corruptivo, assim como decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ e do Supremo Tribunal Federal – STF.

Ofereceremos, no mesmo capítulo, formas de prevenção ao ato corruptivo, que, aliás, provoca a incidências das regras de responsabilidade tributária de ordem pessoal, com a implementação de um correto e efetivo programa de *compliance*.

⁵ Características e funções que serão estudados em capítulo destinado ao tema.

1. O direito tributário e a interdisciplinaridade

1.1 Estabelecendo premissas

Propedeuticamente havemos de lembrar que há abissal diferença entre Direito Positivo e Ciência do Direito.

Direito Positivo, em rápida síntese, é um conjunto de regras que buscam reger as relações interpessoais de modo a instalar a paz social.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹, *“O direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão. E essa camada de linguagem, como construção do homem, se volta para a disciplina do comportamento humano, no quadro de suas relações de intersubjetividade.”* (Grifos postos)

Absolutamente diferente da Ciência do Direito que tem por objetivo estudar essa camada de linguagem que tem o condão de impor condutas.

Dito de outra maneira, lembremos que toda ciência detém caráter investigativo. Se assim, há de exibir um objeto de estudo. A Ciência do Direito, então, se ocupa de estudar os enunciados prescritivos que se espraiam pelo sistema jurídico positivo obrigando, proibindo ou permitindo condutas.

Estuda os textos de Direito Positivo que balizam as condutas dos indivíduos numa dada sociedade. Mais uma vez nos locupletando dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho², apontemos:

¹ CARVALHO, Paulo de Barros - *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 22ª edição, São Paulo, página 34.

² CARVALHO, Paulo de Barros - *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 22ª edição, São Paulo, página 35.

“O objeto da Ciência do Direito há de ser precisamente o estudo desse feixe de proposições, vale dizer, o contexto normativo que tem por escopo ordenar o procedimento dos seres humanos, na vida comunitária.” (Grifos postos)

Agora, fato é que tanto o Direito Positivo quanto a Ciência do Direito, já que tem por missão estudá-lo, é deveras amplo. Assim, forçoso se faz o ser cognoscente promover um corte metodológico.

Dentre tantas possibilidades de investigação, diante de tantos institutos jurídicos que se apresentam ao exegeta, indispensável se faz eleger um desses institutos para debruçar sua atenção.

Nesse cingir, optamos pelo Direito Tributário que, nas lições de Aliomar Baleeiro³, *“... compreende as leis e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que versem no todo ou em parte sobre os tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”* (Grifos postos)

Sobre o mesmo tema, Ruy Barbosa Nogueira⁴ coloca que *“O Direito Tributário é assim um direito de levantamento pecuniário entre os jurisdicionados, porém, disciplinado sobre a base dos princípios do Estado de Direito.”* (Grifos postos)

Este ramo do direito, qual seja o Direito Tributário, também é extenso de modo que cabe ao cientista, num trabalho deste naipe, escolher uma de suas facetas para estudar. Daí porque optamos pela Responsabilidade Tributária e, mais, dando o enfoque aqui apresentado a partir de indagações que permeiam nossa psique.

Não basta isso. Após estabelecer o referido corte metodológico, o

³ BALEEIRO, Aliomar – *Direito Tributário Brasileiro*, Editora Forense, 8ª edição, 1.976, página 364.

⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa – *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 14ª edição, 1.995, página 30.

cientista há de estabelecer, também, um método investigativo.

É o que fazemos. E, no nosso caso, buscamos a interdisciplinaridade. Mas, em que sentido? Redarguimos. Na proposta do trabalho em apreço, concluímos por um método que entendemos suficiente para evitar a prática de atos corruptivos que desencadeiam a ponência das regras de responsabilização tributária constantes do artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN.

Entretanto, o material oferecido para a eleição de tal método não está nas divisas do direito. Encontram-se nos postulados da Governança Corporativa que, *a priori*, é campo de estudos da ciência da Administração das Empresas, bem como da Administração Pública.

Neste ponto, então, há de se observar que o signo “inter” indica a noção de posição média ou intermediária, de relação recíproca. A interdisciplinaridade, portanto, atua na intersecção de duas ou mais ciências.

Necessária a interdisciplinaridade neste trabalho, de modo que o enlace da Administração e do Direito se mostra inevitável.

Dando linhas finais, valem-nos, nessa caminhada interdisciplinar, do denominado Constructivismo Lógico-Semântico que, conforme explica Robson Maia Lins⁵, é “... *firme no pressuposto da necessária função constitutiva da linguagem, insere-se no contexto da Filosofia da Linguagem e traz o ser humano – produtor de textos – para o centro das teorias da norma jurídica e do ordenamento jurídico.*” (Grifos postos)

Tão valioso instrumento de trabalho, consoante Paulo de Barros Carvalho⁶ “... *é método de trabalho, simples na sua concepção, mas objetivo e fecundo nos seus*

⁵ LINS, Robson Maia – *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Editora Noeses, 1ª edição, página 13.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *in*, CARVALHO, Aurora Tomazini – *Direito Penal Tributário – Uma análise Lógica, Semântica e Jurisprudencial*, Editora Quartier Latin, 2009, página XXV, prefácio.

resultados, apto para explorar, com o rigor possível, as estruturas lógico-sintáticas do texto examinado, abrindo desse modo o caminho às atribuições de sentido...” (Grifos postos)

O Constructivismo Lógico-Semântico é instrumento de fundamental importância para o nosso trabalho.

Empresta meios que possibilita a construção dos institutos a partir de uma lógica (Lógica Deontica) fundada na semântica, já que essa se ocupa dos símbolos, isto é, dos vocábulos no que concerne ao processo comunicacional.

Diante da interdisciplinaridade estamos, então, utilizando da mesma para melhor manuseio e aplicação no Direito Tributário.

2. Relação entre Governança Corporativa e excesso de poder, infração à lei, ao contrato social e ao estatuto

2.1 Introito do capítulo

Temos que o ato corruptivo⁷ não se resume àquele talhado em lei. Vai muito além, inclusive. Partamos da ideia de que corromper ou não corromper, sentir-se corrompido ou não, são questões axiomáticas.

Se assim, é porque a noção de ética, moral e dos elementos de Direito Positivo⁸ que são erguidos em torno desses valores, podem variar de ser cognoscente para ser cognoscente.

Buscamos, nesse capítulo, pois, demonstrar que o Direito Positivo é fundado em uma moral social que, por natureza, é coletiva.

Há de se investigar, portanto, donde nasce essa moral. Mister se mostra percorrer as ideias de alguns grandes pensadores que se dedicaram a esse assunto.

O primeiro e, a nosso ver, mais emblemático é Aristóteles. Suas obras “Ética a Nicômaco” e “Ética a Eudemo” dedicam-se fortemente ao tema. A primeira é, quiçá, o grande tratado que se tem sobre Ética. Nela Aristóteles investiga questões de grande relevo.

⁷Conceito que será alhures detalhado.

⁸Sem prejuízo de outros.

Passa a tecer considerações profundas acerca do *conceito de justiça, métodos de justiça*, redundando, assim, no *princípio da equidade* e, talvez a mais importante reflexão neste átimo, *virtudes relacionadas com o dinheiro*.

Por isso, com arrimo no apontado filósofo, passaremos, neste capítulo, a dar atenção a tais questões com o fito de buscar respostas concernentes à formação da moral social que, como já dito, há de ser a verdadeira formação valorativa do sistema jurídico positivo de qualquer Estado.

Por isso, dedicamos especial atenção à juridicização da moral, isto é, ao processo de positivação desta já que, repisemos, há de ser resultado de uma vontade coletiva supedaneada em valores morais sociais que buscam, por intermédio do Direito Positivo, alcançar a sensação de paz social.

Traremos à colação, também, a importante tese de Elisabeth Noelle-Neumann, qual seja a “Espiral do Silêncio” que, como há de ser visto linhas abaixo, demonstra o sufocamento da verdadeira expressão de moral social.

E por trazer à lume tão importante reflexão, utilizaremos dos instrumentos de seu estudo para responder a seguinte indagação: a moral jurídica encontra verdadeiro paralelo com a verdade social?

Outro objeto de atenção é a Governança Corporativa e seus postulados. Cuida-se de um *modus operandi* largamente utilizado, hodiernamente, pelas grandes Corporações. Nossa intenção em estudá-lo com acuidade está em verificar e dar arrimo a outros capítulos vindouros no que tange à corrupção de valores ínsitos aos atos

preconizados em lei e, de igual feita, demonstrar modal de prevenção de tais atos corruptivos com a implementação de um programa de *compliance*, uma de suas pilstras.

2.2 Noções preliminares

A Governança Corporativa é novel forma de gerir as empresas. Resta claro, isto, nesse trabalho. A responsabilidade dos gestores, agora deveras ampliada por este método, a nosso ver, abarca, as pessoas constantes do Código Tributário Nacional – CTN, e há de ser pautada nas suas quatro pilstras, quais sejam: *Fairness*; (equidade), *disclosure*; (divulgação); *accountability* (prestação de contas); e *compliance*. (conformidade).

Observar esses valores, é primar pela boa conduta administrativa; é gerir da maneira que hodiernamente se pretende.

Para tanto, não somente os predicados da Governança Corporativa, mas, também, os instrumentos legais que gravitam em seu derredor, haverão de estar em perfeita harmonia com a Ética. Mas, que é Ética? Rudimentarmente procuremos redarguir ao longo deste capítulo.

2.3 Instrumentos legais a respeito da conduta de empresas no direito brasileiro

O Direito Positivo é genuíno e inquestionável instrumento social. Desde os contratualistas⁹, que buscaram transmudar a sociedade de “mundo natural” ou “sociedade de natureza” para “mundo social”, utilizara-se do Direito Posto para estabilizar as expectativas e, não obstante a isso, conduzir a sociedade porquanto prescreveria condutas de ordem intersubjetivas, de modo que todos os utentes, então, a estas estariam submetidos.

O Direito Positivado, pois, tem essa função precípua, qual seja: emitir seus comandos norteando o perlostrar não só do Estado e da Sociedade, mas, de igual sorte, de todas as relações nestes insertas para que, destarte, seja alcançada a pretendida paz social.

Se assim, no que tange as empresas, pessoas jurídicas de Direito Privado, não haveria de ser diferente.

De se notar, toda conduta efetivada na sociedade há de respeitar uma vontade maior, em geral, consubstanciada em lei. A ideia é antiga, como se vê, mas dá o sustentáculo para que nos pautemos em obséquio de um bem comum.

Essa noção de anseio coletivo é, para alguns, colhida a partir do que se entende como Ética social ou, simplesmente, na cultura coletiva.

⁹Thomas Hobbes, John Locke e Jean-Jacques Rousseau, sem prejuízo de outros contratualista de mesma estofa.

A dúvida, contudo, se instala na diferença, se é que há, entre Ética e Moral. Seria a cultura de um povo redundante da ideia locais de tais axiomas? Questões deste porte reclamam importante reflexão.

2.4. Ética

Traçar palavras, consignar qualquer ideia sobre o tema “Ética” é deveras prazeroso, mas de proporcional dificuldade.

Trata-se de um importante capítulo da Filosofia que, por assim, fora objeto de atenção dos maiores pensadores da história da humanidade. Aristóteles, Platão, Spinoza dentre outros de mesma lavra estudaram a fundo o assunto.

Nenhum objeto, seja tangível ou intangível, pode ser explorado a exaustão, já que jamais pode ser analisado em sua inteireza. O ser cognoscente escolhe um prisma de observação e, então, passa a descrever suas impressões concernentes ao objeto a partir do ângulo por ele eleito.

Por assim, sobre o mesmo objeto há de ser descrito vários adjetivos que, notemos, não se contradizem, se completam. Não bastasse isso, por sermos seres ímpares, ainda que observemos determinado elemento sobre o mesmo ponto, as descrições haverá de ser inexoravelmente diferentes porquanto sejamos seres igualmente diferentes.

Nossa atmosfera semântica, nossa carga empírica e os contextos histórico e social em que nos inserimos, nos são inatos e imprimirão, por isso, necessária visão particular fazendo com que nossas descrições sejam irrepetíveis.

Malgrado, de se atentar que a Ética repousa num campo do saber humano de difícil acesso, de arte que não há traços definitivos asseverando seu conceito.

Demanda, então, uma acurada investigação. Repisemos desde já que, embora de grande importância para esse trabalho, a Ética não é nosso tema central de sorte que a pesquisa a ela dedicada há de ser compatível a exigência que o tema central deste reclama.

Com efeito, como disséramos linhas acima, não vislumbramos a possibilidade de trazer à lume um coerente e robusto raciocínio sobre o tema central sem, antes, dedicar algumas páginas a esse importante ramo da Filosofia. Repisemos, apenas, que conforme já dito, o tema é, *de per se*, inesgotável e, por não ser mote neste trabalho, não pretendemos que a isso se aproxime.

Dito isso, partamos de um dos principais, ou, quiçá, o principal pensamento sobre Ética. Trata-se da obra de Aristóteles intitulada como “*Ética a Nicômaco*”. Vejamos seus traços principais.

2.4.1 Ética na perspectiva de Aristóteles

Nota-se que Aristóteles, na sua obra “*Ética a Nicômaco*”, buscara irradiar os efeitos da Ética nos mais variados campos do relacionamento humano. Importa

notar, com isso, que o comportamento ético em um seguimento há de ser necessariamente diferente de outro, justamente em razão das particularidades que cada um desses apresenta.

Dito isso, destaquemos que na obra supra dita, busca-se, *in suma*, concepção acerca da racionalidade prática, suas impressões sobre virtude como mediania e sua concepção concernente ao papel do hábito e da prudência que são, aqui, tratados com minudência e acuidade por Aristóteles.

Resta notar que, para o filósofo grego, toda racionalidade prática é necessariamente teleológica. Por outros contornos, implica dizer que toda racionalidade prática é orientada para um fim, isto é, para uma finalidade efetiva.

Cabe à Ética determinar o que se denomina de *summum bonum*¹⁰ que conduz todas as demais apontando, inclusive, a consecução destas.

Essa finalidade suprema, qual seja o *summum bonum*, é a felicidade, o prazer não encontrado, que não se resume nos prazeres carnis, na riqueza, nas honrarias, ou seja, nos prazeres materiais, mas, sim, na vida virtuosa. Trata-se do que Aristóteles chamara de *eudaimonia*¹¹.

¹⁰ *Summum bonum*, em nosso idioma “sumo bem” ou “bem maior”, é uma expressão do latim usada na Filosofia, particularmente por Aristóteles e repetida por Immanuel Kant, para indicar e descrever o bem, o valor maior que o ser humano há de buscar. De geral, o *summum bonum* é considerado o objetivo precípua, contendo todos os demais outros bens.

¹¹ Eudaimonia, vocábulo vindouro do grego antigo é termo grego que aponta a ideia, literal, de o Estado é habitado por um bom *daemon*, isto é, um bom gênio, de modo que, é habitualmente traduzido como felicidade ou bem-estar. Em consequência disso, outras traduções têm sido propostas para melhor expressar o que seria um estado de plenitude do ser.

Urge alvitrar, visto ser de vitanda importância, que o conceito de virtude propalado na Grécia antiga não se afina com a ideia hoje difundida.

Como cediço, o conceito que hodiernamente se faz sobre “virtude” sofre forte influência do cristianismo que trouxera incontestes modificações em vários seguimentos da vida.

Deste modo, a virtude aristotélica há de ser vista e compreendida a partir da proposta de raciocínio do filósofo em apreço.

Com vistas a melhor compreensão de suas ideias, então, tragamos à colação rudimentares observações ao seu pensamento.

2.4.1.1 Conceito de justiça aristotélica

Como não haveria de ser diferente, na obra em destaque, Aristóteles desenvolve um senso de justiça sedimentado em conceitos éticos. A justiça, então, é construída como um campo do saber pautado na Teoria do Saber Prático.

Aristóteles confere à justiça, também, o *status* de virtude. Destarte, trata-se de espécie de virtude que se refere ao comportamento humano propriamente dito e, como tal, deve ser investigada.

À denominada “Ciência Prática” intitulada por Aristóteles como “Ética”, cabe estudar e definir o justo e o não justo, porquanto resultado da justiça que,

como dito, é redundante do comportamento humano. Notemos, então, que na perspectiva de Aristóteles falar em justo e não-justo equivale dizer ao ético e ao não-ético.

A Ética se evidencia pelo comportamento virtuoso. De se convir, o comportamento para ser considerado ínsito a um indivíduo há de ser um hábito¹²; há de ser o que os gregos chamavam de “educação ética”.

Educação ética, então, é o hábito da virtude. Nesse compasso, homem ético é o homem virtuoso, assim entendido como aquele que age com arrimo na virtude habitualmente. Homem virtuoso é, pois, habitualmente justo. Construir um comportamento ético, virtuoso é construir um comportamento justo.

A justiça enquanto virtude exhibe um traço deveras especial. Implica numa espécie de virtude onde não se opõe dois vícios diferentes, mas apenas um, qual seja a injustiça.

Destarte, o injusto se apresenta de duas formas. Vezes é injusto por excesso, outras por defeito. Nessa senda, o homem que vive à margem da lei é injusto (antiético) e o que age pautando-se no rigor desta lei é, por seu turno, justo (ético).

Aristóteles traz em sua obra uma proposta de classificação de justiça. Ei-la:

¹² Uso, costume, disposição duradoura adquirida pela repetição frequente de um ato, maneira usual de ser, roupagem de frade ou freira, vestuário, aparência, aspecto, insígnia de ordem militar religiosa, *in*, Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa Ilustrado, Editora Abril Cultural, página 843.

2.4.1.2 Métodos de justiça em Aristóteles

O aquilatado pensador propõe classificar tal modalidade ética em *Justiça Geral*, *Justiça Particular*, *Justiça Distributiva*, *Justiça Correlativa*, *Justiça Comutativa* e *Justiça Reparativa* exibindo conceitos que, notemos, são absolutamente atuais. Vejamo-los:

Justiça geral: cuida da fiel observância das leis, aqui entendidas como textos de Direito Positivo, à época instituídas nas *polis* gregas.

De se observar, busca precipuamente o bem comum, a felicidade individual e coletiva. Insta salientar, por se fazer mister, que a “Justiça Geral” é igualmente chamada de “Justiça Legal”. Os gregos tinham como “justo legal” não só as regras vindouras de textos expressos, mas, de igual sorte e, quiçá, principalmente, axiomas regentes de condutas que, por assim, se postam, notemos, como categorias de normas não escritas.

Justiça particular: caracteriza-se como instrumento que busca viabilizar a igualdade entre o sujeito que efetiva e o sujeito que sofre a ação. Assim sendo, divide-se em “Justiça Distributiva e Justiça Correlativa”.

Justiça distributiva: distribuição de bens e honrarias de acordo ou segundo os méritos de cada um.

Quadra observar que a distribuição aristotélica, neste sentido, não se limita a bens e honrarias. Persegue-se, hoje, a dignidade da pessoa humana o que, lembremos, é o maior bem consagrado ao indivíduo. Se assim, há de se distribuir isonomicamente qualquer prerrogativa que repousa sobre o sujeito que, de final, indica assim agir de acordo com sua necessidade.

Justiça correlativa: busca a correlação das transações havidas entre os indivíduos, seja de modo voluntário, como um contrato, por exemplo, seja de modo involuntário como os delitos de uma maneira geral.

Por assim, esta espécie de justiça reclama a figura de um terceiro que deverá intervir e decidir sobre as referidas questões que, repisemos, são mútuas.

Cabe ressaltar, por derradeiro, que a Justiça Correlativa, igualmente chamada de Justiça Sinalagmática, subdivide-se em Justiça Comutativa e Justiça Reparativa:

Justiça Comutativa: espécie de justiça essencialmente preventiva porquanto iguale as pretensões recíprocas anteriormente a efetivação de eventual transação. É o que temos hoje, por exemplo, na função social da propriedade, que mostra reflexos no Direito Tributário ao redundar na progressividade do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU.

Justiça reparativa: perseguem um efeito reparador como o próprio nome sugere. Estabelece o *status quo ante* porquanto, justamente, efetive uma recomposição patrimonial.

2.4.1.2.1 Princípio da equidade

A etimologia indica que o vocábulo “equidade” redonda do latim “*aequitas*” que, por seu turno, aponta o significado de característica de algo ou alguém que se revela justa, imparcial, isenta e neutra.

Com arrimo nessas ideias, Aristóteles enfrenta a equidade como um axioma direcionador de arte que, sem este, não se faz possível a efetivação da justiça.

Em sua concepção, a lei, aqui entendida como texto de Direito Positivo, não é plena já que não consegue abranger todas as situações que possam constrianger uma sociedade.

E não haveria de ser diferente. Nenhum objeto pode ser visto e sua inteireza. O ser cognoscente vê-se obrigado a escolher um ângulo de observação e, a partir deste passa a descrever suas impressões.

O indivíduo que escolhera determinado prisma é capaz, somente, de tecer considerações atinentes ao espectro alcançado por este ângulo de observação.

Forçoso reconhecer, então, que toda a área restante, não é contemplada pelos olhos do observador e, por isso, não pode ser descrita, atentada, ou seja, objeto de sua observação.

Assim acontece com o legislador. Por mais privilegiado que seja seu campo de visão, haverá de ser necessariamente limitado. Se assim, uma parte, maior ou menor do objeto observado, deixará de ser contemplada.

Na medida em que sua atividade precípua é a construção de textos legais que hão de se estender à sociedade, parte desta ou das atividades nesta exercida, fração das condutas efetivadas por seus utentes, e doravante, estarão fora do alcance do Direito Positivo.

Não bastasse isso, para que se atingisse eventual plenitude, mister seria prever todas as condutas humanas, inclusive as que ainda não foram praticadas. Seria, portanto, um exercício de futurologia.

Assim, imperioso admitir que o legislador não pode prever todas as condutas possíveis, o que, deveras, inibe a plenitude da lei.

Por isso, Aristóteles alude que o equitativo é justo, mas não legalmente justo. Desta sorte, equidade é uma correção de justiça legal, buscando preencher o hiato deixado pela falta de plenitude da lei.

Busca fazer com que nenhuma situação social fique sem julgamento por falta de previsibilidade. Para ele, é uma forma de tornar justa a resolução do caso concreto.

Nessa perspectiva, toda lei é justa, mas nem tudo que é justo é albergado pela lei, o que força a aplicação do princípio da equidade.

Em razão deste caráter corretivo e, por vezes, complementar, Aristóteles considera o equitativo como forma superior de justiça. Dá relevo à questão sob o argumento de que a mutação social é mais célere que a da legislação.

2.4.1.3 Aristóteles e as virtudes relacionadas com o dinheiro. Aspectos importantes.

Na obra intitulada “Ética a Nicômaco”, Aristóteles tratara de vasta gama de virtudes. Examinara tal axioma por muitos ângulos submetendo-o há muitas situações.

Destas, a que mais nos importa neste átimo é, sem dúvidas, a referente ao dinheiro. Dito de outra maneira, o exame da Ética diante do manuseio da riqueza, a conduta do indivíduo quando de posse de monta pecuniária.

Inicia suas anotações pela “*generosidade*”. Assevera que a generosidade é a mediania no que pertine a riqueza. Contudo, a generosidade do indivíduo não se vislumbra na guerra, na moderação, nem nas decisões judiciais, mas, sim, no “dar e receber”.

Aliás, o “dar”, *in casu*, se refere a tudo que direta ou indiretamente se traduz em dinheiro. Trava interessante comparação entre prodigalidade e mesquinhez. São predicados que ressaltam recursos e deficiências, respectivamente, no que concerne à riqueza.

Seu contraponto se consubstancia na “*mesquinhez*”. A mesquinhez posta-se evidente no indivíduo sequioso pela riqueza. Latente é, pois, o ávido desejo pela riqueza nesta espécie de sujeito, evidenciando, sempre, uma inclinação à acumulação de recursos.

Não despercebe a “*prodigalidade*”. A locução “pródigo”, assim como hodiernamente, se refere ao sujeito que dissipa indiscriminadamente seu

patrimônio. Se atribui tamanha vileza ao pródigo porquanto este associe vasta variedade de vícios.

Forçoso admitir, de toda sorte, que o pródigo é indivíduo dotado de latente e incontestado vício que, notemos, se confunde com a própria saúde psíquica.

Tanto assim que a vigente lei civil brasileira cuida com pormenores do assunto.

Eventuais problemas patológicos a parte, o indivíduo acometido pela prodigalidade dissipa patrimônio próprio. De toda sorte, em que pese institutos de Direito Civil, o termo “prodigalidade” em Filosofia há de ser entendido como ato tendente a conduzir o sujeito à ruína financeira e patrimonial.

O manuseio do dinheiro reclama atenção, também, à “*generosidade*”. No que tange a esse predicado, Aristóteles observa que a riqueza, na qualidade de soma de objetos, pode ser malconduzida, ocasião em que emerge a figura do pródigo ou, ao contrário, bem manejada convocando a figura do generoso.

O generoso se evidencia a personificação do indivíduo que, abastado, é capaz de atos de doação numa medida segura. Bem diferente, então, do pródigo.

Apesar disto, o generoso é identificado, principalmente, por efetivar doações acertadas, para pessoas corretas, portanto, e, sobretudo, por obter seus recursos de fontes certas, isto é, lícitas.

Nota-se que a virtude, então, está em beneficiar e não em ser beneficiado. Evidentemente que há de se coligar tal agir com a natureza da conduta efetivada. O ato não há de ser vil na sua inteireza.

Destarte, de nada vale beneficiar o próximo habitualmente com riqueza vindoura de fonte indevida ou inadequada.

O beneficiado, por seu turno, não guarda relação necessária com a natureza. Recebe a benesse não importando, para tanto, sua origem. Por outros contornos, benesses provindas de fontes viciadas não contaminam o beneficiado.

O recebimento de recursos desperta inexorável sentimento de gratidão que, notemos, eclode independentemente do doador ter tomado de alguém ou de fontes ilícitas o donativo.

É muito mais fácil tomar que doar. Logo, a virtude há de estar presente no “doar” e não em “não tomar”. *Não tomar, então, não é virtude, é justiça.* Não há de olvidar que se ato de virtude, o sujeito dá sem pesar. Em contrário, não será ato virtuoso.

Cumpre esclarecer que o indivíduo generoso, por ser virtuoso, não tomará dinheiro de fonte errada ou imprópria.

*“Alguém que não confere grande valor à riqueza não realiza ganhos indevidos”*¹³ (Grifos postos)

¹³ARISTÓTELES – *Ética a Nicômaco*, Editora Edipro, Tradução e notas de Edson Bini, página 147.

Obterá recurso das fontes corretas aqui entendidas como fontes próprias. A generosidade há de ser concebida e entendida em consonância com as capacidades de cada um.

Assim, é possível que um sujeito que dê recursos de menor vulto seja, naquele átimo ou, quiçá, sempre se for habitual, mais generoso que aquel'outro que dispões de maior quantia se a fonte daquele primeiro for diminuta em relação ao segundo.

O pródigo tem como característica tirar recursos de fontes equivocadas e distribuir a pessoas erradas. Tal traço revela, em verdade, a mesquinhez. Não distribui com virtude porque não tira de seu patrimônio, mas, sim de patrimônio alheio já que busca recursos em fontes indevidas. Destarte, há, a meu ver, dupla falta ética.

Consequentemente sua doação não é generosa; aliás, nem visam a generosidade ou nobreza do ato. Aristóteles alude que o pródigo tem cura; o mesquinho não. A mesquinhez está arraigada na alma.

Destaca que o avaro, o pródigo, por exemplo, em que pese suas más tendências, não cobiçam o patrimônio alheio. O mesquinho sim.

Aristóteles questiona a eticidade da conduta quando se recebe dinheiro que, sabidamente, vem de fonte ilícita ou questionável.

O mesmo se diga da conduta ilícita como jogo do bicho ou tráfico entorpecentes, por exemplo. A ilicitude, seja qual for, revela sordidez; ávido e indiscriminado desejo pela riqueza. Por todos esses motivos, a mesquinhez é o oposto da generosidade.

Trata, ato contínuo, da “*magnificência*”¹⁴ por lhe parecer adequado, já que se trata, também, de uma virtude ligada à riqueza.

Todavia, assim como a generosidade¹⁵, não abarca todas as condutas benévolas atinentes à riqueza. Lembra que a conduta viciada que se opõe à magnificência são a torpeza, bem como o excesso de vulgaridade.

O magnificante é capaz de discernir o que é conveniente e desembolsar grandes somas em favor dessa conveniência, contudo, sem perder a medida porquanto demonstre grande senso desta. O magnificante gastará na proporção do resultado e, notemos, obterá resultados proporcionais à monta investida. Nos gastos do magnificante, alude que há gastos grandes, isto é, nobres. Exemplifica com gastos com oferenda aos deuses.

A virtude do magnificante está, também, em poder e saber gastar. Logo, o pobre não pode ser magnificante. Apenas tolo já que não pode gastar.

Repisemos, a virtude reside no gasto correto. O magnificante não gasta consigo, mas com objetos de interesse público. Nessa esteira, com o fito de evidenciar sua prédica, assevera o filósofo¹⁶:

“Tal é, portanto, a pessoa magnificante. A ela se opõe no excesso, a pessoa vulgar, que se excede, como foi dito, por despender além do que é devido. Gasta muito e realiza um evento insípido em ocasiões

¹⁴Pronome de tratamento endereção a reitores de universidades.

¹⁵De se atentar, a generosidade não é magnificência e vice-versa.

¹⁶ARISTÓTELES – *Ética a Nicômaco*, Editora Edipro, Tradução e notas de Edson Bini, página 155 e 156.

desprovidas de importância, como oferecer um jantar ao seu grupo de amigos da envergadura de um banquete de núpcias. ” (Grifos postos)

Outro ponto de elevada importância pertine ao que Aristóteles denominara “*grandeza da alma*”. A grandeza da alma diz respeito a coisas grandiosas.

Indaguemos, então: *Que são coisas grandiosas?* Redarguimos começando justamente pela grandeza da alma. Detém alma grandiosa o sujeito que reivindica muitas coisas e as tem, afinal, as merece.

Destarte, o tolo não é detentor de grandeza de alma. A referida grandiosidade não há de ser confundida com orgulho exacerbado e desmedido, a egolatria, a avidez e arrogância.

Tais predicados são, em verdade, um defeito da alma depondo, pois, contra a grandeza desta. O orgulho simples, entendemos, não é exemplo de falha no espírito já que, se dado em certa medida, apenas cumpre o papel de ser merecedor das grandes coisas e disso saber.

Problema é, então, quando a consciência em relevo, qual seja o orgulho, ganha superlatividade tamanha que destoa do sentido inicial do vocábulo adquirido assim, contornos dos indesejados adjetivos supra.

O tolo, notemos, passa facilmente de um estágio a outro; do orgulho puro e genuíno é conduzido para a pretensiosidade e características de mesmo jaez.

Por isso, então, o tolo jamais será dotado de alma grandiosa. E na mesma senda notemos que aquele que tem pouco, mas entende ser merecedor de muito é tão tolo quanto o que tem muito e não se acha merecedor de tanto. Em ambos os casos não se encontra no sujeito uma alma grandiosa.

O que tem pouco e se acha merecedor de muito é pretensioso. O que tem muito e julga ser merecedor de pouco é, quanto muito, comedido. Jamais detentor de alma grandiosa. Aliás, Aristóteles, acerca disto, alude¹⁷:

“Aquele que se julga merecedor de menos do que merece é pequeno de alma, quer seus méritos sejam grandes, quer sejam moderados, ou mesmo que mereça pouco se julgar-se merecedor de ainda menos”
(Grifos postos)

Afinal, por que teria feito se não os merece? A honra, consoante Aristóteles, é o maior dos bens externos. Desta sorte, o portador de alma grandiosa exhibe honras e não desonras. Logo, os indivíduos dotados de alma grande estão inexoravelmente ligados à honra.

A grandeza da alma está, então, intimamente ligada com a honradez. Assim, se o sujeito grande de alma há de ser, sobretudo, bom. Também se identifica grandeza na alma do sujeito que não pede ajuda a outrem ou o faz esporadicamente.

¹⁷ ARISTÓTELES – *Ética a Nicômaco*, Editora Edipro, Tradução e notas de Edson Bini, página 157.

Notemos que o problema não está na ajuda, no seu pedido já que necessita a ponto de encontrar dificuldades nas buscas mais elementares da vida. Nesse contexto, não buscar socorro é tolice. Se assim, o que se tem é a pequenez da alma.

Refere-se ao pedido constante de ajuda que se torna um hábito, dessarte, portador de grave defeito. *“A grandeza da alma exige virtude plena”*.

Sem a virtude plena, aquele que muito adquirir se torna arrogante e insolente. Daí por que dizer que o sujeito de alma grandiosa há de ser, antes de tudo, bom.

Se lhe falta tal qualidade inata, o indivíduo não consegue sustentar condutas eivadas de virtude posto que não a tem.

Nesse passo, suas condutas são artificiais e, portanto, ostentam uma aparência descompassada com o conteúdo na medida em que não alberga a honradez que busca demonstrar.

O indivíduo de alma grandiosa se importa com a verdade¹⁸, olvidando as falácias já que, no que toca à honradez, *“é necessário que se revele no ódio e no amor (a ocultação, com efeito, indica medo); além disso, se importará mais com a verdade do que com a opinião das pessoas, devendo falar e agir abertamente, uma vez que desprezando ele os outros, é sincero e franco, salvo quando se expressa com ironia, sendo irônico as pessoas comuns”*¹⁹ (Grifos postos)

¹⁸A verdade não pode ser confundida com a ironia.

¹⁹ARISTÓTELES – *Ética a Nicômaco*, Editora Edipro, Tradução e notas de Edson Bini, página 161.

A “*honradez*” também encerra a ideia de virtude. Se assim parece ser, também, componente de uma alma grandiosa. Posta-se ao lado da generosidade²⁰.

Entretanto, Aristóteles, como cediço, preleciona que a virtude reside em agir de forma adequada, isto é, nos moldes exigidos em cada situação. Desta forma, uma conduta honrada neste átimo pode deixar de ser num futuro próximo como alhures dito. Dessarte, ambição e não ambição podem ser, ou não, virtuosas.

Com isso notamos que Ética, moral, isto é, virtudes de uma maneira geral, os são na medida em que outrem lhes atribui. Auto considerar-se algo é exercício de introspecção. É intrasubjetivo e não intersubjetivo.

Nota-se que conceitos éticos são bivalentes. São ou não são; não há meio termo. Portanto, são, indubitavelmente, valores.

Passa a tecer comentários acerca da “*brandura*”. Diz que no que toca a axiomas antagônicos como, por exemplo, o destempero e o extremamente pacífico, não há nomenclatura capaz de designar esses dois polos atinentes à emoção. A mediania, neste contexto, é a brandura.

O brando é comedido e não se desequilibra; é imperturbável diante de ofensas e tentações. O irascível se torna abruptamente irado com a pessoa errada, com a coisa errada ou com a pessoa errada por conta da coisa errada.

²⁰Aristóteles reprova, *a priori*, o ambicioso que busca recursos e honradez em fontes indevidas. Reprova, de igual sorte, o não ambicioso que opta por receber honraria, muitas vezes, dizendo que as merece. Como dito outrora, aquele que julga ter mais que merece é tolo e, como tal, possuidor de uma alma pequena.

A cólera que os acomete, em geral, é fugaz, mas, não incomumente, pode ser alimentada pelo indivíduo levando-o, inclusive, ao sentimento de vingança. Por isso são chamados de “*indivíduos de mau gênio*”²¹.

São, pois, características de um excesso que se opõe à brandura. Se a brandura indica um ponto central, ponto de equilíbrio emocional, qualquer desvio implica numa deficiência ou ausência de brandura.

Malgrado, se ético for o indivíduo que sabe agir de forma correta no momento em que se exige aquela dita correção, então, por vezes a virilidade exacerbada, confundida com a cólera, é conduta ética; é a conduta mais acertada naquele momento.

Cuida da Ética nas “*relações sociais*”. As relações sociais hão de ser entendidas como a convivência em sociedade, aqui, em sentido lato. É comum, nesse contexto, depararmos com os denominados indivíduos obsequiosos.

De maneira geral, tais predicados consubstanciam-se em indivíduos que invariavelmente agem contra suas vontades e convicções com o fito de não desagradar seus pares.

Os que tudo contestam não se importando, pois, com os dissabores que causam, são chamados de rudes e contenciosos. Assim dissera o mestre de Estagira²²:

²¹Nesse sentido, página 166.

²²ARISTÓTELES – *Ética a Nicômaco*, Editora Edipro, Tradução e notas de Edson Bini, página 167.

“Nas reuniões sociais, na vida em comum e nas relações que envolvem intercâmbio de discursos e de ações, alguns indivíduos são tidos como obsequiosos; são pessoas que no intuito de proporcionar prazer aprovam tudo e jamais apresentam objeções, pensando ser seu dever não causar qualquer sofrimento àqueles com quem mantêm contato. Aqueles que, pelo contrário, tudo contestam e não se importam em absoluto quanto ao sofrimento que causam são chamados de rudes e contenciosos.”
(Grifos postos)

A relação obsequiosa não se confunde com amizade, porque o obsequioso age por extinto de benevolência que lhe é inato; não é conduzido por sentimento.

Analisa, também, os indivíduos que exprimem “*verdade* ou *falsidade*” no discurso, bem como na ação.

No compasso dessa classificação, destaquemos que o ostentador, comumente chamado de presunçoso, assim é entendido como aquele que ostenta qualidades que não tem. Daí a denominação. Não só isso, mas o ostentador também se apresenta na figura do depreciativo, isto é, naquele que se autodeprecia.

De todo modo, a verdade e a falsidade são elementos que emergem na fala e nas ações. Cada indivíduo fala e age de maneira condizente às suas expectativas e convicções, permeando-os com sua verdade, exceto se motivado por um objeto que o faz agir e falar diferentemente²³.

²³Havemos de indagar: O sujeito que age em função do objeto é falso? É antiético? Vestibularmente, pensamos que depende do que se espera dele naquele momento. O ostentador é o contrário do indivíduo sincero.

A mediania também se encontra no convívio social. Há sujeitos dados à galhofa desmedida, tangenciando ou, por vezes, extrapassando a linha do decoro.

Buscam arrancar gargalhadas em momentos e diante de situações inoportunas ou, quando não, utilizando-se de elementos equivocados no uso de suas anedotas. A estes Aristóteles chamara de **indivíduos vulgares**.

Em contranota, há indivíduos que de nada se alegram, demonstrando, inclusive, certa distância das pilhérias ainda que salutares. A estes o filósofo grego denominara de **rudes e indelicados**.

Os que motejam de bom gosto, pois, são chamados de **espirituosos**. O bem-nascido, em razão do contexto social em que está inserido, isto é, do seu meio circundante, tende a demonstrar *tato* no uso de anedotas e afins, sensibilidade, esta, ausente no indivíduo não considerado bem-nascido.

Este *tato* é a mediania que traz o esperado equilíbrio em situações desta categoria. A zombaria, por seu turno, é vilipêndio da moral do indivíduo.

*“O indivíduo refinado e bem-nascido terá, portanto, esse perfil quanto à sua espirtuosidade e criará, por assim dizer, uma lei para si mesmo. O indivíduo que ocupa a mediania, seja ele denominado indivíduo de tato ou espirtuoso é esse que acabamos de apontar.”*²⁴ (Grifos postos)

²⁴ARISTÓTELES – *Ética a Nicômaco*, Editora Edipro, Tradução e notas de Edson Bini, página 174.

Por derradeiro, traça observações sobre o “*recato*”. Conclui prontamente que o recato não deve ser entendido como uma virtude.

Isso porque é um sentimento e não uma convicção. O indivíduo recatado age comedidamente em razão do receio de eventual mau julgamento alheio.

Não o faz por ser resoluto quanto a conduta praticada. Importa destacar que o recato observa a idade de sorte que, por assim, é presente nos indivíduos de pouca idade.

Não se confunde com a vergonha que pode acompanhar o indivíduo por uma vida. O recato é uma modalidade de receio que tende a frear as condutas dos indivíduos. Por isso os torna comedidos.

2.5 A Espiral do Silêncio

Em breve síntese porquanto uma apresentação introdutória, a “Espiral do Silêncio” é uma teoria construída por Elisabeth Noelle-Neumann²⁵ em 1.977, com o fito de ser exercida e aplicada, aprioristicamente, na Ciência Política e comunicação de massa.

Em nível exordial, porquanto trataremos com a devida minudência a seguir, a ideia central da teoria em apreço sugere que os indivíduos omitem sua opinião

²⁵ Professora emérita da Universidade de Mainz.

quando conflitantes com a opinião dominante devido ao medo do isolamento ou, por vezes, de dissabores advindos de uma divergência de opinião.

Analisando e percebendo seu derredor, o indivíduo prefere calar-se, não externar sua verdadeira opinião ao criar impasses e discussões que encontrem fomento na diversidade de opinião, sobretudo quando suas impressões fazem coro com a minoria.

Conforme diz Elisabeth Noelle-Neumann, esse comportamento produz uma tendência progressiva ao silêncio denominado espiral, posto que ao não externar sua verdadeira opinião, o indivíduo, imediata ou mediatamente, acaba por compactuar com a maioria, mesmo a contragosto.

Nessa perspectiva, então, traremos à baila importantes observações traçadas pela professora alemã.

2.5.1 Hipóteses de silêncio

Elisabeth Noelle-Neumann inicia suas investigações acerca da Espiral do Silêncio por um ponto que chamara de “*O conhecimento vai muito por detrás das medições*”. Isso porque passa a desenvolver sua tese inicia por analisar a influência da mídia na formação de opiniões. As primeiras conclusões advieram das opiniões atinentes às eleições a serem promovidas à época.

“Aunque en 1965 no nos dábamos cuenta, entonces ya teníamos en nuestras manos la clave de este dramático cambio en la intención de voto

del electorado. En un artículo sobre la opinión pública que apareció en 1968 en la International Encyclopedia of the Social Sciences, W Phillips Davison, profesor de Ciencias de la Comunicación y Periodismo en la Universidad de Columbia (Nueva York), escribió: 'El conocimiento de la estructura interna de las opiniones públicas, no obstante, sigue siendo limitado y va muy por detrás de las mediciones' (Davison 1968, 192)''²⁶. (Grifos postos)

Como dito alhures, Noelle-Neumann, sabidamente, destacara que muitas vezes a opinião pessoal é suplantada por uma opinião coletiva dominante.

Essa posição dominante, no entanto, não é genuína porquanto construída, também, por opiniões sufocadas, isto é, que se dizem concernentes ao domínio inato a opinião de superposição. É, entretanto, contrária a essa.

Por vezes, indivíduos de opinião oposta estão em mesmo número de contingente, todavia, sem a mesma energia, sem a mesma confiança. São, por isso, facilmente persuadidos do contrário. Abandonam sua ideia inicial para assumir uma outra que, pelas circunstâncias, não lhe pertence. Assume-a porquanto a tome emprestada. Notemos que, por isso, a assunção da novel ideia é artificial.

Inicia-se, em geral, porque o dissuadido expressa timidamente seu posicionamento. Em geral, aqueles que deveras defendem a maioria sentem-se albergados e, por assim, passam a ter confiança na divulgação de suas ideias dali em diante.

²⁶NOELLE-NEUMANN, Elisabeth – *La Espiral del Silencio – Opinión pública: nuestra piel social*, Editora Paidós, Barcelona, página 19.

Os que pensam de forma afrontosa relativamente à posição dominante, mas, por uma série de motivos, preferem o silêncio, o fazem por imaginar provável marginalização. Calam-se, pois, diante disso.

No compasso desse jogo de persuasão, há aqueles convencidos de repente e, por isso, unem-se ao grupo dominante tardiamente ou, como se diz na linguagem vulgar, última hora.

É o que Paul Felix Lazarsfeld, psicólogo social e estudioso das eleições austro-americano sustenta. Traz à sirga interessante pensamento que nominara de “efeito do carro ganhador”.

Locupletando dos ensinamentos do pensador supra aludido, Noelle-Neumann destaca que “*El efecto del carro ganador solía explicarse aludiendo a la voluntad general de formar parte del bando vencedor*”²⁷. (Grifos postos)

No que toca a opinião pública, consubstanciada como intenção de voto por exemplo, é possível ver a mudança de opinião de forma mais célere e evidente. Isso porque as opiniões modificadas ou modificáveis em situações deste jaez são voláteis e carentes de um supedâneo cultural que dê firmeza nas ideias e conclusões do indivíduo dissuadido.

Situações deste porte ocorrem, geralmente, nos estantes derradeiros do evento que reclama uma tomada de posição²⁸. Os sujeitos desprovidos de posicionamento tenaz mudam abrupta e repentinamente de opinião, de último momento,

²⁷NOELLE-NEUMANN, Elisabeth – *La Espiral del Silencio – Opinión pública: nuestra piel social*, Editora Paidós, Barcelona, página 22.

²⁸Como em caso de eleições, por exemplo.

e unem-se à posição dominante. Daí o porquê da nomenclatura “efeito do carro ganhador”.

As pessoas que mudaram sua opinião tardiamente, ou de última hora, inserindo-se naqueles que se enquadram no “efeito carro ganhador”, são denominados por Elisabeth Noelle-Neumann de “exilados”, motivo pelo qual a cientista alemã acredita não terem, estes, confiança em si próprios, que tais indivíduos ostentam teses claudicantes.

A baixo autoestima desses indivíduos os conduz para uma espécie de submissão à maioria que passa, doravante, a regê-los, a manipulá-los. Isto leva tais pessoas a serem lançadas à “espiral do silêncio”. Em verdade, não é só isso. O asilamento aliado a baixo autoestima que lança o indivíduo à já destacada espiral.

2.5.2 A opinião pública na perspectiva de Elisabeth Noelle-Neumann

A sensação de não saber a real opinião pública, de não se ter acesso a esse importante dado social não é recente e incomoda muitos estudiosos de vários segmentos do saber humano.

“A mediados de los años sesenta un profesor de Princeton, Harwood Childs (1965, 14-26), emprendió la tediosa tarea de recoger definiciones y encontró cincuenta distintas en la literatura existente. En los años cincuenta y sesenta aumentó la exigencia de abandonar el concepto. Se decía que la opinión pública era una ficción que pertenecía al museo de

la historia de las ideas. Sólo podía tener un interés histórico.”²⁹ (Grifos postos)

Muitos procuram investigar e traçar elementos definidores da opinião pública. O intento restara frustrado, entretanto, por absoluta falta de possibilidade de obtenção de trazer suporte para uma satisfatória definição.

Neste átimo surge, com excelsa importância, a Espiral do Silêncio como processo de criação e propagação da opinião pública. E nessa perspectiva, havemos de trazer à baila o conceito de “Espiral do Silêncio”, por se fazer mister. Ei-lo:

“La espiral del silencio podría ser una de las formas de aparición de la opinión pública. Podría ser un proceso por el que creciera una opinión pública nueva, joven, o por el que se propagara el significado transformado de una opinión antigua. Si fuera así, seguiría siendo necesario encontrar una definición de opinión pública para evitar tener que afirmar que ‘la espiral del silencio es el proceso por el que se propaga algo indefinible’.”³⁰ (Grifos postos)

Destarte, Elisabeth Noelle-Neumann explicita sua ideia atinente à espiral do silêncio dizendo, com hialina clareza, que o fenômeno social em voga poderá se impor como um processo referente a uma opinião crescente que sempre existiu, mas que, todavia, restara submersa, quiçá sufocada por uma maioria por vezes opressora que suplanta essa minoria impedindo que sua voz venha à tona.

²⁹NOELLE-NEUMANN, Elisabeth – *La Espiral del Silencio – Opinión pública: nuestra piel social*, Editora Paidós, Barcelona, páginas 83 e 84.

³⁰NOELLE-NEUMANN, Elisabeth – *La Espiral del Silencio – Opinión pública: nuestra piel social*, Editora Paidós, Barcelona, páginas 85.

A espiral do silêncio de Noelle-Neumann surge como a uma insofrecível indicação de que a opinião pública e, por conseguinte, a pretensão de uma moral coletiva se mostra impossível se adotarmos o posicionamento de que, para sua consecução, mister se faz a medição de uma moral socialmente instalada a partir da junção das opiniões pessoais; da ética de cada indivíduo.

O vocábulo “*público*”³¹, porquanto polissêmico, comporta múltiplos significados, é verdade. Cabe ao exegeta, então, efetuar o necessário corte metodológico e trazê-lo para o campo de sua investigação.

De toda sorte, nos parece conceito divorciado, *a priori*, da ideia de privado, individual ou próprio. Se o signo em comento se inclinar para à Sociologia reclamando, então, um conceito social, estará indubitavelmente se referindo ao Estado.

Nesse sentido, pois, referir-se-á ao interesse público; logo algo que a todos interessa. Traduz o exercício da força central exercida pelo Estado.

Noelle-Neumann chama atenção para uma interessante passagem da Filosofia. No afã de buscar uma definição, um significado, ainda que por aproximação, de “*opinião pública*”, traz à lume uma discussão entre Glauco e Sócrates traçada na famigerada “*República*” de Platão³²:

³¹Relativo ou pertencente a um povo ou ao povo, que serve para o uso de todos; comum; relativo à governação de um país; manifesto; notório, *in*, Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa Ilustrado, Editora Abril Cultural, página 1.342.

³²NOELLE-NEUMANN, Elisabeth – *La Espiral del Silencio – Opinión pública: nuestra piel social*, Editora Paidós, Barcelona, páginas 85.

“-¿Entonces piensas que la opinión es más oscura que el conocimiento pero más clara que la ignorancia? -le pregunté. -Mucho más -respondió. -¿Se encuentra entonces entre ambos? -Sí. -¿La opinión está, pues, entre los dos? -Exactamente.

(Platón 1900, 165-166).” (Grifos postos)

Nota-se, a partir da teoria apresentada por Noelle-Neumann, que o indivíduo estará inevitavelmente envolto a uma exigência social. Muitas vezes seus posicionamentos e suas condutas são por esta regidos o que acaba por sufocar sua verdadeira opinião.

Não se pode olvidar que a influência dessa exigência social afeta os indivíduos de forma diferente. Conforme dito oportunamente, a Teoria dos Valores, em um de seus muitos aspetos, nos proporciona saber que os contextos histórico e social, com mais importância, *in casu*, este último aspecto, indica que o sujeito neste inserido sofre agudo influxo na formação de seus valores, de suas opiniões e, por assim, nas suas tomadas de decisões.

Deste modo, por mais que o indivíduo desenvolva opinião própria que se alie a uma minoria que, por assim, sofra pressão de uma maioria, por encontrar-se inserto em um ambiente onde a opinião maciça, que por ser maior exerce, naturalmente, forte influência, não se contamine minimamente com essa, ainda que não abra mão de suas convicções pessoais que se afinam com aquelas outras tidas como inferiores porquanto atinentes à minoria.

2.5.3 Lei e opinião pública: um debate necessário

Devem as leis concordar³³ com a opinião pública? Que relação há entre a opinião pública e o mundo das leis? Podem contradizer-se? Em que medida as três leis idealizadas por John Locke³⁴ podem contradizer-se?

Para se efetivar tal análise a contento, mister se faz, exordialmente, considerar, mais uma vez, os contextos histórico e social atinentes ao momento em que esta investigação se dá.

Tanto assim que para evidenciar sua maneira de pensar, John Locke trouxera como exemplo o “*duelo*”³⁵ porquanto se afinasse com os referidos contextos.

Nessa mesma esteira, na Alemanha dos anos 1.970 a 1.980 as discussões concernentes a harmonia entre lei e opinião pública se concentrava sobre o aborto.

“Un alto dignatario de la Iglesia dijo que el aborto era un asesinato y se negó a distanciarse de los comentarios de un médico que había comparado el gran número de abortos con los asesinatos en masa del campo de concentración de Auschwitz. La ley civil permite el aborto, dijo el cardenal, pero él sigue llamándolo un asesinato (Frankfurter

³³Importa ressaltar que o vocábulo “concordar”, aqui, é levado na acepção de “afinar-se”, “encontrar harmonia”.

³⁴Lei divina, lei civil e lei da opinião.

³⁵Duelo, neste átimo, tem a acepção própria de disputa; de confronto entre duas pessoas.

Allgemeine Zeitung, 26 de septiembre, 6 de octubre de 1979).”³⁶ (Grifos postos)

Nota-se que os conceitos construídos a partir da crença cristã entrechocam-se com a crença emocional de Jean-Jacques Rousseau que, em breve síntese, diz que a mulher tem direito de decidir sobre o próprio corpo. Para ele, isso tem mais valor.

Assim, perceptível é que as pessoas tendem a organizar-se apartando e afastando indivíduos com opiniões diferentes das suas. Redunda, pois, numa inexorável polarização da opinião pública.

É por isso que, conforme dito linhas acima, as pessoas tendem a evitar sujeitos com crenças, posturas e opiniões que divergem das suas³⁷.

Tal comportamento inibe a evolução de um conceito médio atinente ao tema que se discute. Não há evolução de uma opinião pública de centro, por exemplo.

Conforme a doutrina estadunidense “*pluralistic ignorance*”³⁸, referendada na sociologia norte-americana, a opinião pública, de maneira geral, apresenta-se polarizada porquanto divide-se em dois polos.

³⁶NOELLE-NEUMANN, Elisabeth – *La Espiral del Silencio – Opinión pública: nuestra piel social*, Editora Paidós, Barcelona, páginas 165 e 166.

³⁷Sem prejuízo de considerar outros predicados de mesma lavra.

³⁸Ignorância pluralista.

Elisabeth Noelle-Neumann assevera que na colheita de opiniões que reclamam uma polarização, como escolher entre um e outro por exemplo, nutre-se uma faixa de opiniões que haverá de ficar entre um polo e outro, sufocada pela referida polarização.

Essa faixa de opinião é compelida a posicionar-se, *por aproximação*, repisemos, em favor de um ou outro ponto, de sorte que, por assim, é tolhida da oportunidade de exarar seu verdadeiro posicionamento.

Cria-se, nesse compasso, o que a cientista política alemã convencionara chamar de “*barreiras contra a troca e contra a conformidade com as tendências em voga*”, dando destaque ao que considera extremo.

A Sociologia moderna tem substituído a antiquada terminologia de John Locke. Nessa esteira, doravante a “*lei divina*” assume uma nomenclatura tripartida, isto é, desmembra-se em três valores, quais sejam *ideais éticos, tradição e valores básicos*.

Em termos comparativos, a lei lockiana que determina o comportamento real emerge, em termos sociológicos, sobre a alcunha de ***costume e moralidade pública***.

René König em 1.967 desenvolve importante trabalho denominado de “*The law in the context of Systems of Social Norms*”. Neste salienta que os utentes esperam que o Estado utilize a lei como obstáculo impositivo contra as mudanças de concepção axiomática.

Somos resolutos em dizer, entretanto, que a mutação conceptual é ininterrompível. A sociedade é um sistema e, se assim, conforme trouxemos alhures, imprime necessária marcha imposta pelo giro autopoietico.

Nessa senda, aqueles que falam em nome do Direito, bem como aqueles que pretendem em seu nome falar, esperam que as leis, os textos positivados acompanhem as mutações sociais observadas ao longo do tempo.

Em verdade, como já dito, essa transformação é inevitável. O tempo é inexorável e, por isso, insofismável.

A marcha temporal, inclusive, é uma das molas propulsoras do giro autopoietico. O tempo passa, os hábitos mudam e com isso a sociedade, com seu inerente comportamento, de igual sorte se transforma.

Admitindo o Direito Positivo como instrumento das condutas inter-humanas que, de final, busca instalar a paz social, há, este, de se adaptar a tais mutações sob pena de, em contrário, quedar-se em um instrumento de balde.

A atividade legislativa, então, naturalmente acompanhará esse giro autopoietico para evitar o indesejado descompasso linhas acima estampado.

Afora isso, não devemos de olvidar que a atividade interpretativa é atribuição de valor. Se a construção axiomática não se divorcia da atmosfera semântica,

carga empírica e contextos histórico e social do ser interpretante, ainda que não haja modificações textuais, a mudança no modo de interpretar é certa³⁹.

O Direito Positivo não precisa, então, de porta-vozes para advogar em seu nome. Como instrumento social, se basta.

Por derradeiro⁴⁰, há de se destacar que a lei deve basear-se nos costumes. Por vezes nota-se indesejável fenômeno social caracterizado pela afinidade entre a lei e uma pseudo opinião pública porquanto geralmente imposta, mas um desajuste destes textos positivados de acordo com os costumes sociais.

Os costumes sociais, conforme expusemos, é o que mais se aproxima da ideia de construção de um axioma social; de uma opinião pública.

As expectativas sociais, que devem ser atendidas pelo Direito Positivo, a partir deste haverão de encontrar supedâneo, então, justamente na lei.

A cisão entre a lei e o costume social indica irrefragável fracasso da tutela estatal. Se admitirmos que se opere uma separação entre costume e valor, como construir um adequado conceito de moralidade pública? Como agir em nome desta? Como indicar aos utentes e, principalmente, aos agentes públicos, o caminho da probidade?

³⁹Conforme se vê na mutação constitucional, por exemplo.

⁴⁰No que concerne à Teoria da Espiral do Silêncio (neste trabalho).

Apartar a lei dos costumes sociais impõe grave anomalia sistêmica que provoca esterilidade estatal.

Quando alguns grupos detentores do Poder falam em nome da opinião pública em obséquio de interesses políticos que sobrelevam os interesses e privilégios de uma fração da sociedade, o divórcio entre o ideal estatal e o resultado obtido é insofismável. A falência estatal é inapelável.

2.6 A juridicização da moral

Juridicizar indica transformar um fato havido no mundo fenomênico em fato jurídico. Dito de outra forma, significa dizer que determinado acontecimento se opera no mundo social e, sobre este, a linguagem do direito repousa reconhecendo-o e tornando-o, doravante, num fato jurídico. É o que, por outros torneios, se chama de subsunção⁴¹.

A moral é juridicizada pelo sistema jurídico para que este se opere minimamente de forma a observar os interesses de uma coletividade e não interesses singulares.

Palmilhando alguns dicionários etimológicos atinentes ao nosso vernáculo, notamos que o verbete “Ética” indica conduta que nos leva a entender a

⁴¹A nomenclatura do instituto indica, de forma claro, que, *in casu*, se efetiva o ato de subsumir. É o encontro da norma geral e abstrata com o evento social, juridicizando-o e transformando-o em norma individual e concreta.

“moral” como sinônimo de costume, contrapondo-se à esta, então, que alude a um comportamento humano.

Apesar de parecerem adjetivos de fácil separação, se visto por este prisma, indispensável se faz observar que a Ética, por ser concernente ao indivíduo, encerra a ideia de bem e mau. Moral, em contraponto, há de indicar o certo e o errado.

E antes que se levante a questão, ressaltemos que não havemos de trazer à colação a moral religiosa, a moral cristã como instrumento de mensuração do comportamento social. Por quê? Porque se aplica apenas aos religiosos, aos cristãos.

Dito isto, ao falar de Ética o Moral convém lembrar que, na medida em que um objeto não pode ser visto na sua totalidade, ainda que se faça um recorte social que repouse sobre determinado evento, este não poderá ser integralmente submetido a investigações que redundem na assertiva quanto sua eticidade, ou não, quanto sua moralidade, ou não.

Afora isso, não havemos de esquecer que a conclusão de parcialidade axiomática, já que se valora a fração de um evento e não sua inteireza, não é determinante porquanto provindo de uma valoração necessariamente singular.

Em razão disto, indaga Immanuel Kant: *“Como pretender conhecer todos os dados da situação e estar certo da consequência de seu ato?”*⁴² (Grifos postos).

⁴²NOGUEIRA, Octaciano – *Vocabulário da Política*, Editora do Senado Federal, Brasília, 2.015, página 278.

A guisa de exemplo, imaginemos que um indivíduo seja conivente com um ato imoral. Na senda dessa explicação, idealizemos um indivíduo que passa a cometer adultério e é acobertado por um amigo.

Sua esposa passa a desconfiar e, para se safar, o adúltero passa a dizer que está na casa do amigo quando, em verdade, está em plena prática de adultério. Repisemos que, diante da anuência do amigo, passa, este, a ser conivente com a prática adúltera.

Dado momento, a esposa do adúltero descobre a indesejável prática. O resultado da descoberta redundará em brigas, agressões físicas e morais, divórcio e incomensuráveis dissabores.

O indivíduo adúltero fora inegavelmente imoral. A pergunta, entretanto, é: *o amigo do adúltero fora igualmente imoral? Tem responsabilidade nas consequências trazidas pela efetivação desta imoralidade?*

Sim. O amigo do adúltero é inegavelmente corresponsável. Evidentemente que não no mesmo grau daquele outro já que não participara de forma efetiva para prática do adultério.

Todavia, na medida em que se posta indiferente diante do ato imoral, permitindo, inclusive, o uso de seu nome, é corresponsável. Em uma fração menor, é verdade, mas inegavelmente responsável.

Se assim, tem responsabilidade, ainda que mediata, em todos os atos resultados do deslinde da prática imoral.

Indaguemos: *se não tivesse participado de forma indireta, alteraria o resultado?* Talvez. Não há como saber. Os objetos sociais⁴³ não podem ser vistos na sua integralidade, conforme exaustivamente dito. Então, não se pode afirmar.

Ainda assim é corresponsável. Sim, haja vista que se tivesse proibido o uso de seu nome, quiçá tivesse inibido tal prática. Se o adultério fosse dificultado em razão disto, o resultado, talvez, fosse outro. Portanto, repitamos, é, sem dúvidas, corresponsável.

2.6.1 Regras morais e sua axiologia

Propedeuticamente havemos de destacar duas questões de relevante importância. Em que pese as variações semânticas que nossa língua mãe comporta, afora os malefícios empregados pela ambiguidade trazida pela Polissemia, trataremos, neste átimo, o vocábulo “regra” como sinônimo de norma. Por quê? Porque ambos são resultantes de uma interpretação. O sujeito se defronta com um comando que direciona e conduz seu agir e a este se submete.

Essa submissão, no entanto, dar-se-á nos moldes e a partir do resultado interpretativo do ser cognoscente. Individual, ímpar, portanto. Assim acontece porquanto se trate de um axioma e, nesse passo, o resultado valorativo será irrefragavelmente diferente.

De toda sorte, o axioma valorado, no caso em tela, terá o condão de direcionar condutas de um ou mais indivíduos, dependendo de quantos sujeitos a este

⁴³E quaisquer outros.

se confronte, o que de final fará com que, de um modo ou outro e independentemente da estrutura do elemento regrante que o conduza, esteja, o indivíduo inexoravelmente submetido a uma norma.

Insta salientar que os termos “regra” e “valor”, aqui, não busca a exatidão vindoura de uma minudente pesquisa que se dedique ao rigor de seus significados, isto é, de um estudo específico; que se dedique exclusivamente ao tema.

Dito isto, convém observar que toda norma vem cunhada pela axiologia do dever-ser. É verdade que a norma não é uma exclusividade do Direito Positivo.

Completam sistemas outros como normas religiosas, normas convencionadas por um restrito grupo de sujeitos, normas éticas ou morais, sem prejuízo de outras possibilidades.

Valem e se fazem exigir dentro do seu sistema de referência. Desta sorte, não há como pretender que uma norma jurídica seja exigível dentro de um sistema normativo religioso e vice-versa. Apesar disto, pode haver coincidência regrativa, isto é, podemos notar condutas regradas pelo Direito Positivo e o sistema religioso concomitantemente, por exemplo, e, notemos, exibindo harmonia da forma de normatizar.

A par disto, Gregório Robles diz que cada jogo carrega uma determinada quantidade de regras.

Não falamos, aqui, das regras ônticas ou técnico-convencionais; falamos de regras de índole deôntica. As regras ou normas deônticas hão de atuar em ambiente específico, qual seja o sistema jurídico positivo.

Consoante Robles, ladeando as normas deônticas, encontramos as normas ônticas procedimentais. São, estas, formalizadas dentro de um jogo, isto é, dentro do ambiente jurídico positivo, no caso.

As normas de pauta procedimental que não provêm de um texto positivado, são normas deônticas de modo que, sua desobediência, gera entrechoque pessoal com seus pares. São regras morais e, por isso, não têm implicação jurídica.

Quando o homem é partícipe, a regra ôntica adquire novos traços, já que este sofre seus efeitos diretamente na ação de seus atos. Aqui, ação humana e regras se manifestam. Alusivo a isso, destaca o apontado autor:

*“A norma é uma regra direta da ação que estabelece um dever. Norma e dever se implicam mutuamente, de tal maneira que não existem deveres onde não há normas. O dever pode ter um conteúdo positivo ou negativo, isto é, pode exigir uma ação ou uma omissão.”*⁴⁴ (Grifos postos)

Se norma e dever se imbricam, então reforça-se, aqui, nossa assertiva de que os enunciados prescritivos emitidos pelo Poder Legislativo haverão de guardar harmonia com as normas ônticas que, de final, são a expressão da moral⁴⁵.

A questão presente é que as regras positivadas, ao serem inobservadas, percebem uma reação que aquelas outras não se submetem. Daí se nota, pois, a diferença entre “dever jurídico” e “dever moral”.

Diversas são as normas de modo que, por assim, diversos são os deveres. Surge, daí, a pluralidade de norma já quem, como visto, nem mesmo a ideia de

⁴⁴ ROBLES, Gregório - *As regras do Direito e as regras dos jogos. Ensaio sobre a Teoria Analítica do Direito*, Editora Noeses, tradução de Pollyana Mayer, 2.011, página 164.

⁴⁵ A moral, que para nós representa um axioma coletivo, isto é, de espectro social, é representada pela norma ôntica.

moral é unívoca.

Segundo Robles, o dever é uma expressão do deontico que, com sua linguagem prescritiva, impõe um comando. Regra moral, é expressão da ideia, da sensação moral. Nada mais.

Mas é inegável que o dever carrega consigo um traço da moral; é inafastável. Até porque há situações em que um axioma se mostra presente nas duas manifestações regrativas; na norma de índole moral e no dever deontico.

Exemplo disso é a proibição do tributo com efeito confiscatório. Não indica dizer que pertençam a um mesmo âmbito. Por isso, o axioma que as formas estão manifestadas tanto no campo ontico quanto no deontico.

A par disso, Gregório Robles predica que *“Seria absurdo pensar em uma ‘essência’ do dever, desvinculado da norma que o impõe; tão absurdo quanto pensar em uma ‘essência’ da norma, desconsiderando o fato de que a norma é, antes de qualquer coisa, uma proposição linguística pertencente a um âmbito prático.”*⁴⁶ (Grifos postos)

Segue dizendo:

“Os autores que sustentam não existirem outros deveres além dos morais desconhecem, aparentemente, que tal afirmação implica em outra, segundo a qual não existiriam normas senão as morais, consequência que, em geral, não estão dispostos a admitir. Mas se a última afirmação não é aceita, tampouco se poderá aceitar a primeira. Se o dever é apenas uma determinada forma de exigência de uma ação manifestada pela norma, deve-se convir que existiam tantos tipos de normas correspondem exatamente aos tipos de âmbitos nos quais realmente apareçam exigências de dever, é lógico pensar que este não adquire nenhum sentido a não ser no esquema geral de um âmbito concreto. Só assim seria possível falar, por exemplo, de um dever

⁴⁶ ROBLES, Gregório - *As regras do Direito e as regras dos jogos. Ensaio sobre a Teoria Analítica do Direito*, Editora Noeses, tradução de Pollyana Mayer, 2.011, página 165.

lúdico, fazendo referência com esta expressão ao dever que imponham determinadas regras de um determinado jogo, no caso de que assim ocorra.”⁴⁷ (Grifos postos)

As regras, além do dever moral, impõem, também, outras prescrições que aliadas a este dão a marcha comportamental do campo social a que se destina cuidar. Não aparecendo os contornos prescritivos.

Importante dizer que a norma ôntica, assim como a norma deôntica, pode se dar tanto no âmbito individual quanto no coletivo.

E se é verdade que a norma deôntica redonda da ôntica, que tem arrimo na moral porquanto um axioma, então o dever, regra deôntica para Gregório Robles, é a própria norma.

É como se a norma deôntica, ou dever, fosse o invólucro e a norma o elemento inserto neste; destarte, o referido elemento encapsulado pela veste deôntica lhe imprime impulso.

A norma deôntica impõe uma ação comissiva ou omissiva, já que manifestada por uma linguagem prescritiva de condutas.

Quando se está diante de uma norma ôntica, seu descumprimento não gera uma sanção, isto é, há o experimento de sensações interpessoais. Esse é o resultado punitivo alcançado. Quando a norma é posta, ou seja, deôntica, para o seu descumprimento encontra uma sanção correspondente já que se viola não mais uma pretensão axiomática pessoal, mas, sim coletiva.

De toda forma, mister se faz notar que, independentemente do sistema a qual nos referimos, a norma reclama um “dever-ser”. Exibe, portanto, a prescritividade característica que lhe é inata.

⁴⁷ Idem acima.

Sobre a prescritividade normativa⁴⁸, o exegeta constrói sua significação. Debruça-se sobre um objeto⁴⁹ e sobre este forma uma opinião, um juízo ou, de outro modo, uma significação.

Ao propalar sua ideia, efetiva o que se conhece como “proposição” que, a título de informação, é a verbalização de um juízo.

Se a proposição redundante de um “dever-ser”, a conduta que alberga essa imperatividade impõe uma exigência necessária que a valoração do objeto “norma”, por mais livre que seja porquanto provenha da construção axiológica de um indivíduo, não há de olvidar. Então, o “dever-ser” há de ser necessariamente cumprido, observado.

O “dever-ser” fomenta os tons da linguagem do Direito Positivo, qual seja a linguagem prescritiva de condutas.

Vale lembrar que a linguagem prescritiva é, também, chamada de linguagem deontica⁵⁰. Daí porque a Lógica Jurídica atende pelo nome de Lógica Deontica.

Assim, vale ressaltar que tanto a linguagem deontica quanto sua inerente lógica se contrapõem às linguagens e Lógica Alética que, repisemos, dizem respeito aos “ser”. Em termos estruturais, temos, então:

⁴⁸Seu dever-ser.

⁴⁹Texto de Direito Positivo, *in casu*.

⁵⁰Linguagem do “dever-ser”.

Lógica Deôntica – dever-ser

Lógica Alética⁵¹ - ser

Em termos representativos, temos:

Lógica/linguagem Deôntica – “S é P”

Lógica/linguagem Alética – “S deve-ser P”

Ou posto de outra forma:

A → B

- B → C

A desformalização desta manifestação lógica última indica que se “A”, então deve ser “B”. Se não “B”, isto é, não se dando sua efetividade, então deve ser “C”.

Para transformarmos essa representação em forma de linguagem idiomática substituamos “A” por uma conduta prescrita em lei, “B” pelo resultado da efetivação da conduta e “C” pelo resultado vindouro de seu descumprimento.

⁵¹Também chamada de Lógica Apofântica, Lógica Clássica Maior ou Lógica Clássica, é a fração da lógica que diz respeito ao “ser”.

Nesse compasso, façamos da seguinte forma:

“A” – prestação de serviço

“B” – dever de pagar o Imposto Sobre Serviços – ISS

“C” – sanção pelo não pagamento do ISS

A colocação desta forma lógica em linguagem corrente seria, então: *quem presta serviço (“A”), deve pagar ISS (“B”). Quem não paga ISS já que prestou serviço (“- B”), deve arcar com a sanção pelo não pagamento do referido imposto (“C”).*

E assim há de se operar a estrutura da norma, seja pertencente, esta, a qual sistema for.

2.6.2 Arquétipo estrutural da norma ética e moral

Toda prescrição se dirige a alguém. Por outros contornos, toda norma deontica tem um destinatário. Será hipotética sem eleger alguém em específico enquanto geral e abstrata, mas apontará um determinado sujeito quando alcançar a estofa de individual e concreta⁵².

Exibirá, a norma deontica, a estrutura a saber: *(i) antecedente normativo; (ii) conseqüente normativo; e (iii) sanção.*

O antecedente normativo se ocupa de gravar uma conduta

⁵² Norberto Bobbio, *passim*.

representada por um verbo próprio mais um complemento. É o que o Direito Penal convencionara chamar de “tipo”.

Destarte, toda norma geral e abstrata exibirá um tipo. Assim, nos depararemos com tipos não só de ordem criminal, mas, também, de qualidade laboral, civil, financeira, econômica, tributária e doravante.

Trata-se, de toda sorte, de uma hipótese que, por assim, fica ao talante de sua prática por um indivíduo qualquer. Na medida em que este a efetiva, adentra ao campo da consequência normativa.

Neste, isto é, no consequente normativo, um resultado de índole jurídica será despertado e aplicado em razão da prática de uma conduta desenhada no antecedente normativo, conforme dito linhas acima.

Tomemos como exemplo o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. O legislador elegera uma série de serviços que, praticados, são capazes de gerar a incidência do tributo em destaque.

A efetivação de qualquer um destes, como a prática de serviços odontológicos, por exemplo, lança o prestador de serviço para o campo da consequência normativa, qual seja, o pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

Sua espontânea observância encerra o ciclo normativo. O pagamento do *quantum* atinente ao crédito tributário constituído extingue a relação jurídico tributária, conforme artigo 156, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN⁵³.

A inobservância deste, por sua vez, induz a aplicação da sanção, aqui entendida como todas as consequências derivadas em lei referentes ao não pagamento do apontado tributo.

⁵³ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; (...)

E nessa esteira, cumpre lembrar que como qualquer outra modalidade normativa, a norma ética exibe um núcleo axiológico que se imbrica com uma sanção.

Injunge notar que a sanção pressupõe a violação de uma norma. Dessa forma, comando não violado não provoca a incidência da sanção. Sim, porque norma observada, cumprida alcançara seu fim. Não carece de elemento coativo para fazer, naquela relação, cumprir seus comandos.

Isso se dá porque, consoante Norberto Bobbio⁵⁴, ou as normas se adequam perfeitamente à situação, ou os utentes submetem-se, *in totum*, às suas prescrições.

Entendemos, entretanto, que ambas as condições se imbricam posto que nem toda norma traz uma sanção forte o suficiente para coagir, para impedir a efetivação de condutas que desdigam a lei.

A exemplo disso, destaca-se a classificação dos textos de Direito Positivo quanto sua obrigatoriedade. Quem opta por tais meandros, classificará as leis consoante o tom da sanção aplicada diante de seu descumprimento. Nesse compasso, podem ser: *perfeitas, mais que perfeitas, menos perfeitas e imperfeitas*.

As imperfeitas se mostram aquelas cuja violação não acarreta qualquer consequência jurídica. O ato não é nulo; o agente não é punido. Exemplo se dá relativamente a Lei n.º 9.502/1997 que determina que o sujeito deva olhar antes de adentrar ao elevador para verificar se o mesmo se encontra parado naquele andar. É um comando constante do Direito Positivo. Qual a punição advinda de sua não observância? No que concerne ao Direito Positivo, nenhuma apesar de, repitamos, provir deste. Há previsão de aplicação de multa prevista no seu artigo 2º⁵⁵, mas absolutamente inócua por

⁵⁴ BOBBIO, Norberto - *Teoria da Norma Jurídica*, Editora Edipro3ª edição revista, tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti, 2.005, página 154.

⁵⁵ Artigo 2.º - A não observância do disposto na presente lei ensejará a aplicação de multas aos infratores.

não haver possibilidade viável de averiguação de suposta infração, tampouco aplicação de penalidade.

Discordamos de Bobbio, então, quanto a assertiva de que as normas se adequam perfeitamente com os valores que busca trazer. Se aproximam, mas muitas vezes deixam de exprimir a verdadeira intenção que se busca.

Ainda nas lições do citado jurista italiano, há duas possibilidades de se alcançar com eficiência as relatadas situações.

*“... uma sociedade de seres perfeitamente racionais, isto é, uma sociedade um pouco melhor do que a real, e uma sociedade de seres perfeitamente automatizados, sem iniciativa e sem liberdade, isto é, uma sociedade um pouco pior do que a real.”*⁵⁶ (Grifos postos)

Não há, em verdade, sociedade e/ou indivíduos perfeitamente automatizados. As normas também não as são.

Na sociedade de fato, haverá de certo, resistência à norma. Cada qual a seu modo, já que somos seres irrepetíveis, mas haverá.

As normas morais contaram com uma repreensão intrínseca efetivada pelo próprio indivíduo. A norma jurídica, porém, contará com as consequências previstas em lei. As consequências vindouras da sanção impõem, naturalmente, consequências desagradáveis de modo que, por assim, no mais das vezes opera uma função preventiva.

Na norma moral, a consequência é, repitamos, de ordem pessoal; é a lida com o mal estar do indivíduo para com ele mesmo. Na norma jurídica, entretanto,

⁵⁶ Artigo 2.º - BOBBIO, Norberto - *Teoria da Norma Jurídica*, Editora Edipro³a edição revista, tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti, 2.005, página 154.

haverá uma longa série de possibilidades que dependerá do tipo e grau de violação, bem como do bem da vida em questão. Quanto mais caro à sociedade, com mais veemência será tratado.

Malgrado, cabe observar que condutas hipotéticas são supostas e, sobre estas, incide valor ético proibindo, permitindo ou obrigando algo com pórtico nas ideias atinentes ao conceito de eticidade traçado.

Desta forma, diante de determinadas situações, exige-se a permissão, a proibição ou a obrigatoriedade de determinada conduta e, notemos, vindouras de uma norma.

Ficará ao talante do caso concreto e, a depender da situação, o indivíduo saberá como agir, conforme professara Aristóteles. A inobservância da correta maneira de agir redundará em sanção ética porquanto norma.

Dizer, contudo, que se trata de um “dever-ser” indica como se espera que se pratique determinada conduta, mas não como inexoravelmente deva ser.

É uma característica natural da norma. Admitindo que toda e qualquer norma, de qualquer sistema normativo, busca nortear as condutas individuais, trará consigo o livre-arbítrio, a liberdade de agir de cada indivíduo. Por isso o “dever-ser” é uma indicação de conduta e não uma ordem terminativa. Por isso, também, sua inobservância indica a aplicação de uma sanção.

E justamente aí reside a maior e mais importante característica da norma ética. Pressupõe constante desobediência de seus comandos e, notemos, isso é natural. Por quê? Porque a valoração, isto é, o valor ético não é atribuído pelo agente, mas, sim, por seus pares.

Destarte, a mensuração que indica se determinada conduta fora ética ou não irá inevitavelmente e constantemente variar. Assim, as normas éticas não têm deveres a cumprir, mas sim expectativas a atender.

Notemos que a norma ética não indica, apenas, o caminho a perulstrar, mas, de igual sorte, a medida da conduta.

De mais a mais, norma, de igual maneira final é regra consoante Miguel Reale⁵⁷:

“Temos dito e repetido que as palavras guardam o segredo do seu significado. Assim acontece com o termo ‘regra’, que vem do latim regula. Da palavra latina originária regula derivaram dois vocábulos para o português: ‘régua’ e ‘regra’. Que é régua? É uma direção no plano físico. Que é regra? É diretriz no plano cultural, no plano espiritual”. (Grifos postos)

Quando observar que, na medida em que o Direito Positivo, no uso de seus artifícios, busca nortear as condutas efetivadas e, principalmente hipoteticamente efetiváveis dentro de uma dada sociedade, fa-lo-á porque buscaria arrimo nas expectativas as quais vimos narrando.

Se o Direito Positivo prima por efetivar um eficiente regramento das condutas sociais, haverá de fazê-lo observando rigorosamente os axiomas sociais.

⁵⁷REALE, Miguel – *Lições preliminares de Direito*, Editora Saraiva, 27ª edição, 2.002, 9ª tiragem, 2.010, página 36.

Quando a linguagem do direito repousa sobre tais expectativas, reconhecendo seu valor e importância social e lhe toma como seu, há a juridicização da moral aqui entendida como a pretensa união de valor ético de sorte que, enfim, o Direito Positivo cumpre, irrefragavelmente, seu papel.

2.6.3 A moralidade jurídica

Indispensável se faz iniciar este tópico locupletando-se de uma das sempre argutas lições de Miguel Reale⁵⁸:

“Encontramo-nos, agora, diante de um dos problemas mais difíceis e também dos mais belos da Filosofia Jurídica, o da diferença entre Moral e o Direito. Não pretendo, num curso de Introdução ao Estudo do Direito, esgotar o assunto mas, apenas, dar alguns elementos necessários para que os senhores não confundam os dois conceitos, sem, todavia, separá-los. Nesta matéria devemos lembrar-nos de que a verdade, muitas vezes, consiste em distinguir as coisas, sem separá-las. Ao homem afoito e de pouca cultura basta perceber uma diferença entre dois seres para, imediatamente, extremá-los um do outro, mas os mais experientes sabem a arte de distinguir sem separar, a não ser que haja razões essenciais que justifiquem a contraposição.” (Grifos postos)

O mestre paulista, nos auspícios de seus ensinamentos, chama atenção para o fato de que muitas vezes a proximidade da verdade⁵⁹ está em não as separar

⁵⁸REALE, Miguel – *Lições preliminares de Direito*, Editora Saraiva, 27ª edição, 2.002, 9ª tiragem, 2.010, página 41.

⁵⁹Porque não há verdade absoluta.

com abissal distância quando do momento de diferença-las. Tratar-se-ia, isto, de um erro crasso.

Traçar diferenças entre dois ou mais institutos não indica apartá-los extremamente, portanto. É justamente isso que o homem de parca cultura faz. Basta efetivar qualquer cisão para colocar os elementos cindidos como se fossem objetos absolutamente diversos.

Assim, concluímos por duas assertivas: *(i) ética e moral são, sim, diferentes, mas não distantes. Ao contrário, são deveras próximas; e (ii) pelo mesmo raciocínio, a moral social e a moral juridicizada, isto é, a moral jurídica são diversas, mas, também, muito próximas.*

No árduo perلustrar entre a Moral pura, assim entendida àquela tratada pela Filosofia, e a Moral Jurídica, Miguel Reale convoca a denominada “Teoria do Mínimo Ético”.

Nesse particular, ressalta que a teoria em tela fora objeto de reflexão de pensadores da estofa de Jeremias Benthan e Greg Jellinek, dentre outros.

A Teoria do Mínimo Ético, em breve e apertado resumo, dá conta de que o Direto carrega consigo apenas o mínimo necessário para viver numa sociedade de forma pacífica. Por quê?

Porque o homem social muitas vezes sucumbe a regras éticas e, conseqüentemente, morais, de sorte que, por assim, reclama um instrumento de intervenção com o fito de guiar suas condutas. Daí, então, surge o Direito Positivo^{60 61}.

O Direito, seja Positivo, seja enquanto ciência, é, nessa perspectiva, apenas mais uma fração da Moral e, por isso, Miguel Reale⁶² diz “*tudo o que é jurídico é moral, mas nem tudo que é moral é jurídico*” (Grifos postos)

Temos que a partir dessa conclusão, que as afrontas aos ditames legais são imorais. Nesse contexto, toda ilicitude é um inescusável ato de imoralidade.

Com efeito, a amoralidade não encontra guarida no Direito. Sim porque a amoralidade indica que determinada conduta não se submete a averiguações de moralidade ou imoralidade.

Simplesmente está fora da moral. Na medida que nem tudo que é moral é jurídico, é perfeitamente possível depara-se com eventos imorais sob certo ponto de vista, mas não diante do olhar do direito pelo fato desta conduta não estar juridicamente contemplada em qualquer parte do sistema jurídico positivo.

A guisa de esclarecimento, a assertiva serve, apenas, para normas de direito material. Destarte, normas de Direito Processual não se subsomem a tais questões, ao menos, não em sua totalidade.

⁶⁰Mora, neste ponto, o ideal central dos contratualistas.

⁶¹Apesar disto, o homem inobserva até mesmo as regras que ele próprio criara.

⁶²REALE, Miguel – *Lições preliminares de Direito*, Editora Saraiva, 27ª edição, 2.002, 9ª tiragem, 2.010, página 42.

Assim, um indivíduo que perde um prazo processual submete-se, apenas, às consequências da lei. Não há imoralidade nisso. Então, trata-se de exceções ao dito linhas anteriores porque nestes casos, temos, sim, amoralidades.

Com a vênia que se faz necessária, discordamos de Miguel Reale, entretanto, quando diz que a norma contemplada no Código Civil que determina que os contratos eivados de vício haverão de ser anulados dentro do prazo de quatro anos não se submetem a averiguação de moralidade.

Há, sim, submissão a tal axioma. Todavia, em nome da Segurança Jurídica, que, por sinal, também é um valor, esse interregno há de encontrar seu termo e não ser, por isso, *ad eternum*.

Temos que a moral jurídica é um valor convencionalmente dado com base nas expectativas sistêmicas. Na medida em que o Direito se coloca como um instrumento de pacificação social que repousa sobre os utentes direcionando, pois, suas condutas, há de buscar arrimo no costume, na cultura de uma dada sociedade.

A cultura social, os costumes sociais, embora, por muitos, alçados à categoria de elementos morais, atentemos, não os é.

Para que assim fosse, necessário seria contemplar todas as reais opiniões de cada cidadão, o que resta impossível conforme evidenciado pela Teoria da Espiral do Silêncio.

Por isso o sentido de moral na acepção primeira do termo e moral jurídica não exibem mesmo teor, mesma essência.

O Direito cria sua realidade, muitas vezes artificiais porquanto único recurso do qual dispõe para reger algumas situações. Nessa esteira, a moral que acompanha o *mandamus* há de ser igualmente artificial.

Portanto, haverá condutas que serão socialmente imorais, mas não juridicamente. Um sujeito sócio de uma sociedade onde pouco efetiva seus préstimos profissionais, mas recebe seu pró-labore maior que os demais por conta de seu prestígio, será, quiçá, socialmente imoral, mas não juridicamente se assim contemplar o contrato social da empresa.

2.6.4 Moral Vs normas de trato social

Há regras sociais que variam desde elementos que exibem em seu âmago condutas de decoreto à mais requintada conduta de cortesia. Essas normas formam um elemento que medeia a Moral e o Direito.

Ninguém há de ser compelido a ser gentil, elegante ou cortês para com seu próximo. Condutas deste jaez são, e haverão de ser sempre, espontâneas, sob pena de descaracterizar-se.

E assim é, notemos, porquanto a coercitibilidade não é elemento componente da norma de trato social. Pode-se pensar, também, que as normas morais estão isentas da dita coercitibilidade.

Por outros torneios, não há um “dever-ser”, um elemento de imposição propriamente dito. Entretanto, seu descumprimento provocará uma sanção social respaldada nos usos e costumes locais⁶³.

Com efeito, somos da opinião de que a ideia de não coercitibilidade das normas morais são absolutamente mitigadas.

A depender do núcleo social, embora contra vontade, o indivíduo é obrigado a tomar certas decisões e externar determinados comportamentos que não os faria não fosse àquela situação. Não lhes são, portanto, naturais.

2.6.5 A marcha da moral no tempo

A caminhada temporal é ininterrompível. O futuro não existe; o passado também não. O presente, por seu turno, é a insofismável intersecção entre o futuro e o passado. Esse encontro é deveras breve, dura milésimos de segundos. O tempo é efêmero!

O futuro, então, é daqui a milésimos de segundos. E notemos, avança na mesma velocidade e, ato contínuo, passa a ocupar um lugar no passado.

Desta forma, a mutação social é constante. Daí o giro autopoietico. Conforme o tempo progride, as coisas mudam, conceitos mudam. É aliado ao giro autopoietico o que em Teoria dos Valores chamamos de “contexto histórico”.

⁶³Reação social à uma conduta socialmente reprovável.

Em razão disto, conceitos, pseudo coercibilidades, ou não, e sanções de índole moral transmudar-se-ão ao longo do tempo.

Difere-se, neste sentido, das normas jurídicas. Norma jurídica válida é aquela pertencente ao sistema jurídico vigente.

Deste modo, se determinado texto positivo tem uma semana ou um século, em termos normativos não há diferença consoante a emissão de seus comandos.

O que difere é a forma de interpretá-lo. A base, porquanto positivado, se mantém. A norma moral, em razão de sua natureza absolutamente etérea, há de se modificar conforme o tempo que modifica, também, a cultura local que lhe dá sustento.

2.7 O princípio da moralidade. Breves notas

Falar sobre princípio é, sempre, uma tarefa desafiadora e, principalmente, muito difícil.

A intenção neste átimo é de índole introdutória. Nada mais. Portanto, objetivamos apenas iniciar rudimentos de nossas impressões sobre os princípios a fim de que, com isso, possamos dar o devido pálio à juridicização da moral consubstanciada no campo do direito pelo princípio da moralidade.

2.7.1 Noção de princípio

Enquanto vocábulo, “princípio” comporta significados múltiplos porquanto polissêmico.

Nas províncias da Semântica, portanto, princípio, do latim *principium*, encerra a ideia de “... momento em que se faz uma coisa pela primeira vez; começo, origem; causa primeira, razão, base; opinião, modo de ver; elementos, matéria essencial; lei, regra; primeiras regras de uma ciência, de uma arte; regras de moral”⁶⁴, sem prejuízo de outros significados possivelmente cabíveis ao símbolo em destaque.

Na qualidade de instituto jurídico, por sua vez, as discussões acerca desta importante figura comporta e alberga retumbantes e acalorados debates.

E essas dissenções não se esgotam e um único aspecto. O princípio, enquanto elemento jurídico, além de exibir incontáveis facetas, fomenta discussões em todas elas.

Grupos e vertentes doutrinárias vociferam se há, ou não, semelhanças entre princípios e regras; se princípio é sinônimo de norma, se princípio é modalidade de norma, enfim, uma vasta gama de valiosas e importantes investigações científicas concernentes a, repisemos, tão importante elemento jurídico.

⁶⁴LELLO UNIVERSAL em 4 Volumes – Novo dicionário encyclopédico Luso-Brasileiro organizado e publicado pela LIVRARIA LELLO, sob a direção de João Grave (Academia de Ciências de Lisboa) e Coelho Netto (Academia Brasileira de Letras), página 764.

Embora já dito, frisemos que não intencionamos descer às minúcias no que tange a princípio, normas e regras. No entanto, é um tema que devemos de enfrentar. De forma superficial, é verdade, mas devemos. Não há de se olvidar sua importância.

Nesse ritmo, então, dois pontos deverão de ser trazidos à baila, quais sejam: o afrontamento entre princípio e regra, bem como a comparação entre princípio e norma.

2.7.2 Princípio Vs Regra. Breves apontamentos

Assim como outras de qualquer idioma, a palavra “regra” comporta um pugilo de significados. Afora outras possibilidades, pode indicar *norma, prescrição, modelo, estatutos de algumas ordens religiosas, boa ordem, moderação, operação aritmética* e doravante.

Questiona-se se há fusão, ou não, entre os institutos “princípios” e “regras”. Dito de outra forma, indaga-se: *Se confundem? São a mesma coisa?*

A nosso ver são elementos distintos que, todavia, conduzem ao mesmo resultado. Por quê?

Expliquemos. As regras exibem um arquétipo de caráter hipotético-condicional. Por outros contornos, a regra ostenta uma hipótese e uma consequência.

Depreende-se daí que a regra reclama uma construção lógica assumindo, pois, a qualidade de enunciado prescritivo, ao menos nesse contexto.

Sendo assim, se opera diante de uma relação jurídica onde figuram um sujeito pretensor que ocupa o polo ativo, exigindo uma prestação de um sujeito figurante do polo passivo.

Dito de outra maneira, o sujeito ativo tem o direito de exigir algo do sujeito passivo que, em razão de uma relação obrigacional, deve prestá-lo. Nesse sentido é o magistério de Paulo de Barros Carvalho⁶⁵. Vejamo-lo:

“Ao lado do elemento subjetivo, o enunciado relacional contém uma prestação como conteúdo do direito de que é titular o sujeito ativo e, ao mesmo tempo, do dever a ser cumprido pelo passivo” (Grifos postos)

Marchando em busca da aludida diferenciação, há quem defenda que princípio é elemento norteador, normas que servem de fundamento para se encontrar determinado comando.

Josef Esser⁶⁶, por exemplo, definira princípio como espécie de norma que busca estabelecer sucedâneo para que determinado mandamento seja alcançado.

⁶⁵CARVALHO, Paulo de Barros – *Direito Tributário - Linguagem e Método*, Editora Noeses, 5ª Edição revista e ampliada, páginas 134 e 135.

⁶⁶ ESSER, Josef – *Grundsatz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privat-rechts*, 4ª tiragem Tubingen, Mohr, Siebeck, 1990 in ÁVILA, Humberto – *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Editora Malheiros, 17ª edição revista e atualizada, página 60.

Karl Larenz⁶⁷, por seu turno, indica que princípios são normas de suprema importância para o ordenamento jurídico, porquanto estabeleça o pálio necessário para interpretação do direito.

A comparação entre regras e princípios sofre severa crítica de Humberto Ávila, opinião a qual fazemos coro. Inicia por dizer que utilizar-se do critério hipotético-condicional é um esforço debalde porquanto impreciso.

O princípio é, deveras, um elemento que inicia a condução de uma ordem. Entretanto, Humberto Ávila adverte que, por mais que haja esse encaminhamento proporcionado pelo princípio, o último passo interpretativo é dado pelo ser cognoscente.

Diz, de igual feita, que a hipótese de incidência é uma manifestação linguística e, por assim, não pode servir de critério de diferenciação de elementos deste jaez.

Por derradeiro, salienta que o fato de um dispositivo de lei ser emanado pelo Poder Legislativo não o exime de interpretação.

Aliás, nesse particular somos da opinião de que não é possível a emissão de qualquer dispositivo jurídico-positivo isento de interpretação.

⁶⁷ LARENZ, Karl – *Richtiges Recht*, Munchen, Beck, 1979 in ÁVILA, Humberto – *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Editora Malheiros, 17ª edição revista e atualizada, página 60.

Não há qualquer construção cultural⁶⁸ sem impressão dos valores inatos daquele que a confecciona. De toda forma, o resultado interpretativo é indubitavelmente o que importa.

2.7.3 Princípio Vs Norma. Breves apontamentos

Embora redundante, mister se faz, mais uma vez, recapitular dois pontos de vitanda importância: *i) norma é uma palavra polissêmica e, desta sorte, comporta infindáveis significados e considerações e ii) trata-se de um tema nobre e complexo de maneira que, além dos motivos explicitados linhas acima, não pretendemos buscar sua exaustão.*

Não nos importa, então, cuidar das espécies normativas – *normas gerais e abstratas, normas individuais e concretas, normas de conduta, normas de estrutura dentre outras* – mas, sim, indicar como é colhida a norma, ainda que façamos de forma panorâmica.

Muitas vezes, norma é confundida com regra, outras com enunciado prescritivo, em alguns casos com princípios. Alguns fazem e defendem essa separação. Outros não.

⁶⁸As modalidades de conhecimento são divididas em regiões ônticas. Assim, o homem ocupa uma posição central e, no seu derredor, o saber e os objetos utilizados e criados são divididos em quatro modalidades ônticas: região dos objeto-s naturais, região dos objetos ideais, região dos objetos culturais e região dos objetos metafísicos. Em apertada síntese, a região dos objetos naturais, como a própria nomenclatura sugere, abarca elementos vindouros da natureza. Ao depararmos, então, com uma praia ou uma montanha, por exemplo, defrontamos objetos componentes da comentada região ôntica. Quanto a região dos objetos ideais, notemos, são aqueles componentes das ciências exatas, como a Matemática, por exemplo. Os objetos culturais, por seu turno, indicam todo e qualquer objeto criado pelo homem e, por derradeiro, a região dos objetos metafísicos aponta para aqueles objetos que não podem ser empiricamente verificáveis ou comprovados. Exemplo disto é a existência de Deus. É uma questão de fé. Acredita-se ou não.

De todo modo, promovendo, ou não, a cisão destes institutos, notamos que ao final o exegeta busca dar ao referido elemento a função de condução, isto é, elemento indicador de condutas. E no caso do direito, indicador de condutas humanas numa dada sociedade, a partir de regramentos positivados e válidos naquele sistema.

Urge alvitar, todavia, que a conduta baseada nesses elementos é o resultado de uma interpretação, conforme indicara Humberto Ávila alhures.

Agora, se é resultado de uma interpretação, então é valor. É valor porque, embora conduza as ações dos indivíduos numa dada sociedade, cada um interpreta a seu modo – *dentro dos limites estabelecidos pelo sistema jurídico positivo* – já que, como dito outrora, o processo de valoração é necessariamente ímpar, ainda que tenhamos dois resultados igual ou aparentemente iguais.

O processo valorativo, como visto oportunamente, reclama um objeto para sua valoração. Não importa, aqui, se o objeto é tangível ou intangível, importa, sim, a presença e existência desse objeto já que, sem este, não há ponto de partida para o processo de valoração.

Desta sorte, então, havemos de ter um objeto para qual a atenção do indivíduo se voltará inexoravelmente, de modo que, como consequência natural, um resultado axiomático emergirá.

Se visto pela lente da Linguística, ao valorar um objeto qualquer o sujeito percorre um caminho semiótico.

Antes de tecer maiores considerações sobre os caminhos oferecidos pela Semiótica, convém lembrar que a ciência em debate é a Teoria dos Signos⁶⁹, e por isso uma teoria comunicacional por excelência.

Conforme oportunamente dissemos, *“Em singela definição, Semiótica, proveniente do grego semeiotiké, é a ciência dos signos; se ocupa das representações dos objetos do mundo que estão em nossa mente; se atém aos elementos ajuizados na mente do indivíduo”*⁷⁰. (Grifos postos)

Mas acima de tudo, a Semiótica opera como a lógica da linguagem, conforme explica Charles Sanders Peirce, seu precursor. Assim professara⁷¹:

“Em seu sentido geral, a lógica é, como acredito ter mostrado, apenas um outro nome para semiótica, a quase necessária, ou formal, doutrina dos signos” (Grifos postos)

O trâmite cognitivo disposto pela Semiótica se opera pelo denominado “triângulo semiótico”. Conforme já dito, é este elemento que viabiliza e consubstancia o processo valorativo quando o caminho escolhido para tanto se dê por intermédio da Semiótica.

⁶⁹ Segundo Charles Sanders Peirce, o pai da Semiótica, signo é *“Qualquer coisa que conduz alguma outra coisa”* in PEIRCE, Charles Sanders – *Semiótica*, Editora Perspectiva, 4ª edição, 2ª reimpressão, 2010, página 74.

⁷⁰ PEREIRA, Luciano de Almeida – *A meta-interdisciplinaridade*, Revista de Direito Tributário Vol. 114, Editora Malheiros.

⁷¹ PEIRCE, Charles Sanders – *Semiótica*, Editora Perspectiva, 4ª edição, 2ª reimpressão, 2010, página 45.

O processo de formação axiomática oferecida pela Semiótica, justamente por se efetivar a partir de um triângulo, passa por três níveis sógnicos: *representámen* (alocado na extremidade esquerda do triângulo), *interpretante* (alojado no píncaro do triângulo) e *fundamento* (posto na base direita do triângulo)⁷².

E como dito algures, o resultado do triângulo semiótico está intimamente ligado ao perulstrar axiomático que cada um pode desenvolver.

O mesmo ocorre com a obtenção da norma. Atentemos à lição de Humberto Ávila⁷³:

“Normas não são textos nem conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado”. (Grifos postos)

E para o mesmo sentido professa Riccardo Guastini⁷⁴:

⁷²Nesse sentido, Charles Sanders Peirce in PEIRCE, Charles Sanders – *Semiótica*, Editora Perspectiva, 4ª edição, 2ª reimpressão, 2010, página 46.

⁷³ÁVILA, Humberto – *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Editora Malheiros, 17ª edição revista e atualizada, página 50.

⁷⁴GUASTINI, Riccardo – *Das fontes às normas*, (Apresentação de Heleno Taveira Torres), Editora Quartier Latin, São Paulo, 2005, páginas 25 e 26.

“(1) chamo ‘disposição’ qualquer enunciado que faça parte de um documento normativo, ou seja, qualquer enunciado do discurso das fontes;

(2) chamo ‘norma’ todo enunciado que constitua o sentido ou significado atribuído (por qualquer um) a uma disposição (ou a um fragmento de disposição, ou a uma combinação de disposições, ou uma combinação de fragmentos e disposições). Em outros termos, pode-se também dizer assim: a disposição é (parte de) um texto ainda por ser interpretado; a norma é (parte de) um texto interpretado”. (Grifos postos)

Diante disso, resta claro que a norma é resultado de um caminho hermenêutico porquanto resultado de uma intelecção.

Obtemperemos, então: estaremos percorrendo o triângulo semiótico e colhendo seu significado a partir da atmosfera semântica, da carga empírica e dos contextos histórico e social inatos ao intérprete.

Assim se dá, a nosso ver, o processo de obtenção da norma.

2.8 A positivação do princípio da moralidade no sistema jurídico brasileiro

A moralidade no sistema jurídico-positivo brasileiro é juridicizada desde seu píncaro, motivo pelo qual se espalha por todo o sistema, restando, pois, refletido em diversos textos infraconstitucionais.

Nessa senda, é sabido que o Diploma Excelso traz grafado em seu artigo 37 o princípio da moralidade exibindo a seguinte redação:

(...)

*Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:*

(...)

É, portanto, um axioma pretendido e reclamado não só socialmente, mas juridicamente também.

Insta notar que, no Brasil, o comando constitucional em tela inaugura prescrições dedicadas à Administração Pública, inspirados no título IX da Constituição portuguesa de 1.976, que consagrara enunciados prescritivos versantes sobre à Administração Pública do artigo 266 ao 272, *in verbis*:

(...)

TÍTULO IX

Administração Pública

ARTIGO 267. (Princípios fundamentais) 1. A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. 2. Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar com justiça e imparcialidade no exercício das suas funções.

(...)

O Magno Diploma português, de se perceber, não traz estampado o princípio da moralidade de sorte que, por assim, não se trata de um valor imediato no que concerne a este.

Com efeito, ao determinar que os “*órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar com **justiça e imparcialidade** no exercício das suas funções*”, pretende, subjetivamente, portanto mediatamente, a efetivação da moralidade já que, sem esta, não se mostra possível praticar ato qualquer que se pretenda justo e parcial.

A relatada inspiração faz com que, no que toca ao tema, a Constituição Federal brasileira seja, em termos axiomáticos, quase idêntica à Constituição portuguesa.

De maneira geral, o artigo 37 da Carta Política brasileira pretende, por intermédio dos valores em seu âmago impregnados, devotar-se à organização do Estado.

Dito de outro modo, ao se organizar, o Estado fá-lo-á com vistas aos axiomas estampados no enunciado prescritivo linhas acima apontado, donde consta, notemos, a prefalada “moralidade”. Por quê? Porque a Administração Pública é algo comum aos três Poderes, isto é, além de comporem a Administração Pública, todos estes ao praticar seus atos deverão agir com observância aos princípios colhidos do insistentemente destacado artigo 37 da Constituição Federal do Brasil. Daí por que a moralidade é definida como um princípio da Administração Pública.

Importa observar que na medida em que este importante valor⁷⁵ é alçado a tão importante categoria⁷⁶, a sua simples inobservância acarreta, irremediavelmente, a imoralidade do ato porquanto óbvio. A imoralidade, por seu turno, vicia o ato e fomenta, por sua vez, a anulabilidade deste.

E assim, notemos, posiciona-se o Supremo Tribunal Federal – STF:

“(…)

O princípio da moralidade administrativa – enquanto valor constitucional revestido de caráter ético-jurídico – condiciona a legitimidade e a validade dos atos estatais. A atividade estatal, qualquer que seja o domínio institucional de sua incidência, está necessariamente subordinada à observância de parâmetros ético-jurídicos que se refletem na consagração constitucional do princípio da moralidade administrativa. Esse postulado fundamental, que rege a atuação do Poder Público, confere substância e dá expressão a uma pauta de valores éticos sobre os quais se funda a ordem positiva do Estado.

[[ADI 2.661 MC](#), rel. min. Celso de Mello, j. 5-6-2002, P, DJ de 23-8-2002.]

(…)”

⁷⁵Princípio da moralidade.

⁷⁶Qualidade de primado constitucional que, ao lado de seus pares, exibe a função de condução dos administrativos, sem prejuízo de outras prescrições de mesmo quilate.

Cabe lembrar, de igual feita, que a destinação indevida dos recursos colhidos por intermédio da máquina pública ou em seu nome, também resultam na imoralidade, maculando, assim, o ato, senão vejamos:

“(...) o art. 2º da Lei distrital 3.189/2003, ao exigir a destinação de verba pública ao custeio de evento particular, com fins lucrativos, sem a necessária contrapartida (...), desatende ao princípio republicano e à impessoalidade administrativa. Como bem afirmou o advogado-geral da União, à destinação de verbas públicas para o custeio de evento cultural tipicamente privado, sem amparo no regime jurídico-administrativo, traduz-se em favorecimento a segmento social determinado, incompatível, portanto, com o interesse público e com os preceitos constitucionais da impessoalidade e da moralidade administrativa art. 37, caput, da CR).” Ademais, constato que a inconstitucionalidade material também alcança o art. 1º, o qual dispõe sobre a inclusão no calendário de eventos oficiais do Distrito Federal o Brasília Music Festival, a ser realizado anualmente, preferencialmente no mês de setembro.” Isso porque o referido artigo, apesar de parecer irrelevante, concede ao particular especificamente envolvido favorecimento desproporcional, ao assegurar, por exemplo, seja seu evento divulgado por propaganda oficial, o que não se coaduna com os princípios da impessoalidade administrativa. Faz-se necessário ressaltar que, na hipótese, em que pese a roupagem supostamente geral dos arts. 1º e 2º da Lei 3.189/2003, tem-se que, na realidade, ambos possuem destinatário muito específico. É que o Brasília Music Festival,” ao contrário do que se depreende de leitura imediata do diploma legislativo, é evento previamente idealizado e planejado por um único e conhecido empreendedor particular, o qual poderá, de forma indeterminada no tempo, organizar seu evento com exclusividade e apoio financeiro direto do Governo do Distrito Federal.

*[[ADI 4.180](#), voto do rel. min. **Gilmar Mendes**, j. 11-9-2014, P, DJE de 7-10-2014.]”*

Havemos de lembrar que a moralidade, em termos jurídicos, se manifesta de várias maneiras. Assim, o cumprimento da lei pode se efetivar com moralidade ou com imoralidade porque o agente público pode ser, ou pode ter sido, probo ou improbo.

Indica dizer, por outros torneios, que a ética, a lhaneza, a lisura e o espírito de moral outrora trazidos à tona, dão o tom do ato administrativo; dão conta se o ato fora, ou não, conduzido com pauta na moral. Dessa opinião é Eros Roberto Grau:

“Princípio da moralidade. Ética da legalidade e moralidade. Confinamento do princípio da moralidade ao âmbito da ética da legalidade, que não pode ser ultrapassada, sob pena de dissolução do próprio sistema.

[[ADI 3.026](#), rel. min. Eros Grau, j. 8-6-2006, P, DJ de 29-9-2006.]”

Dito de outra forma, a admissão de um ato não moral, contaminado de imoralidade, então, é afrontar todo o sistema jurídico positivo fazendo-o ruir paulatinamente.

A moral, a probidade estão, notemos, na intenção do agente que manuseia a lei para simplesmente cumpri-la ou aplicá-la ou, em contrário, para buscar privilégios pessoais para si ou para outrem o que, por óbvio, torna o ato imoral.

Acerca disto, Hely Lopes Meirelles⁷⁷ ensinara:

⁷⁷MEIRELLES, Hely Lopes – *Direito Administrativo brasileiro*, 40ª edição, atualizada até a Emenda Constitucional 76, de 28.11.2013, Editora Malheiros, página 92.

“E, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também à lei ética da própria instituição, porque nem tudo que é legal é honesto, conforme já proclamavam os romanos: ‘non omne quod licet honestum est’. A moral comum, remata Hauriou, é imposta ao homem para sua conduta externa; a moral administrativa é imposta ao agente público para sua conduta interna, segundo as exigências da instituição a que serve a finalidade de sua ação: o bem comum”. (Grifos postos)

O texto de lei em si é apenas e tão somente letra impressa em papel. Destarte, quanto a conteúdo original exhibe apenas aquele de ordem gramatical donde se retira unicamente uma interpretação literal.

Entretanto, conforme demonstrado pela Semiótica, o texto de lei é suporte físico a espera de uma interpretação. Se esta, todavia, vier acompanhada de má intenção, será inevitavelmente imoral. Pronto, maculado está o sistema jurídico.

Por derradeiro, insta observar que a doutrina é praticamente uníssona ao asseverar que a *moralidade administrativa* é de teor jurídico e não a empregada nas províncias da Filosofia ou àquela coloquialmente utilizada.

Nesse particular, utilizando-se do magistério de Henri Welter, Hely Lopes Meirelles acentua⁷⁸:

⁷⁸MEIRELLES, Hely Lopes – *Direito Administrativo brasileiro*, 40ª edição, atualizada até a Emenda Constitucional 76, de 28.11.2013, Editora Malheiros, página 92.

“Desenvolvendo o mesmo conceito, em estudo anterior, Welter insiste em que a ‘moralidade administrativa não se confunde com a moralidade comum; ela é composta por regras de boa administração, ou seja: pelo conjunto das regras finais e disciplinares suscitadas não só pela distinção entre o Bem e o Mal, mas também pela ideia geral de administração e pela ideia de função administrativa’”. (Grifos postos)

Com a vênia que se faz mister, discordamos absolutamente. A *moral administrativa* e a dita *moral comum*, confundem-se inexoravelmente. Somos resolutos disso.

Alhures dissemos que o sistema jurídico positivo há de ser um reflexo da cultura da sociedade que está a reger, sob pena de tonar-se um instrumento de balde caso assim não seja.

Nesse passo, a moral administrativa há de andar em perfeito compasso e harmonia com a ideia de moralidade daquela sociedade, daquele Estado.

Aliás, o conceito de moral jurídica ou administrativa, resulta da mencionada cultura. Essa cultura trará a noção sistêmica de moral, já que, conforme visto por intermédio da Teoria da Espiral do Silêncio, a moral coletiva propriamente dita é imensurável.

Então, o agente público, por mais que esteja albergado e fulcrado na moral jurídica, agirá conforme a moral e a ética que, como vimos, é um elemento absolutamente individual.

Prova disto são as palavras de Hely Lopes Meirelles acima reproduzidas. Assevera, com hialina clareza, que ao efetivar seu ato, não há de se desprender do elemento ético, conveniência, honestidade e afins que carrega consigo. Agora, se lhe é inato, de onde vem tais valores? Da sua cultura *a priori*, por óbvio. Afinal, como dizia Immanuel Kant, somos fruto de nosso meio.

Asseverar isso e depois dizer que a moral administrativa não se confunde com a moral comum, nos parece um contrassenso, mesmo ao afirmar que se fala, aqui, da observância dos elementos conducentes da Administração Pública.

Afinal, como dito oportunamente, a construção do sistema jurídico-positivo, enfim, do Estado, é resultado da cultura de seu povo. Por isso, as duas modalidades de moral, se possível tal cisão, quanto muito andam ladeando-se, jamais distanciando-se. Por isso, *a moralidade no direito é a juridicização da cultura de um povo.*

2.9 Gestão tributária, ética e moral

A palavra “gestão” se liga, imediatamente, à ideia de gerir que, em Língua Portuguesa, abarca a noção de administrar, guiar, conduzir, sem prejuízos de outras em mesmo sentido.

Nesse passo, então, Gestão Tributária se traduz em atos concatenados a fim de conduzir a vida fiscal de uma determinada empresa.

A indigitada prática é, hodiernamente, efetivada sob a nomenclatura de “planejamento tributário” que, se maneira de administrar a vida fiscal de uma pessoa jurídica, a princípio, nada de errado apresenta.

Com efeito, a gestão tributária, ou planejamento tributário, pode, ou não, ser ético e moral, antiético ou imoral.

Como destacado ao longo deste capítulo, a virtude, isto é, a ética para com o dinheiro, fortemente presente em condutas desta qualidade, reclamam adjetivos específicos. O sujeito virtuoso para com o dinheiro, ético, portanto, não toma o dinheiro de fonte imprópria e, se assim, não faz dele algo impróprio.

Desta sorte, dinheiro vindouro de ato corruptivo, é eivado de vícios capazes de torná-lo imoral já que, na nossa concepção a ética pertine ao indivíduo de modo que, saindo da esfera da particularidade, adentra-se no campo da moral.

Vale lembrar que ato corruptivo, redundante de corromper, isto é, estragar, deteriorar, apodrecer dentre outros, indica a prática de todo e qualquer ato que afronte as condutas éticas, condutas que colidam com as convicções próprias do indivíduo de certo e de errado. Sim, porque, aí, estar-se-ia rompendo com tais valores inatos ao sujeito.

Lidar com dinheiro, é manuseá-lo com arrimo nesses valores pessoais; valores individuais, já que somos seres ímpares. Ter virtude com dinheiro é geri-lo com ética, ou seja, com vistas a tais axiomas que cada indivíduo exhibe.

Todavia, ainda que a ética seja individualizada porquanto condizente a cada sujeito, numa dada sociedade, há um senso coletivo do que se entende como certo ou errado pertinente a cada situação.

Temos, portanto, uma ideia coletiva de modo que, no que diz respeito ao dinheiro, por exemplo, exhibe-se a ideia de atos morais ou imorais. Aliás, como visto, esse senso comum é juridicizado de modo a emergir na figura do “princípio da moralidade”, sem prejuízo de outros.

Deste modo, a gestão, ou planejamento tributário, deverá exhibir virtudes no manuseio do dinheiro. Adequando ao sistema jurídico positivo, os atos praticados devem ser morais, devem guardar respeito ao magno princípio da moralidade.

Daí porque, em tópico apropriado, discutimos a questão da elisão e evasão fiscal. Será um ou outro de acordo com a virtude, ou falta dela, exibida.

Sem prejuízo disso, uma eficiente gestão tributária há de se escorar nos preceitos da Governança Corporativa. Vejamos o porquê:

2.9.1 Governança Corporativa e os deveres dos administradores

A marcha temporal é incessante, rija e, justamente por isso, promove inevitáveis mutações.

A Sociedade, é sistema e, assim, em que pese entendimentos e argumentos contrários, produz o insofrecível giro autopoietico. Cabe notar que a autopoiese sistêmica é forjada, também, em razão das mudanças trazidas pelo contexto histórico que impõe inexoráveis alterações na sociedade, conforme dito oportunamente.

Forçados estamos a admitir, pois, que ao passo em que as modificações históricas se consubstanciam, os contextos e preceitos sociais modificam-se também, resultando numa conseqüente transformação social, redundando no já referido giro autopoietico. Por isso o referido giro é intermitente; porque as mutações também são.

De qualquer modo, urge notar que a noção de Corporação, Corporativismo, gestão e outros de similar significado, encontram sua inauguração na mais primária de suas definições. Diferenças conceituais são simples, breves e, quiçá, vasqueiras.

A Governança Corporativa, muita vez chamada de “Boas Práticas”, com sucedâneo nos seus valores fundantes, tem se mostrado importante instrumento de gestão empresarial, conforme já dissemos, e, com isso, inexoravelmente importante, também, para uma ímpoluta e eficiente gerência tributária.

No tempo corrente, então, uma gestão tributária efetivada com ética e moral não há de se afastar dos preceitos oferecidos de apoio pela Governança Corporativa. Avaliemos os motivos.

2.9.1.1 Governança corporativa

A Governança Corporativa e seus postulados, têm se mostrado como instrumentos de indispensável importância na hodierna gestão das empresas. Não há possibilidade de gerir, atualmente, uma corporação olvidando aos seus conceitos e pilares

Com efeito, para que possamos promover uma adequada introdução ao tema, mister se faz conceituá-lo.

2.9.1.1.1 Definição de Governança Corporativa

Neste âmbito, havemos de seguir a linha que destacamos alhures, qual seja: *construtivismo etimológico-semântico*.

Consoante dicionários de Língua Portuguesa, a palavra “*governança*” indica “*ato ou efeito de governar*”.

Governar, por seu turno, encerra a noção de “*ter a seu cargo ou exercer o governo de; dirigir; imperar em; dirigir (embarcação), com o leme; dirigir-se; exercer governo; dirigir os seus negócios; fazer bons interesses; proceder; regular-se*”.

Manifestamente, o ato de governar impõe irrefragavelmente o exercício de um comando. Nas variações semânticas possíveis, a toada de imperatividade resta absolutamente clara.

Nessa senda, pois, “*governança*” acaba por exarar ato de comandar. Imbricando o referido signo com a palavra “*corporativismo*”, derivação de “*corporação*”, emerge a ideia de que *Governança Corporativa* é espécie de comando exercido dentro de corporações.

Conforme nosso vernáculo, corporativismo indica noção de “*Conjunto de pessoas sujeitas a mesma regra ou estatuto: corporações religiosas. Associação de indivíduos exercendo a mesma profissão: corporações de ofícios. Indivíduos que, collectivamente, administram ou dirigem certos negócios de interesse público: Associação.*”⁷⁹ (Grifos postos)

A definição idiomática, conquanto não tenha, sofrido, por ora, a influência científica, já demonstra naturalmente a ideia de que “*Corporação*” é a união de indivíduos agregados pelo mesmo ideal, perseguindo o mesmo fim e regidos por um comando comum.

Em fidelidade ao método por nós adotado⁸⁰, lembremos que a locução “*Governança Corporativa*” concerne a um método cujo órgãos e “*poderes*” são organizados internamente na empresa.

Cabe ressaltar que um regime de *Governança Corporativa* eficazmente estabelecido prima por um correto e eficaz manuseio de recursos,

⁷⁹LELLO UNIVERSAL em 4 Volumes – Novo dicionário encyclopédico Luso-Brasileiro organizado publicado pela LIVRARIA LELLO, sob a direção de João Grave (Academia de Ciências de Lisboa) e Coelho Netto (Academia Brasileira de Letras), Volume I, Porto, página 654.

⁸⁰Constructivismo Lógico-Semântico.

considerando não só os interesses dos acionistas, mas, de igual feita, interesses dos *stakeholders*⁸¹.

Destarte, Governança Corporativa é, antes de tudo, um sistema de gerência que assegura aos sócios proprietários estratégias empresariais e eficaz monitoramento da diretoria executiva, bem como de indivíduos que, sob a égide de outras nomenclaturas, exerçam funções de comando.

Dito de outra maneira, cuida-se de um ajuntamento de práticas consubstanciadas entre acionistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal, buscando otimizar o desempenho das empresas.

Diante disso, temos Governança Corporativa como a imbricação de princípios, regras, valores e métodos que regem as empresas primando pelas “boas práticas de governança”, proporcionando aos executivos, conselheiros e acionistas utilizar-se de mecanismos que viabilizam um estreito e sadio contato com os diversos *stakeholders*, redundando, pois, numa consequente valorização da empresa.

2.9.2 Disposição da Governança Corporativa

De se notar, a Governança Corporativa não fora trazida abruptamente ao palco empresarial mundial. Ao contrário, é resultado de uma série de eventos e, por isso, fora paulatinamente sendo burilada e introduzida.

⁸¹*Stakeholders* são os indivíduos que, apesar de não serem acionistas, têm relevante interesse na sociedade. São empregados, fornecedores, clientes dentre outros. Pessoas que, de maneira geral, detém relação com a empresa.

Nesse diapasão, foram surgindo alguns setores, ou elementos, ínsitos a esta maneira de gerir. Passemos a analisar os de maior relevância para o estudo desse trabalho.

Vale lembrar que a disposição variará, de certo, de país para país. No Brasil, as empresas que adotam os predicados da Governança Corporativa exibem, certamente, os órgãos a serem destacados no subtópico vindouro, sem prejuízo, por evidente, de outros aqui faltantes.

2.9.2.1 Assembleia Geral

Órgão excelso no que concerne a tomada de decisões dentro de uma corporação. Trata-se de uma congregação onde os sócios votam e externam suas expectativas no que toca à empresa.

Duas são suas espécies: Assembleia Ordinária e Assembleia Extraordinária. Por óbvio que suas atribuições são distintas posto que, se contrário fosse, não haveria sentido a referida separação.

Nessa seara, Assembleia Ordinária há de ser realizada uma vez por ano, nos primeiros quatro meses, repise-se. Nesta são conferidas as contas dos administradores

Em razão disto é deliberada a aprovação das demonstrações contábeis, do orçamento de capital, da remuneração dos administradores, bem como a eleição dos membros do Conselho Fiscal.

No que toca à Assembleia Extraordinária, tem, esta, o fito de deliberar quaisquer outros assuntos de interesse da sociedade, cuja decisão caiba aos acionistas, na condição de proprietários.

Os procedimentos praticados nessas assembleias são deveras complexos e, por assim, acabam por socorrer-se de expedientes outros, que atuam na condição de instrumento auxiliar, buscando propiciar sua efetivação. Vejamo-los:

- *Definir a ordem do dia, que são os assuntos que serão objetos de deliberação no conclave, não sendo permitida a votação e deliberação de matérias contidas em “assuntos gerais”, que servem apenas para avisos e explicações.*
- *Publicar o edital de convocação, que deve conter todas as informações necessárias para o comparecimento e participação dos acionistas.*
- *Colocar os materiais que subsidiarão as decisões dos acionistas à disposição deles com a devida antecedência, para que possam ter tempo hábil de se informar adequadamente sobre as matérias que irão deliberar.*
- *Indicar, entre os acionistas ou seus representantes, um presidente para a assembleia.*
- *Elaborar a ata com o registro da reunião.*

- *Enviar, no mesmo dia de sua realização, a ata da assembleia para a CVM e para a Bolsa de Valores.*
- *Registrar a ata na Junta Comercial.*
- *Publicar a ata registrada.*

Assim funcionam, pois, as assembleias nos modelos de Governança Corporativa praticados no Brasil.

2.9.2.2 Conselho de Administração

O controle administrativo da companhia resta entregue ao Conselho de Administração e à Diretoria Executiva, conforme preconizam os artigos 138 e 139 da Lei n.º 6.404/76. Ei-los:

(...)

Art. 138. A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria.

§ 1º O conselho de administração é órgão de deliberação colegiada, sendo a representação da companhia privativa dos diretores.

§ 2º As companhias abertas e as de capital autorizado terão, obrigatoriamente, conselho de administração.

Art. 139. As atribuições e poderes conferidos por lei aos órgãos de administração não podem ser outorgados a outro órgão, criado por lei ou pelo estatuto.

(...)

Nas companhias abertas, o Conselho de Administração é de presença obrigatória. É modalidade de órgão de deliberação colegiada, de sorte que suas atribuições e poderes não podem ser outorgados a outro. A representação da empresa, todavia, diz respeito exclusivamente à diretoria.

O Conselho de Administração é o órgão responsável por viabilizar a ligação entre as decisões dos acionistas e os gestores da sociedade. Assim, desempenha um papel estratégico na empresa.

Não reclama a presença diária de seus componentes. Deve ser composto por três membros eleitos pela Assembleia de Acionistas, no mínimo.

Em razão do seu caráter estrategista, busca maximizar o potencial da empresa e, por isso, há de atuar com independência sem privilegiar, pois, o interesse de qualquer acionista.

Exibe o Conselho de Administração como objetivo precípua o ato de *fixar e realizar a orientação geral dos negócios da companhia; fiscalizar a gestão dos diretores; proteger e valorizar o patrimônio; maximizar o retorno dos acionistas;*

garantir que a empresa cumpra os compromissos éticos e sociais; evitar ou atuar nos conflitos de interesses; conhecer e respeitar os valores da empresa, seus propósitos e a crenças dos sócios; difundir a cultura da empresa, sendo “exemplo” de seus fundamentos; comparecer e participar com proficiência das reuniões; aprovar o código de ética da empresa; exercer papel decisivo na definição da estratégia empresarial, aprovando os planos de ação; eleger e destituir o principal executivo; aprovar limites financeiros para a diretoria e políticas de alçadas (alienação de ativos, aplicações financeiras, créditos etc.); aprovar as contas dos administradores (diretores); convocar as assembleias gerais; manifestar-se sobre o relatório da administração e as contas da diretoria e deliberar sobre matérias de sua competência, conforme o estabelecido no estatuto social.

Não bastasse isso, o Conselho de Administração há de exibir um regimento interno que observe as seguintes prescrições como *convocação de suas reuniões; estabelecimento do calendário de suas reuniões; acesso e a guarda de documentos que devam examinar; garantir os quoruns de deliberação e eleger seu presidente.*

Consoante a legislação pátria, o Conselho de Administração é órgão de deliberação colegiada, conforme já dito alhures. Por isso, suas atas hão de ser arquivadas no registro de comércio e, de igual sorte, publicadas para que todos que desejem tenham acesso.

Este arquivamento, que é efetivado na Junta Comercial competente, e, assim, obedece a um trâmite legal. Paralelamente, a Comissão de Valores Mobiliários – CVM e a BM&F – Bovespa exigem que tais atas sejam disponibilizadas para eventual consulta no prazo máximo de 24 horas (vinte e quatro horas) ao mercado.

Para isto, utiliza-se de um meio eletrônico de divulgação de informações, qual seja o Sistema de Envio de Informações Periódicas e Eventuais IPE que possibilita o atendimento da publicação da ata em comento.

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM deixara de exigir que os membros do Conselho Administrativo sejam acionistas da companhia. Com efeito, se domiciliado no exterior, o membro haverá de ter um procurador residente no país, com poderes para receber citação, com prazo de validade de até três anos após o encerramento do mandato.

Conforme a legislação vigente o mandato do membro do Conselho Administrativo terá vigência de três anos, em que pese o Código de Boas-condutas de Governança Corporativa sugerir que a eleição se dê anualmente e que o membro seja regularmente submetido à votação na Assembleia de Acionistas.

O sujeito que exibe o cargo de conselheiro no Conselho Administrativo das companhias poderá ser reeleito. Importa observar que acionistas de ações preferenciais que consigam congregar 10% (dez por cento) do capital social da empresa, têm o direito de eleger em separado um membro para o Conselho Administrativo.

A mesma sorte seguem os acionistas não controladores, detentores de ações ordinárias, portanto, quando detentores de até 15% (quinze por cento) do capital social.

As eleições, por guardarem características próprias, haverá de ocorrer separadamente sem quaisquer intervenções dos acionistas controladores.

No Brasil, entretanto, tal prática é rara de sorte que se formam, com certa frequência, poucos grupos ativos liderados por acionistas controladores que buscam alinhar a atuação da empresa aos seus interesses comuns. É uma prática usual nas empresas familiares.

2.9.2.3 Diretoria Estatutária

A Diretoria Estatutária será irrefragavelmente constituída por dois ou mais diretores eleitos e destituíveis a qualquer tempo pelo Conselho de Administração; não tendo, a empresa, um Conselho de Administração formado, cabem, tais afazeres, à Assembleia Geral.

Sob a égide dos comandos trazidos em lei, cabe ao estatuto de cada empresa determinar o número mínimo e máximo de diretores, modo de substituição, bem como o mandato que, assim como no caso dos conselheiros do Conselho de Administração, não há de passar de três anos.

Assim como no caso do referido conselho, as boas práticas de Governança Corporativa recomendam que apesar do interregno de três anos estampado em lei, a votação para escolha do corpo diretivo e seus respectivos mandatos se dê anualmente.

As atribuições de cada diretor deverão de estar grafadas no estatuto da companhia de sorte que, por assim, as matérias por estes discutidas e decididas em reuniões de diretoria deverão igualmente neste estar previstas.

Conforme às recomendações dos axiomas da Governança Corporativa, os diretores das companhias devem ser residentes no país.

Essa indicação não é infundada. Resta demonstrado que as empresas, adotantes dos modelos da Governança Corporativa, que tenham diretores residentes em países diversos daquele que alberga a instituição, quedaram-se silentes em momentos de relevante importância para corporação, frustrando, inclusive, votações e resoluções de vital valor. Por isso é desejável que estes residam no mesmo país em que se encontra o corpo diretivo da empresa.

Esclareçamos, neste particular, que diretor estatutário é aqui entendido como o sujeito investido de cargo⁸² com poderes e deveres delineados no estatuto da empresa.

Desta sorte, não há de se confundir com a tradicional figura do diretor empregado ou simplesmente “diretor” como é conhecido e que, por sinal, subordina-se ao diretor estatutário.

Seguindo na seara da transparência⁸³ pregada pela Governança Corporativa, a remuneração e eventuais benefícios dos diretores estatutários são, anualmente, estabelecidos em assembleia e devidamente consignado em ata.

⁸² Investidura trazida pelo contrato social.

⁸³ *Disclosure*.

2.9.2.4 Conselho Fiscal

As corporações geridas sob os comandos trazidos pelas práticas de Governança Corporativa deverão de apresentar um Conselho Fiscal, de modo que sua instituição e funcionamento deverão de estar contidas no contrato social da empresa.

Poderá ser permanente, ou de outra mão, ter duração determinada por decisão dos acionistas que, ressaltamos, serão os responsáveis por pedir sua instalação quando seu funcionamento não for intermitente.

O Conselho Fiscal será composto por, no mínimo três e, no máximo, cinco componentes que serão eleitos em Assembleia Geral, no caso de funcionamento permanente.

Quando de formação e atuação temporária, entretanto, uma Assembleia Geral será instalada, a pedido de qualquer acionista que detenha 10% (dez por cento) de ações com direito a voto e 5% (cinco por cento) sem direito a voto para tal fim.

O mandato de um conselheiro fiscal dar-se-á no lapso temporal que medeia suas assembleias tendo início, pó evidente, naquela que o elegera, podendo ser reeleito.

Ressalta-se, por se fazer necessário, que os membros dos órgãos da administração, empregados da corporação, cônjuge ou parente de até terceiro grau dos administradores da empresa, não poderão ser eleitos para ocupar o cargo e desempenhar a função de conselheiro fiscal.

As funções exercidas pelos conselheiros fiscais são indelegáveis e os investidos de tal cargo deverão de ser, necessariamente, pessoa natural, residente no país, portador de diploma universitário e, também, contar com experiência mínima de três anos como administrador de empresa ou de conselheiro fiscal em outra companhia.

Compete ao Conselho Fiscal *fiscalizar os atos dos administradores e verificar o cumprimento dos seus deveres legais e estatutários; opinar sobre as demonstrações financeiras anuais e relatório da administração, emitindo o seu parecer para a deliberação da assembleia geral* dentre tantas outras práticas não menos importantes das destacadas linhas acima a título de exemplo.

Com efeito, afora outros misteres⁸⁴ o Conselho Fiscal exibe uma função de substancial importância. Compete, ao referido órgão, *denunciar, qualquer dos seus membros, aos órgãos de administração – e, se estes não tomarem as providências necessárias para a proteção dos interesses da companhia, à assembleia geral – os erros, fraudes ou crimes que descobrirem, e sugerir providências úteis à companhia.*

Ladeando tão importante função, estão os deveres de *examinar, ao menos trimestralmente, o balancete e demais demonstrações financeiras elaboradas periodicamente pela companhia; examinar as demonstrações financeiras do exercício social e sobre elas opinar; pedir esclarecimentos ou informações aos auditores independentes*, repisemos, em prejuízo de outras funções igualmente importantes.

Notemos a importância deste órgão não só na prevenção, mas, também, na repressão de atos corruptivos sejam de ordem tributária ou não.

⁸⁴ Conforme já dito.

2.9.3 Código de Boas Práticas do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC

O arrojo em criar um Código de Boas Práticas de Governança Corporativa se deu na Inglaterra com o Código *Cadbury*. A partir de então, desabrolharam mais de cinquenta códigos deste naipe pelo mundo.

Assim, com a aparição de incotáveis códigos de Boas Práticas de Governança Corporativa, fora possível classificá-los em três categorias, a saber: quanto a *normas, país* ou *indústria*.

Em que pese diferenciar-se entre si porquanto difluem de países diversos com culturas igualmente diferentes, os referidos códigos apresentam grande similitude. Destarte, aparecem, de igual sorte, a figura de auditores, conselheiros e outros profissionais insertos em programas de Governança Corporativa.

Tomando ulterior contato com essa diversidade de códigos, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, em 1.999, publicara o primeiro Código de Boas Condutas do Brasil que primava pela estrutura e formação dos conselhos e na minimização dos conflitos de interesse.

Com a marcha temporal, outras versões de Código de Boas Práticas de Governança Corporativa foram trazidas à baila, dando maior importância, no entanto, a auditoria independente, conselho fiscal, transparência e ética.

Trata-se de um instrumento facultativo às empresas. O Código de Boas Práticas de Governança Corporativa, como não haveria de ser diferente, exhibe como pálio os axiomas precípuo da referida forma de gerir, isto é, com suporte nas denominadas

Fairness (equidade); *disclosure* (divulgação); *accountability* (prestação de contas); e *compliance*. (conformidade). Dá-se, com isso, linhas finais a este assunto no trabalho em tela.

2.9.4 Práticas de Governança Corporativa e responsabilidade tributária

De geral conhecimento, o artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN versa sobre a responsabilidade tributária repousante sobre agentes que, no uso de suas atribuições profissionais, fazem mau uso dos poderes que lhes foram concedidos por contrato social ou estatuto e, por isso, assumem pessoalmente os efeitos fiscais.

Sem prejuízo dos sujeitos listados no artigo 134 do *Codex* tributário pátrio, respondem pessoalmente por tais atos os mandatários, prepostos e empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado.

A Governança Corporativa, como vimos demonstrando ao longo desse capítulo, embora com precedentes situados em um pretérito não tão próximo, é novel forma de gestão das empresas.

Traz, então, cargos com funções bem definidas e, notemos, amplia a gama de condutores da sociedade. Por isso, a nosso ver, os responsáveis tributários vão, hodiernamente, além dos listados no supra apontado artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN.

E mais. Não há de se falar, apenas, no mau uso de contrato social ou de estatutos. É verdade que a letra da lei é clara, bem definida. Quer nos parecer, entretanto, que tais figuras são dadas a título exemplificativo. O que se pretendia à época era demonstrar que quaisquer documentos que dessem poder de administração, independentemente do grau ou extensão, se transviados, redundariam nas consequências traçadas no enunciado acima grafado, isto é, resultaria na assunção pessoal da responsabilidade tributária.

Deste modo, atas de reuniões, por exemplo, haverão de se equiparar ao contrato social e/ou estatuto se esta trouxer poderes de administração dentro da corporação.

Tomemos como exemplo a Assembleia Geral. Notadamente é responsável por tomadas de decisões importantes dentro da corporação. Decisões de cunho administrativo. Atos como a aprovação das demonstrações contábeis, de orçamento de capital, de remuneração dos administradores, por exemplo, são inegavelmente de índole administrativa.

Se tem a responsabilidade de aprovar demonstrações contábeis, aprovará, também, eventual gestão tributária, ou seja, eventual planejamento tributário.

Se feito, este, ao arripio da lei e aprovado pela Assembleia Geral, ter-se-á aprovado conduta fraudulenta que, *in casu*, é a consubstanciação do ato corruptivo explicitado alhures. O mesmo se aplica à Assembleia Extraordinária se esta decidir equivocadamente sobre questões de ordem tributária.

As aprovações efetivadas em assembleias, de maneira geral, se dão por meio de votação. Destarte, aqueles que se manifestaram favoravelmente em ata que aprovara planejamento tributário fraudulento, por exemplo, são responsáveis tributários

por, ao deterem poder de decisão administrativa, coadunarem com tal prática. Sim, há concordância porquanto aprovado mediante voto favorável.

Exceção se faz àquele, ou àqueles, que votarem contra a aprovação do apontado ato corruptivo. Ainda que voto vencido, demonstrara, no seu exercício de poder administrativo, discordância para com a indesejada prática. Assim, não há se sofrer o peso da responsabilização pessoal em comento.

O Conselho de Administração segue a mesma sorte. É órgão responsável pelo controle administrativo da empresa, conforme visto outrora. Dentre tantas funções já listadas, não há de se olvidar que é órgão de viabilização e ligação de decisões entre os acionistas e os gestores da sociedade.

Não bastasse isso, conforme já dito, tem por função fixar e realizar a orientação geral dos negócios da companhia; fiscalizar a gestão dos diretores; aprovar o código de ética da empresa; exercer papel decisivo na definição da estratégia empresarial, aprovando os planos de ação dentre outros de elevada importância.

Resta incontestado, portanto, o caráter condutivo do órgão em comento. E notemos que, se ainda assim não fosse, bastava ter como função a *orientação geral dos negócios da companhia* ou a *função de fiscalizar a gestão dos diretores* para ser partícipe de qualquer ato corruptivo. Assim, inegavelmente enquadrados, seus membros, na qualidade de responsabilidade tributária trazida pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN.

A Diretoria Estatutária envereda para o mesmo caminho. A começar porquanto forjada por dois ou mais diretores eleitos e destituíveis a qualquer tempo pelo Conselho de Administração ou por Assembleia Geral na falta daquel'outro.

Diretores já são, *de per se*, pessoalmente responsabilizados conforme artigo 135 do *Codex* tributário brasileiro. A prática de conduta que macule a ética e/ou a moral, efetivada sob autorização de instrumento que conceda poder administrativo, há de ser prontamente coibida, além de perceber os efeitos tributários acima sublinhados.

Deve, neste caso, o Conselho de Administração ou Assembleia Geral promover a mencionada destituição do(s) Diretor(es) que praticara(m) o ato fraudulento, sob pena de, por omissão, ser tão responsável quanto o sujeito que agira com mau uso dos poderes que lhes foram concedidos.

Atentemos, por derradeiro, ao Conselho Fiscal. Assim como os demais órgãos que compõem a Governança Corporativa, o Conselho Fiscal exhibe larga lista de funções a desempenhar. Todavia, uma delas nos parece clara e suficiente para confirmar a ideia que vimos defendendo. Referimo-nos à obrigação de *fiscalizar os atos dos administradores e verificar o cumprimento dos seus deveres legais e estatutários*.

Segue a mesma toada do que fora dito linhas acima. Se lhe cabe tal função, o silêncio diante de situações corruptivas lhes coloca em situação de convivência de modo que seus membros, em situações deste jaez, haverão de ser responsabilizados em conformidade com os ditames do artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN.

2.10 Conclusão

O Direito Positivo, como cediço, é natural e, quiçá, único meio de consecução e instalação da paz social.

A tão perseguida paz, entretanto, só será alcançada se o instrumento que lhe propicie seja adequado, efetivo e eficiente.

Por outros contornos, o Direito Positivo só alcançará seu fim se factualmente andar em perfeito compasso com as expectativas sociais que são forjadas pela junção da ética de cada indivíduo, lembrando que neste trabalho o signo “ética” assume feição de axiomas individuais, que, quando somadas, formam a moral.

Então, a moral é o resultado da somatória da ética de vários indivíduos que, se insertos na mesma sociedade, formam a moral social e, conseqüentemente, a cultura de um povo.

É por isso, então, que se busca a juridicização da moral, a exemplo do princípio da moralidade esculpido no artigo 37 da Lei Maior brasileira, sem prejuízo de tantos outros primados de mesma ordem.

O primeiro problema que diflui disso é que, conforme se demonstrou a partir da tese de Elisabeth Noelle-Neumann, não se faz possível expressar a verdadeira moral social porquanto mister haveria de se colher, para tanto, a ética, o valor individual de cada sujeito que compõe a sociedade.

Não bastasse isso, cada indivíduo haveria de expressar, exatamente, a sensação que lhe impregna o espírito, de modo a não se acanhar diante de opiniões contrárias, em especial àquelas mais atrozes que, notemos, oprimem os indivíduos.

Se assim, todas as condutas tipificadas em texto de Direito Positivo têm o condão de atender tal expectativa.

Daí porque concluímos que a lei, ou texto de Direito Positivo, deva coadunar com a opinião pública, já que esta é o resultado da moral a qual vimos traçando neste trabalho.

Nesse compasso, partindo da premissa de que a gestão tributária é feita a partir da análise de textos legais que compõem um dado sistema de Direito Positivo, mas com a adoção indelével de condutas internas, isto é, adoção de medidas eleitas e praticadas exclusivamente pelo particular, deve, esta, encontrar a maior compatibilidade possível para com o sistema jurídico, sob pena de, em contrário, corromper todo valor social já que o Direito Positivo é, a nosso ver, sua mais genuína forma de expressão.

Concluímos que, hodiernamente, a Governança Corporativa e seus postulados, oferecem elementos vários para prevenir ou minimizar atos que comprometam a lhanza do sistema.

Separa em categorias várias os departamentos das corporações definindo, ao assim fazer, fortemente a função de cada membro, em especial àqueles que ocupam posição de administração; de tomada de decisão.

Por isso, então, mostra-se uma indispensável ferramenta na condução de qualquer corporação.

3. A responsabilidade tributária do artigo 135, do Código Tributário Nacional – CTN e seu arquétipo

3.1 Introito do capítulo

No capítulo em tela, busca-se, primeiramente, delinear a sujeição tributária porquanto, como se sabe, divide-se, esta, em sujeição ativa e passiva. E de pronto cabe salientar que a sujeição ativa é diametralmente inversa à sujeição passiva de modo que a primeira é preenchida pela figura do Estado/Fisco que, *in suma*, tem o direito de receber certa quantia concernente ao crédito tributário, ao passo que, de outra mão, a sujeição passiva é ocupada pelo sujeito que detém o dever de pagar a quantia pecuniária atinente ao crédito tributário. Consabido é, também, que a sujeição passiva é apresentada com duas possibilidades de figurantes: contribuinte e responsável tributário.

E qual a imbricação deste capítulo com seu predecessor? Redarguimos: se o Direito Positivo traz a expectativa de instalação da paz social, conforme dissemos outrora, sua inobservância implica no comprometimento não só do Direito Positivo propriamente dito, mas, sobretudo, dos valores sociais.

Deste modo, os indivíduos que figuram na sujeição passiva tributária haverão de cumprir com sua obrigação na íntegra sob pena de macular, não só o Direito Positivo, mas, de igual sorte, a moral social.

Indeclinável, portanto, passar pelas modalidades de responsabilidade tributária, ainda que de forma breve, já que nossa atenção repousa especificamente sobre o artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN.

Importante, também, é trazer observações acerca do arquétipo da norma da responsabilidade tributária. Por quê? Porque se a norma é um produto, um resultado de uma intelecção, é, então, uma expressão axiomática.

Se assim, irá exprimir, ainda que na pequena fração que representa, os valores sociais ditos ao longo desse trabalho. Mais uma vez há de se dizer que

corromper uma norma posta, no caso, norma de índole tributária, perfaz qualidade de ato corruptivo porquanto corrompa o texto legal e a moral social.

3.2.1 Da sujeição tributária

Considerando que a responsabilidade diflui de uma relação jurídica donde o responsável assume o ônus de outrem que, de maneira geral, ostenta a original qualidade de sujeito/parte naquele liame, não há como iniciar qualquer investigação atinente ao tema em comento se não forem trazidas à colação as necessárias ponderações sobre sujeição. É o que faremos doravante.

Cabe lembrar que há, *in casu*, duas modalidades de sujeito: sujeito ativo e sujeito passivo. Vejamo-los com mais vagar.

3.2.1.1 Da sujeição tributária ativa

A palavra “sujeito”⁸⁵, do latim “*subjectus*” alberga várias possibilidades signicas, dentre as quais estar *adstrito*, *estar submetido por sua natureza ou situação* além de outros significados possíveis.

Nota-se, portanto, que é próprio de uma relação. Desta sorte, nos parece evidente que uma relação jurídica há de estar composta por um sujeito ativo de um lado e, de outra mão, por um sujeito passivo.

O Sujeito Ativo no Direito Tributário é representado pelo ente político detentor de competência tributária que, como se sabe, refere-se ao poder conferido pela Constituição Federal à estes para legislar sobre tributos; para legislar em matéria tributária, ou como bem colocado por Tácio Lacerda Gama⁸⁶, “... é a aptidão

85 LELLO UNIVERSAL em 4 Volumes – Novo dicionário encyclopédico Luso-Brasileiro organizado e publicado pela LIVRARIA LELLO, sob a direção de João Grave (Academia de Ciências de Lisboa) e Coelho Netto (Academia Brasileira de Letras), página 1.222.

86 LACERDA GAMA, Tácio – *Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*, Editora Noeses, 1ª Edição, página 221.

jurídica modalizada como permitida, imputada aos entes federativos para criar normas relativas à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos, por meio de processo legislativo”. (Grifos postos)

A Constituição Federal traz de forma expressa, e clara o suficiente para excluir quaisquer possibilidades de dúvidas, a competência dos entes políticos, deixando-os, pois, na qualidade de Sujeito Ativo na relação jurídico-tributária. Vejamos:

(...)

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

Verifica-se de pronto, seu inexorável papel de colocar os entes políticos na condição de Sujeitos Ativos para, dali em diante, exercerem suas funções conforme desenhado no Texto Excelso.

Na medida em que cabe aos entes políticos a instituição e, como consequência, a cobrança dos tributos concernentes à sua competência, ocupam o polo ativo na relação em pauta. Daí, então, incontestemente seu adjetivo de Sujeito Ativo.

3.2.1.2 Da sujeição tributária passiva

A investigação sobre a sujeição passiva, de maneira geral, reclama

maior rigor e, por isso, deve descer às minúcias.

Conforme dito no tópico predecessor, nossa Lei Maior confere competência tributária aos entes políticos e, feito isso, traça as devidas hipóteses de incidência. Sim, porque ao dizer, a guisa de exemplo, “*Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre...propriedade de veículos automotores*”, define, explicita ou implicitamente, sua hipótese de incidência.

A problemática, então, está em saber se é possível identificar, sem margem de erro⁸⁷, o sujeito passivo já que o sujeito ativo está claramente destacado.

É bem verdade que o tema da sujeição passiva, conforme determinação constitucional, há de ser cuidado por lei complementar⁸⁸. Entretanto, ao investigar o tema de perto, encontramos divergência doutrinária. Há autores de grande quilate que são resolutos em dizer que a Constituição Federal não indica o sujeito passivo da relação tributária, ficando, pois, tal papel sob responsabilidade da lei infraconstitucional.

Maria Rita Ferragut⁸⁹, por exemplo, assevera: “*Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídico tributária. Por isso, entendemos que a escolha é infraconstitucional.*” (Grifos postos)

87 Ou minimizá-la, talvez.

88 Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

89 FERRAGUT, Maria Rita – *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2.002*, Editora Noeses, página 30.

Concordamos em partes. Somos da opinião de que deveras não há uma determinação clara e expressa quanto a sujeição passiva tributária na Constituição Federal. Nesse sentido, o Constituinte Originário fora falho o suficiente para sustentar dúvidas em muitos casos. E aí reside a arguta observação da aquilatada professora paulista.

Exibe como exemplo o Imposto sobre Transmissão de Bens “*Inter Vivos*” - ITBI, preconizado no artigo 156, II do Texto Supremo. De se notar, exhibe na Constituição Federal, este, a seguinte redação:

(...)

II - transmissão Inter vivos,"a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

(...)

Bem observa Ferragut que resta desenhada a hipótese de incidência de maneira a não implicar dúvidas pairando sobre o evento ou fato imponible. Entretanto, sobre quem repousa o ônus fiscal concernente ao imposto em relevo? Alienante? Adquirente? Não há resposta no Texto Constitucional. Fica ao talante, então, do legislador infraconstitucional.

É bem verdade que do desenho prescricional que indica a materialidade, isto é, a hipótese de incidência é possível, muitas vezes, colher os componentes do polo passivo do liame tributário. Mas, como já dito, nem sempre isso é possível.

Assim, cabe ressaltar que a doutrina não é unívoca nesse sentido conforme já dito. Renato Lopes Becho, a exemplo disto, exhibe diferente entendimento.

Em um trabalho desenvolvido sobre Responsabilidade Tributária de Terceiros, inicia por dizer o quão importante se faz dar ensejo a uma investigação sobre o tema partindo da identificação dos sujeitos passivos na relação jurídico-tributária.

E assim se posiciona por entender que o legislador infraconstitucional não tem liberdade de escolher o sujeito passivo, já que a Constituição Federal, a seu ver, o traz implicitamente ao circunscrever a hipótese de incidência.

A justificativa reside no ponto de que, na medida em que o texto do Direito Positivo exhibe linguagem prescritiva de condutas, ainda que implicitamente, a delimitação do sujeito passivo está devidamente traçada.

De todo modo, é possível, dividir a figura do sujeito passivo tributário em duas categorias: *contribuinte* e *responsável tributário*.

Conforme a prédica de Becho, a partir do apontamento constitucional, a Lei Complementar, conforme delineia do artigo 146, da Constituição Federal, haverá de indicar assertivamente o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Há, nesse passo, um problema redundante da interpretação porquanto, se gramatical, dá impressão de que se trata de matéria de índole infraconstitucional, de veras.

A interpretação gramatical é inevitável, de fato, porquanto seja primeira a ser efetivada. Ao nos defrontarmos com um texto qualquer, em nosso vernáculo, por exemplo, a primeira atenção a esta dada se efetiva por intermédio da leitura.

Portanto, basta ser minimamente iniciado em Língua Portuguesa para travar um singela, quiçá, ingênua, ou até mesmo equivocada, interpretação. Sim, porque nesse sentido, até uma pessoa de poucos predicados eruditos poderá fazê-la.

Não é o suficiente, entretanto. Uma interpretação deste naipe reclama uma série de adornos outros que deverão compor o processo interpretativo. Por isso, então, a interpretação gramatical é, incontestavelmente, a mais pobre.

Em razão disto, o ser cognoscente há de lançar mão de outros métodos hermenêuticos como as variadas formas de construtivismo, métodos

etimológicos e outros de mesma categoria, a fim de evitar, ao máximo, lacunas, ambiguidades e ruídos tanto comunicacionais quanto interpretativos.

Contudo, somos resolutos em dizer que estes só encontrarão utilidade se jungidos ao método sistêmico de interpretação, já que tratamos, *in casu*, de labor a incidir sobre o Direito Positivo.

Há de se considerar e se interpretar tais institutos, então, a partir do sistema jurídico positivo com todas suas características, com todas as suas nuances. Desta feita, para identificação do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, havemos de nos socorrer do legislador ordinário.

Os textos infraconstitucionais, como se sabe, têm forte presença no sistema jurídico positivo e com isso, importante atuação no processo de fixação de certos institutos. Claro, nossa Constituição, no que se refere a classificação atinente à sua extensão, é considerada analítica; prolixa.

Se assim, não haveria de ser diferente. Fica à mercê, muita vez, de Lei Complementar para pormenorizar certas situações que não puderam ser traçadas na Lei Maior, apesar desta ser, lembremos, prolixa.

Conforme preleciona Renato Lopes Becho⁹⁰, o Código Tributário Nacional - CTN indica uma série de enunciados prescritivos que trazem a hipótese de incidência de tributos vários, o que, a nosso ver, indica a sujeição passiva. Vejamos-los:

O artigo 22 da referida lei exhibe a seguinte redação quanto ao Imposto de Importação - II:

(...)

Art. 22. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

90 Nesse sentido, Renato Lopes Becho, *in*, BECHO, Renato Lopes – Responsabilidade Tributária de Terceiros, Editora Saraiva, 1ª Edição, 2ª tiragem.

II - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

(...)

De se perceber, a lei complementar, neste caso, traz a indicação do sujeito passivo de forma irrefutável. Prossigamos.

O artigo 27 da mesma lei, ao traçar a sujeição passiva do Imposto de Exportação – IE, assevera:

(...)

Art. 27. Contribuinte do imposto é o exportador ou quem a lei a ele equiparar.

(...)

Trata-se de mais uma indicação, com hialina clareza, do sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Quanto ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR esculpido no artigo 31 do *Codex* Tributário pátrio, vislumbra-se a seguinte indicação:

(...)

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

(...)

Claramente a sujeição passiva, isto é, o contribuinte será o sujeito que reúna as qualidades de proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Absolutamente claro, também.

No que concerne ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, sua sujeição passiva está grafada no artigo 34 do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

(...)

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

(...)

Mais uma vez a indicação da sujeição é feita sem dificuldades para identificação do ocupante do polo passivo da relação.

Relativamente ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles atinentes – ITBI, o legislador, no artigo 42 da Lei Tributária pátria diz:

(...)

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

(...)

No que tange ao preceito legal em tela, notamos uma falha do labor legislativo digna de registro. Quanto ao imposto linhas acima sublinhado, isto é, Imposto de Transmissão de Bens *Inter Vivos* - ITBI, não se mostra possível colher o sujeito passivo na Constituição Federal, tampouco no Código Tributário Nacional – CTN.

Assiste razão, neste particular, Maria Rita Ferragut. Basta um tributo com indicações deontológicas claudicantes para, pensamos, dizer que o Texto Constitucional não se mostra suficiente para indicar a sujeição passiva na relação jurídico-tributária. Sim, porque falar em sujeição passiva é encerrar todas as possibilidades de prescrição nesse contexto.

Repisemos que não há indicação da sujeição passiva do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos – ITBI em nenhum dos textos supra aludidos, ficando, pois, essa tarefa sob a responsabilidade do legislador ordinário, o que, a nosso ver, é uma temeridade.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR, é tratado, no que tange à sujeição passiva, pelo artigo 45 do Código Tributário Nacional

- CTN. Atentemos a ele:

(...)

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

(...)

Antes de qualquer observação mais direcionada, porquanto aludido no enunciado acima, mister se faz trazer à baila o artigo 43 do mesmo texto prescritivo que preconiza:

(...)

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1^o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2^o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

(...)

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR, como há de se observar, elege como hipótese de incidência a aferição de *renda e proventos de qualquer natureza*, aqui entendida como *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*.

Padece de maiores esclarecimentos, posto que, ao falar em Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR, há de se considerar que o polo passivo da relação fiscal, *in casu*, pode ser ocupado tanto por pessoa física quanto por pessoa jurídica.

Se assim, pessoa física, por força da Lei nº 7.713/1.938, bem com da Lei nº 9.250/1.995, sem prejuízo de outras, e pessoas jurídicas conforme a Lei nº 8.981/1.995 e Lei nº 9.430/1.996 são contribuintes do tributo em tela. Basta, para tanto, perceber a aquisição de renda ou de proventos de qualquer natureza no interstício de um exercício financeiro.

Mais uma vez a indicação da sujeição passiva não se dá pela Constituição Federal, nem pelo Código Tributário Nacional – CTN. Ao contrário, o *Codex* alude que arcará com o ônus fiscal, isto é, será o sujeito passivo aquele que detiver a *titularidade da disponibilidade a que se refere o artigo 43 do texto de lei em destaque*.

Novamente fica ao crivo do legislador ordinário a escolha do sujeito passivo. De toda sorte, resta claro que o Texto Magno e o Código Tributário Nacional – CTN não indicam a contento a sujeição passiva deste tributo.

O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, também cuidado tanto na Constituição Federal quanto no Código Tributário Nacional – CTN, elenca uma gama de sujeitos passivos, a saber:

(...)

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

(...)

Aponta de maneira incontestada os sujeitos passivos traçando-os pormenorizadamente – *importador, industrial, comerciante, arrematante* – e, de igual sorte, explicita que, por ficção legal, quem a lei a estes equiparar⁹¹.

O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários, ordinariamente conhecido como Imposto sobre Operações Financeiras – IOF é outro exemplo de vaguidade, obscuridade na escolha da sujeição passiva.

O artigo 66, do Código Tributário Nacional – CTN, de se notar, deixa o tipo prestacional absolutamente aberto, ficando ao dispor do legislador infraconstitucional, então, a eleição do sujeito passivo. Vejamo-lo:

(...)

Art. 66. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

(...)

Preleciona que o contribuinte é qualquer das partes, isto é, não elege o sujeito passivo. Malgrado, deixa claro que a escolha deste será feita por lei.

Com isso, é de se notar, que vimos pinçando exemplos de impostos que têm sua sujeição passiva devidamente delineada e outros que, em contrário senso,

⁹¹ Vale lembrar, neste sentido, que o Direito cria suas realidades.

não são albergados, no que tange ao tema, pela Lei Magna, tampouco pelo *Codex* Tributário brasileiro, ficando sob responsabilidade do legislador comum sua eleição.

No que se refere ao assunto, lembremos que para Renato Lopes Becho⁹² a questão é resolvida nos auspícios da Constituição Federal. Tanto assim que abre um subcapítulo, na obra alhures citada, com a nomenclatura: *Sujeição passiva – um tema constitucional*.

Fazemos coro com o apontado autor ao dizer que o tema inicia na Constituição Federal. Entretanto, não é possível, de longe sequer, pretender encontrar resolução para o tema só Supino Texto.

Aqui, pois, pedimos vênias para discordar, ao menos em parte, de Renato Lopes Becho e coadunar com parte dos ensinamentos de Maria Rita Ferragut. Isso porque, conforme alhures dito, Ferragut é resoluta em dizer que não há indicação de sujeição passiva tributária na Constituição Federal. Em contranota, Renato Lopes Becho traz indicações contrárias que são, também, pertinentes.

Conforme demonstrado pelos enunciados prescritivos linhas anteriores traçados, há situações que a Constituição Federal se mostra, sim, apta a fornecer elementos para eleição da sujeição passiva tributária, ainda que de forma mediata, e, em outras, mostra-se absolutamente insuficiente.

Nesse passo, busca socorro no Código Tributário Nacional – CTN. Em alguns casos, entretanto, nem mesmo o referido *Codex* dá conta de cumprir tal papel, conforme restara demonstrado.

Desta maneira, a sujeição passiva tributária pode ser colhida da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional – CTN ou, até mesmo, do legislador ordinário.

De toda sorte, o que importa é a correta eleição do sujeito passivo,

92 BECHO, Renato Lopes – Responsabilidade Tributária de Terceiros, Editora Saraiva, 1ª Edição, 2ª tiragem, página 16.

o que se mostra factível na maioria das vezes, a partir da identificação da hipótese de incidência⁹³, e delinear seus deveres fiscais para com a Fazenda Pública, para com o Estado.

3.2.1.2.1 Fracionamento da sujeição passiva tributária

Ser sujeito passivo, em termos práticos, é assumir o ônus fiscal. Nesse sentido, pois, não importa a condição ostentada pelo sujeito. Contudo, no que toca ao tema, é possível fracionar a sujeição passiva em *contribuinte* e *responsável tributário*. Aliás, para esse rumo aponta nossa lei tributária pátria. Vejamo-la:

(...)

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

O termo “contribuinte”, de se notar, redundava da palavra “contribuir” que, na acepção primeira de sua significação, indica *colaborar na execução de algo; cooperar; concorrer* dentre outras possíveis.

O sujeito, nesse compasso, terá o dever de contribuir para com o Erário conforme tabulado em lei. Vigora, então, o magno primado da legalidade, sem prejuízo da compulsoriedade que sobre tal ato repousa conforme estabelecido no artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN⁹⁴.

93 Independentemente do diploma que o alberga.

94 Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa

O contribuinte é, pois, aquele que pratica conduta desenhada no antecedente da norma jurídica tributária de sorte que, após a confecção de lançamento tributário válido e perfeito, assume diretamente o ônus fiscal vindouro da referida ação efetivada. Dito de outra maneira, é aquele que arca com o tributo por ter efetivamente praticado a hipótese de incidência esculpida em lei.

Temos, aqui, a primeira possibilidade de sujeição passiva, qual seja o contribuinte na relação jurídico-tributária. Com efeito, há outra figura que assume a condição de sujeito ativo numa relação jurídico-tributária conforme dito oportunamente. Trata-se do responsável tributário.

3.2.2 Do conceito de responsabilidade tributária. Linhas gerais

Optamos por um método construtivista, qual seja, o Constructivismo Lógico-Semântico liderado por Paulo de Barros Carvalho, já que por anos adotamos o referido método investigativo nos estudos por nós efetuados e por ele somos visceralmente influenciados.

É verdade, também, que, aliado ao método linhas acima sublinhado, buscamos o uso da Etimologia por entender ser de fundamental importância. Elegemos, então, um método construtivista a partir da origem significativa dos vocábulos.

Em razão disto, seguimos do conceito de “responsabilidade” na diafanidade do vernáculo. Indica, essa, a *“qualidade do que é responsável; obrigação de responder ou dar conta pelos próprios actos, pelos de outrem ou uma coisa confiada”* e doravante.

Notemos que a responsabilidade, no seu significado de base, não repousa apenas sobre os atos do agente, mas, também, sobre condutas praticadas por terceiros.

plenamente vinculada.

Percebendo isso, o legislador preceituara:

(...)

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

(...)

Por isso, responsabilidade tributária é a assunção legal do ônus fiscal por terceiro vinculado à hipótese de incidência relativamente à relação jurídico-tributária instalada, de modo a excluir o dever do contribuinte ou colocá-lo na qualidade de suplente.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁹⁵, em atilada observação, ressalta:

“No universo do direito, a expressão ‘responsabilidade’ significa o dever jurídico pelo qual uma pessoa natural ou jurídica cumpre uma determinada prestação, seja de dar, de fazer ou de não fazer. No reino da tributação, não poderia ser diferente, donde a responsabilidade tributária exprime o dever jurídico que impõe o cumprimento de uma prestação de índole tributária em relação à pessoa natural ou jurídica” (Grifos postos)

E, mais adiante, segue dizendo:

“Sob o pálio da lógica que deve permear a construção do direito, a responsabilidade tributária recai sobre aquele que ocupa o polo passivo da obrigação,

95 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira – Curso de Direito Tributário, Editora Noeses, página 291.

quer o contribuinte, quer o responsável, segundo a linguagem do art. 121, incisos I e II do Código Tributário Nacional.”⁹⁶ (Grifos postos)

Convém lembrar que a responsabilidade tributária é consequência da obrigação tributária porquanto modalidade de sujeição passiva.

E enquanto responsabilidade, encontra, também, suas divisões. Sim, não havemos de tratá-las de maneira uniforme porque as ocorrências que as propulsionam são de natureza diversa.

A par disto, Ives Gandra da Silva Martins, em extraordinária lição, dá conta que, quando da feitura do anteprojeto do Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Sousa, seu redator, separara com vítreia clareza dois tipos de responsabilidade.

Surgem, então, a Responsabilidade Tributária por Sucessão, ou, para quem preferir, Responsabilidade Tributária dos Sucessores, e a Responsabilidade Tributária de Terceiros a serem tratadas com o devido vagar em oportuno momento.

Outra característica que não há de ser olvidada é que, além desta poder se apresentar de forma total ou parcial, há de ser suportada por terceiro que esteja indelevelmente ligado à hipótese de incidência da relação tributária donde difluíra a responsabilidade tributária.

Havemos de notar, por se fazer necessário, que a concatenação entre terceiro - *que assume a condição de responsável tributário* - e a hipótese de incidência destacada linhas acima, há de encontrar arrimo em lei. Por outros torneios, é a prescrição legal que se incumbirá de traçar a necessária ligação entre o responsável e o fato gerador de tributo.

Nota-se, então, que o vínculo estabelecido entre hipótese de incidência e a figura do responsável tributário reclama necessária natureza fática entre o mencionado sujeito e o evento em tela, mas sempre, lembremos, com a necessária

96 Idem acima.

subsunção. Somente assim pode, este, ser eleito e indicado a assumir o ônus fiscal.

A guisa de exemplo, peguemos o caso da sucessão. Por força de lei, os sucessores, como se sabe, assumirão eventuais débitos fiscais deixados pelo “*de cuius*”.

Trata-se de uma vinculação de terceiros ao fato gerador (hipótese de incidência) de modo que, por assim, lhes coloca na qualidade de responsável tributário.

Outro exemplo é ilustrado por situações onde o tabelião pode ser compilado ao recolhimento de tributos como Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD ou Imposto de Transmissão *Inter Vivos* – ITBI. É verdade que em casos desta natureza pode, o tabelião, não lavrar o ato a ele levado caso o devido recolhimento não seja efetivado por parte do contribuinte.

É o que normalmente ocorre. Todavia, repisemos, se lavrado sem o devido recolhimento, ficará, este, sob os cuidados do tabelião, porquanto responsável tributário.

De toda sorte, observa-se que o ônus tributário é arbitrariamente deslocado pelo legislador desde que à terceiros que sustentem relação com o fato gerador, conforme algures dito.

Não obstante a isso, mister se faz destacar, também, os preceitos indicados no parágrafo 7º da Constituição Federal, *in verbis*:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

(...)

Como cedição, há situações em que a assunção do ônus fiscal precede à efetivação do fato gerador do tributo. É o que temos quando da substituição tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Em casos deste quilate, tem o Supremo Tribunal federal – STF se posicionado no seguinte sentido:

“... instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

[ADI 1.851, rel. min. Ilmar Galvão, j. 8-5-2002, P, DJ de 22-11-2002.] = Rcl 5.639, rel. min. Dias Toffoli, j. 30-9-2014, 1ª T, DJE

de 14-11-2014 = RE 453.125 AgR-segundo, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 4-10-2011, 2ª T, DJE de 21-10-2011 Vide: RE 593.849, rel. min. Edson Fachin, j. 19-10-2016, P, DJE de 5-4-2017, com repercussão geral.”

Em breve e apertada síntese, no pagamento antecipado de tributo por conta de determinação legal, tal qual ocorre no indigitado caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, repousará sobre o responsável tributário a preferência quanto a eventual repetição do indébito tributário.

Como se verifica no julgado supra, não se trata de presunção, mas, sim, de determinação devidamente delineada constitucionalmente e confirmada via lei complementar. Neste diapasão, então, o responsável tributário tem prioridade, inclusive, em possível repetição do indébito tributário.

De todo modo, luzidia se faz a necessária presença de um terceiro ligado à hipótese de incidência para, então, assumir a condição de responsável tributário no liame.

3.2.3 Responsabilidades objetiva e subjetiva

A mais abalizada doutrina tem diferenciado o caráter objetivo do subjetivo da responsabilidade tributária.

Discursos em favor da natureza objetiva dão conta de que o dever de cumprimento de obrigação tributária independe do *animus* do agente, já que grafado em lei.

Aliás, no tocante ao assunto, o artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN deixa claro que a assunção e conseqüente cumprimento do dever fiscal é compulsória. Independe, então, de vontade do agente.

Considerando a prescritividade inata de todo e qualquer diploma legal e que, *in casu*, a compulsoriedade é indelével traço do tributo, seu simples descumprimento redundará em irrefragável infração fiscal, independentemente da intenção do indivíduo, lançando-o, pois, às consequências do ato infrator.

Nesse sentido, inclusive, preceitua o legislador ao redacionar o artigo 136 do *Codex Tributário pátio*. Ei-lo:

(...)

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.

(...)

Preocupara-se o legislador no dispositivo legal acima em relevo, basicamente com a extensão dos efeitos do ato infrator, aqui entendido como aquele que olvidara a ordem de compulsoriedade de assunção e cumprimento do ônus tributário.

Ives Gandra da Silva Martins⁹⁷, citando Ruy Barbosa Nogueira, alude que este, com sustentáculo nas palavras de Blumenstein, assevera que infrações objetivas, ou substanciais, difluiu de uma ideia arcaica, entendendo, pois, colidir com a maioria dos textos de natureza fiscal, doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais.

Daí por que, a seu ver, o conceito em comento tem aplicação deveras limitada.

Fazemos coro com a observação de Ruy Barbosa Nogueira, já que a objetividade relativamente à responsabilidade tributária encontra morada apenas nas letras impressas nos textos de lei.

97 MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador) – *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Volumes 2, Editora Saraiva, 1.998, página 266.

No mais das vezes, a responsabilidade tributária do agente encontra sucedâneo na subjetividade de sua conduta, variando, esta, entre o dolo e a culpa.

Com efeito, na medida em que o pagamento do tributo se mostra irrefutável diante da prescritividade da lei e de incontestável ordem de compulsoriedade deste, pouco importa se a ação fora propulsionada por dolo ou culpa. Seu descumprimento, independentemente da motivação, se mostra, *de per se*, um ilícito fiscal.

Dolo e culpa importam, aí sim, para identificar ou concluir por crime fiscal que, notemos, é uma categoria de infração fiscal.

Antes da figura do crime, entretanto, temos a infração que, puramente falando, repisemos, independe de tais motivadores.

Dito isto, atentemos ao artigo 137 do Código Tributário Nacional – CTN, que apresenta a seguinte redação:

(...)

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

(...)

Resta clara a preocupação do legislador para com a responsabilidade pessoal do agente. Por isso, então, a figura deste é o ponto central do enunciado prescritivo em destaque.

Isso porque, se verdade que para fins de infração *latu sensu*, as figuras do dolo e da culpa se mostram despiciendas para fins de crime ou infração penal, na esfera tributária são, em contrário, elementos indispensáveis.

No diapasão da análise ora proposta, isto é, elementos objetivo e subjetivo, não importa trazer à baila se determinada conduta é, pois, modalidade de crime ou de contravenção penal.

Nos é útil notar que a objetividade é elemento que se exaure no texto de lei, ficando ao sabor do agir do sujeito os predicados de subjetividade, este, sim, verdadeiramente importante para mensurar se houvera prática de mera inadimplência ou se crime de ordem tributária.

3.2.4 Classificação da responsabilidade tributária

Classificar indica pôr em classes. Assim trabalha a Teoria das Classes. O ser cognoscente, na construção da sua investigação científica, elege predicados que serão o arcabouço de determinada classe e, a partir de então, passa a designar os elementos investigados de acordo com os axiomas linhas acima indicados.

Nessa linha, peguemos como exemplo uma sala de aula. O observador, a fim de classificá-la, pode separá-la entre indivíduos homens e mulheres. Classificação por gênero, portanto.

Ter-se-á a classe – ou *subconjunto próprio* – dos homens com “x” indivíduos, e das mulheres com “y” indivíduos.

O ser cognoscente, por seu turno, pode mudar o critério classificatório e, doravante, separar os indivíduos entre casados, solteiros, separados

judicialmente, divorciados e viúvos.

Cada conjunto contará com determinado número de pessoas. Importa observar que indivíduos que compunham separadamente os conjuntos da classificação predecessora podem, agora, figurar dentro de um mesmo conjunto. Por quê?

Porque o critério classificatório mudara. O que lhes fazia deferente outrora, não os fazem mais.

Tal assertiva se mostra importante para dizer que não há classificação correta ou incorreta, já que esta, na maioria das vezes, fica ao sabor do ser cognoscente.

Variará, inexoravelmente, então. Teremos, todavia, classificações pertinentes ou não, adequadas ou inadequadas e assim por diante.

Consoante à responsabilidade tributária, entretanto, não se vislumbra uma possibilidade classificatória tão larga como no exemplo supra trazido, porquanto uma cisão e conseqüente classificação é trazida e efetuada por lei.

Nada impede, contudo, que propostas investigativas sejam trazidas à colação, mas com fundo eminentemente doutrinário.

Daniel Monteiro Peixoto, indica uma série de modalidades atinentes a responsabilidade tributária. Neste, pontua que o vocábulo “responsabilidade” aparece trinta e três vezes⁹⁸ no *Codex* Tributário pátrio, todavia, com acepções diferentes.

Em rápida síntese, trabalha, exordialmente, com o conceito de responsabilidade com indicação da ideia de ressarcimento.

Dá-se na medida em que se ostenta a noção de terceiro ressarcir determinada monta condizente a tributo não pago por outrem. É o que indica o artigo 121

98 Nesse sentido, PEIXOTO, Daniel Monteiro - Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades, Editora Saraiva, São Paulo, página 121.

do Código Tributário Nacional – CTN.

(...)

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

Para Daniel Peixoto, trata-se de modalidade de responsabilidade tributária sancionatória que assume caráter de ressarcimento como acima dito.

Trabalha, também, a ideia de responsabilidade com tons de punição. Aqui, a toada sancionatória não se dá em tons de ressarcimento, mas, sim, de punição. O exemplo trazido pelo estudioso em comento encontra guarida no artigo 137 oportunamente destacado.

Conforme Peixoto, o dispositivo guarda relação com o conseqüente da norma primária sancionadora punitiva⁹⁹.

Traz à lume a concepção de responsabilidade – fator – causal. O conceito diz respeito a atos comissivos ou omissivos dos agentes quanto ao comportamento desse diante das exigências trazidas pelo ordenamento jurídico. É o que se vê no artigo 134 a ser algures destacado¹⁰⁰.

99 Nesse sentido, Daniel Monteiro Peixoto, *in*, - Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades, Editora Saraiva, São Paulo, página 124.

100 Como indicado na nomenclatura deste, o tópico em apresentação diz respeito à responsabilidade tributária, inclusive no que toca à sua – ou suas – possibilidade de classificação. Adotada uma linha ou outra, proposta uma forma de trabalho ou outra sobre o tema, por estar prescrito em lei, os enunciados prescritivos, em quaisquer das situações, serão os mesmos. Redundante, enfadonho, desnecessário e equivocado é repeti-los a todo momento. Por questões didáticas e em razão do que vimos dizendo nesta nota, optamos por destacar o artigo do Código Tributário Nacional – CTN em destaque em outro momento.

Concernente à ideia em relevo, destaca: “*Observa-se que, aqui, a ‘responsabilidade’ indica a participação do agente em determinado fato jurídico, tomado como pressuposto normativo para a imputação de determinada sanção. A tônica dessa acepção está relacionada, portanto, a dada hipótese normativa. Desse modo, a responsabilidade-fator-causal, inscrita na segunda parte do referido enunciado prescritivo, figurará, em processo de ajuste e estruturas normativas, em antecedente de norma primária sancionadora-ressarcitória.*”¹⁰¹ (Grifos postos)

Por fim, apresenta a ideia de responsabilidade-papel-institucional, que se aparta da noção de sancionabilidade, atendo-se à tradução de qualquer dever jurídico resultante em fato jurídico-tributário ou em uma relação jurídico-tributária que abrace um terceiro ao sujeito praticante da hipótese de incidência de um dado tributo.

Conquanto valiosas, interessantes e de arguta observação, as classificações trazidas por Daniel Peixoto são de cunho científico-doutrinário e, como tal, são frutos das escolhas do autor, embora, ressaltemos, coesas e coerentes.

O legislador, entretanto, também traz seus recortes. Vejamos-los:

3.2.2.1 Modalidades de responsabilidade tributária constantes do Código Tributário Nacional

A aquisição de bens imóveis, conforme a lei civil pátria, se dá basicamente de duas maneiras: (i) *originária, oportunidade onde não se opera transmissão de um indivíduo para outro. São exemplos o usucapião, acessão natural e arrematação em hasta pública*; e (ii) *derivada, vindoura de uma relação de venda e compra havida entre proprietário último e o adquirente, ocasião onde se opera transmissão do domínio em razão da manifestação de vontade*. Em situações deste naipe, a transmissão é feita com todos os predicados ínsitos à propriedade.

Entendemos mais adequado e oportuno assim fazê-lo.

101 Nesse sentido, Daniel Monteiro Peixoto, *in*, - Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades, Editora Saraiva, São Paulo, página 124.

Importa ressaltar que o adjetivo “adquirente” é utilizado pelo legislador para se referir ao sujeito que, como a própria nomenclatura indica, adquire a propriedade daquele bem, não importando, pois, se difluente de compra-venda, doação ou outra modalidade. Assim, de se notar o termo é utilizado de maneira absolutamente ampla.

Quanto a aquisição originária, por não haver qualquer relação jurídica pretérita, porquanto originária, isto é inicial, não há que se falar em assunção de ônus fiscal.

Especial destaque merece a hasta pública. Esta, ordinariamente conhecida como “leilão”, é promovida pelo Poder Público com o fito de saldar dívidas em execução judicial, de modo que a sub-rogação se opera sobre o respectivo preço.

Insta salientar que, ainda que o valor da arrematação não seja suficiente para extinguir créditos tributários inadimplidos, o arrematante por estes não se responsabiliza devendo, estes, serem cobrados dos antigos proprietários.

Deste modo, notemos, o arrematante não é responsável tributário e, com isso, recebe o imóvel livre e desembaraçado de todo e qualquer pendência fiscal,

Outra questão que não há de ser posta de lado, pertine à prova da quitação dos tributos. Na prática jurídica cotidiana, consubstancia-se com a apresentação de documento nominado de Certidão Negativa de Débitos – CND.

Uma vez trazida à baila, a referida certidão, a referida certidão se mostra hábil para que se entenda o imóvel despido de débito de índole fiscal.

Dito isso, surge uma primeira modalidade classificatória da responsabilidade tributária. Vejamo-la:

3.2.2.1.1 Responsabilidade tributária por sucessão

Vestibularmente, convém lembrar que a palavra “suceder” indica a noção de *acontecer depois ou sucessivamente*. Nos domínios do Direito não haveria de ser diferente. A sucessão da responsabilidade tributária ocorre com tributos que se afeiçoam à qualidade de obrigação *propter rem*¹⁰².

De maneira geral, então, operar-se-á diante do Imposto Territorial Rural – ITR, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, taxas incidentes sobre imóveis e contribuições de melhoria, já que os tributos em tela exibem essa particular característica.

E com isso uma subclasse, porquanto seja modalidade de responsabilidade tributária pessoal estampada no artigo 131 do Código Tributário Nacional – CTN, emerge. Ei-lo:

(...)

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

(...)

A priori, a responsabilidade contante do artigo suso salientado repousa sobre bens móveis porquanto no que pertine aos bens imóveis, seu regramento encontra sucedâneo no artigo 130, do Código Tributário Nacional – CTN.

102 De maneira simplista, indica espécie de obrigação que acompanha a coisa, já que *propter* encerra a ideia de razão e *rem*, por sua vez, coisa. Trazendo para o português, então, indica “em razão da coisa”.

Em razão disto, não se excepciona a responsabilidade do sucessor, diferentemente do que ocorre no caso da sucessão de bens imóveis outrora cuidada nesse trabalho.

Dito de outra maneira, se naquela modalidade de responsabilidade tributária a Certidão Negativa de Débitos – CND e a arrematação em hasta pública implicam em exceção à responsabilidade tributária, aqui modalidade alguma desta natureza é prevista.

As ocorrências prescritas nos incisos I e II do artigo 131, do *Codex* tributário nacional, dizem respeito a dívidas fiscais assumidas em lugar do *de cuius* ou de seu espólio. Trata-se de substituição redundante do evento morte, portanto. Em razão disto, assume a qualidade de *sucessão causa mortis*.

Conforme o artigo 1.791, do Código Civil, a universalidade de bens e direitos deixados pelo falecido recebe o nome de *espólio*. É, deveras, um ente sem personalidade jurídica – *por isso chamado de ente despersonalizado ou quase pessoa jurídica* - , o que não indica dizer, por isso, que não possa ser qualificado como responsável tributário, já que, conforme o artigo 126 do Código Tributário Nacional – CTN, a capacidade tributária passiva independe “... I - *da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; e III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.*” (Grifos postos)

Interessa observar que no tramitar do inventário, instrumento processual que medeia o evento morte e a partilha de bens, o espólio ostenta dúplice qualidade no que concerne a assunção das dívidas tributárias. Isso porque se verdade que o espólio assume as dívidas fiscais relativas aos fatos geradores efetivados antes do falecimento do *de cuius*, no que toca aos eventos havidos na constância do inventário, são de obrigação exclusiva do espólio e, notemos, não na qualidade de responsável, mas, sim, de contribuinte.

Isso ocorre nos casos dos já mencionados tributos de obrigação *propter rem*.

A guisa de exemplo, destaquemos o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. Na qualidade de tributo que se submete à obrigação *propter rem*, observa, este, modalidade de hipótese de incidência chamada pela tradicional doutrina de “*fato gerador continuado*”.

Assim, a cada exercício financeiro que perdurar o inventário, renovar-se-á o fato gerador atinente ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, caso haja veículo automotor que congregue, junto com os demais, o monte mor, sendo o espólio contribuinte do referido tributo e, não, o responsável.

A sucessão *causa mortis*, com arrimo no Direito Civil, traz importante traço, qual seja a limitação da responsabilidade tributária, sem prejuízo de assunção de responsabilidade outras de natureza diversa.

Implica dizer que os sucessores assumirão o ônus fiscal até o limite de seu quinhão, não podendo, pois, deste ultrapassar.

Entretanto, arguta é a observação de que, conquanto o inciso III do artigo 131 da lei tributária pátria apresente bem delineado que a responsabilidade repousará apenas sobre os tributos, hodiernamente a jurisprudência tem apontado para o entendimento de que há de se vincular, também, as multas moratórias. Assim, a expressão “crédito tributário”, para fins de sucessão pessoal, abarca as indigitadas multas moratórias.

Exemplo da assertiva em destaque é trazido pelo Resp 295.222, em destaque:

STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 295222 SP 2000/0138986-6 (STJ)

Data de publicação: 10/09/2001

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 2º, § 8º, DA LEI 6.830, DE 1980, E DO ART. 131, III, DO CTN. 1. O sujeito ativo tributário não está obrigado a substituir a certidão da dívida para continuar a execução contra o espólio. 2. Ocorrendo a morte do devedor, o representante do espólio é chamado ao processo como sucessor da parte passiva, dando continuidade, com a sua presença, pela via da citação, a relação jurídico-processual. 3. A multa moratória é imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento. 4. Na expressão créditos tributários estão incluídas as multas moratórias. 5. O espólio, quando chamado como sucessor tributário, é responsável pelo tributo declarado pelo "de cujus" e não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória. 6. Precedentes do RE 74.851^g-STF: RE 74.851, RE 59.883, RE 77.187-SP e RE 83.613-SP. Precedente do Resp 3097^g - Resp 3097^g-STJ: Resp 3097 - 90/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 1.11.90, pg. 13.245. 7. Recurso improvido
Encontrado em: , RE 59883 RECURSO ESPECIAL REsp 295222 SP 2000/0138986-6 (STJ) Ministro JOSÉ DELGADO... ESPÓLIO - RESPONSABILIDADE MULTA MORATORIA STJ - RESP 3097 -RS STF - RE 83613 -SP, RE 77187 -SP, RE 74851

É o direito criando suas realidades.

3.2.2.1.2 Responsabilidade tributária de cunho empresarial

A responsabilidade tributária repousante sobre as pessoas jurídicas encontra inauguração no artigo 132, do Código Tributário Nacional – CTN, infra transcrito:

(...)

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

(...)

Prontamente, notamos cuidar, aqui, novamente, de extinção da pessoa jurídica. No enunciado prescrito anacruse, o esbirro regrante se dera sobre a extinção da pessoa física. Doravante, repisemos, cuida-se do fim da pessoa jurídica, o que nos força a perceber que muda a natureza da pessoa, mas continuamos nos distritos da responsabilidade tributária por sucessão.

Em razão disto, o legislador vira-se coato a trazer à lume as figuras da fusão, transformação e incorporação.

Em breve esclarecimento, cumpre salientar que são figuras constantes do Direito Civil, encontrando, então, suas récipes no Código Civil. Vejamos:

Fusão – esculpido no artigo 1.119 do Código Civil – CC¹⁰³, segundo Maria Helena Diniz¹⁰⁴, “... é a operação pela qual se cria, juridicamente, uma nova sociedade para substituir aquelas que vieram a fundir-se e a desaparecer, sucedendo-as ope legis, por ter havido união dos patrimônios, nos direitos, responsabilidades e deveres, sob denominação diversa, com a mesma ou com diferente finalidade e organização.” (Grifos postos)

Transformação – prevista no artigo 1.113 da lei civil brasileira¹⁰⁵, num breve e apertado resumo, opera-se quando uma sociedade transmuda-se de um tipo para outro, independentemente de dissolução ou liquidação.

103 Art. 1.119. A fusão determina a extinção das sociedades que se unem, para formar sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações.

104 DINIZ, Maria Helena – *Código Civil anotado*, Editora Saraiva, 15ª edição revista e atualizada, página 771.

105 Art. 1.113. O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.

Incorporação – constante do artigo 1.116 do *Codex Civil pátrio*¹⁰⁶, consubstancia-se pela operação societária onde uma ou mais sociedades são albergadas por outra que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Um primeiro entrave surge em detrimento da figura da cisão. Claro está que esta não figura na redação do preceito legal em análise. E o motivo é claro e justo.

O Código Tributário Nacional – CTN encontra sua ponência no sistema jurídico pátrio em 1.996 e naquela oportunidade, não havia a figura da cisão. Esta, como cónnito, adviera por ocasião da Lei n.º 6.404/1.976 – Lei das S.A's, já que, à época, o Decreto-lei n.º 2.627/1.940, que regulava as sociedades por ações, não previa a dita figura jurídica.

Interessante destacar que a doutrina hodierna, com o fito de evitar ou, ao menos diminuir, casos de elisão fiscal, num evidente esforço interpretativo, tem admitido que as cisões totais ou parciais estão abarcadas no artigo 132, do Código Tributário Nacional – CTN já que este é anterior à Lei n.º 6.404/1976.

Nesse sentido, inclusive, é o magistério de Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁰⁷ ao dizer: *“A doutrina vem admitindo, até para evitar a elisão de tributos pela via do planejamento fiscal, que os casos de cisão total ou parcial estão abrangidos pelo dispositivo legal sob comento, ao argumento de que o CTN é anterior à Lei n.º 6.404, de 15.12.1976, sobre as sociedades anônimas, que regrou os casos de cisão.”* (Grifos postos)

Apesar das definições de cunho civilista suso trazidas, é preciso ressaltar que o Direito Tributário tem uma particular visão sobre estes, em razão da especificidade dos seus institutos.

106 Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.

107 COELHO, Sacha Calmon Navarro, *in*, NASCIMENTO, Carlos Valder do (coordenação) – *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 5ª edição, Editora Forense, página 313.

Partindo da premissa de que a fusão se opera quando duas ou mais pessoas jurídicas estinguem-se, isto é, deixam de existir para dar origem à outra empresa, o legislador entendera como correto ressaltar que os tributos devidos pelas empresas fusionadas são, com arrimo em lei, assumidos pela empresa recentemente constituída.

Esse modelo, notemos, se estende às empresas estatais porquanto assumam o arquétipo societário de pessoa jurídica de Direito Privado.

A transformação, por sua vez, é uma simples troca de fardagem societária. Modifica-se a modalidade societária da empresa e, então, tem-se a referida transformação. A responsabilidade tributária desta se opera nos mesmos moldes da fusão.

Quanto a incorporação, urge lembrar, por oportuno, que se tem a absorção de uma empresa por outra, de modo que a empresa¹⁰⁸ absorvida encontra seu termo; deixa de existir.

A empresa que a incorporar, torna-se responsável por eventuais tributos devidos pela empresa incorporada.

Por fim, cumpre observar que nos casos de extinção das pessoas jurídicas, os sócios remanescentes ou o espólio assumem a qualidade de sucessores, desde que, atentemos, permanecerem na exploração da atividade desenvolvida pela empresa extinta, ainda que formando novel empresa.

O texto legal não salienta se a extinção a ser considerada é de fato ou de direito. Somos resolutos, entretanto, em dizer que a extinção em comento é de direito. E o motivo é simples.

Consoante a Teoria da Linguagem, todo fato, antes de sê-lo, é um evento. E para que passe de evento à fato, há de submeter-se à uma linguagem competente que o faça.

108 Ou empresas.

Com o fato jurídico, a operação é a mesma. Tem-se um evento social que, para alcançar o *status* de fato jurídico há de ser albergado por um diploma com competência para tanto.

Destarte, se a extinção aqui analisada opera-se, apenas, no campo fático, faltar-lhe-á lugar no mundo jurídico por padecer de linguagem apta que a reconheça. Então, a cisão em debate é, indubitavelmente, jurídica e não fática.

Outro ponto de altiplana relevância encontra-se regrado no artigo 133 da lei tributária brasileira.

De se notar, resta estampado no enunciado prescritivo em comento a responsabilidade tributária referente à continuidade do empreendimento empresarial. Atentemos à sua redação:

(...)

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

(...)

Como visto, o Código Tributário Nacional - CTN preconiza os casos de responsabilidade tributária no que diz respeito a sucessão de fundo de comércio ou de estabelecimento comercial, industrial ou profissional.

A guisa de esclarecimento, ainda que breve, façamos breve alusão às indicadas figuras. Iniciemos, portanto, com a figura do “fundo de comércio”.

A figura do fundo de comércio não é legislativamente dada, ao contrário, trata-se de uma construção doutrinária. Deste modo, cabe-nos indicar que fundo

de comércio é “... a designação dada ao conjunto de direitos que se estabeleceram a favor do comerciante, nos quais se computam e se integram não somente os que se possam representar ou configurar materialmente, mas toda a sorte de bens, mesmo imateriais, que se exibem como um valor a favor do comerciante.”¹⁰⁹ (Grifos postos)

O “estabelecimento comercial”, por seu turno, encontra previsão no artigo 1.142 do Código Civil – CC, *in verbis*:

(...)

Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

(...)

Em rápida síntese, a ideia de estabelecimento comercial se afina ao conjunto de bens, corpóreos e incorpóreos, reunidos pelo empresário com o fito de desenvolver sua atividade econômica. Importante notar que a ideia acima se estende, também, à noção de estabelecimento comercial, industrial ou profissional.

Ao defrontarmos com o indicado artigo de lei em estudo, notamos que, no caso em pauta, vislumbra-se duas modalidades de responsabilização: (i) *cessação da atividade desenvolvida*; e (ii) *vindoura da continuidade da respectiva exploração da atividade desenvolvida no estabelecimento adquirido*.

E traçar a referida distinção mostra-se de vitanda importância. Isso porque quando a aquisição, após efetivada, tem por resultado a cessação das atividades desenvolvidas no estabelecimento adquirido, a responsabilidade é integralmente passada ao adquirente que, por assim, assume as dívidas fiscais.

Assim se dá porque, em casos deste jaez, o alienante permanece vinculado à obrigação tributária outrora adquirida.

109 DE PLÁCIDO E SILVA – *Vocabulário jurídico*, vigésima oitava edição de acordo com a nova reforma ortográfica da língua portuguesa, Editora Gem/Forense, atualizadores Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho, página 647.

Resta discussão na doutrina acerca da locução “integralmente” que compõe o inciso I do artigo 133, do Código Tributário Nacional – CTN.

Hugo de Brito Machado¹¹⁰, em seu Curso de Direito Tributário, questiona o destacado vocábulo e diz que “integralmente”, não indica dizer “exclusivamente”. Vejamos o que professa o festejado pensador do direito:

“Quem diz integralmente não está dizendo exclusivamente. Pode ocorrer que o adquirente, em virtude de débitos trabalhistas ou mesmo de outros débitos tributários, não tenha condições de fazer o pagamento. Seu patrimônio pode ser suficiente para garantir o pagamento da dívida tributária que assumiu com a aquisição. O alienante, mesmo havendo cessado a respectiva exploração, continua responsável.” (Grifos postos)

Luciano Amaro¹¹¹, por sua vez, exhibe interpretação inclinada para literalidade e assume o signo “integralidade”, na acepção de seu termo. Vejamo-lo:

“O adquirente (sociedade ou firma individual) responde, pois, pelos tributos relativos ao estabelecimento adquirido, se o alienante cessar a exploração da atividade que vinha executando e não passar a explorar outra atividade. Nessa hipótese, afirma o Código que a responsabilidade do adquirente é integral.” (Grifos postos)

Dirimindo de vez a questão, Aliomar Baleeiro¹¹², em mais uma magistral observação, pontua:

“Houve, parece, impropriedade técnica na redação do dispositivo, mas seu alcance é esse: o Fisco exigirá diretamente os débitos

110 MACHADO, Hugo de Brito – *Curso de Direito Tributário*, 22ª Edição (revista, atualizada e ampliada), Editora Malheiros – Fortaleza – 2.003, página 137.

111 AMARO, Luciano – *Direito Tributário Brasileiro*, 16ª Edição, Editora Saraiva – São Paulo – 2.010, página 350.

112 BALEEIRO, Aliomar – *Direito Tributário Brasileiro*, Editora Forense, 8ª edição, 1.976, página 443.

anteriores à alienação ao adquirente se o alienante retirar-se do negócio do negócio ou atividade e não iniciar outra nos 6 meses seguintes; mas os exigirá diretamente do próprio alienante em caso contrário, reservando-se a cobrá-los do adquirente se aquele for insolvente, desaparecer, ou tornar impraticável a cobrança.”
(Grifos postos)

Segue dizendo:

“... como está redigido, o art. 133 só responsabiliza o adquirente se ‘continuar a respectiva exploração...’ E se o adquirente liquidar o fundo ou o estabelecimento? Se o não explorar, mas utilizá-lo sem exploração comercial? A responsabilidade lhe deve ser transferida pelas dívidas do alienante insolvável.”¹¹³ (Grifos postos)

Lembremos que na cessação das atividades, o ônus fiscal assumido pelo adquirente assim se opera por imposição legal, isto é, a lei determina a transferência de responsabilidade.

Com efeito, a dívida não fora por este originalmente gerada. É reservado ao adquirente, então, ação de regresso a fim de lhe assegurar reaver gasto havido por ilicitude por ele assumida, mas não praticada.

Há casos, entretanto, em que o alienante prossegue na exploração ou inicia novel atividade no mesmo ou outro ramo de atividade, em até seis meses da dita transação.

Nestes casos, conforme inciso II do artigo de lei supra exibido, a responsabilidade tributária será subsidiária com a do alienante. Vale dizer, exigir-se-á, vestibularmente, do alienante e, depois do adquirente.

113 Idem acima.

No tocante ao assunto, insta destacar que a Lei Complementar 118/2005, concatenada à Lei n.º 11.101/2005, que versa sobre a recuperação judicial e à falência, propulsionando a inserção de novo regramento no Código Tributário Nacional – CTN.

Referimo-nos aos parágrafos 1º e 3º do artigo 133 do diploma em tela que enquadram seus rendimentos nos casos de aquisição de pessoa jurídica sujeitas a processo de recuperação judicial ou falência.

Preteritamente, não havia interesse¹¹⁴ pela aquisição de pertences da massa falida porquanto carregassem consigo os encargos laborais e tributários que sobre estes repousavam, inviabilizando, pois, o negócio.

Com o regramento constante do parágrafo primeiro do artigo 133 do Código Tributário Nacional – CTN, todavia, a responsabilidade tributária por sucessão, nessas hipóteses é afastada, mudando o quadro de outrora.

O parágrafo segundo encontra lugar na intenção de proteger os interesses fazendários, conforme se lê em sua redação, buscando, pois, evitar fraudes ou manejos desta qualidade.

3.2.2.1.3 Responsabilidade de terceiros

A responsabilidade tributária a que, aqui, se refere, não encontra guarida em nenhuma espécie sucessória, isto é, não se dá por sucessão.

É inaugurada a partir do artigo 134 do Código Tributário Nacional - CTN, *in verbis*:

114 Ou se houvesse interesse, era, este, muito diminuto.

(...)

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

(...)

Contrariamente ao que se vê nas modalidades por sucessão, a responsabilidade tributária de terceiros encontra aparição e motivo no abuso de confiança que, no purismo vernacular, é forma de corrupção.

O legislador, ao redacionar o Código Tributário Nacional – CTN, entendera por bem dividir a responsabilidade tributária de terceiros em duas modalidades: (i) *subsidiária, consubstanciado no artigo 134;* e (ii) *exclusiva, também chamada de pessoal, esculpida no artigo 135 do mesmo diploma.*

Como visto, o artigo 134 do Código Tributário Nacional – CTN lista os indivíduos que praticam a conduta desenhada no antecedente normativo da regra

tributária, por isso contribuinte, e o sujeito que assume o ônus fiscal em seu lugar, postando-se, por dever legal, na condição de responsável tributário.

Há de se notar, porém, que num primeiro momento a responsabilidade tributária é subsidiária. A cobrança recai sobre o contribuinte e, na impossibilidade de assunção do dever fiscal por parte desta, o responsável tributário solidariamente com aquele outro, assume o dever de pagar o tributo.

Mas a ordem há de ser observada: primeiramente se cobra do contribuinte originário, e somente na falta de condições deste fazê-lo, o dever recairá sobre o responsável tributário.

Cabe notar que a simples inadimplência não autoriza a Fazenda Pública a direcionar a exigência da responsabilidade tributária.

A redação do artigo 134, do Código Tributário Nacional – CTN é límpida e clara ao indicar que a transferência da responsabilidade, neste caso, dar-se-á mediante a falta de condições do contribuinte originário em adimplir o crédito tributário e não sua mera inadimplência, bem como diante a omissão ou intervenção dos próprios responsáveis de modo a redundar no não pagamento da obrigação fiscal.

Resta, aqui, a última modalidade de responsabilidade tributária de terceiros. Encontra prescrição no artigo 135, do código Tributário Nacional – CTN, que exhibe a seguinte redação:

(...)

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(...)

Nota-se, inicialmente, cuidar de responsabilidade tributária pessoal e, portanto, exclusiva em razão de atos praticados com abuso de poderes conferidos por contrato social ou estatutos.

Desta sorte, não há de se pretender cobrar o tributo inadimplido do contribuinte originário, restando ao responsável tributário, então, a plena e completa assunção da dívida tributária.

Isso porque é pressuposto da responsabilidade tributária em pauta que, por se tratar de abuso, isto é, manobra empresarial indevida escorada nos documentos linhas acima sublinhados, que o agente efetive sua conduta contaminada pela figura do dolo.

Afinal, de convir, não há possibilidade de abuso de conduta especialmente quando repousar por poderes de qualquer espécie conferidos, sem a presença de dolo.

Como visto, o Código Tributário Nacional – CTN, em seu artigo 134, elege rol de indivíduos que, num primeiro momento, têm responsabilidade solidária, mas que, a depender do caso, pode ser subsidiário como já visto.

Entretanto, pode, essa, assumir a feição de responsabilidade tributária pessoal exclusiva na medida que os sujeitos constantes do referido rol pratiquem atos lesivos, abusivos, ilegais ou sem autorização, de modo a trazer prejuízo ao contribuinte originário.

As figuras mandatárias, prepostos e empregados postos nestas condições, encontram lugar no Direito Civil.

Conforme o Código Civil – CC, em seu artigo 653¹¹⁵, mandatário é o indivíduo que recebe poderes para, em nome da pessoa jurídica, praticar atos ou administrar situações em seu nome. Como a própria nomenclatura sugere, os poderes em comento se dão por meio de “procuração”.

O preposto é definido nos artigos 1.169 à 1.171, do Código Civil – CC¹¹⁶. É pessoa nomeada por quem detém competência para tanto, para agir em nome da pessoa jurídica em situações específicas. Há de manter relação laboral para com a empresa.

Quanto ao empregado, encontra, este, como cediço, seus predicados traçados no artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT¹¹⁷, quais sejam a não eventualidade, onerosidade e, em alguns casos, a pessoalidade.

Todas essas figuras, lembremos, subsume-se aos comandos de um mandato ou, quando não, a ordens superiores.

De toda sorte, importa que agindo com abuso de poderes conferidos, são igualados aos gestores ou superiores no que tange à transferência de responsabilidade tributária.

O núcleo sensível da responsabilidade tributária pessoal, com efeito, encontra lugar nas figuras dos diretores, gestores e representantes das pessoas jurídicas, isto é, gestores de uma maneira geral, conforme novo olhar trazida pelos

115 Art. 653. Opera-se o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o instrumento do mandato.

116 Art. 1.169. O preposto não pode, sem autorização escrita, fazer-se substituir no desempenho da preposição, sob pena de responder pessoalmente pelos atos do substituto e pelas obrigações por ele contraídas.

Art. 1.170. O preposto, salvo autorização expressa, não pode negociar por conta própria ou de terceiro, nem participar, embora indiretamente, de operação do mesmo gênero da que lhe foi cometida, sob pena de responder por perdas e danos e de serem retidos pelo preponente os lucros da operação.

Art. 1.171. Considera-se perfeita a entrega de papéis, bens ou valores ao preposto, encarregado pelo preponente, se os recebeu sem protesto, salvo nos casos em que haja prazo para reclamação.

117 Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

postulados da Governança Corporativa.

Persuadidos estamos de que a inarredável presença da Governança Corporativa e seus métodos no palco empresarial mundial, ampliara o conceito de diretores, gerentes ou representantes legais das pessoas jurídicas, para fins de responsabilidade tributária¹¹⁸.

Para fins de assunção do ônus fiscal, a lei os equipara porquanto não apenas o cargo ocupado, mas, principalmente, a conduta trouxera a condição de responsável tributário. Daí por que, então, repousar sobre gestores de uma maneira geral.

Atendo-se, *a priori*, apenas às figuras ressaltadas no Código Tributário Nacional – CTN, iniciemos pelo sócio gerente.

A simples condição de comando, isto é, sua posição societária, *de per se*, não o coloca na condição de responsável tributário.

É indispensável que, além da condição supra dita, tenha, este, agido com inescusável excesso no que concerne aos poderes que lhes foram concedidos por estatuto ou contrato social, de modo a reclamar perscrutação de seus atos que passam, então, a lhes ser atribuídos.

De maneira geral, a condição de comando é privilégio de ocupantes de cargos majoritários. Não implica dizer, todavia, que indivíduos que detenham minoritária condição administrativa ou gerencial, não possam agir em nome da pessoa jurídica. Há de depender do *quantum* de poder lhes fora atribuído ou não.

É, pois, ato de gerir e, aqui, se fazem presentes necessários e úteis os conceitos da Governança Corporativa, posto que, independentemente da fração de poder incidente sobre o sujeito, se presentes as manobras abusivas linhas acima comentadas, com seu inerente dolo, há a figura da responsabilidade tributária.

118 O assunto será tratado com minudência em tópico específico.

O que nos parece necessário lembrar é que, esse direcionamento, bem como a assunção da dívida há de estar em harmonia com a quantidade de participação e poder de gestão que o sujeito possui, repisemos.

Por derradeiro, havemos de ressaltar que a simples inadimplência não se faz suficiente para o direcionamento da responsabilidade tributária para os indivíduos arrolados no artigo 135, do *Codex* tributário brasileiro. É inexorável que a conduta mostre-se eivada do abuso e outras condutas de mesmo quilate já trazidas neste subcapítulo.

3.2.2.1.4 Responsabilidade pessoal por infrações

Chegamos à última abordagem legislativa referente à responsabilidade tributária.

Inicialmente cabe lembrar que a responsabilidade tributária é modalidade de responsabilidade objetiva. Deste modo, basta a mera infração para que esta seja trazida à tona. Por isso, independe da vontade do agente ou do responsável, da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Apesar de ostentar a qualidade de responsabilidade objetiva conforme dito, pode, esse predicado, ser mitigado na medida em que o legislador inicia a redação do artigo 136, do Código Tributário Nacional – CTN¹¹⁹ dizendo que a responsabilidade tributária em comento independe da intenção do agente e doravante, “*salvo disposição de lei em contrário.*” resta claro, então, que havendo texto de lei dispondo em contrário, o conceito supra pode encontrar novos contornos.

Outro ponto de indispensável atenção é carregado pelo artigo 137, do Código Tributário Nacional – CTN¹²⁰. Versa, este, sobre a responsabilidade pessoal do

119 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.

120 Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às

agente no que concerne às infrações tratadas em lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito e quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar.

Quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico, repousa, esta, sobre as pessoas referidas no artigo 134 do *Codex Tributário brasileiro*, contra aquelas por quem respondem, dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores e dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Por fim, resta lembrar que, o artigo 138¹²¹ do mesmo Diploma Legal, trata da exclusão da responsabilidade, que se efetiva quando da denúncia espontânea da infração, congregada, se caso for, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Insta ressaltar, por derradeiro, que para fins de exclusão de responsabilidade, não se considera denúncia espontânea aquela apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

3.3 O arquétipo da norma da responsabilidade tributária do artigo 135 do Código Tributário Nacional - CTN

Falar sobre norma jurídica é um desafio de incomensuráveis

infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

121 Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

dimensões. Tema deveras difícil, árduo. Assunto para pensadores de grande estofa. Não à toa fora objeto de estudo de Norberto Bobbio, Hans Kelsen, Ronald Dworkin, Carlos Cossio, Herbert Lionel Adolphus Hart, Donald Neil MacCormick, dentre outros de mesma lavra.

Não é nossa pretensão adentrar profundamente no tema, portanto. Cabe-nos traçar breves comentários, destacar alguns de seus predicados para que possamos cumprir com nosso propósito, qual seja o de delinear a norma da responsabilidade tributária.

A Ciência do Direito se coloca como um vasto campo para exploração cognitiva e que, por assim, o cientista ao estudar um objeto deverá escolher e delimitar o que pretende com tal investigação.

Isto porque o mundo se manifesta por intermédio da linguagem e, por consequência lógica, a ciência assim também o faz. Com efeito, ao falarmos sobre linguagem, havemos de destacar a presença da denominada “curva assintótica” que impede que a linguagem toque os objetos¹²². Por isso, o tema acaba sendo inesgotável.

Desta sorte, notamos que o outrora dito corte arbitrário, *in casu*, se traduz na escolha do ângulo de observação acerca do objeto “norma jurídica”.

Nesse compasso, consignemos, desde pronto, que se trata de impressões vestibulares que colhemos a partir da escolha de instrumentos para construir nossas concepções, bem como do ponto de observação por nós eleito.

Trata-se, então, de um caminho hermenêutico por nós escolhido.
Vejamo-lo:

122 Exceção se faz à moral. Quando se profere palavras desonrosas a um determinado indivíduo, tanto a palavra toca o objeto que o sujeito se sente ultrajado, aviltado. Daí porque o Direito Penal tratar dos crimes contra a honra e o Direito Civil regram os danos causados à moral.

3.4. A norma e sua disposição linguística

Conforme professa Riccardo Guastini¹²³, as sentenças, os fraseados que pautam condutas são chamados de enunciados prescritivos.

Uma maneira eficaz de se pontuar é denominando tal espécie como linguagem cognoscitiva. Isso porque a contraposição serve para melhor destacar as características de outro discurso.

As linguagens descritiva e prescritiva se diferenciam primeiramente no aspecto pragmático. Reportam-se às situações de forma diferente. O efeito da emissão enunciativa é diferente. Assim, um mesmo enunciado emitido por ambas às linguagens têm efeitos diferentes. Exemplo é regradar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN e descrever o regramento sobre Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

De toda sorte, nos dois enunciados linguísticos há de estar sempre explicitado, enunciado uma mensagem. Pode-se prescrever o aspecto prescritivo do homicídio e descrevê-lo. São aspectos linguísticos diferentes.

Os enunciados do discurso prescritivo têm, geralmente, forma indicativa, imperativa. São formas concludentes no que toca à distinção entre duas espécies de enunciados. De geral, no que toca aos enunciados prescritivos, os juristas utilizam o caráter indicativo deste, o que não deixa dúvidas.

Por outro lado, empregam enunciados deônticos sem prejuízo de trazer indicações legislativas preexistentes. Não há, então, relação entre a forma sintática e o pragmatismo destes.

Do ponto de vista semântico, há uma irreduzível diferença entre os enunciados descritivo e prescritivo. Fundamental explicitar que exibem os valores de validade e falsidade na linguagem prescritiva e verdade e falsidade na linguagem

123 GUASTINI, Riccardo, in, *Distinguendo. Estudios de teoria y metateoria del derecho*, Gedisa Editorial.

descritiva.

Assim, os enunciados prescritivos carecem de referência semântica e devem se dirigir, sempre, a um sujeito.

Guastini faz referência ao caráter geral e ao abstrato, individual e concreto da norma. Diz que os estudos só podem ser em sentido estrito. Os estudos devem repousar sobre enunciados.

O termo “norma” é usualmente utilizado como sinônimo de “regra”. Com efeito, toda norma jurídica é reconduzida a uma fórmula hipotético-condicional.

A Teoria Geral do Direito não chama somente os enunciados do Direito Positivo de normas, mas, também as contidas nas sentenças judiciais, atos administrativos e disposições contratuais.

O Direito não é constituído só por normas gerais e abstratas, mas, também, por individuais e concretas.

Traz-se uma distinção na produção de provas. De se perceber, os atos de aplicação do direito são, aos mesmo, tempo, ato de aplicabilidade e elementos produtores de norma. São concomitantemente aplicadores de norma e produtores de norma.

Uma norma em sentido estrito é prescritiva de condutas. Uma prescrição, por seu turno, é um elemento que qualifica uma conduta como permitido, proibido e obrigatório.

Todo discurso legislativo é chamado de “norma”, de sorte que esta ganha ampliação significativa. São normas em sentido amplo.

Alguns chamam de normas constitutivas aquelas que descrevem ou omitem uma conduta, sem trazer diretamente o efeito pretendido. Outros dizem que

estabelecem combinações. O vocábulo “norma” é utilizado de forma estendida, pela doutrina, jurisprudência e legislação. Algumas vezes aparece como enunciado prescritivo, outras como resultado de uma interpretação.

Disposição é todo enunciado pertencente à fonte do direito. Ou ainda, é o produto de uma disposição enquanto interpretação. Há enunciados mais ou menos completos. Alguns têm multiplicidade de normas.

3.5 Norma de conduta e norma de estrutura

Havemos de consignar a cisão entre as propostas classificatórias intituladas, porquanto diametralmente opostas.

A nomenclatura “norma de conduta” indica minimamente sua função. Como dissemos oportunamente, normas são axiomas extraídos de um texto de Direito Positivo, texto composto de linguagem deôntica, portanto, que, por assim, têm o condão de reger as relações intersubjetivas dos indivíduos insertos numa dada sociedade.

Toda norma que indica uma conduta, então, é norma de comportamento. Nesse seara, a norma constante do Direito Civil que determina que quem causar dano deve indenizar (norma indenizatória), é modalidade de norma jurídica de conduta; aquel’outra figurante da lei de trânsito que indica que, ao guiar seu veículo, deve, o motorista, fazer uso do cinto de segurança também é uma de suas modalidades; a que impede fumar em locais fechados também.

Enfim, uma vasta gama de normas dessa qualidade permeia nosso sistema jurídico positivo. Há quem indague: há outra possibilidade normativa? Sim! Trata-se da norma de estrutura.

Ao contrário da primeira categoria aqui apresentada, a “norma de estrutura” tem suas prescrições apontadas não para os utentes, isto é, para os indivíduos, mas, sim, para outas normas; para outros textos de Direito Positivo.

São, então, normas que regem outras normas. Exemplo clássico e de hialina clareza é a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB, antiga Lei de Introdução ao Código Civil – LICC.

Acerca da referida modalidade normativa, Paulo de Barros Carvalho¹²⁴ ensina: “São normas que aparecem como condição sintática para elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre os comportamentos intersubjetivos” (Grifos postos)

Resta claro, portanto, que, nessa proposta classificatória há incalculável diferença entre características e funções das normas.

3.6 Norma geral e abstrata e norma individual e concreta

Trata-se de outra modalidade de classificação normativa. Aliás, de se esclarecer, uma proposta classificatória não exclui outra.

Desse modo, uma norma pode ser, por exemplo, de conduta e geral e abstrata concomitantemente. São recortes que, repisemos, não se confundem e convivem harmonicamente.

Dito isto, passemos às modalidades de norma em apreço. Fiéis à proposta trazida pelo Constructivismo-Lógico Semântico, analisemos só vocábulos que lhes dão nome.

Geral, de se notar, encerra a ideia de *comum à quase totalidade ou a grande número, principal; mais comum ou vulgar; universal*.

Claro nos parece, então, que a norma em apreço, por ostentar a qualidade de “geral”, diz respeito a todo e qualquer indivíduo submetido a um sistema

124 CARVALHO, Paulo de Barros - *Curso de Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, Editora Saraiva, 2ª edição, São Paulo, página 36.

jurídico positivo qualquer. Desta feita, não há uma indicação ou uma especificidade; não se destina a um único indivíduo ou grupo de pessoas. Não. Concerne a todas as pessoas.

O legislador desenha uma conduta no antecedente normativo da norma que diz respeito a todo cidadão. Fica, então, a espera de haver conduta que se afine à indicação ali esculpida para, depois, ativar sua força regrente.

Tomemos como exemplo a norma que diz respeito ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

No antecedente normativo consta que o indivíduo que prestar serviço, como consequência, deverá arcar com o ônus do imposto em destaque. Mas, indaguemos: quem ou quais os sujeitos que, ao prestar serviços, devem pagar valor pecuniário a título de ISSQN? Todos. Por quê? Porque a norma é geral.

Mas a classificação em apreço não se resume, apenas, à generalidade. É abstrata, também. E, então, emerge a pergunta: abstrata por quê?

Pois bem, o símbolo “abstrato(a)”, se opõem frontalmente a ideia de concreto. Se assim, é porque encontra-se à espera de sua efetivação.

Voltando à norma que versa sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, e ao exemplo dado, notemos: um sujeito qualquer (porque a norma é para todos) que preste serviços, deve, a título de dever fiscal, pagar o mencionado imposto.

Mas, notemos, somente quando e se o mesmo for efetivado. Isso porque estamos na esfera da hipótese. Daí por que abstrato. Confronta-se ao concreto e, por isso, pode ou não ser efetivado.

Deste modo quando lermos que o sujeito que prestar serviço deve pagar valor em dinheiro atinente ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, estaremos diante de uma “norma geral e abstrata”.

Surge, neste átimo, a necessidade de falarmos sobre a norma individual e concreta. Exibe características contrárias à norma geral e abstrata, visto que é consequência desta.

Ainda nos valendo do didático exemplo da norma do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, vislumbremos a seguinte situação: um odontologista efetiva tratamento dentário em um de seus pacientes.

A previsão de prestação de serviço odontológico encontra-se esculpida no sistema já que, como dissemos, perfaz a qualidade de “norma geral e abstrata”. Entretanto, no exemplo acima, notemos, a previsão fora efetivada.

Não é mais uma possibilidade. Ao contrário, é uma realidade. Se assim, deixa de ser uma norma geral e abstrata para dar lugar, agora, a uma norma individual e concreta.

Isso porque ocorrera o fenômeno da subsunção. A prestação de serviço se efetiva, saindo do abstração e chegando à concretude, e individualiza-se, já que pertine a um sujeito em específico que, *in casu*, prestara serviços de ordem odontológica.

Temos a aparição da norma individual e concreta. É verdade que fica, esta, ao talante de uma necessária transmutação efetivada por uma linguagem competente que, nesse caso, se dá pelo ato administrativo do lançamento tributário.

Repousa sobre o ato de prestação de serviço a juridicização trazida pelo lançamento tributário e, após isso, o tributo torna-se exigível. Temos, aí, o nascimento da norma individual e concreta.

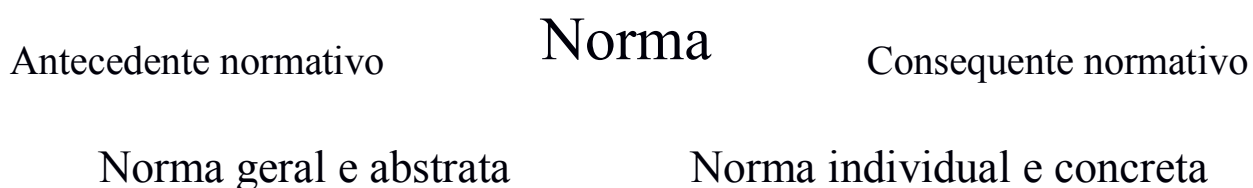
3.7 Antecedente e conseqüente normativos

Buscamos, aqui, trazer, mais uma vez, brevíssima noção. Numa análise rudimentar, conforme proposto, a nomenclatura empregada, mais uma vez, traz a indicativa do quê se pretende ao falar de antecedente e conseqüente normativos.

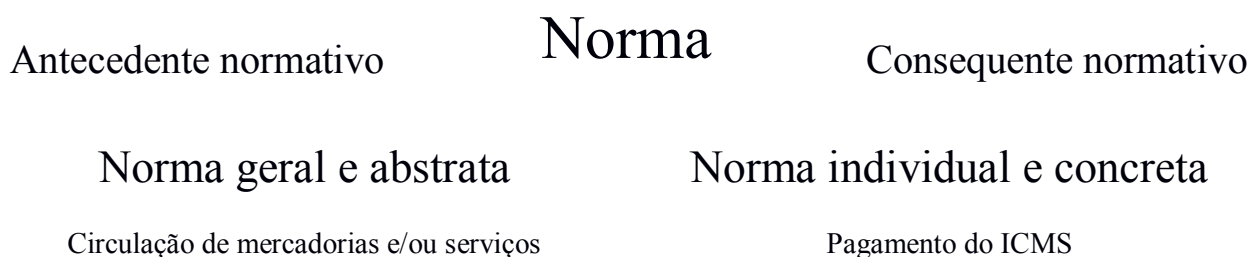
O antecedente normativo dá guarida ao desenho prescritivo inato à norma. Nele reside uma conduta eleita pelo legislador que, conforme dito, atende à função de norma geral e abstrata.

Uma vez efetivada a conduta constante do antecedente normativo, isto é, norma geral e abstrata, passamos à norma individual e concreta, conforme dito no tópico anterior, encontrado no consequente normativo.

A disposição gráfica da norma, então, se dá da seguinte forma:



Exemplificando com a norma do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, por exemplo, temos:



Tem-se no texto legal a figura do antecedente normativo, dando arrimo para um conjunto de normas gerais e abstratas que, ao encontrar efetividade, tornar-se-ão, no consequente normativo, normas individuais e concretas, sem prejuízo de outras possibilidades.

3.8 Os modais deônticos

Tema muito importante ao tratar de Teoria das Normas. Assim, mesmo que numa análise rápida, conforme vimos propondo acerca das normas jurídicas, alguns pormenores não de serem trazidos à lume.

Para que restem claras nossas observações, fracionemos a denominação “modal deôntico”. Modal, advém de “modo”, “modalidade” ou algo do tipo.

Deôntico, por seu turno, transmite, de final, a noção de “deontologia”. Tem-se, pois, comandos de prescritividade, imperatividade, dever. Daí emerge a ideia de “dever-ser” ínsita aos textos de Direito Positivo.

Os vocábulos “modal” e “deôntico”, jungidos, dão a noção de “modo ou maneira do dever-ser”. O modal deôntico, então, concerne ao modo regente; como a norma regra, prescreve as condutas. São elementos lógicos insertos no núcleo das normas jurídicas, empregando, pois, tonalidade às mesmas.

Três, e apenas três, são as modalidades e possibilidades de modais deônticos. Apresentam-se na qualidade de obrigatórios (O); proibidos (V) e permitidos (P)¹²⁵.

O nome a estes empregados já dão a indicação do seu papel. Destarte, temos:

(i) obrigatórios (O): empregam tons de obrigatoriedade às normas jurídicas. Desta maneira, a norma jurídica colhida a partir da leitura do artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN, traçando a compulsoriedade de pagamento do tributo é, claramente, norma forjada por um modal deôntico de obrigatoriedade.

(ii) proibidos (V): dão tonalidade de proibitividade. A fim de deixar clara a

125 CARVALHO, Paulo de Barros - *Curso de Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, Editora Saraiva, 2ª edição, São Paulo, página 36.

explicação, tomemos como exemplo a norma jurídica figurante do Código Brasileiro de Trânsito – CBT que proíbe o sujeito de guiar automóvel falando ao celular sob pena de multa. Trata-se de claro exemplo desta qualidade de modal deôntico. Tanto seu tom é de proibitividade que, sua inobservância resulta em inexorável punição, qual seja a aplicação de multa.

(iii) permitidos (P): dão autorização á determinadas condutas, isto é, as permitem. Exemplo claro diz respeito ao constitucional de ir, vir, permanecer e ficar em tempo de paz. Trata-se de uma permissão vindoura de um modal deôntico do naipe deste em análise.

Como visto, não há a possibilidade de qualquer norma trazer uma quarta tonalidade regente, justamente porquanto não tenhamos mais que três modais deônticos.

3.9 Conclusão

Partindo, já, da sujeição passiva tributária, entendemos que, deveras, nem sempre resta claro no texto legal a delimitação do sujeito passivo. Tanto a Constituição Federal como o Código Tributário Nacional – CTN, por vezes, não se faz claro deixando ao talante de outros diplomas o apontamento do sujeito que deverá suportar o ônus fiscal.

De outra mão, claro nos parece a eleição da outra modalidade de sujeição passiva, qual seja: o responsável tributário. As modalidades e os sujeitos que perfazem tal qualidade estão bem demarcados na lei tributária pátria.

A responsabilidade tributária de terceiros, que nos interessa de perto nesse trabalho, não se dá de maneira sucessória, conforme as modalidades que as sucedem. Ao contrário, se apoia no abuso de confiança, no caso do artigo 134 do Código Tributário Nacional - CTN, e no abuso ou mau uso dos poderes conferidos em lei, estatuto ou contrato social, no artigo 135 do mesmo diploma.

De todo modo, notemos que tanto os sujeitos delineados no artigo 134 quanto os eleitos no artigo 135 do *Codex* fiscal brasileiro, de uma forma ou de outra, de uma maneira ou de outra, assumem uma forma, uma modalidade de condução.

A referida confiança não está só sustentada nos textos positivados, mas, também, nas relações interpessoais. Se é verdade que o tutor assume a responsabilidade pelo tutelado em eventual governança equivocada da vida fiscal de seu tutelado, é verdade, de igual feita, que alguém lhe depositara confiança para o desempenho de tal papel.

Se o administrador responde pessoalmente por dívidas fiscais adquiridas pela empresa, é porque, no pretérito, pessoas lhe depositaram confiança, não profissional, mas principalmente pessoal.

Se os textos de Direito Positivo traduzem a moral social, sua agressão não é somente uma afronta legal, mas, especialmente, social. A responsabilidade pessoal, portanto, busca elencar sujeitos que praticaram ato corruptivo e, por isso, lhes impor sanção. É nesse sentido que, entendemos, se amolda a norma de responsabilidade tributária.

4. Elementos circundantes da responsabilidade e dos atos corruptivos

4.1 Introito do capítulo

Neste capítulo buscamos trazer à sirga, inicialmente, a ideia de ato corruptivo. De se notar, a acepção aqui empregada, por mais que se assemelhe, não é aquela trazida pelos textos legais que versam sobre a anticorrupção. Ali o contexto é outro; a proposta é outra.

Aqui, a concepção de corrupção encontra nascedouro na Filosofia, se imbrica com a Teoria dos Valores e busca demonstrar que se afina com os conceitos de ética e de moral, inclusive, no que tange à moral social. Aqui se demonstra a afinidade que o Direito Positivo há de ter com tais axiomas e, de igual feita, busca demonstrar o porquê a inobservância de uma norma vindoura de um ou mais enunciados prescritivos afrontam, não só as instituições jurídicas, mas, sobretudo, a moral, os valores sociais.

Trouxemos a noção de Teoria da Vontade Real de Friedrich Carl von Savigny, já que de indispensável importância para se aferir eventuais divergências entre a vontade real e vontade declarada.

Isso porque, no que toca à simulação, as declarações aparentes não haverão de ser consideradas. Apenas e tão somente a intenção verdadeira de cada sujeito há de ser considerada, já que vontade real não ocupa apenas a psique deste. Destarte, de fundamental importância na aferição do ato corruptivo e de todas as redundâncias deste.

Mais adiante, seguindo a esteira de uma ideia de ato corruptivo e da vontade real que corrobora com este, já que a simulação há de encontrar, em algum momento, afinidade com o tema, passamos a tratar da nulidade e dos efeitos dela advindos, a partir do preconizado no artigo 166 do Código Civil.

A partir de então, cuidar de problemas atinentes da fraude, simulação, negócio jurídico indireto, erro, dolo e coação, enfim, defeitos do ato jurídico de uma maneira geral, não poderiam de ser, ainda que brevemente, analisados. Todos são modalidades de corrupção de ato jurídico perfeito e, por assim, das expectativas axiomáticas sociais.

Outros dois elementos que tratamos por se mostrarem de fundamental importância são as figuras do *Offshore* e do Paraíso Fiscal. Por quê? Porque nenhuma das figuras são ilícitas; nenhum dos elementos são proibidos em lei.

Entretanto, há regras e limites para sua utilização. O problema se instala quanto tais regras e limites começa a ser ultrajados; quando há um abuso no manuseio destes elementos. Nesse âmbito, se nota um desvirtuamento dos elementos que entornam tanto uma como outra figura. Há, então, mais uma vez o surgimento da figura do ato corruptivo na acepção base a qual vimos trazendo ao longo desse trabalho.

Por derradeiro, não poderíamos, ao falar de ato corruptivo na acepção em que propusemos nessa pesquisa, das figuras da elisão e da evasão fiscal.

Em breve e apertado resumo, é sabido que a elisão fiscal se afina à modalidade de planejamento tributário efetivado com rigorosa observância da lei. Não há problemas ou máculas já que, ao assim agir, o contribuinte usa dos meandros trazidos pela própria lei para que, com isso, alcance uma certa economia tributária. Notemos que não há violação à lei, logo, não há corrupção dos mais caros axiomas sociais.

De lado contrário, temos a evasão fiscal. Essa, sim, feita em completa agressão à lei, deixando patente, pois, ser evadida pela corrupção axiomática do ato.

4.2 Ato corruptivo

Corromper, consoante nosso vernáculo¹²⁶, indica a ideia de *estragar, apodrecer, depravar* dentre outras possibilidades significativas conforme alguns dissemos. Aqui encontramos, pois, nosso ponto de partida para a construção de um valor e, conseqüentemente, um desvalor, neste átimo, representado pelo ato corruptivo.

Sem prejuízo dos predicados internos dos valores, sua formação conta com elementos externos inafastáveis nesse processo de construção axiomática. E nesse sentido, mister se faz atentar que o valor não está nas coisas. Não. O valor está no homem. Ele é que carrega consigo certa carga axiomática e emprega no seu mundo circundante.

A par disso, Miguel Reale¹²⁷ é resoluto ao dizer:

“Já dissemos que o homem é o único ser capaz de valores. Poderíamos dizer, também, que o ser do homem não é uma simples entidade psicofísica ou biológica, redutível a um conjunto de fatos explicáveis pela Psicologia, pela Física, pela Anatomia, pela Biologia. No homem existe algo que representa uma possibilidade de inovação e de supremo. A natureza sempre se repete, de acordo com a fórmula conhecida, segundo a qual tudo se transforma e nada se cria. Mas o homem, representa algo que é um acréscimo à natureza, a sua capacidade de síntese, tanto no ato instaurador de novos objetos do conhecimento como no ato constitutivo de novas formas de vida.” (Grifos postos)

126 REALE, Miguel – *Introdução à Filosofia*, Editora Saraiva, 3ª edição, 1.994, páginas 159/160.

127 AULETE, Caldas – *Dicionário contemporâneo da Língua Portuguesa*, Volumes 1 ao 5, Editora Delta, 2ª edição, Rio de Janeiro, 1.964, página 969.

O questionamento que paira neste momento se inclina para desvendar como se dá a construção do valor, então, se o homem é o condutor natural de axiomas; se o homem atribui valor às coisas.

Pois bem, na formação do valor, isto é, ao construir valor acerca de qualquer coisa o homem observa, de maneira inexorável porquanto um processo inato, natural, sua atmosfera semântica, sua carga empírica e os contextos histórico e social em que está inserido. Claro, sem prejuízo de outras variantes que poderão se modificar a depender de uma série de questões. Entretanto, os três elementos em destaque formam o núcleo do ato de valoração.

A atmosfera semântica diz respeito ao repertório de erudição do indivíduo. É forjado pelo *quantum* de leitura e outras formas de conhecimento que este utilizara ao longo de sua vida; concerne à qualidade e espécie de conhecimento acumulado ao longo do tempo.

Notório se faz que um sujeito analfabeto exhibe, por todas as questões que entornam o analfabetismo, uma capacidade menor de compreender seu mundo circundante se comparado ao indivíduo semianalfabeto ou analfabeto funcional. Aliás, nesse particular o sujeito, talvez nada entenda, de fato, dos eventos e fenômenos havidos no seu derredor. Claro fica, pois, sua precária e, para não dizer quase inexistente, capacidade de valorar.

A pessoa alfabetizada expande seu mundo, isto é, sua linguagem e, por assim, percebe melhor o mundo se comparado ao sujeito semianalfabeto e, desta maneira, valora melhor ou mais amplamente as coisas.

E nessa toada, o sujeito que detém formação superior valora com menos volume e propriedade as coisas se comparado a um sujeito que avançou nos

estudos, que tem uma visão parca se comparado ao um doutor, a um livre-docente e doravante.

Claro, a titulação não é garantia, tampouco parâmetro para capacidade de valorar. Mas é cediço que o volume de estudo exigido até que se alcance determinados graus acadêmicos faz com que, naturalmente, sua capacidade cognitiva se dilate. Se assim, sua capacidade de valorar também cresce.

Tomemos, à guisa de exemplo, dois sujeitos que detenham o título de livre-docente. Inquestionável que ambos carregaram longa jornada de estudos. Com efeito, não há como medir qual dos indivíduos tem mais ou menos volume vernacular. Logo, difícil, também, apontar quem exhibe maior alcance no processo axiomático.

Afora isso, há de se considerar a área de formação. Um sujeito que detenha o título de livre-docente em Medicina percorrerá, certamente, um caminho de estudos absolutamente diferente do indivíduo livre-docente em Direito. E mais, ainda que livre-docente na mesma área de conhecimento como o Direito, por exemplo, poder-se-á estar de frente de um livre-docente em Direito Civil e outro em Direito Tributário. A questão não se encerra por aí, já que, ainda que se esteja diante de dois sujeitos livre-docente em Direito Tributário, de certo, pelas mais variadas questões possíveis, terão formação diferente, cabedal de conhecimento diferentes e, de igual feita, atmosfera semântica diferentes.

Destarte, por mais próxima que pareça a valoração, será, em verdade absolutamente diferente. Há uma falsa impressão de se ter o mesmo valor por se atentar apenas ao resultado. O caminho perquirido para a obtenção do axioma, todavia, será, necessariamente, diferente, o que garante individualidade e irrepetibilidade do valor, ainda que pareça o mesmo em razão do resultado exibido que, insistimos, apenas parece com outros.

Na formação do valor, há de se considerar, também, a carga empírica do sujeito. Por outros torneios, há de se levar em consideração as experiências vividas pelo sujeito.

O indivíduo nascido na opulência não experimentará sensações de sujeitos privados do conforto e vice-versa. Desta sorte, a postura do mais abastado e do menos favorecido financeiramente diante de várias situações cotidianas tendem a ser diferentes. O sujeito que vivera uma relação matrimonial conturbada terá, de certo, uma ideia ou impressão sobre o matrimônio diferente daquele que se encontra em uma relação matrimonial mais estável.

O sujeito jovem, por ter tido menor número de experimentações, diante de uma série de situações, comportar-se-á diferentemente daquel'outro mais idoso; mais experiente, portanto.

O que importa notar neste momento é que a carga empírica, formada pelo rol de experiências vividas ao longo da vida, se mostra determinante na tomada de decisão, no modo de pensar, agir, enfim, na maneira de valorar do sujeito.

Por derradeiro, mas não menos importante, trazemos à lume os contextos histórico e social em que o sujeito está inserido. Iniciando pelo contexto histórico, é sabido e consabido que o momento histórico é determinante para a valoração do mundo circundante.

A noção de higiene, por exemplo, fora mudando com o perlustrar do tempo. Na Antiguidade (ou Idade Antiga) as fossas eram usadas como sanitários. O mesmo destino se dava aos buracos cavados fora das casas. Mais adiante, surgiram as latrinas no formato de poços de pedra, cheias de areia.

Na Idade Média, a população passara a adotar o uso de urinóis de cobre, cujo conteúdo era derramado sobre a via pública. Os aristocratas também usavam tal tipo de recipiente, contudo, porquanto mais avantajados financeiramente, eram, esses objetos, feitos de porcelana, nomeados de *Bourdalou*." No Renascimento, já na Idade Moderna, portanto, os europeus criaram o sistema de esgoto.

Hodiernamente, a higiene e seus elementos perfazem questão de saúde pública. O conceito, isto é, o valor construído no entorno da questão é abissalmente diferente das impressões que se tinha em tempos passados. Certamente mudará, também, daqui algum tempo.

Outro exemplo é o aparelho telefônico e sua evolução. Como se sabe, o telefone, criado britânico Alexander Graham Bell, surgira como um aparelho que buscava viabilizar a comunicação buscando transmitir sons através de sinais elétricos.

Seu alcance, uso, viabilidade, acessibilidade, modelos foram mudando com o passar dos anos. O telefone ficara cada vez mais popular, cada vez mais útil até se tornar essencial.

O tempo continua a marchar e, em 1.947, o laboratório Bell, nos Estados Unidos da América – EUA, cria o telefone celular, igualmente chamado de telemóvel. Nota-se que, nesse contexto, a ideia que se tem sobre telefone começa a sofrer mudanças.

Com o passar dos anos, o próprio conceito de telefone celular mudara de modo que, atualmente, a nomenclatura resta quase que totalmente substituída pelo denominado *smartphone*, com funções impensáveis há dez anos.

Notemos, pois, que o conceito de telefone sofrera uma dilatada mudança em razão do tempo; que os contextos históricos foram se incumbindo de dar elementos para que o homem valore tal objeto de forma diferente.

O que se vê, pois, é que o tempo influi de forma decisiva na conceituação de qualquer objeto; de qualquer elemento tangível ou não.

O mesmo se diga referentemente ao contexto social. Notório se faz que os diferentes ambientes sociais determinam, para um sentido ou outro, o processo valorativo. Um sujeito nascido e/ou criado no norte de um país qualquer, terá hábitos diferentes dos sujeitos, também nascidos e/ou criados no leste sul, oeste, centro e doravante.

O modo de ver e sentir determinadas situações tendem a ser diferentes. Se assim, o modo de valorar irá, de igual modo, variar.

Seguindo nessa senda, imaginemos um povoado silvícola. À margem da sociedade, da civilização, portanto. Diante de um aparelho de telefone celular, ou *smartphone*, terá uma impressão e postura diferentes do sujeito civilizado, já que, este último, é habituado com o indigitado aparelho. Essa postura é, notemos, resultado de uma valoração. Ambos empregaram valor ao objeto, entretanto, de maneira diferente já que o contexto social assim os impulsionara, sem prejuízo dos elementos de construção de valor ditos linhas acima.

O valor, o axioma, então, é resultado de um processo de construção efetivado pelo ser cognoscente que, como outrora dito, utilizar-se-á, impreterivelmente, da atmosfera semântica, carga empírica e contextos histórico e social condizentes ao sujeito, o que garante, ao valor, individualidade e irrepetibilidade.

Assim se forma a noção de ética porquanto seja um valor. Conforme dito em capítulos predecessores, ética é valor que se afina à noção de virtude. Trata-se de uma conduta esperada de um sujeito probo, honesto; indivíduo que tenha por hábito a retidão e a lhanza. Agora, notemos, tais predicados só poderão ser identificados por outro indivíduo que também exhiba adjetivos de mesma lavra.

O sujeito há de possuir capacidade cognitiva, vindoura de sua atmosfera semântica, carga empírica e contextos histórico e social, para se aperceber de tais características. O valor não virá da conduta do agente, mas, sim, dos olhos de quem o observa que esperará condutas próximas daquelas que tem por hábito.

Quando as condutas, e os valores a elas inerentes, vão se encontrando, uma teia de axiomas de mesma qualidade vai se formando. E assim começa a surgir a moral social. Notemos que é erigida a partir de expectativas comuns. Por isso, cria-se um valor coletivo (moral) que não há de ser rompido; por isso o Direito Positivo há de ser rente à tais expectativas.

Na medida em que se age em desacordo com os enunciados prescritivos que povoam os textos de Direito Positivo, estar-se-á estragando, apodrecendo, depravando, pervertendo a atmosfera semântica, carga empírica, contextos histórico e social, sem prejuízo de outros elementos que, a depender do caso, possam corroborar com a formação não só de um valor individualmente dado, mas, sim, coletivamente estabelecido.

Surge, neste átimo, o ato corruptivo. Corrompe-se uma expectativa social calcada em um axioma coletivo e construído a partir dos elementos que vimos narrando.

De se lembrar, se tanto a ética, a moral são valores, sua corrupção é um ato de desvalor. Todavia, tanto um como outro haverão de passar pelo processo de

construção axiomática. E nesse ponto, em razão do contexto histórico, especialmente, condutas que são, atualmente consideradas morais poderão, num futuro próximo ou não, serem consideradas imorais e vice-versa. Condutas do passado consideradas imorais podem, hoje, serem consideradas normais e o contrário é verdadeiro.

Se concepções se transmudam, os valores também. Daí porque alguns textos legais, com o passar dos anos, podem encontrar a pecha de obsoletos; porque têm que estar de acordo com o que se tem como atual em nível de valor social.

Pelo mesmo motivo, atos que são hodiernamente considerados corruptivos podem, no futuro, não ser mais considerados desta forma; atos que outrora eram repudiados, hoje, talvez, não sejam mais. Essa é a ideia central da corrupção de um ato.

4.3 Teoria da vontade Real

A Teoria da vontade Real é a primeira construção científica elaborada por Friedrich Carl von Savigny que se ocupava por determinar o valor da vontade real e sua declaração, como elementos fundantes dos atos jurídicos.

Consoante prega Savigny, vontade e declaração são elementos que se relacionam e, por isso, dependem um do outro.

Há, entretanto, divergência entre a vontade real e vontade declarada e, essa, é intencional e não voluntária, como quando a declaração se faz com um intuito de cordialidade. Será, neste caso, ineficaz por falta de vontade.

Com efeito, por se tratar de simulação, não há de se considerar as declarações aparentes, mas, sim, a verdadeira intenção dos indivíduos, posto que a vontade real não existira apenas na psique destes, ao contrário, traduzira-se ao

exteriorizar-se no acordo entre estes pactuado. Buscara-se, *in casu*, dar à declaração um alcance diverso daquele que normalmente lhe é atribuído.

In suma, Friedrich Carl von Savigny elenca em sua tese que (i) a vontade que não se declarara é a própria natureza juridicamente irrelevante; (ii) a declaração carente de vontade é ineficaz, ainda que a contradição entre vontade e declaração seja por culpa do declarante, salvo no caso de reserva mental; (iii) se uma declaração aparente ocultar outra declaração de vontade, é esta última que deve prevalecer.

Em seu trabalho nominado de *System des heutigen Römischen Rechts*¹²⁸, ao tratar dos princípios fundamentais da interpretação¹²⁹:

“Toda ley tiene la función de comprobar la naturaleza de una relación jurídica, de enunciar cualquier pensamiento (simple o compuesto) que asegure la existencia de aquellas relaciones jurídicas contra error y arbitrariedad. Para lograr este fin, hace falta que los que tomen contacto con la relación jurídica, conciben pura y completamente aquel pensamiento. A este efecto se colocan mentalmente en el punto de vista del legislador y repiten artificialmente su actividad, engendran, por consiguiente, la ley de nuevo en su pensamiento. He aquí la actividad de la interpretación, la cual, por consiguiente, puede ser determinada como la reconstrucción del pensamiento ínsito de la ley. Sólo de esta manera podemos obtener una inteligencia segura y completa del contenido de la ley; y sólo así podemos lograr el fin de la misma.”
(Grifos postos)

Resta clara a necessária vontade genuína do indivíduo para que, assim, não macule o ato desta vindouro.

128 Sistema do Direito Romano Atual.

129 SAVIGNY, Friedrich Carl von - *Los fundamentos de la ciencia jurídica*, in *La ciencia del derecho*. Editora Losada, Buenos Aires, páginas 82/83.

4.4. A nulidade e seus efeitos a partir do artigo 166 do Código Civil

O negócio jurídico que não se efetive enquanto perfeito, viciado, portanto, encontra sua cláusula de nulidade que, destaquemos, é prevista no artigo 166 do Código Civil brasileiro, infra destacado:

(...)

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

(...)

Conforme Maria Helena Diniz¹³⁰, nulidade “... é a sanção imposta pela norma jurídica, que determina a privação dos efeitos jurídicos do ato negocial praticado em desobediência ao que prescreve”. (Grifos postos)

Quando da declaração de nulidade absoluta, o negócio jurídico não produzirá qualquer efeito já que se encontra inquinado por vícios de irretorquível essencialidade.

A prática de quaisquer das situações elencadas no enunciado prescritivo supra estampado terão o condão de trazer a anulação do ato. Sim, posto que se carregam um vício em seu amago, a perfeição jurídica que se espera de um ato resta

130 DINIZ, Maria Helena – *Código Civil anotado*, Editora Saraiva, 15ª edição revista e atualizada, página 194.

prejudicada. Daí decorre, então, as consequências e efeitos de nulidade dos institutos a seguir estudados.

4.5 Fraude e suas redundâncias

Fraudar, resultante do latim “*fraudare*”, indica a noção de “*cometter fraude contra, enganar; despojar fraudulentamente; frustrar*”.¹³¹ (Grifos postos)

O ato de fraudar é efetivado por ter agido com sustento em fraude que, em bom português, implica em “*dolo, engano, burla*”¹³². (Grifos postos)

Toda distorção dolosa com intuito de obter vantagem induzindo outrem a erro, pois, é qualidade de fraude. No campo jurídico não há de ser diferente. Simulação, evasão, indução a erro, dentre outros, são modalidades de fraude.

A par disso, pronuncia-se Silvio de Salvo Venosa¹³³, no sentido de que a fraude nada mais é do que o uso de meio enganoso ou ardiloso com a intenção de contornar a lei ou um contrato, seja ele preexistente ou futuro.

E confirmando a necessidade de lesão a terceiro para que, assim, se reconheça o comportamento fraudulento, aponta Washington Monteiro de Barros¹³⁴ que é absolutamente necessário, para a caracterização da fraude, que este (um terceiro) seja efetivamente lesado pelo ato fraudulento.

Reforçada fica a ideia, portanto, de que havendo práticas que inobservem a lei, buscando e trazendo efetivo prejuízo a terceiros, estarão, estas,

131 LELLO UNIVERSAL em 4 Volumes – Novo dicionário encyclopédico Luso-Brasileiro organizado e publicado pela LIVRARIA LELLO, sob a direção de João Grave (Academia de Ciências de Lisboa) e Coelho Netto (Academia Brasileira de Letras), página 1.095.

132 Idem acima.

133 VENOSA, Sílvio de Salvo - *Direito civil: parte geral*, Editora Atlas, 11^a edição, página 213.

134 MONTEIRO, Washington de Barros - *Curso de Direito Civil I*, Editora Saraiva, 42^a edição, página 245.

afeiçoadas ao conceito de fraude.

4.6 Simulação

Adeptos que somos do método construtivista lógico-semântico, partamos do conceito primeiro do idioma pátrio acerca da palavra “simulação”, do latim “*simulatio*” que, sem prejuízo de outros significados possíveis, implica no “*acto ou efeito de simular, fingimento*”.¹³⁵ (Grifos postos)

Por mais que o Direito construa sua própria realidade e tenha seus meios próprios de comunicação, de manifestação, não há de se afastar longamente da base vernacular do termo.

Nesse contexto, qualquer manobra jurídica que busque aparentar algo diferente do que realmente se efetiva, encontra enquadramento na simulação jurídica.

Cumpre salientar, que o instituto da simulação encontra sua primeira aparição no ordenamento jurídico positivo pátrio, como espécie de estelionato, no artigo 338, § 9º, do Código Penal de 1.890, *in verbis*:

(...)

Art. 338. Julgar-se-ha crime de estelionato:

9º Usar de qualquer fraude para constituir outra pessoa em obrigação que não tiver em vista, ou não puder satisfazer ou cumprir;

(...)

135 LELLO UNIVERSAL em 4 Volumes – Novo dicionário encyclopédico Luso-Brasileiro organizado e publicado pela LIVRARIA LELLO, sob a direção de João Grave (Academia de Ciências de Lisboa) e Coelho Netto (Academia Brasileira de Letras), página 1.071.

A simulação assume as funções que lhes são próprias, conforme Washington de Barros Monteiro¹³⁶, com a “*intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico, que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o negócio realmente querido*”.

(Grifos postos)

Encontra efetividade, portanto, com a intenção das partes em efetivar negócio com o fito de prejudicar terceiro que não tem conhecimento dos fatos.

O Código Tributário Nacional – CTN não se ocupa com os efeitos da simulação. Vislumbra-se, neste, apenas traços no artigo de alguma preocupação com o referido instituto no artigo 149, inciso VII e 150, § 4º, *in verbis*:

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(...)

(...)

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo

136 MONTEIRO, Washington de Barros - *Curso de Direito Civil I*, Editora Saraiva, 42ª edição, página 218.

se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

De se notar, o artigo 149, inciso VII do Diploma suso destacado versa sobre a revisão do lançamento de ofício, quais sejam, “*quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação*”. O artigo 150, § 4º, também do *Codex Tributário brasileiro*, por seu turno, se refere às hipóteses de decadência repousante lançamento por homologação.

Nota-se que as prescrições trazidas pelo legislador tributário são escassas e, de igual sorte, não se ocupa com as consequências vindouras de atos corruptivos como os acima apontados. Resta-nos, então, fazer uso de outros diplomas; de outros campos de prescrição legal.

Conforme dito algures, seguindo nas prescrições do Código Tributário Nacional – CTN, destaquemos que o parágrafo único de seu artigo 116, se refere à simulação que, na Teoria Geral do Direito, é modalidade de vício que macula a vontade do sujeito, assim como o erro, dolo e a coação.

Conforme Alberto Xavier¹³⁷, a simulação “... *é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros*”. (Grifos postos)

Seguindo nessa linha, o mestre português destaca que os elementos essenciais constantes da simulação em Direito Tributário são a (i) intencionalidade; (ii) acordo simulatório; e (iii) o intuito de enganar terceiro.

Daí porque, para Alberto Xavier¹³⁸, a simulação fiscal é “*aquela que ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na*

137 XAVIER, Alberto – *Tipicidade da tributação, simulação e a norma antielisiva*, Editora Dialética, São Paulo, 1ª reimpressão da 1ª edição, 2.002, página 52.

138 XAVIER, Alberto – *Tipicidade da tributação, simulação e a norma antielisiva*, Editora Dialética, São Paulo, 1ª reimpressão da 1ª edição, 2.002, página 53.

operação” (Grifos postos)

Surge, então, algumas variantes do instituto simulação. Ei-los:

4.6.1 Simulação absoluta ou relativa

Conforme os ditames do artigo 167, § 1º, I, II e III e § 2º, do Código Civil, a simulação há de ser absoluta ou relativa. Vejamo-lo:

(...)

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

(...)

Simulação absoluta encontra lugar na falsa declaração de vontade expressa em um negócio jurídico bilateral ou unilateral, não trazendo, entretanto, real intenção em realizar negócio. Se apresenta celebrar um determinado negócio jurídico, quando, em verdade, não se busca realizar negócio algum. Não há tal vontade. Dito de outra maneira, inexistente o ato ou negócio jurídico. Vislumbra-se a simulação absoluta quando o negócio jurídico é inteiramente simulado.

Assim se operando, o negócio resta nulo e insuscetível de

convalidação, conforme artigo 169, do Código Civil.

(...)

Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo.

(...)

A simulação relativa, por sua vez, efetiva-se enquanto ato ou negócio existente, entretanto, mitigado. As partes buscam realizar o negócio jurídico, mas de maneira diferente da que se apresenta.

Se opera no descompasso entre a vontade subjetiva, isto é, a vontade interna e a efetivamente declarada. Configura-se quando, sob a roupagem de um negócio ficto, busca-se realizar o verdadeiramente outro intento. Outro negócio, portanto, no todo ou em parte daquel'outro.

Concernente às duas modalidades de simulação acima destacadas, Alberto Xavier ensina que se pode encontrar na doutrina, de igual sorte, simulação nua para se referir à simulação absoluta e simulação vestida para se referir à simulação relativa.

Malgrado, a relação relativa aqui apreciada revela-se nas qualidades de subjetiva e objetiva, inocente e maliciosa.

Subjetiva – se a parte que a efetiva não for o sujeito que tira proveito do negócio; fala, somente, em nome do verdadeiro beneficiado. Afigura-se na imagem do vulgarmente chamado de “testa de ferro”.

Objetiva – será objetiva quando o negócio jurídico trouxer declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

Inocente – consubstancia-se diante da inexistência de intenção de violar ou lesar outrem, motivo pelo qual é tolerável.

Maliciosa – contrariando a modalidade antecedente, exhibe deliberado interesse de prejudicar ou ludibriar terceiros tornando o ato, então, nulo.

De toda sorte, em quaisquer de suas modalidades o ato ou negócio jurídico vindouro ou contaminado pela simulação é nulo ou anulável, justamente por não corresponder com a vontade real das partes.

Antes de qualquer propalação mais minudente sobre o tema, contudo, urge alvitrar que a simulação fiscal pode se dar tanto quanto ao fato gerador (ou hipótese de incidência) quanto à base de cálculo.

4.6.1.1 Quanto ao fato gerador ou hipótese de incidência

Consoante o entendimento de Alberto Xavier, no que tange ao fato gerador, a simulação somente poderá ser relativa. Exclui por completo, portanto, a possibilidade de haver simulação absoluta.

Isso porque o indivíduo exhibe como vontade real a concretização de ato ou negócio jurídico tipificado, em lei, como ajudar de obrigação tributária.

Se assim, para ludibriar o Fisco, esquivando-se, assim, de seu dever legal, o indivíduo simula, oculta, encobre sua verdadeira vontade, fazendo uso de um negócio aparente.

Vejamos, pois, o que diz Alberto Xavier¹³⁹ sobre o assunto:

“No que concerne ao fato gerador, a simulação é necessariamente relativa, uma vez que a vontade real das partes é a realização do ato ou negócio jurídico tipificado na lei como fato constitutivo da obrigação tributária. E daí que,

139 XAVIER, Alberto – *Tipicidade da tributação, simulação e a norma antielisiva*, Editora Dialética, São Paulo, 1ª reimpressão da 1ª edição, 2.002, página 56.

para enganar ou prejudicar o Fisco, os autores do negócio real se vejam forçados a dissimulá-lo, a ocultá-lo, a encobri-lo sob as vestes de um negócio aparente que não corresponde à sua vontade real e cuja natureza é distinta do negócio jurídico tipificado como fato gerador pela lei tributária”.
(Grifos postos)

Claro resta que, enquanto a simulação incidente sobre o fato gerador (ou hipótese de incidência), o indivíduo mutila o ato ou negócio praticado, de modo que, por assim, resulta em algo diferente do que aparenta. Clara é a intenção de se esquivar de seu ônus legal. Daí porquê simulação relativa.

4.6.1.2 Quanto à base de cálculo

Se no que toca ao fato gerador a simulação há de ser, necessariamente, relativa, concernente à base de cálculo pode, esta, ser tanto relativa quanto absoluta.

Se opera no momento em que o sujeito efetua manobra buscando a redução ou anulação do *quantum* há de ser pago de tributo.

Exemplo de simulação relativa referente à base de cálculo se dá quando o contribuinte efetua determinada operação dando-lhe, contudo, valor menor do que realmente representa.

Dito de outra maneira, o sujeito efetua dada operação jurídica, mas ao notificar o Fisco quanto o valor da operação para sobre esta incidir o ônus fiscal, apresenta valor inferior ao realmente emergido com o fito de pagar valor menor que o verdadeiramente devido.

A guisa de exemplo, imaginemos que o sujeito efetive a venda de mil pares de sapatos na monta de R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta Reais), cada.

É sabido que sobre a circulação de mercadorias haverá de incidir o Imposto sobre as Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Neste caso, o valor da base de cálculo deverá alcançar a monta de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil Reais), porquanto perfaça o total da referida operação comercial.

Contando com uma alíquota de 18% (dezoito por cento), o contribuinte contaria com uma obrigação tributária principal no importe de R\$ 45.000,00 (quarenta e cinco mil Reais).

Ainda no campo da imaginação se o indivíduo emitir o que, em linguagem vulgar se chama de “meia nota”, teríamos uma base de cálculo de R\$ 125.000,00 (cento e vinte e cinco mil Reais). Apresentando a mesma alíquota, qual seja 18% (dezoito por cento), teríamos um falso ônus tributário de R\$ 22.500,00 (vinte e dois mil e quinhentos Reais). Temos, *in casu*, a dita simulação relativa concernente à base de cálculo.

4.7 Negócio jurídico indireto

O negócio jurídico indireto, de forma sintética, se dá entre os particulares que efetivam ato jurídico, todavia, com o escopo de obter vantagem econômica.

Exemplo corriqueiro é o *negotium mixtum cum donatione*¹⁴⁰, oportunidade onde se faz um contrato de compra e venda, oneroso portanto, com preço, entretanto, que permite atingir os mesmos fins de uma doação.

Não obstante, é, também, prática comum em alguns planejamentos

140 Negócio misto com doação.

tributários sucessórios onde um indivíduo que, por exemplo, proprietário de muitos imóveis, no lugar de receber os alugueres na pessoa física e sujeitar-se à alíquota progressiva do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR, pessoa física, *in casu*, acaba por organizar seus imóveis dentro de uma pessoa jurídica, *holding* em geral, obtendo, pois, uma vantagem tributária.

Há de se destacar que não há qualquer ilicitude em práticas desta jaez. Trata-se de um negócio jurídico indireto, desde que se prove que o ato fora realizado com o fito de efetivar maior e eficaz organização dos negócios da pessoa física ou jurídica com a comprovação, também, de um fundamento econômico.

A essência do negócio jurídico indireto habita na utilização deste para se obter fim distinto do correspondente à sua causa e respectiva função. Daí porque se utiliza a nomenclatura “indireto”.

Assim dito, o Direito Tributário, notemos, busca arrimo no Direito Privado para efetivar sua incidência. Desta sorte, por mais que o negócio indireto encontre nascedouro no Direito Privado, ou ao menos tenha maior campo de ocorrência, tem indubitável reflexo no Direito Tributário.

Com efeito, o negócio jurídico indireto pode trazer problemas. Dessa opinião é Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹⁴¹:

“O problema dos negócios jurídicos indiretos surge em face da interpretação funcional, quando é utilizado um negócio jurídico conceitualmente típico para alcançar um fim ulterior prático (efeito econômico) que não é usualmente atingido por ele, ma a cuja disciplina formal e substancial as partes se sujeitam” (Grifos postos)

Em casos como o apontado pelo indigitado jurista, deveras haverá

141 JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz - *Simulação e negócio jurídico indireto. No Direito Tributário e à luz do novo Código Civil*, Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Editora Fórum, Belo Horizonte, ano 8, n. 48 – nov/dez, 2.010, página 18.

um descompasso entre o propósito negocial e o resultado efetivamente percebido.

A falta de propósito negocial, em apertado resumo, se mostra quando há uma proposta negocial dentro de um planejamento tributário. Estar-se-ia sujeito a ser desconsiderado porquanto, neste caso, não haveria uma razão de existir. Não há justificativa econômica para tanto, um propósito negocial já que fora criado, apenas, para fins de economia tributária

Concernente à questão em debate, a 1ª Turma da 4ª Câmara Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, reconhecer a possibilidade de venda de participação societária por intermédio de sócios pessoas físicas, após redução de capital social. Vejamos:

Processo nº 16561.720150/2015-11

Recurso nº De Ofício e Voluntário

Acórdão nº 140 002.347 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 10 de abril de 2018

Matéria GANHO DE CAPITAL

Recorrentes CCI CONCESSÕES LTDA

FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano calendário: 2010

VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA RECEBIDA PELOS SÓCIOS APÓS OPERAÇÃO DE REDUÇÃO DE CAPITAL. AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO. PLANEJAMENTO LEGÍTIMO.

Restando comprovado que a negociação da participação societária foi de fato e de direito realizada pelas pessoas físicas (ausência de simulação), bem como que a redução de capital com entrega de participação aos sócios produziu as consequências jurídicas normalmente esperadas para este tipo de operação (negócio dotado de "causa"), não há base para que o fisco desconsidere os efeitos tributários a pretexto

de tributar os atos segundo o que, no seu entender, seria o seu desfecho previsível.

Desta sorte, se uma negociação de participação societária for celebrada perlustrando o trâmite legal, isto é, sem indícios de simulação, o planejamento tributário deve ser considerado lícito.

O caso em tela tivera seu julgamento iniciado em 2010, oportunidade onde a Fazenda Nacional concluíra que uma empresa deixara de contabilizar o ganho de capital na venda de investimentos e, destarte, reduzira de modo indevido o lucro sujeito à tributação.

Afora isso, o Fisco questionava os motivos das transferências de participação societária que se consubstanciaram. Para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, entretanto, se a redução de capital com entrega de participação aos sócios produzira as consequências jurídicas naturalmente esperadas para a operação em apreço, não há base para desconsiderar os efeitos tributários.

A relatora destinada ao deslinde do caso, apontara que houvera, no máximo, planejamento e atuação preventiva para minimizar os impactos tributários, o que confirma que, uma vez que se busque manter o propósito comercial, não há de se falar em ilicitude.

4.7.1 Diferença entre simulação e negócio jurídico indireto

Cumprido destacar, por oportuno, que o negócio jurídico indireto e simulação não se confundem. São institutos diversos. Na simulação, como já dito, há desconformidade entre o que se deseja e o ato efetivamente praticado.

Obriga-se as partes em práticas de atos ocultos com o fito de desfazer ou disfarçar os efeitos práticos que se concretizaram.

No negócio jurídico indireto, por seu turno, as partes desejam e

mantêm o ato praticado, submetendo-se, *in totum*, ao negócio e suas competências. Dito de outro modo, trata-se do negócio jurídico praticado e efetivado pelas partes com o escopo de atingir fins diversos dos apresentados pelo arquétipo natural daquela espécie negocial.

Inocência Galvão Telles¹⁴², preferindo a locução “contratos cumulativos”, repisando que, *in casu*, se cumulam funções próprias de dois contratos, efetivando e aproveitando a estrutura de um deles exclusivamente.

A par disso, Alberto Xavier explica¹⁴³:

“Nem sempre, porém, o negócio indireto pretende subtrair-se ou impedir qualquer tributação efetiva, ou impedi-la pela realização de fato impeditivo, limitando-se a desencadear consequências fiscais menos gravosas do que as que resultariam do negócio direto correspondente: é o negócio indireto redutivo, o qual ainda pode atuar por duas vias distintas. Em certos casos, o negócio direto é elemento da previsão normativa e o negócio indireto elemento de outro tipo legal, cujas consequências fiscais são menos onerosas: é o negócio redutivo por substituição de geradores. Mas outras hipóteses o negócio direto é elemento de qualquer zona da estatuição (alíquota, deduções) e as partes recorrem a um negócio indireto que desencadeia efeitos fiscais menos gravosos: é negócio redutivo por substituição de elementos da estatuição”. (Grifos postos)

Pelos motivos que trouxemos linhas acima, bem como pela explanação de Alberto Xavier, claro fica que não há de se confundir ou imbricar os conceitos de simulação e negócio jurídico indireto.

142 TELLES, Inocência Galvão - *Manual dos contratos em geral* – Editora Imprensa, Lisboa, Coimbra Editora, 1965.

143 XAVIER, Alberto – *Tipicidade da tributação, simulação e a norma antielisiva*, Editora Dialética, São Paulo, 1ª reimpressão da 1ª edição, 2.002, página 61.

4.8 Erro

E Língua Portuguesa, “erro” implica na ideia de “*Acto ou efeito de errar; desacerto; inexatidão; afastamento da honestidade ou da justiça; doutrina errada; culpa, mau comportamento*”¹⁴⁴ dentre outros significados possíveis.

Em Direito, perfaz uma das modalidades de vício de consentimento, igualmente denominado de defeitos do ato jurídico.

O erro, numa definição mais breve, é a falsa noção da realidade; é ter impressão de que algo é diferente do que, de veras, é. Diferencia-se, então, da ignorância, porquanto esta consagre o não conhecer. Insta salientar que, concernente à validade do negócio jurídico, a ignorância pode ser equiparada ao erro, se indispensável à realização do negócio jurídico prejudicial.

Dito isto, cabe destacar as modalidades de erros: (i) erro quanto à pessoa ou *error in persona*; (ii) erro quanto ao objeto ou *error in corpore*; (iii) erro quanto ao negócio jurídico ou *error in negotio*; (iv) erro quanto à substância ou qualidade; e (v) erro de direito ou *error in juris*.

De toda sorte, havendo erro de modo que este redunde em anulação (nulidade relativa) do negócio jurídico, o erro há de ser:

a) Erro substancial, essencial ou principal: trata-se da falsa percepção da realidade. Desta feita, há de ser motivo fundamental para a celebração do negócio jurídico;

b) Cognoscível: uma vez realizado o negócio jurídico, deve ser possível o conhecimento posterior concernente ao erro, de maneira a ser visível e nítido que a manifestação de vontade se fora efetivada sob a influência do erro; e

144 LELLO UNIVERSAL em 4 Volumes – Novo dicionário encyclopédico Luso-Brasileiro organizado e publicado pela LIVRARIA LELLO, sob a direção de João Grave (Academia de Ciências de Lisboa) e Coelho Netto (Academia Brasileira de Letras), página 895.

c) Escusável: o erro deve ser desculpável; nunca grotesco. Dessarte, é anulável a espécie de erro que qualquer pessoa com a costumeira diligência está passível de cometer.

Acerca do assunto, vejamos as prescrições trazidas pelo legislador:

(...)

Art. 138. São anuláveis os negócios jurídicos, quando as declarações de vontade emanarem de erro substancial que poderia ser percebido por pessoa de diligência normal, em face das circunstâncias do negócio.

(...)

(...)

Art. 139. O erro é substancial quando:

I - interessa à natureza do negócio, ao objeto principal da declaração, ou a alguma das qualidades a ele essenciais;

II - concerne à identidade ou à qualidade essencial da pessoa a quem se refira a declaração de vontade, desde que tenha influído nesta de modo relevante;

III - sendo de direito e não implicando recusa à aplicação da lei, for o motivo único ou principal do negócio jurídico.

(...)

Vislumbra-se, deste modo, que qualquer motivo escusável e cognoscível que induza ao erro substancial gera anulabilidade do negócio jurídico. De igual sorte, nessas condições, é anulável a transmissão errônea de vontade por meio de representante.

4.9 Dolo

Dolo origina-se do vocábulo latino *dolu*, trazendo a noção de um ato ou vontade de um sujeito que age de má-fé. Assim sendo, induz alguém em erro, afora as questões atinentes ao Direito Penal, ciente dos resultados que possam decorrer de tal prática.

Dito de outra maneira, trata-se do emprego de expediente equivocado de solércia com o fim de induzir alguém à prática de ato que o prejudica, beneficiando, com isso, ao autor ou a terceiro. Podemos encontrá-lo como *dolus bonus* ou *dolus malus*, sem prejuízo de outros que não se afeiçoam aos casos aqui tratados.

Dolus bonus – também chamado de dolo tolerável, não conduz à anulabilidade. Trata-se de um comportamento lícito e tolerável como o exagero na exposição de predicados dos adjetivos de determinada mercadoria, por exemplo.

Dolus malus – é o emprego de condutas arguciosas efetivadas com o escopo de prejudicar alguém.

Somos da opinião de que não há como se deparar com quaisquer das figuras que perfaçam a qualidade de viciadas sem que, estas, venham acompanhadas do dolo. Não há fraude, simulação, indução a erro, dentre outras, sem a presença do dolo.

4.10 Coação

Coação é modalidade de vício de consentimento consubstanciado por constrangimento físico ou moral de modo a obrigar alguém a praticar ato fundado no temor. Encontra-se esculpido no artigo 151 do Código Civil, em apreço:

(...)

Art. 151. A coação, para viciar a declaração da vontade, há de ser tal que incuta ao paciente fundado temor de dano

iminente e considerável à sua pessoa, à sua família, ou aos seus bens.

Parágrafo único. Se disser respeito a pessoa não pertencente à família do paciente, o juiz, com base nas circunstâncias, decidirá se houve coação.

(...)

Para Antônio Chaves¹⁴⁵, coação “... seria qualquer pressão física ou moral exercida sobre a pessoa, os bens ou a honra de um contratante para obrigá-lo ou induzi-lo a efetivar um negócio jurídico”. (Grifos postos)

Pressão física, também chamada de *vis absoluta*, é o constrangimento corporal capaz de esvaziar toda a vontade do indivíduo, de modo a redundar em total ausência de consentimento.

A coação moral, por seu turno, para que tenha sua consubstanciação reconhecida, há de conter cinco elementos conforme destaca Maria Helena Diniz¹⁴⁶:

“a) A coação deve ser a causa determinante do negócio jurídico; b) a coação deve incutir à vítima um temor justificado; c) o temor deve dizer respeito a um dano iminente, suscetível de atingir a pessoa da vítima, sua família ou seus bens; d) o dano deve ser considerado grave; e e) o dano pode atingir a pessoa não pertencente à família da vítima”. (Grifos postos)

Agora, se há elementos que operam na condição de formadores da coação, há de outro lado, também, elementos que a excluem. Ei-los:

a) ameaça do exercício normal de um direito; e

145 CHAVES, Antônio – *Coação*, in, *Enciclopédia Saraiva de Direito*, volume 15, página 228.

146 DINIZ, Maria Helena – *Manual de Direito Civil*, Editora Saraiva, 2.011, página 87/88.

b) simples temor reverencial.

Aliás, as condições acima elencadas constam do artigo 153 do Código Civil, conforme se vê:

(...)

Art. 153. Não se considera coação a ameaça do exercício normal de um direito, nem o simples temor reverencial.

(...)

A denominada “*ameaça do exercício normal de um direito*”, se opera quando um credor de uma dívida já vencida e não paga, por exemplo, diz ao devedor, em tom de ameaça, que irá protestar o título e, posteriormente, buscar os meios adequados para requerer sua falência.

Não há, *in casu*, coação; não há vício de consentimento, defeito do ato jurídico. Se o sujeito assim agir, estará, apenas, fazendo uso das faculdades legislativas que o sistema jurídico pátrio lhe oferece. Portanto, excluída está a hipótese de coação.

Quanto ao “*simples temor reverencial*”, encontra lugar no receio de desagradar pessoas a que se deve obediência em razão de uma relação afetiva, como pais, avós, por exemplo.

Por derradeiro, merece destaque o artigo 154 do Código Civil.

(...)

Art. 154. Vicia o negócio jurídico a coação exercida por terceiro, se dela tivesse ou devesse ter conhecimento a parte a que aproveite, e esta responderá solidariamente com aquele por perdas e danos.

(...)

Em casos que encontrem enquadramento com as prescrições do enunciado prescritivo suso salientado, há de se destacar que, ainda que se saiba, que se tenha ciência do ato coativo (o contratante), o negócio restará viciado, oportunidade em que alcançará sua anulabilidade. Entretanto, se a coação exercida por terceiro for conhecida pela parte que dela aproveitar, a responsabilidade será solidária, de modo a responder com aquel'outro por perdas e danos.

4.11 *Offshore*

A locução “*offshore*”, originária do idioma inglês, se traduzida ao pé da letra, indica “no mar”. Desapegada da literalidade, é, de igual sorte, traduzida ou entendida como “não residente”.

De toda sorte, trata-se de um nome comumente conferido às empresas que mantêm contas bancárias abertas e ativas em Estados que percebem um sistema de tributação mais brando se comparado com o brasileiro. Daí porque são, também, chamadas de sociedade extraterritorial ou empresa extraterritorial. É empresa situada em outro território, realizando suas operações, apenas, nessa localidade. Por isso, com relação ao Brasil, são denominadas de *offshore*; relativamente ao país que as alberga, são chamadas de *onshore*, já que a ideia desta última se refere a operações realizadas dentro das divisas do Estado que as recebe e lhes dá guarida.

O termo *offshore* também traz a pecha de Paraíso Fiscal¹⁴⁷ e, por isso, de maneira geral, não é vista com bons olhos.

De toda maneira, há de se ficar evidenciado que as empresas que atendem pela denominação de *offshore* são, sempre, entidades alocadas fora das divisas nacionais e, deste modo, não sujeitas ao regime legal e fiscal vigente naquele país.

147 Ao assunto será destinado um tópico específico.

Em casos deste naipe, incidir-se-á, inexoravelmente, em situações de elisão ou evasão fiscal. Dependerá, notemos, da maneira como essa operação será realizada. Destarte, utilizar-se de uma empresa *offshore* não é, necessariamente, incidir em ilicitude já que a problemática não reside em dela se utilizar, mas, sim, tê-la e não declará-la.

São normalmente sediadas em países considerados com Paraísos Fiscais que, por assim serem, incentivam pessoas jurídicas a deixarem seu país de origem e, então, fixar suas sedes dentro de suas divisas. É o caso, por exemplo, das Ilhas Cayman, Ilhas Virgens dentre outras.

Questões que gravitam em torno da figura da *offshore*, bem como do Paraíso Fiscal, sem prejuízo de outras evidentemente, fomentaram a ponência da Lei Complementar 104/2.001 que introduzira o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional – CTN, na tentativa de trazer à baila uma norma de caráter antielisivo.

Vê-se, portanto, que não só provoca palpitantes debates acerca de sua licitude ou ilicitude, mas, também, mostra-se como interessante instrumento de planejamento tributário, desde que feito com fiel observância à lei.

4.12 Paraíso Fiscal

Há de fato uma diversidade de sistema jurídico positivo, já que cada Estado ostenta uma estrutura organizacional própria.

Se assim, uma variedade de arcabouços jurídicos se verifica, também, no que toca à estrutura fiscal, bem como à política tributária exercida por cada Estado. Uns mais brandos, outros mais severos.

Fato é que, diante disso, uma concorrência transfronteira é fomentada, o que de certa forma é natural.

E a questão concorrencial em debate, funda-se, de certa forma, na ideia de que o mercado, assim como os sistemas tributários, são atravessados por fenômenos concorrenciais.

Na iniciativa privada, a concorrência é inata; natural. A diversidade de sistemas tributários provoca, também uma indesejada concorrência de modo a nortear as preferências das empresas na busca da minimização de custos.

Políticas fiscais, mesmo quando usadas com o escopo de traçar um enquadramento econômico competitivo entre as empresas que desenvolvam suas atividades dentro de suas linhas limítrofes, colaboram com uma perigosa e indesejável concorrência entre Estados.

Perigoso e indesejável porque não se trata de iniciativa privada, de modo que os Estados não podem ser comparados a empresas, tampouco os tributos a produtos. Por isso, então, salientar o risco de uma competitividade desta natureza.

Em que pese a analogia, por vezes a sanha do Estado em arrecadar é tamanha que se vislumbra um palco deveras parecido com este que acabamos de sublinhar. Por conta disso tudo, abre-se azo para infundáveis discussões sobre Paraíso Fiscal e suas redundâncias.

Muito se fala sobre Paraíso Fiscal quando o assunto é planejamento tributário. Mais. Muito se critica a figura do Paraíso Fiscal, mas, muitas vezes, sem saber, sequer, seu conceito; de quê se trata.

Paraíso Fiscal, também conhecido como refúgio fiscal, é uma jurisdição, isto é, um Estado onde não há sistema de tributação ou, quando há, com a prática de alíquotas deveras baixas onde a incidência fiscal se mostra ínfima.

Insta ressaltar que o conceito acima trazido, fora efetivado com fulcro na Lei n.º 9.430/96 que, até então, trazia os elementos necessários para que se considere, ou não, determinado Estado como Paraíso Fiscal. Com base no referido texto de Direito Positivo, a Receita Federal – RF considerava que países com tributação de

Imposto sobre a Renda inferior a 20% (vinte por cento), perfazia os predicados necessários para se enquadrar na qualidade de Paraíso Fiscal.

Com efeito, no dia 23 (vinte e três) de junho de 2.008, fora publicada a Lei nº 11.727/2008, resultante da conversão da Medida Provisória nº 413, de 03 (três) de janeiro de 2.008, que trouxera alterações em vários pontos da legislação tributária vigente.

Em meios a estas alterações, uma que, certamente, fomentara discussões concerne, justamente, à ampliação do conceito de Paraíso Fiscal, além daquelas que prescrevem como há de ser aplicadas as regras do regime dos preços de transferência, as operações *intercompany* efetivadas com países considerados Paraísos Fiscais ou jurisdição tributária com “Regime Fiscal Privilegiado”, denominação utilizada na nova legislação.

Com a nova construção conceitual acerca do que se considera Paraíso Fiscal, será assim considerado o Estado ou jurisdição que apresente:

i) não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

ii) conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:
a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência, b) condicionada ao não exercício de atividade substantiva no país ou dependência;

iii) não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território; e

iv) não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

A referida alteração proveniente da Lei nº 11.727/2008, ao considerar os elementos supra, elevava, ainda mais, a tributação das pessoas jurídicas que nela se enquadram, de modo que, doravante, as empresas brasileiras que realizarem operações comerciais com empresas que se utilizem de regimes fiscais privilegiados passarão a ser tributadas conforme os cálculos do preço de transferência, não importando o fato de a empresa estrangeira ser coligada ou relacionada à brasileira.

Com o novel texto legislativo concernente ao Paraíso Fiscal, trazido pela Lei nº 11.727/2008, conforme já dito, jurisdições que, a priori, não eram consideradas Paraíso Fiscal, como a Espanha, por exemplo, passar a assumir tal status.

O mencionado país europeu conta com a figura das *Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros - ETVE's* que, em breve resumo, são empresas alocadas em seu território com direito a um regime de tributação especial.

O regime destas entidades é um dos mais competitivos da União Europeia, posto que não só não tributa os rendimentos estrangeiros obtidos pela *holding*, mas, de igual sorte, não tributa os rendimentos que esta distribua ao seu sócio não residente, ou os que se verifiquem quando o referido sócio transmita a sua participação na *holding*.

Exibe como uma vantagem de incontestável importância a eliminação da dupla tributação por dividendos e mais-valias, viabilizando a repatriação de dividendos distribuídos pelas subsidiárias não residentes na Espanha sem que tenham de ser tributados pela *Entidade de Tenencia de Valores Extranjeros – ETVE*.

Malgrado às questões referentes às *Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros – ETVE's*, encontra destaque, também, as *Limited Liability Company - LLC's*, no Estado de Delaware, Estados Unidos da América – EUA.

Trata-se de um veículo negocial com uma existência e vida legal apartada e distinta de seus proprietários. Proprietários, diretores, gerentes, gestores de uma maneira geral, não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas e obrigações da empresa.

A denominada *Limited Liability Company - LLC* é utilizada como entidade de repasse para fins fiscais e, por assim, é considerada uma formação empresarial híbrida que combina algumas das melhores características das corporações e parcerias.

Uma *Limited Liability Company - LLC* é um tipo relativamente novo de entidade nos Estados Unidos da América – EUA. Quando adequadamente estruturada, combina a responsabilidade limitada de uma corporação com a tributação de repasse de uma parceria.

Todavia, insta esclarecer que, embora as *Limited Liability Company - LLC's* possam ser tratadas como parcerias legais, elas não são corporações, de maneira que os proprietários ou membros, podem ser indivíduos ou qualquer tipo de entidade, de qualquer parte do mundo, e são ilimitados em número.

De se notar, buscam, de igual feita, proteger o verdadeiro beneficiário, em solo estadunidense, já que carrega como característica a não revelação, à terceiros, quem são os verdadeiros proprietários da empresa.

Há de se ressaltar que apesar da vantagem tributária trazidas pelos elementos acima destacados, os Estados Unidos da América – EUA não são considerados Paraíso Fiscal, exceto o Estado em questão. Dito de outra forma, somente o estado de Delaware é considerado Paraíso Fiscal em solo norte-americano.

Por conta disso, o referido Estado estadunidense consta na chamada “*black list*” da Receita Federal, representada pela instrução normativa n.º 1.037/2.010. vejamos:

(...)

Art. 2º São regimes fiscais privilegiados:

VII - com referência à legislação dos Estados Unidos da América, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Limited Liability Company (LLC) estaduais, cuja participação seja composta de não residentes, não sujeitas ao imposto de renda federal;

(...)

A mesma sorte observa as *Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros* - *ETVE's* albergadas em solo espanhol:

(...)

VIII - com referência à legislação da Espanha, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (E.T.V.Es.)

(...)

De todo modo, não se pode olvidar que o Paraíso Fiscal, apesar das incontáveis e estratégicas vantagens que traz, quando licitamente utilizado, assumira tons pejorativos, posto que, além de servir para melhor organizar os negócios jurídicos das pessoas jurídicas conforme dito, fomenta, de igual feita, meios para prática de Evasão Tributária que, como cediço, é prática ilícita.

Não havemos de destacar, apenas, aspectos negativos. Uma concorrência fiscal internacional poderia fomentar a aparição de sistemas tributários mais justos. Entretanto, não há de se ignorar que os Estados são entes soberanos e como tal, traçam seu sistema fiscal de maneira que melhor lhe aprouver.

4.12.1 Concorrência Fiscal Internacional

A globalização trouxera uma inegável integração das diversas economias, o que altera o comportamento político fiscal dos Estados, alçando-os à uma frequente concorrência fiscal.

Medidas dessa lavra, de certa forma macula a liberdade que as empresas têm de escolher se estabelecer em localidades, em Estados que demonstram modelos mais brandos de tributação.

Por muito tempo a questão da concorrência fiscal tinha uma feição benigna. Contribuíra sobremaneira, portanto, para aparição do modelo de Charles Tiebeout onde a competição entre sistemas tributários, que conta com a possibilidade de

livre produção, conduz a resultados eficientes já que se vislumbra, nesse modelo, níveis diversos de fiscalidade consoante à provisão de bens e serviços públicos financiados por instrumentos fiscais.

Destarte, as empresas seriam livres para buscar guarida na jurisdição que lhes proporcionarem o melhor equilíbrio econômico.

Cuida-se de um quadro onde a hipótese de Charles Tiebeout é considerada o primeiro grande modelo de concorrência fiscal.

Há de se repisar, entretanto, que o modelo de Charles Tiebeout é, a nosso ver, passível de questionamento já que padece de uma eficiente distribuição de impostos, vez que se funda no entendimento de que o tributo perfaz a ideia de troca sem considerar, para tanto, a capacidade contributiva do sujeito.

Ignora, ainda, as diferentes características no que toca aos fatores produtivos, de modo que, aliado à questão acima sublinhada, se mostra compreensível que a concorrência fiscal fomente uma certa fásquia e, por isso, seja considerada prejudicial.

Claro que a concorrência fiscal não é um problema trazido pelos Paraísos Fiscais. Estados federados com competência tributária repartida e autônoma, como o nosso, pode, de igual sorte, provocar questões dessa natureza.

4.12.2 Práticas fiscais prejudiciais

O Relatório das práticas fiscais prejudiciais perfaz a qualidade de documento que indica que, em determinadas situações, as práticas fiscais podem ser nocivas já que gerador de indesejáveis situações que atacam frontalmente os postulados fiscais dos Estados.

É bem verdade que o referido documento traz uma série de

considerandos destacando o aspecto benéfico da concorrência fiscal. Mas, entretanto, o viés negativo é fortemente vislumbrado no relatório em tela.

Em razão de pretender combater práticas de concorrência fiscal prejudicial, o Relatório carrega uma plêiade de princípios e ações que buscam balizar algumas recomendações que buscam contrariar as referidas práticas nocivas, seja no que concerne à legislação e das práticas internacionais, seja no plano da cooperação internacional.

Quanto aos aspectos de aplicação do Relatório, apesar de minudente que o Código de Conduta de Fiscalidade das Empresas da União Europeia, é, de certa forma restrito¹⁴⁸, de sorte que seu objetivo precípua é a atividade financeira e outros serviços geograficamente móveis, conceito lasso o suficiente para permitir uma alargada gama de atividades outras.

O Relatório, apesar de sua envergadura, não traz um claro conceito de concorrência fiscal benéfica, tampouco prejudicial.

Na sua parte derradeira, busca reger, essencialmente, práticas de concorrência fiscal ao nível dos ditos Paraísos Fiscais, bem como dos regimes preferenciais dos países membros.

Por fim, cumpre esclarecer que o Relatório firma um pacto de índole política, em obséquio ao controle das práticas prejudiciais aos regimes preferenciais em vigor.

4.12.3 Distinção entre Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Preferenciais

A análise há de encontrar início do Relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE que, antes de se preocupar com a distinção entre Paraíso Fiscal e Regimes Fiscais Preferenciais, destaca que se considera,

148 No que toca ao raio de aplicação.

no referido documento, como concorrência prejudicial aquele que tem como escopo baixar a carga de tributação dos fatores móveis para valores consideravelmente inferiores aos praticados nos demais países.

Essa hipótese pode ocorrer em duas situações: *(i) diante de um Paraíso Fiscal; e (ii) quando se configure um Regime Fiscal Preferencial.*

Nessa senda, inclusive, opera o Relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Prima por regradar práticas prejudiciais em nível fiscal de maneira preventiva, de modo a evitar a efetivação da indesejada concorrência, seja em razão de um Regime Fiscal Preferencial, seja diante de um Paraíso Fiscal.

No que tange aos Paraísos Fiscais, uma questão relevante há de ser apontada: apesar de termos no sistema jurídico positivo brasileiro elementos que traçam os contornos exibidos para que uma jurisdição seja considerada Paraíso Fiscal, muitos países não os têm. O palco internacional carece de elementos uniformes capazes de promover tal identificação.

Em isso, notemos, não inibira a proliferação da utilização de práticas de concorrência fiscal, conforme bem observara Jeffrey Owens¹⁴⁹:

“... nos últimos quinze anos, praticamente todos os países da OCDE adotaram, sob diversas formas, regimes preferenciais, ao mesmo tempo que o número de paraísos fiscais quase que duplicou”. (Grifos postos)

Em razão disto, o Relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE elenca quatro critérios indispensáveis para identificação de uma concorrência fiscal prejudicial:

(i) a tributação nula ou mínima dos rendimentos;

149 OWENS, Jeffrey – *L'Observateur OCDE, dezembro 2.000*, pág. 13.

(ii) a ausência de toca efetiva de informações, ora em termos legais, ora através de práticas administrativas;

(iii) a falta de transparência em relação às disposições legais ou administrativas, derivado, nomeadamente, da não publicação das regras do regime fiscal ou do seu acesso restrito;

(iv) a inobservância de atividades econômicas substanciais, traduzida na falta de determinação de que a atividade econômica desenvolvida seja relevante, decorrendo, disto, que a atração de investimentos reste ditada por motivos exclusivamente tributários.

Consoante prega o Relatório, um ponto importante para identificação de um Paraíso Fiscal, e, por muitas vezes, suficiente para tanto, é a constatação de que determinada jurisdição não imponha nenhuma forma de tributação, ou, quando o faz, impõe tributação mínima, de modo a incentivar o indivíduo a abandonar seu país de origem e se fixar no território que oferece tal característica.

Quanto aos Regimes Fiscais Preferenciais, ressalta, o Relatório, como pontos de identificação, critérios muito próximos daqueles utilizados para o Paraíso Fiscal, de modo a apresentar grande dificuldade na diferenciação de um e de outro.

Nesse sentido, ressalta:

(i) a existência de taxas de tributação efetivas nulas ou mínimas;

(ii) existência de regimes de “ringfencing”¹⁵⁰, isto é, apartados total ou parcialmente dos mercados nacionais;

(iii) falta de transparência não só ao nível da concepção do regime, mas também no plano da respectiva aplicação; e

(iv) ausência de troca efetiva de informações relativamente aos contribuintes que

150 Ringfencing ou Ring-fencing se dá na medida em que uma parte dos ativos ou lucros de uma empresa é separada financeiramente sem necessariamente ser operada como uma entidade separada.

se beneficiem do regime.

A distinção, *in summa*, se opera ante o fato de o Paraíso Fiscal atuar com fulcro na inexistência de tributação ou, quando há, efetivada de maneira ínfima. Imbrica-se, ainda, à privação de atividades substanciais, ao passo que os regimes fiscais preferenciais têm como escopo tributação nula ou fraca para certas categorias, bem como a limitação de vantagens fiscais a não residentes em suas divisas ou recusa de acesso, destes no seu mercado interno.

4.13 Elisão tributária, Evasão tributária e Elusão tributária

As figuras da Elisão tributária, Evasão tributária e Elusão tributária são constantes quando da feitura, quando da confecção de um Planejamento Tributário. Tanto o planejamento Tributário quanto as figuras linhas acima destacadas, mostram íntima relação com instituto da Responsabilidade Tributária. Daí porque, entendemos, mister se faz o estudo dos destacados elementos.

Por vezes, a prática que, de final, é concluída como “Elisão”, atende, no campo do direito, à nomenclatura de “Elisão fiscal”, outras como “Elisão tributária”. Cuida-se de uma variação semântica de importância tão reduzida que optar por um ou outro termo em nada influencia seu papel no mundo jurídico.

De toda sorte, nota-se que o vocábulo “Elisão”, *in casu*, indica medidas tomadas pelo contribuinte no intuito de, ao final, minimizar o ônus fiscal.

Conforme ensina Hugo de Brito Machado¹⁵¹, não resta consenso doutrinário no que toca à locução “Elisão tributária”¹⁵². Schubert de Farias Machado¹⁵³, mencionado por Hugo de Brito Machado, ao se manifestar sobre questões atinentes à Elisão e Evasão fiscal, pontua:

151 MACHADO, Hugo de Brito – *Introdução ao Planejamento Tributário*, Editora Malheiros, 2.014, página 69.

152 Ou “Elisão fiscal” conforme dito acima.

153 MACHADO, Hugo de Brito – *Introdução ao Planejamento Tributário*, Editora Malheiros, 2.014, página 69.

“Elisão – Palavra relacionada ao comportamento do contribuinte tendente a eliminar ou a diminuir o ônus do tributo. Não há uniformidade terminológica na doutrina. Alguns preferem a palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo, e a palavra elisão para designar a forma ilícita de praticar essa mesma fuga.”
(Grifos postos)

Fábio Fanucchi¹⁵⁴, ao falar sobre o tema, indicara que “... a prática da elisão consiste essencialmente na escolha do caminho mais econômico, sob o aspecto tributário, pelo qual o particular conduz os seus procedimentos potencialmente tributáveis. Em contrário, não será elisão tributária aquela prática que consista na exclusão ou diminuição do tributo, através da escolha de forma jurídica não apropriada para traduzir a situação realmente ocorrente e aquela outra que consista em reformular a conduta depois de praticado o fato gerador.” (Grifos postos)

Na mesma esteira segue Hermes Marcelo Huck¹⁵⁵, professando que “... ambas as figuras, evasão e elisão, comungam da característica de serem técnicas de insubmissão ao comando da norma tributária. Porém, a expressão ‘evasão’ é muitas vezes utilizada como sinônimo de fraude fiscal e tem em comum uma série de fatores em sua composição: (i) em ambos os casos, o objetivo final do agente é o de pagar menos imposto do que sabe devido; (ii) em ambos os casos, há uma atitude subjetiva que pode ser caracterizada como má-fé, deliberada e não acidental e; (iii) há uma ação, ou uma série de atos marcados pelos elementos de engano, má interpretação, simulação, artificialidade, ocultamento e desonestidade. Já a elisão fiscal, como obra da criatividade e engenho dos planejadores tributários, aspira a uma condição de legalidade que a distinga da evasão.” (Grifos postos)

Segue dizendo:

154 FANUCCHI, Fabio – *Curso de Direito Tributário*, Editora Resenha Tributária, volume I, página 300, 1.971.

155 HUCK, Hermes Marcelo – *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais*, Editora Saraiva, São Paulo, 1.997, página 31.

“A elisão, de um lado, tem sua preocupação concentrada no uso de meios legais, ao menos formalmente lícitos, ao passo que na evasão atua-se pelos meios ilícitos e fraudulentos. Na fraude fiscal, opera-se a distorção no momento da incidência tributária, ou após esta, enquanto na elisão, o indivíduo atua sobre a mesma realidade mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando (a seu benefício) o fato imponible ou gerador de tributo. Na elisão, o mesmo ato ou negócio jurídico é engenhosamente – às vezes canhestamente - revestido pelo indivíduo com outra forma jurídica, alternativa à originalmente pretendida, com resultados econômicos análogos mas não descrita e tipificada na lei como pressuposto de incidência do tributo. Se os meios utilizados tem muito pouca importância para estabelecer uma linha divisória entre evasão e elisão lícita, pois em ambos os casos a intenção do contribuinte é a de não pagar ou pagar o menor imposto possível.”¹⁵⁶ (Grifos postos)

Coadunando com a ideia acima trazida à colação, Rubens Gomes de Souza¹⁵⁷ pontua que “... um roteiro simples e seguro para aplicar a solução a cada caso concreto: (a) se os atos praticados, desde que, como foi dito, sejam objetivamente lícitos, são anteriores à ocorrência do fato gerador; a hipótese é de elisão; ou seja, o imposto terá sido legitimamente evitado, reduzido ou diferido; ao contrário: (b) se os atos praticados, ainda que objetivamente lícitos, são posteriormente à ocorrência do fato gerador; a hipótese é de evasão; ou seja, o resultado (obtido ou não) de evitar, reduzir ou diferir o imposto, ainda que por atos objetivamente lícitos, será ilegítimo.” (Grifos postos)

Vislumbra-se, portanto, que não há uma utilização doutrinária uniforme, ou perto disso, para asseverar pela utilização de um termo em detrimento do outro. Nessa senda, pois, tanto o termo “Elisão” quanto o signo “Evasão” podem ser utilizados de forma ampla ou restrita.

156 Idem acima.

157 SOUZA, Rubens Gomes de – *Compêndio de Legislação Tributária*, Edição Póstuma, Resenha Tributária, São Paulo, 1.975, páginas 211 e 212.

De maneira geral, apesar das ponderações suso sublinhadas, o termo “Elisão tributária” tem sido utilizado para indicar a forma lícita de traçar medidas que busquem o abrandamento do ônus fiscal.

Em contranota, a palavra “Evasão tributária” traduz manobras ilícitas para, também, buscar a supressão tributária.

James Marins¹⁵⁸ dá conta de que Albert Hensel fora, provavelmente, o primeiro doutrinador a divisar os conceitos de elisão e evasão fiscal em 1.924.

Segundo Schulber de Farias Machado¹⁵⁹, ao serem utilizadas as palavras “Elisão tributária” e “Evasão tributária”, busca-se, de uma maneira ou outra, referir-se a qualquer modalidade de manobra que tenha o condão de esquivar-se ou minimizar, ao menos, o dever fiscal.

Apesar disso, não se pode olvidar que, repisemos, que, ainda que não uníssona na doutrina, a locução “Elisão tributária” quer se referir a práticas lícitas de menorização dos efeitos vindouros dos deveres fiscais, ao passo que a “Evasão tributária” quer se referir a práticas que, de igual feita, buscam a diminuição do *quantum* tributário, efetivado, no entanto, ao arrepio da lei.

Ascultando a doutrina, nota-se que, embora não retilínea conforme ressaltado, as conclusões referentes aos institutos em comentários apontam, de uma maneira geral, para o mesmo sentido.

Igor Tenório e José Motta Maia¹⁶⁰, ao se pronunciarem sobre o assunto, asseveram que a Elisão fiscal é o “...*Processo mediante o qual se reduz, total ou parcialmente, o custo de produção de mercadorias, em função do volume do imposto. Verifica-se uma espécie de pulverização do tributo quando, por exemplo, os produtores*

158 MARINS, James – *Elisão Tributária e sua regulação*, Editora Dialética, São Paulo, 2.002, página 32.

159 MACHADO, Schulber de Farias in MACHADO, Hugo de Brito – *Introdução ao Planejamento Tributário*, Editora Malheiros, 2.014, página 69.

160 TENÓRIO; Igor, MAIA, José Motta – *Dicionário de Direito Tributário*, Editora Forense, 2ª edição, Rio de Janeiro, 1.996, página 90.

adquirem matéria-prima e vendem produtos acabados em que foi utilizada essa matéria-prima.” (Grifos postos)

Oswaldo de Moraes¹⁶¹ assevera, *in summa*, que a Elisão fiscal é, de qualquer modo, artifício utilizado pelo contribuinte para diminuir sua carga tributária. Vejamos:

“Elisão – Figura entre as atitudes do contribuinte (2) (v.), na Ciência das Finanças. É forma mista de difusão e absorção, consistente na redução do custo pelo volume do imposto” (Grifos postos)

Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹⁶² ensina, com hialina clareza, que Elisão tributária, na utilização castiça do vocábulo, perfaz a ideia de utilização de meios lícitos que, de final, têm o condão de obter economia fiscal. Atentemos à lição do destacado mestre:

“Consoante o aspecto pragmático da linguagem, vale dizer, aquele segundo o qual o utente do idioma emprega as expressões, a doutrina brasileira emprega o vocábulo em apreço com o sentido de economia lícita de tributos, que, por isso mesmo, representa o objeto e o objetivo do planejamento tributário. Contradistingue-se de evasão, que, segundo a mesma ótica doutrinal, reveste a noção de economia lícita de tributos. A despeito do ponto de vista tradicional, o autor entende que a carga semântica da dicção elisão, assim como a de evasão, nada dizem em relação à licitude da conduta, pois a primeira consiste no ato ou efeito de elidir, excluir, eliminar, já a segunda é o ato de evitar, segundo o qual sob o prisma etimológico, a discriminação usual afigura-se descabida.” (Grifos postos)

Marcus Abraham, ao falar sobre Elisão fiscal, dá clara noção de

161 MORAES, Oswaldo de – *Dicionário de Direito Tributário Brasileiro*, Editora Saraiva, São Paulo, 1.973, página 86.

162 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira – *Dicionário de Direito Tributário*, Editora Noeses, páginas 132 e 133.

que, no final, o referido instituto se afeiçoa à figura do Planejamento Tributário lícito. Sim, porque são medidas tomadas nos moldes e conformidades da lei que buscam obter economia tributária¹⁶³.

Em termos semânticos, então, poderíamos dizer que a Elisão fiscal é o planejamento tributário feito com rigorosa obediência à lei; medidas com conteúdo axiológico que se afeiçoam ao sistema jurídico positivo pátrio vigente.

Ponto que merece destaque pertine ao critério temporal. Se a Elisão tributária é amplamente admitida pela doutrina como procedimentos efetuados pelo contribuinte com o escopo de abrandar a carga tributária que sobre ele deva incidir, então, tais medidas devem, de maneira geral, serem efetivadas antes da prática da hipótese de incidência e, especialmente, antes da feitura do lançamento tributário. Sim porque após a consubstanciação do referido ato administrativo, notemos, já há a incidência de uma linguagem competente que juridiciza o fato e define sua natureza.

Medidas posteriores que busquem a supressão do dever legal de pagar tributo, então, marchará a largos passos para ilicitude porquanto feitos, normalmente, à margem dos comandos legais.

A despeito disso, pronunciara-se Rubens Gomes de Souza¹⁶⁴:

“Assim, desde que ocorrido o fato gerador (aspecto definido pelo CTN no art. 16), surge a obrigação tributária e o imposto é devido, mesmo ainda não seja cobrável por depender de ulterior verificação e constituição pelo lançamento do crédito fiscal correspondente (CTN, art. 142). Colocada assim a questão, o problema fica resolvido em tese, tendo-se um roteiro simples e seguro para aplicar a solução a cada caso concreto: (a) se os atos praticados, desde que, como foi dito, sejam objetivamente lícitos, são anteriores à

163 Nesse sentido, ABRAHAM, Marcus, *in*, GOMES, Marcus Lívio, ANTONELLI, Leonardo Pietro – *Curso de Direito Tributário*, volume IV, Editora Almedina, 2.016, página 417.

164 SOUZA, Rubens Gomes de – *Pareceres 3 – Imposto de Renda*, Editora Resenha Tributária, 1976, página 213.

ocorrência do do fato gerador, a hipótese é de elisão; ou seja, o imposto será legitimamente evitado, reduzido ou diferido; ao contrário: (b) se os atos praticados, ainda que objetivamente lícitos, são posteriores à ocorrência do fato gerador, a hipótese é de evasão; ou seja, o resultado (obtido ou não) de evitar, reduzir ou diferir o imposto, ainda por atos objetivamente lícitos, será devido” (Grifos postos)

Daí, porque Antônio Roberto Sampaio Dória pontua que a Elisão fiscal é “*ação tendente a evitar, minimizar, ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador*”¹⁶⁵ (Grifos postos)

Dito isto, questão que merece atenção diz respeito à distribuição de competência tributária esculpida no nosso Texto Magno. Fora conferida competência tributária aos Entes Políticos, como cediço, de modo que a União Federal, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios gozam de autonomia para legislar sobre tributos que são de sua competência, conforme já dito.

Isso indica dizer que o Planejamento Tributário, que se lícito contará com a figura da Elisão fiscal e se ilícito fará emergir a Evasão tributária, terá moldes e características diferentes a depender sobre qual legislação repousará, isto é, a depender de qual Ente Político alberga as regras que, com tal plano, se pretende buscar uma diminuição da força tributária.

Deste modo, um planejamento que, *a priori*, se mostra lícito e engenhosamente feito para uma pessoa jurídica alocada em um Estado da Federação, pode ser inútil e, quiçá, ilícito em outro, justamente por conta das particularidades legislativas que cada um desses Entes carrega consigo.

Concernente a isso, arguta é a observação de Charles William

165 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio – Elisão e Evasão fiscal. São Paulo, Editora Lael, 1.971, página 25, in, McNAUGHTON, Charles William – *Elisão e norma antielisiva – completabilidade e Sistema Tributário*, Editora Noeses, 2.014, página 221.

MacNaughton¹⁶⁶ que ensina:

“Ainda, gostaria de exprimir que, no Brasil, há uma característica única de possibilidade de elisão tributária, que é pautada pela própria Constituição da República. Ao conferir uma repartição rígida de competências, entre diversos entes tributantes dotados de posição isonômica no sistema, criou-se uma autorização constitucional para instituição de regimes jurídicos diferentes aplicáveis para situações que, por vezes, são muito semelhantes sob o ponto de vista econômico. Nesse sentido, a possibilidade de elisão é potencializada e difícil de ser limitada, justamente, por estar embasada em uma única cláusula pétrea de nosso sistema jurídico que é o pacto federativo.” (Grifos postos)

Repisamos nossa mais completa concordância no que tange à assertiva propalada por MacNaughton que, conforme dissemos, é vindoura de um fino senso de observação.

Resta salientar que se a locução “Elisão tributária” perfaz a noção de supressão lícita do ônus fiscal, a expressão “Evasão tributária”, por seu turno, mostra-se abissalmente oposta à ideia daquel’outra. No vernáculo, a palavra “evasão” indica a noção de ato de *evadir-se, escapar de prisão, esquivar-se*, o que confirma a noção aqui trazida.

Como se colhe, de maneira geral, na doutrina, bem como na acepção primeira da palavra, “evasão” indica condutas ilícitas que tenham a finalidade de esquivar-se do pagamento do tributo.

Dito de outra maneira, é manobra ardilosa, dolosa portanto, com intuito de escusar-se do ônus tributário. Sobre o tema, registra Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹⁶⁷, *in verbis*:

166 McNAUGHTON, Charles William – *Elisão e norma antielisiva – completabilidade e Sistema Tributário*, Editora Noeses, 2.014, página 220.

167 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira – *Dicionário de Direito Tributário*, Editora Noeses, páginas 140 e 141.

“Segundo a doutrina brasileira, representa modalidade ilícita de economia tributária. Distingue-se da elisão, que significa a economia lícita de tributos. Essa concepção também prevalece no direito comparado, a exemplo da Espanha, da Itália e da Alemanha, entre outros. Na França, contudo, a evasão pode significar a economia lícita de tributos – optimisation fiscale – ou ilícita, no caso, a habilité fiscale. Na verdade, a expressão ‘evasão, provém de evitar, ao passo que elisão precede de elidir, donde qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo.”

Em termos gerais, a “evasão fiscal” é o planejamento tributário que perpassa a margem dos ditames da lei. Por isso dizer que se trata de ato ilícito já que, conforme dito, precede de simulação, abuso das formas e dos meios, sem prejuízo de outros de mesmo naipe.

Há outro termo também utilizado hodiernamente, qual seja: “Elusão fiscal”. No Brasil, o vocábulo “Elusão fiscal” tem sua bandeira hasteada por Heleno Taveira Torres¹⁶⁸, que o emprega para se referir ao uso de negócios jurídicos atípicos, simulação, fraude à lei, sempre no objetivo de obter uma vantagem tributária.

Considera que atos de Elusão fiscal estão insertos no campo do ilícito atípico já que não previstos por uma regra específica sancionatória. Destarte, há de, nesses casos, ser aplicadas as regras e critérios gerais das sanções. Vejamos¹⁶⁹:

“O fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de uma ‘causa’ (simulados ou com fraude em lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva

168 TORRES, Heleno Taveira – Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária, Editora Revistas dos Tribunais RT, 2.003, páginas 188 e 189.

169 Idem acima, página 195.

imputação da obrigação tributária.” (Grifos postos)

Túlio Rosenbuj¹⁷⁰ assevera que *“La elusión es un concepto comprensivo del fraude a la ley y el abuso de formas jurídicas, es es género de todos los comportamientos o acciones dirigidas a crear situaciones de ventaja patrimonial para los particulares, asentadas en la imperfección de los actos, hechos o negocios que se presconstituyen, com el único propósito y móvil de la finalidad fiscal, habida cuenta que de fraude no se deduce intencionalidad fraudulenta, que sí se ofrece em el abuso de forma”* (Grifos postos)

Diante disso, entendemos que a figura da Elusão fiscal em nada se diferencia da Evasão fiscal, já que ambas são consubstanciadas por atos praticados ao arrepio da lei; às margens do Direito Positivo.

Fazemos coro, portanto, com Alfredo Augusto Becker¹⁷¹ que, tanto considera se tratar do mesmo elemento que, ao se referir ao mesmo, apenas apresenta as possíveis nomenclaturas sem, sequer, apontar a variação semântica a qual nos referimos linhas acima. Atentemos:

“A evasão fiscal (elusão ou evasão legal) distingue-se fundamentalmente da fraude fiscal, como a seguir se demonstrará”
(Grifos postos)

Trazemos, neste ponto, a nomenclatura “elusão” porquanto, ainda que em menor medida, é utilizada na prática, no mundo fenomênico. Com efeito, é cediço que *nomen juris*, de per se, não mede natureza jurídica. O que importa, então, é o núcleo axiomático do elemento em discussão e, como visto, no que concerne a Elusão ou Evasão fiscal, é o mesmo. Daí porque entendemos ser apenas uma variação semântica para a mesma figura.

170 ROSENBUJ, Túlio – *El Fraude de la Ley y el Abuso de las Formas em Derecho Tributario*, Editora Marcial Pontes, Madri, 1994, página 82.

171 BECHER, Alfredo Augusto - *Teoria geral do Direito Tributário*, Editora Noeses, 2007, página 142.

4.3 Normas antielisivas. Breves notas

Antes de qualquer consideração, cumpre salientar que o legislador busca, por diversas vezes, confeccionar textos de Direito Positivo que evitem ou, ao menos, minimize o planejamento tributário, a elisão tributária.

Desta opinião, aliás, é Hugo de Brito Machado¹⁷². Vejamos:

“No ordenamento jurídico brasileiro existem regras que formam elaboradas com a finalidade específica de evitar o planejamento tributário. Regras das quais vamos citar um exemplo clássico na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Como se tornou uma prática comum a incorporação de empresas que tinham prejuízos contabilizados, para que a empresa incorporadora deduzisse da base de cálculo do seu imposto de renda aqueles prejuízos. Mas em face dessa nova regra passaram algumas empresas a fazer o que se denominou ‘incorporação às avessas’. A incorporadora era empresa com prejuízo, que passava a exercer a atividade da empresa incorporada, esta com lucro, do qual era naturalmente deduzido o prejuízo da incorporadora”. (Grifos postos)

Nos parece, inclusive, natural que o legislador aja desta forma posto que inegável a função fiscal que todo e qualquer tributo carregue consigo. Cuida-se da receita financeira que, inegavelmente, mais leva dinheiro aos cofres públicos possibilitando, *a posteriori*, a distribuição necessária para atender as necessidades e reclamos sociais.

Nesse sentido, clara é a lição de Charles William MacNaughton¹⁷³

172 MACHADO, Hugo de Brito – *Introdução ao Planejamento Tributário*, Editora Malheiros, 2.014, páginas 112/113.

173 McNAUGHTON, Charles William – *Elisão e norma antielisiva – completabilidade e Sistema Tributário*, Editora Noeses, 2.014, página 335.

ao dizer que a elisão fiscal, “... *pode ser neutralizada, por diferentes meios, que deverão variar conforme se trate de elisão-fim ou meio, ou elisão-RMIT ou elisão-benefício*”.

(Grifos postos)

De todo modo, reforça-se a ideia de que o ordenamento jurídico cria meios de evitar planejamentos que visem uma economia tributária.

Aliás, quando Charles William MacNaughton usa da locução “neutralizar”, busca, justamente, demonstrar semanticamente essa sistemática, qual seja a evitabilidade da economia fiscal por parte do contribuinte.

E como bem ressalta o autor linhas acima sublinhado, tais normas podem condizer a vários critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária – RMIT. Sim, porquanto cuida-se de uma norma resultante de uma redução eidética.

As normas antielisivas preventivas buscam alargar, ao máximo, o espectro de ação da hipótese de incidência para, justamente, impedir manobras de economia tributária.

A guisa de exemplo, Charles William MacNaughton destaca o artigo 2º da Lei n.º 9.311/1.996, *in verbis*:

(...)

Art. 2º O fato gerador da contribuição é:

VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

(...)

Ao optar pelo fraseado “qualquer outra movimentação” a norma de

índole antielisiva que se colhe é de caráter lato sensu, impedindo atos elisivos que pudessem se furtar da incidência da norma¹⁷⁴.

Outro exemplo, de norma antielisiva encontra-se preconizado no artigo 43, do Código Tributário Nacional – CTN, enunciado destinado a, em conjunto com outros texto legais, regradar o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR.

Sua redação, especialmente com o advento da Lei Complementar 104/2001, traz uma evidente amplitude da hipótese de incidência, de modo a evitar a elisão alhures dita.

Isso porque o conceito de renda é entendido como todo e qualquer avanço patrimonial percebido pelo contribuinte. Não se encontra grafado em qualquer parte do sistema positivo, entretanto, comandos claros que possam trazer com exatidão o conceito de renda. É resultado de uma interpretação sistêmica.

Para que assim se dê, o legislador ao consignar os regramentos atinentes ao do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza - IR, há de observar todos os princípios de estofa constitucional pertinentes ao imposto em debate, sem que haja, pois, qualquer exceção, em especial os atinentes à esfera tributária.

Desta sorte, aplicar-se-á os princípios da legalidade, irretroatividade, princípio da igualdade, princípio da pessoalidade, princípio da capacidade contributiva, impossibilidade de confisco, princípio da generalidade, princípio da universalidade e princípio da progressividade, dentre tantos outros que haverão de serem trazidos à baila.

Nesse passo, indaga-se: A partir de qual diploma legal havemos de construir o conceito de renda?

Coadunamos com a ideia de que o conceito de renda há de ser

174 Nesse sentido, McNAUGHTON, Charles William – *Elisão e norma antielisiva – completabilidade e Sistema Tributário*, Editora Noeses, 2.014, página 336.

construído sob a luz do Texto Magno. E a assertiva encontra suporte no próprio Sistema Tributário Nacional que, em que pese posicionamento em contrário, se mostra totalmente constitucionalizado.

A Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT, no caso em comento, está, percebamos, contida na Constituição Federal, que, destarte, dispõe da hipótese de incidência possível, o sujeito passivo possível, o sujeito ativo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível.

A conceituação de renda, então, fica inteiramente ao sabor do constituinte. Partindo deste, toda e qualquer relação jurídica que envolva a mesma, há de observar e partir, irrefragavelmente, da definição constitucional de renda.

Desta opinião é José Artur Lima Gonçalves¹⁷⁵ que aponta que *está sedimentado que o conceito de renda não pode ficar – e não fica – à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o conceito de renda não está explicitado no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela constituição.* (Grifos postos)

Ao traçar tal afirmação, o autor acima apontado procura de um conceito constitucional de renda. Identifica, no texto constitucional, alguns conceitos que, de um modo ou de outro, aproximam-se, tangenciam ou influem no conceito de renda.

O mesmo se dá com conceitos de faturamento, patrimônio, capital, lucro, ganho dentre outros. Buscando conceitos aproximados de renda, José Artur Lima Gonçalves¹⁷⁶ sustenta que *Identificados e apartados esses conceitos próximos, encontraremos parâmetros mínimos que, muito embora genéricos e carregados de incertezas – que servirão de pretexto para abusos do legislador ordinário e, até mesmo, da administração -, constituem o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucional pressuposto de renda*” (Grifos postos).

175 GONÇALVES, José Artur Lima - *Imposto Sobre a Renda – pressupostos constitucionais*, Editora Malheiros, 1997. Página nº 170/171.

176 Idem acima.

Isto se dá com conceitos de faturamento, patrimônio, capital, lucro, ganho dentre outros. Ao procurar conceitos que se aproximem, ao máximo, à ideia de renda, José Artur Lima Gonçalves¹⁷⁷ sustenta que *Identificados e apartados esses conceitos próximos, encontraremos parâmetros mínimos que, muito embora genéricos e carregados de incertezas – que servirão de pretexto para abusos do legislador ordinário e, até mesmo, da administração -, constituem o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucional pressuposto de renda”* (Grifos postos).

Claro fica que o referido jurista dá as seguintes acepções semânticas ao vocábulo¹⁷⁸: *(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período.”* (Grifos postos).

Prossegue dizendo que: *Renda haverá, portanto, quando houver sido detectado um acréscimo, um plus; tenha ele, ou não, sido consumido; seja ele, ou não, representado por instrumentos monetários, direitos, ou por bens, imateriais ou físicos, móveis ou imóveis, agora não importa(...) Para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito.¹⁷⁹*

Percebemos, entretanto, que o magistério de José Artur Lima Gonçalves¹⁸⁰ aponta no sentido de que a Constituição Federal pressupõe o conceito de renda consistente em um acréscimo decorrente do confronto de entradas e saídas relevantes, ao longo de um período de tempo.

No mesmo sentido assevera, num magistral texto, José Luiz

177 GONÇALVES, José Artur Lima - *Imposto Sobre a Renda – pressupostos constitucionais*, Editora Malheiros, 1997. Página nº 170/171.

178 *In obra citada*, página 180.

179 *Idem* acima.

180 *Obra citada*, página 215.

Bulhões Pedreira¹⁸¹ que *A Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a 'renda e os proventos de qualquer natureza'. No exercício do Poder Legislativo cabe ao Congresso Nacional definir, na legislação ordinária, o que deve ser entendido por renda, para efeitos de tributação. Mas ao definir a renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional de distribuição de poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da Constituição. O Congresso pode restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza constante da Constituição, mas não ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas.* (Grifos postos)

Roberto Quiroga Mosqueira¹⁸², de igual feita, afirma que os conceitos esculpidos no artigo 43 do Código Tributário Nacional - CTN têm que, necessariamente, se adequar ao Conceito Constitucional de "Renda" e "Proventos de Qualquer Natureza" extraídos do Texto Magno. É dizer: o conteúdo do artigo 43 do Código Tributário Nacional não pode estar dissociado da noção contida na Constituição Federal dos termos aludidos. Desta maneira, o mesmo professor transcreve as lições do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello:

Bandeira de Mello aponta que as normas infraconstitucionais não podem conferir aos termos 'renda' e 'proventos' uma conotação ou denotação transbordantes do sentido admissível na inteligência normal e daqueles demarcados constitucionalmente. Ressalta ainda o ilustre jurista que, caso fosse negada essa assertiva, de que as significações das normas jurídicas de hierarquia inferior devem adequar-se às significações de 'renda' e 'proventos' presentes no Texto Supremo, os preceptivos constitucionais teriam valência nula, isto é: não se prestam a cumprir sua única e específica função: demarcar, na

181 PEDREIRA, José Luiz Bulhões - *Imposto de Renda*. Editora APEC, 1969. Páginas 2 e 21.

182 MOSQUEIRA, Roberto Quiroga - *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional*, Editora Dialética 1996, pág. 40. (Roberto Quiroga ressalta: "Não se está afirmando, por ora, que o artigo 43 não obedeceu aos ditames constitucionais; apenas se está alertando que não se deve adotar como postulado ou dogma uma determinada definição estipulativa, sem se verificar a adequação do seu conteúdo ao contido em lei de hierarquia superior.").

qualidade de regras superiores, o campo de liberdade do legislador, assim como de todos os regramentos, atos e intelecções sucessivos. Deveras, se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituinte"

Destaquemos, então, que a conclusão de Roberto Quiroga Mosqueira é no sentido de que o patrimônio das pessoas é o arcabouço legal adotado pelo legislador constitucional para tratar sobre o assunto em questão.

Nesse mesmo sentido, inclusive, se manifestara o insigne Ministro Teori Albino Zavascki¹⁸³ que, num memorável acórdão pregara que “(...)1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os *acrécimos patrimoniais*,” assim entendidos os *acrécimos ao patrimônio material do contribuinte*. 2. O pagamento de indenização pode ou não acarretar *acrécimo patrimonial*, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre *acrécimo patrimonial* quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material) (...)”

Frisemos que o conceito de renda não parte de um ou alguns enunciados prescritivos em específico. Ao contrário, reclama uma análise sistêmica necessitando, pois, de conclusões advindas de um dialogismo. Nesse compasso, o conceito de renda se configura deveras largo de maneira a abarcar amplamente qualquer recebimento ou percepção de renda.

Qualquer avanço patrimonial é tributado pelo Imposto de Renda e

183 REsp 770858 / SC RECURSO ESPECIAL 2005/0126285-5.

Proventos de Qualquer Natureza – IR, excetuando, evidentemente, hipóteses agraciadas pela isenção tributária.

Ao assim se comportar, o legislador demonstra, ainda que indiretamente, já que o conceito, conforme demonstrado, é resultado de uma inteligência sistêmica, uma inexorável intenção de, ao tributar qualquer avanço patrimonial, evitar qualquer tipo de elisão fiscal.

Não obstante a isso, não se pode olvidar, também, os ditames do artigo 116, do Código Tributário Nacional – CTN, infra destacado:

(...)

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

(...)

Nota-se que o indigitado artigo de lei admite, em situações de fato, bem como de direito, que lei ordinária possa antecipar ou delongar o marco temporal do evento social, o que lhe coloca numa posição superlativa.

Em breve síntese, vislumbra-se situações que se afeiçoem ao inciso I, a circulação de mercadorias, por exemplo, hipótese de incidência do Imposto Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ainda que as operações e as prestações

se iniciem no exterior - ICMS.

Quanto ao inciso II, destacam-se, como exemplo, sem prejuízo de outros tributos incidentes sobre a propriedade como o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana IPTU e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA.

A concretização da hipótese de incidência efetiva-se a partir de uma situação jurídica efetivamente dada, *in casu*, a propriedade. Surge no parágrafo único a norma antielisiva.

A Lei Complementar n.º 104/2001, conforme dito oportunamente, ao introduzir a indigitada “norma geral antielisiva” no sistema jurídico pátrio, não apenas altera o já apontado artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN, mas, de igual modo, o artigo 116 do mesmo Diploma Legal incluindo um parágrafo único no mencionado enunciado prescritivo.

Entendemos que a norma em tela há de repousar, apenas, às hipóteses de evasão excluindo de seu raio de ação situações acobertadas pela elisão.

Destarte, a Lei Complementar 104/2001 não trouxera grandes alterações, visto que o artigo 149, VII, ainda que de maneira genérica, já cuidava da revisão do lançamento tributário em caso de comprovada fraude, simulação e conseqüente dolo, o que faz desta uma norma antievasiva e não antielisiva.

4.15 Defeitos do ato jurídico e ato corruptivo

Conforme dito em tópico especialmente traçado para tal fim, temos que, em breve síntese, a ética é um axioma individual. Cada sujeito exhibe sua ética; elemento que lhe é próprio. É o que Aristóteles consignara como equitativo ao justo enquanto valores pessoais.

Todo predicado que agrida, portanto, esse valor íntimo é, em verdade, um ato corruptivo porquanto irrompa com os valores que, *a priori*, pautam ou pautaram a vida do sujeito até então.

Dissemos oportunamente, também, que nos filiamos à ideia de que a moral se refere a um valor coletivo e não individual. Daí o motivo pelo qual o valor condutor da sociedade é a moral e não a ética. Não à toa, então, termos o princípio da moralidade nas províncias do Direito Público, sem prejuízo do princípio da eticidade que é um dos arcabouços do Direito Civil.

Como cediço, todo ato jurídico há de ser perfeito. Deste modo, a ocorrência de quaisquer dos institutos, que, por macular a dita perfeição do ato, o leva à qualidade de ato jurídico defeituoso, há de ser considerado nulo. Por quê? Por conta da corrupção ética ou moral, a depender do caso, constante do âmago do ato jurídico.

Se é presumível que todo ato jurídico perfeito é necessariamente moral, ou ético se disser respeito ao agente, como no caso da proibidade administrativa, por exemplo, a prática de ato que contra esse deponha, como no caso dos defeitos do ato jurídico, estar-se-á, antes de tudo, de frente a um ato corruptivo.

Desta sorte, uma vez que o ordenamento jurídico positivo é fundado nos axiomas da ética e da moral, defeitos do ato jurídico, e outros de qualidade semelhante, como a evasão fiscal, são atos de qualidade corruptiva. Sim, porque a evasão fiscal é a prática de condutas efetivas à margem da lei.

Agride, nesse compasso, o princípio da legalidade, da moralidade e, indiretamente, ao princípio da dignidade da pessoa humana que, sabemos, é o fio condutor do sistema jurídico positivo pátrio.

4.16 Conclusão

Como visto, a corrupção ou ato corruptivo há de repousar sobre outros atos tidos, *a priori*, como morais. O ato corruptivo, portanto, acaba por fulminar

as expectativas sociais engendradas a partir de valores sociais resultantes de, conseqüentemente, valores individuais.

Nesse particular, atos que, quando praticados no mundo fenomênico, sob a pecha de fraude, simulação, negócio jurídico indireto, erro, dolo, coação, são atentatórios às expectativas sociais; atentatórios à moral social.

Por isso, são regrados pelo direito como atos defeituosos. Por isso são considerados defeitos do ato jurídico. Por óbvio. O ato jurídico perfeitamente dado há de encontrar perfeita harmonização com a moral social que, como vimos, é a tradução de uma expectativa social, isto é, de um valor social.

Concernente ao planejamento tributário, conforme visto, afronta alguma se dá em deste fazer uso. A problemática é utilizar-se de tal expediente em inobservância aos ditames legais.

Ao desobedecer a lei, aí, sim, estamos nas províncias do ato corruptivo já que estar-se-á agindo contra a vontade social.

5. A responsabilidade tributária no artigo 135, do Código Tributário Nacional – CTN e a adoção de programas de *compliance* como método de mitigação

5.1 Introito do capítulo

Resta claro que a ideia de Governança Corporativa se mostra, hodiernamente, cada vez mais presente na condução das empresas, especialmente no que concerne àquelas de grande porte. As diretrizes e axiomas trazidos pela Governança Corporativa, assim entendemos, é uma inevitável realidade; algo a qual não há como furtar-se.

Como dito algures, a Governança Corporativa, na sua formação, lança mão de uma série de setores que, uma vez introduzidos, interferem diretamente na administração da empresa.

Como também já visto, no seu *modus operandi*, a Governança Corporativa, para levar seus métodos a efeito, ergue seus instrumentos sob quatro pilastras axiomáticas: *disclosure* (transparência), *fairness* (equidade), *accountability* (prestação de contas) e *compliance* (adequação e/ou cumprimento de lei), todos os valores agindo sob a égide da ética.

Sem prejuízo dos elementos fundantes da Governança Corporativa, bem como dos valores que os acompanham, tragamos à lume o *compliance* por a nosso ver, melhor se afinar com as prescrições contidas no artigo 135 do Código Tributário Nacional- CTN.

Objetivamos, neste capítulo, demonstrar o surgimento do *compliance* a partir dos elementos da Governança Corporativa já que este traz uma forma de condução das empresas que, se feito e respeitado a contento, evita a prática de atos corruptivos, inclusive daqueles que ensejam a responsabilização tributária constante do artigo 135 do código Tributário Nacional – CTN.

5.2 Conceito de *compliance*

Como oportunamente dito, a locução *compliance*, diflui do inglês “*comply*”, indicando a ideia de *cumprir, executar, satisfazer, observar*, sem prejuízo de outros termos de mesma lavra.

Nessa perspectiva, cumpre observar que *compliance* é observar, de efetivar práticas em conformidade com normas (ou regulamentos) internos e externos. Manter um programa de *compliance*, então, é realizar atividades empresariais, corporativas em harmonia com textos permeados de enunciados prescritivos, sejam internos ou externos, isto é, emitidos pela própria corporação ou pelo Estado.

Nesse particular, a Federação Brasileira de Bancos – FEBRABAN, por intermédio de um grupo de trabalho, bem como a Associação Brasileira de Bancos Internacionais – ABBI, versão 2.004 disseram que o *compliance* tem por objetivo precípuo “*Assegurar, em conjunto com as demais áreas, a adequação, o fortalecimento e o funcionamento do Sistema de Controles Internos da Instituição, procurando mitigar os riscos de acordo com a complexidade de seus negócios, bem como disseminar a*

cultura de controles para assegurar o cumprimento de leis e regulamentos existentes”.¹⁸⁴
(Grifos postos)

Diante da persecução de atos eivados de ética e de moral, a implementação de um programa de *compliance* nos parece uma realidade insofreável.

5.3 Breves notas sobre *compliance*

Como cediço, hodiernamente as empresas têm demandado questões que versam sobre controles de risco e controles internos. Essas questões, notemos, estão intimamente ligadas à obediência da legislação.

Destarte, toda e qualquer legislação que surge, força a empresa a readequar seu processo. Nesse compasso, um órgão regulador como o Banco Central - BC e a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, à guisa de exemplo, ao trazer novos mandamentos faz com que estes devam ser obedecidos por aqueles que se submetem aos seus comandos.

Nessa senda, três são as principais áreas de atenção dos gestores:

1º) Gestão de risco de processo de negócio;

2º) Gestão de compliance, e;

¹⁸⁴ <http://www.febraban.org.br>

3º) *Desenvolvimento de controles internos.*

Tais processos de negócio apontam um conhecimento mais efetivo acerca da empresa, assim como o adequado método de *compliance* a ser aplicado. Quanto mais ciente o ser cognoscente for no que se refere a essas áreas da instituição, melhor e mais efetiva será a aplicação de um programa de *compliance*, já que se saberá, com mais clareza, sobre os procedimentos atinentes ao negócio e os riscos envolvidos.

Como oportunamente visto nesse trabalho, todo agir de um indivíduo deve encontrar sustentáculo naqueles axiomas que, em consonância com sua formação *a priori*, bem como seu mundo circundante, formam valores pessoais, aqui, entendidos como a mais absoluta e genuína manifestação da ética. A imbricação das várias éticas atinentes aos mais variados indivíduos, formam o que se convencionou chamar de moral. Se considerada em uma sociedade, temos a moral social e, quiçá, a cultura primeira daquele povo.

Temos, então, a juridicização desta dando origem, como também já dissemos, ao princípio da moralidade. Se a moral jurídica é inspirada na moral social que, por sua vez, é a junção da média ética dos indivíduos insertos numa sociedade qualquer, então o ordenamento jurídico, como um todo, há de ser erguido sob tais valores.

Desta forma, a construção de prescrições internas de uma corporação, que dará ensejo à formação de um programa de *compliance*, deve observar não só os diplomas legais que forjam o sistema jurídico positivo a qual se encontra alocado, mas, também, os axiomas gerais que o impulsionam; não só valores morais jurídicos, mas, de igual feita, valores morais sociais.

Repisemos que assim devem ser confeccionados os instrumentos de *compliance*; assim devem, estes, ser aplicados.

Dito isto, havemos de notar que, na proposta de uma administração empresarial moderna, conforme prega a Governança Corporativa, o processo de gestão da empresa haverá de estar calcado em um programa *compliance*.

Nesse átimo, inevitável indagação surge: *No que toca ao “desenvolvimento de controles internos”, o que se controla? Por quê?*

Buscando redarguir questões deste porte, lembremos que as pessoas falam em controle interno das corporações, sem, antes, entender seu princípio basilar, qual seja: o negócio.

Ainda no que toca à implementação de um programa de *compliance*, há de se perguntar: *Que o negócio espera do gestor? Quais são as regras negociais? Onde está o princípio básico?*

Ao se responder a questões desta lavra, não havemos de olvidar que toda e qualquer empresa busca o “lucro” como resultado e, para tanto, há de lançar mão de um sistema, processo e profissionais capacitados para tanto.

Outra importante indagação se faz presente: *Até onde vai a capacidade do compliance no que toca ao eixo do negócio?*

Em resposta, salienta-se que cada um dos *stakeholders*, têm responsabilidades explicitas nas atividades inerentes e vindouras da implementação de um programa de *compliance*. Esse é, pois, o princípio básico. Não é, portanto, uma pessoa ou um departamento que determina tal questão; trata-se uma responsabilidade coletiva.

O durame da há de ser, inexoravelmente, o negócio. Tem esse, regras, gestão, processos e pessoas, conforme dito linhas acima. Deste modo, todo e qualquer negócio deverá, infalivelmente, exhibir estes elementos. Independentemente do porte da corporação, toda empresa conta com tais elementos.

Nesse ponto, então, questão de relevante importância aflora: o comportamento humano.

Ao se falar de pessoas e regras, se fala, inevitavelmente, em comportamentos, em condutas. É justamente neste ponto que os riscos surgem, porquanto onde houver pessoas, invariavelmente haverá quebra de regras; haverá pessoas que não cumprem as regras. E como cediço, quando não se consegue adequar o negócio, as condutas, ao que a legislação prescreve, surgem os riscos.

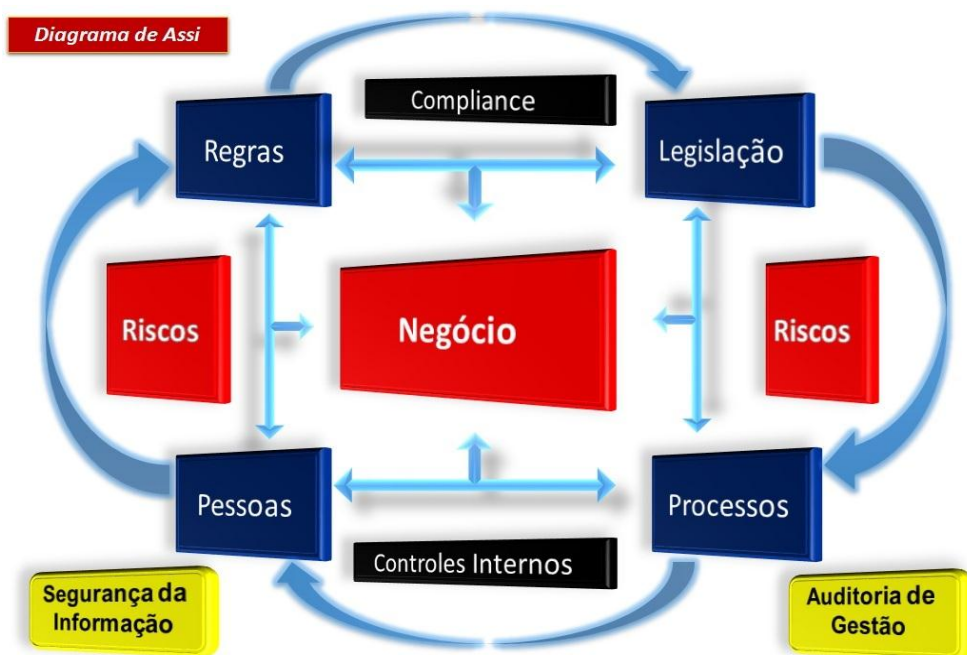
Por assim, a legislação há de ser investigada com minudência para que se converta em processo, regras para serem cumpridas dentro da corporação. Essa adequação é o famigerado programa de *compliance*.

Cabal exemplo de implementação de programa de *compliance* em razão de um órgão regulamentador se dá em razão da Receita Federal. Se os processos negociais de uma empresa não contemplam as legislações provindas da Receita Federal, por exemplo, incontáveis problemas poderão, daí, difluir. Assim, processos e pessoas são os principais instrumentos para feitura de um eficiente e correto método de controle interno. Haverão de se adequar às regras estabelecidas pelo programa de *compliance*.

Por isso a auditoria, hodiernamente, dever ser uma “auditoria de gestão”, assim entendida como aquela que cuida da maneira como os setores das empresas devem ser geridos.

A ideia resta deveras clara ao observar o “Diagrama de Assi”¹⁸⁵.

Vejamo-lo:



Com a diagramação supra, resta clara a noção de que um programa de *compliance* é o resultado de um esforço conjunto. Seus elementos estão imbricados de modo que, a não colaboração, a ruptura de qualquer dos setores coloca em risco todo trabalho que fora desenvolvido.

5.4 Programas de *compliance* interno e externo

Uma corporação qualquer ao deter uma série de setores, ao implementar um programa de *compliance* como método auxiliar na gestão desta,

¹⁸⁵ <http://www.marcosassi.com.br>.

forçosamente haverá de lançar mão de um programa de *compliance* interno e de um programa de *compliance* externo. Vejamos, pois, que significa cada um desses elementos:

Compliance externo: são regras externas adentram a organização. São leis, processos, instituições, circulares, portarias (como as vindouras da Receita Federal, por exemplo), resoluções dentre outros que norteiam sua atividade.

Compliance interno: são regras confeccionadas pela própria organização e, por isso, por esta instituída. Não se faz possível traçá-las posto que, como dito alhures, cada organização há de tecê-las em acordo com sua atividade, estilo de gestão, necessidade, características e, sobretudo, em harmonia com os diplomas legais provenientes do Poder Legislativo.

No desenvolvimento de um programa de *compliance* interno, nota-se uma interdisciplinaridade já que os setores de qualquer empresa se interconectam conforme demonstrado no “Diagrama de Assi”. Logo, um programa de *compliance* interno deve contemplar essa concatenação. Indaga-se, entretanto: *como efetivar um controle deste jaez?*

A definição mais conhecida de controle interno é do *Committee Of Sponsoring Organizations Of the Treadway Commission* - COSO- que define controle interno da seguinte forma:

Um processo executado por diretores, gestores e outros quadros, projetados para proporcionar uma garantia razoável quanto ao atingimento dos objetivos, considerando:

- i) *Estratégia da empresa;*

- ii) *Eficácia e eficiência das operações;*
- iii) *Confiabilidade de relatórios financeiros;*
- iv) *Compliance com leis e regulações aplicáveis.*

Repisemos, é de vitanda importância entender cada um desses componentes em relação a empresa que se vale de um programa de *compliance*. Daí porque insistimos na necessidade de se conhecer não só os conceitos de Governança Corporativa e, conseqüentemente, do *compliance*, mas, também, os pormenores da corporação para implementação de um funcional e efetivo programa de *compliance*.

Não obstante a isso, não se pode olvidar as exigências constantes da Lei Sarbanes-Oxley, que aponta, fortemente, para a necessidade de melhoria dos controles internos. O maior desafio hodierno, então, é o controle de segurança de informação.

Nos dias atuais, o uso inofreável de *smartphones* traz muita facilidade para burlar ou quebrar o sistema de segurança de informação de qualquer companhia.

Não há, como sabido, um meio capaz de medir o nível ético e moral dos indivíduos, de modo que a única maneira de minimizar o problema é com a mudança de postura dos sujeitos.

Para isso se implementa normas. O próprio Direito Positivo se presta a esse fim. É, em breve e apertada síntese, um feixe linguístico de índole prescritiva

que tem o condão de, por intermédio de seus comandos, reger as condutas sociais buscando, com isso, instalar a paz social.

O programa de *compliance* interno busca o mesmo objetivo, contudo, em um espectro muito diminuto, isto é, no âmbito da corporação.

Insta destacar, por se fazer mister, que o *compliance* interno, chamado por alguns de controle interno, opera em vários níveis, tais como *controles comportamentais*, *controles de informação*, *controles capazes de detectar problemas*, *controle de aplicação*, *controles gerais* sem prejuízo de outros de mesma espécie.

5.4.1 Programas de *compliance* interno e os fatores ambientais

Urge alvitar que os controles internos são dependentes dos controles ambientais. O ambiente, por seu terno, depende inexoravelmente de pessoas. Isso porque controle ambiental, *in casu*, concerne ao ambiente de trabalho.

Nesse sentido, então, cabe lembrar que ao se referir a pessoas, se fala em gestores, terceiros com funções administrativas, diretores, conselheiros, ou seja, *stakeholders* em geral. E ao se implementar um programa de *compliance*, há de se atentar que até mesmo terceiros que prestam serviços, haverão de entender todo o sistema de controle da empresa.

Na concepção de controle interno imbricado aos fatores ambientais, é de fundamental importância que as pessoas entendam o papel que desempenham, como faz e porque faz. E na seara do que vimos falando, todo e qualquer problema gira em torno de pessoas.

Cada pessoa jurídica, seja de Direito Privado, seja de Direito Público Interno, isto é, ente político, exhibe uma forma diferente de agir. Evidentemente que a variação em comento diz respeito a história da corporação, aos caminhos por esta perustrados. De todo modo, o que não se pode deslembrar é que todos os elementos de *compliance* são dependentes das pessoas com suas inerentes maneiras de agir.

Quando se está de frente a comandos externos, ou seja, quando se tem as condutas pautadas por prescrições emitidas pelo Estado, a observância deste é mais facilmente notada. Uma corporação, para manter viável seu funcionamento, não pode deixar observar portarias e resoluções emitidas pela Receita Federal do Brasil, por exemplo.

A problemática se dá, pois, ao trazer à tona os indigitados controles internos. A ideia, assim como a noção de um comando vindouro da própria corporação, não emitida, portanto, pelo Poder Público, encoraja a inobservância desta.

Um eficiente programa de *compliance* há de ser implementado com vistas aos comandos externos, assim entendidos como àqueles vindouros do Poder Público, bem como dos comandos internos, isto é, proferidos pela própria corporação, de modo a vincular pessoas, *stakeholders*, que obedeçam não só o dito controle externo, mas, também, no controle interno.

5.4.2 Composição de um sistema de controle interno de *compliance*

Inegável é que, ante o fato de que cada corporação tem seu próprio *modus operandi*, suas características inatas, sua história, a confecção e efetivação de um

programa de *compliance* dar-se-á inexoravelmente de forma singular. A variação, portanto, ocorrerá necessariamente.

Entretanto, um arquétipo que sirva de orientação às empresas há de ser traçado. É o que trazemos abaixo:

De maneira geral, um Sistema de Controles Internos - SCI é disposto da seguinte forma:

- *Normas*
- *Procedimentos;*
- *Sistemas;* e
- *Pessoas.*

Relativamente às ***normas***, cabe lembrar, *in limine*, que, em rudimentar abordagem, que são axiomas tendentes a reger os indivíduos nas suas relações interpessoais.

Deste modo, as normas em um programa de Sistema de Controles Internos – SCI, uma manifestação de *compliance*, portanto, terá o condão de reger as condutas *interna corporis*.

Assim como se nota nos textos de Direito Positivo emanados pelo Estado, as regras postas haverão de coadunar com a realidade cultural e axiomática da empresa. Não bastasse isso, deverá condizer com cada setor da corporação.

Emite-se uma regra geral e, feito isso, cada setor há de contar com regras específicas. O Setor de Compras de uma empresa, por exemplo, deverá contar com regras específicas que, em razão da natureza, se diferenciará das normas especificamente formuladas para o setor de produção. Em contrário senso, teremos a feitura e produção de normas ineficazes.

No que toca aos *procedimentos*, cabe salientar que estes se expressam como a maneira pela qual **algo é executado**, isto é, a forma como se efetiva o processo de determinada coisa. Deste modo, pode ser aplicado em qualquer seguimento que necessite de cumprimento de uma ordem para a correta execução de um processo.

É nessa senda que se opera o procedimento no Sistema de Controles Internos – SCI. Para que implementação das normas supra ditas alcancem o efeito desejado, indispensável se faz o uso do procedimento, não só na implementação das normas, mas, de igual sorte, na aplicação das mesmas.

Quanto aos *sistemas* utilizados, havemos de, antes tudo, fazer uma ponderação. Em breve alusão, um conceito despretenso de sistema dá conta de que este indica a ideia de conjunto de elementos interdependentes que, por assim, forma um todo organizado. Apesar de simplória a definição trazida à sirga, conforme examos linhas acima, tem essa, percebamos, uma toada mais inclinada à ciência que ao pragmatismo.

Que importa observar, de final, é que todo sistema tem um objetivo a ser atingido. Deste modo, o sistema exibido em um Sistema de Controles Internos – SCI busca, de igual feita, um fim determinado, valendo-se de elementos adequados para tanto.

Apesar de se afeiçoar a cada corporação em razão das características singulares que cada uma delas exhibe, algumas modalidades de sistema haverão de estar presente na maior parte, ou, quiçá, em todas elas.

Falamos, neste átimo, em particular sobre as mais variadas manifestações de “sistemas operacionais e de gerenciamento” e, especialmente, sobre “sistemas de comunicação e de informática”.

Resta claro que a nomenclatura “informação”, aqui não é utilizada no rigor científico imprimido pela Teoria da Linguagem, tampouco pela Teoria da Comunicação. Refere-se ao ato final de fala consubstanciado, aqui, pela Ciência da Computação e seus instrumentos de operacionalização. O problema com a nomenclatura surge em razão da ambiguidade trazida pela Polissemia que, frequentemente, é responsável por ruídos comunicacionais. Cabe-nos, então, pontuar tal observação.

Dito isto, notemos que “Sistemas de Informação” na maioria das vezes é a locução utilizada para descrever um sistema, geralmente se referindo a um *Sistema Informacional Computadorizado*, que porquanto assim seja, abarca pessoas, máquinas e/ou métodos organizados para coletar, processar, transmitir e disseminar dados que representam informação para o usuário. Hodiernamente é uma ferramenta indispensável em qualquer ramo de atuação, especialmente na implantação de um programa de *compliance*, em qualquer uma das suas formas de manifestação.

As *pessoas*, por derradeiro, haverão de estar submetidas a todos os elementos supra traçados. Haverão de se adequar e obedecer aos comandos trazidos pelas normas internas, que unir-se-ão aos processos de ponência e operacionalização das normas, sempre, com o auxílio dos sistemas nos moldes apontados linhas acima.

5.5 A responsabilidade tributária dos sócios e dos administradores

De fundamental importância se faz promover a diferenciação das tipificações concernentes aos atos de gestão tributária lícita e ilícita.

Outrora traçamos que os institutos da Elisão tributária, Evasão tributária e Elusão tributária aparecem quando da feitura de um Planejamento Tributário, porquanto guardam estreita relação com instituto da Responsabilidade Tributária.

Consoante Maria Rita Ferragut¹⁸⁶, a diferenciação entre os atos de gestão tributária lícita e ilícita está onde *“Os primeiros dizem respeito ao exercício regular da gestão da sociedade, visam a alcançar os objetivos sociais e obrigam somente a própria sociedade. Já os últimos referem-se à prática de atos fraudulentos”* (Grifos postos)

Conforme também já dissemos, a prática da “Elisão fiscal”, também chamada de “Elisão tributária” se refere a medidas efetivadas pelo contribuinte com o fito de, ao final, minimizar o ônus fiscal.

Também trouxemos a ideia de que, em linhas gerais, a “evasão fiscal” perfaz a qualidade de planejamento tributário feito ao arrepio da lei. Daí porque dizer se tratar de ato ilícito já que precede de simulação, abuso das formas e dos meios, sem prejuízo de outros de mesma natureza.

¹⁸⁶ FERRAGUT, Maria Rita – *Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de compliance e avaliação de riscos de transmissão de passivo fiscais*, in, *Compliance no Direito Tributário*, Editora Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, páginas 151 a 170.

Fora destacado, também, que atualmente outro termo também tem sido utilizado para tal prática, qual seja: “Elusão fiscal”. E justamente nesse particular, inevitável observação há de ser feita.

Acerca do tema, como já vimos noutra tópico, Alfredo Augusto Becker¹⁸⁷ pronuncia-se no sentido de que as locuções “*Evasão e Elusão*” são sinônimas. *Resta, isto, claro quando expressa que “A evasão fiscal (elusão ou evasão legal) distingue-se fundamentalmente da fraude fiscal, como a seguir se demonstrará”.* (Grifos postos)

Segue, daí, tecendo suas considerações acerca das diferenças dos institutos, o que não nos cabe analisar neste átimo.

Concordamos com o referido jurista já que se trata de, em verdade, jogos de palavras, variação semântica para designar a mesma prática que, de final, será fraudulenta.

Dito isso, ponto de fundamental importância há de ser trazido à colação. Falamos da responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Ao falar em “responsabilidade”, aqui, não queremos nos referir àquela modalidade de responsabilidade grafada no Capítulo V do Código Tributário Nacional – CTN, mas, sim, ao ônus de pagar o tributo.

¹⁸⁷ BECKER, Alfredo Augusto – *Teoria geral do Direito Tributário*, Editora Lejus, 1.998, página 142.

Referimo-nos à sujeição tributária passiva constante do artigo 121, do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

(...)

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(...)

Porquanto tenha realizado a hipótese de incidência esculpida no antecedente normativo de uma norma de índole tributária qualquer, o indivíduo assume a qualidade de sujeito passivo na relação jurídico-tributária e, por isso, deve arcar com o pagamento de uma dada quantia pecuniária a título de crédito tributário.

De se notar, então, quem primeiramente há de assumir o pagamento do tributo é o sujeito passivo da relação, isto é, aquele que deveras praticara a hipótese de incidência. Assim prega o legislador ao asseverar que *o sujeito passivo da obrigação principal diz-se concernente ao contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*.

O responsável tributário, notemos, surge, apenas, em caráter supletivo. Não à toa o legislador prescreve-o, na qualidade de sujeito passivo, *quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*.

Nota-se, desta sorte, que a responsabilidade pessoal imputada do artigo 128 ao 138 do Código Tributário Nacional – CTN, é exceção. Jamais regra.

5.5.1 Elementos necessários para imputação da responsabilidade tributária

Somos partidários de que, até por conta do magno princípio da legalidade, a imputação da responsabilidade tributária deve obedecer a critérios devidamente traçados em lei.

Aliás, não basta a mera previsão legal, mas, especialmente, criteriosa análise a fim de assegurar que o pretense responsável tributário se amolda à questão que se lhe quer imputar. Vejamos:

Atentando tanto o artigo 134 quanto o 135 do Código Tributário Nacional – CTN, notamos que todos sujeitos ali traçados estão, de uma maneira ou de outra, na qualidade de condutor.

Olhando, liminarmente, às figuras elencadas no artigo 134 do *Codex* tributário pátrio, nota-se que, por exemplo, os pais, tutores e curadores estão na condição de condutores, guias. Por que não dizer, espécie de administradores das vidas de seus filhos tutelados e curatelados?

O mesmo se diga quanto aos administradores de bens de terceiros, dos inventariantes, do síndico e doravante. São sujeitos que detêm capacidade de tomada de decisão na vida de outrem ou de uma instituição.

Daí o motivo pelo qual assumem ônus fiscal que se formara em razão da sua atuação nas funções apontadas; é, pois, resultado de um mal desempenho das funções as quais lhes foram confiadas.

Mais claro fica o raciocínio quando derramado sobre o artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN. Sabido, por conta de sua redação, que o referido enunciado prescritivo indica que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos as pessoas referidas no artigo 134 do mesmo diploma; os mandatários, prepostos e empregados; e, por fim, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Inicialmente havemos de notar que as locuções “excesso de poder” e “infração de lei” indicam atos praticados à margem da lei. Resta nítido, de início, se tratar do que vimos nos referindo como ato corruptivo.

Se lei é infringida, bem como estatutos e contrato social, é porque houvera agressão às expectativas ali depositadas e se assim, clara está a presença do ato corruptivo. Agora, se o ato corruptivo atenta contra as expectativas sociais, à moral social, o legislador há de lançar mão de elementos capazes de coibir tal prática.

Por esse motivo, retira-se a responsabilidade da empresa, no que toca ao artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN, e faz recair sobre os sujeitos esculpido no indicado artigo de lei. Afinal, estes praticaram atos de índole corruptiva desalinhada com a vontade das instituições já que, a dita vontade institucional, é medida justamente pelo contrato social e/ou pelo estatuto. Assim, se nota que a mera inadimplência não configura ato corruptivo, mas, sim, o *animus* de agir de forma corruptiva.

5.5.2 A responsabilidade tributária, valor, ética e moral. Corrompimento do valor social no artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN

Como oportunamente visto, a figura do responsável tributário ocupa lugar no polo passivo da relação tributária. Cediço é, também, que o responsável tributário, consoante reza a lei tributária brasileira, é aquele que, por deter ligação com a obrigação fiscal, assume no lugar do sujeito que praticara a hipótese de incidência o ônus fiscal.

O valor aqui impregnado indica corrupção de ato calcado em lei e/ou estatuto ou contrato social. Manobras tributárias feitas de modo atabalhado, como um planejamento tributário efetivado de forma equivocada, provocando, assim, a evasão fiscal, traz à baila o dito ato corruptivo.

Sem empregar a nomenclatura “ato corruptivo”, mas apontando para atos de repulsa a tal prática, têm se posicionado nossos tribunais. Vejamos alguns julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Relativamente à economia tributária constituir, ou não, propósito negocial, a 1ª Turma de Recursos Fiscais – CARF, por unanimidade no acórdão 16327.721148/201523, decidira que ao buscar a redução da incidência tributária, *de per se*, configura propósito negocial legítimo viabilizando, pois, a reorganização societária. Portanto, há de cumprir as exigências estabelecidas em lei.

A decisão consigna que a legislação tributária não ampara a tese de que os negócios motivados por economia fiscal não teriam conteúdo econômico ou, em outros termos, propósito negocial.

Fora, no documento em destaque, consignado que a ausência de propósito negocial sob a óptica do Fisco, não se mostra realizada. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF entendera, no referido acórdão, que a economia tributária, por si só, é a consubstanciação do propósito negocial.

Nota-se, no referido julgado, que a ausência de propósito negocial numa relação jurídica estabelecida demonstra, de forma cabal, a atuação do ato corruptivo que vimos falando ao longo desse trabalho.

Outros importantes posicionamentos concernem às questões de planejamento tributário. Consoante o apontado tribunal administrativo, mesmo que o planejamento tributário seja confeccionado na inteira licitude, deverá, este, apresentar inequívoco propósito negocial.

Conforme o acórdão n.º 2301005.933 a feitura de fundos de investimento em participações que tenha o condão de demonstrar existência de propósito negocial, é considerado, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, planejamento tributário abusivo.

Concordamos com a decisão em relevo. Não exhibir ou desvirtuar propósito negocial é deliberada vontade de corromper ato constante do Direito Positivo, adentrando, então, no que se entende como corrupção axiomática do ato, isto é, ato corruptivo.

Diflui do voto em epígrafe que não basta ser legalmente constituído, há de ter propósito econômico, isto é, não basta ser formalmente constituída a empresa, deve, esta, efetivamente operar.

A operação tratada no referido acórdão optara por manter autuação na monta de R\$ 48,3 milhões de Reais, em razão de irregularidade quando da confecção da criação de um fundo de investimento ligado a uma *holding family*. E, repisemos, o problema não está na feitura de tal espécie societária, mas, sim, de como é efetivada e quais os fins a ela se emprega.

No caso em apreço, restara claro que a criação da *holding* não tivera outro objetivo que não fosse beneficiar o negócio principal; a empresa fora constituída, apenas, para obter diminuição da carga tributária por meios escusos.

Daí porque o planejamento tributário adotado é indiscutivelmente abusivo, portanto, ilegal. Se ilegal, somos resolutos de que perfaz qualidade de ato corruptivo.

Questão, também importante, julgada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF diz respeito a ilicitude presente em construção de planejamento tributário.

Conforme decisão exarada pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, no acórdão AC 3301005.601, estar-se-á em ilicitude quando o negócio jurídico for simulado ou se as práticas do contribuinte ocultar, modificar ou excluir fato jurídico tributário.

O julgado supra ocupara-se de uma *trading* que comercializava seja no mercado interno para varejista com saldo devedor de PIS/COFINS, de grande monta, de modo que por assim, deveria efetivar, mensalmente, o pagamento das indigitadas contribuições.

No caso concreto, a empresa varejista atuava como exportadora, operava na qualidade de compradora de produtos oriundos da soja, *in casu*, adquiridos pela *trading*. Revendia tais produtos a exportadora que comercializavam os mesmos para o exterior.

A relatora do voto em questão, ao julgar os fatos que lhe foram apresentados, entendera que tanto a empresa varejista quanto a *trading* agiram de forma fraudulenta.

Concluía-se que os créditos foram glosados, de modo que, em verdade, quem teria praticado as exportações fora esta, de modo que a empresa varejista agia, apenas, como figurante na operação de exportação, não participando efetivamente da mesma.

Neste caso, então, restara claro a ausência de propósito comercial. Flagrante e indiscutível caso de corrupção de ato axiomático.

Outra questão de natureza corruptiva (natureza axiomática, nos referimos) julgada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF concerne à sonegação ou ocultação do fato gerador por parte do contribuinte.

Admitindo que “sonegar” significa, dentre outras possibilidades *ocultar, deixar de mencionar*, patente se faz a condição de ato corruptivo. A par disso, o referido tribunal administrativo, no acórdão n.º 3402006.027, da 4ª Turma, entendera que para que seja caracterizada a sonegação, o contribuinte há de ter ocultado do Fisco a prática da hipótese de incidência e tudo que dela decorra.

A discussão e conclusão que aponta para esse sentido, provém da análise de um recurso de ofício que, ao questionar uma decisão da Delegacia de Julgamento de Juiz de Fora, reduzia a multa percentual de ofício para 75% (setenta e cinco por cento).

Segundo a relatora do caso em comento, não houvera ocultação ao Fisco dos atos que consubstanciam a hipótese de incidência, de modo que, por assim, não houvera sonegação. Ora, se a ocultação é modalidade de sonegação e, na construção valorativa da julgadora, não houvera tal prática, então não se dera, também, a efetivação de ato corruptivo.

Ainda atinente ao tema, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF também se manifestara, via julgamento, em casos da Lava-Jato.

No acórdão n.º 2202004.869, o tribunal supra, 2ª Turma, analisara os contratos de serviços de consultoria e representação comercial que permitiam o pagamento de propina a funcionários de uma estatal.

O veículo introdutor de norma em análise cobrara Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza Pessoa Física – IRPF de um dos sócios da empresa concernente aos exercícios financeiros de 2.010 e 2.012, aplicando multa de 150% (cento e cinquenta por cento) do tributo devido, considerando que a empresa fora meio que dissimulara a devida observância dos valores devidos.

Não se trata de casos em que se criava empresas fictas a fim de firmar contratos igualmente fictícios de serviços para com os fornecedores da Petrobrás como outrora fora julgado pelo apontado tribunal administrativo.

Por isso, no caso em tela, o sócio fora condenado por corrupção ativa, lavagem de dinheiro, evasão de divisas e formação de quadrilha na justiça comum.

Malgrado, fora denunciado pelo Ministério Público Federal sob a acusação de usar empresas *offshore* de irreais, com o escopo de efetuar pagamentos indevidos na Suíça entre 1.998 e 2.012.

Pois bem, conforme as premissas que vimos assumindo para apontar o que entendemos por ato corruptivo, resta claro, no apontado caso, todos os predicados do mesmo.

Como dito noutra oportunidade, o uso de empresa *offshore* não macula o Direito Positivo, tampouco afronta os axiomas mais caros à sociedade. A problemática está na forma de feitura e uso.

No acórdão em destaque, a empresa *offshore* funcionava fictamente. Claro está, pois, a deliberada intenção de fraudar o Fisco, de sonegar tributo. Claro está, então, a corrupção do ato não só juridicamente posto, mas, de igual sorte, social. A mácula ao valor social, aqui, representado por texto de lei.

Não bastasse isso, a justiça comum, como visto, condenara o sócio da empresa por corrupção ativa, lavagem de dinheiro, evasão de divisas e formação de quadrilha. Claro está as características do ato corruptivo.

Não apenas o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, mas, também, o Superior Tribunal de Justiça – STJ tem se pronunciado sobre o tema. Vejamos um de tantos exemplos que poderíamos trazer à sirga:

*AgRg no HC 476704 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS
CORPUS 2018/0287773-6*

Relator: Ministro Nefi Cordeiro

Órgão Julgador: T6 – Sexta turma

Ementa

*AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS.
APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI
8.137/90. PEDIDO DE ABSOLVIÇÃO. ALEGADA
ATIPICIDADE DA CONDUTA. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO
REGIMENTAL IMPROVIDO.*

No aso em tela, a Terceira Seção do STJ, ao julgar o *Habeas Corpus* n.º 399.109/SC, Relator Ministro Rogério Schietti Cruz, fixara entendimento de que é típica a conduta de agente que deixara de recolher, no prazo de lei, tributo descontado ou cobrado na condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Entendera, a Corte, que consoante ao não recolhimento de Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, afina-se, tal conduta, ao tipo penal talhado no artigo 2º, II, da Lei n.º 8.137/90, qual seja apropriação indébita.

Sabido por todos, afora a classificação de funções entre fiscal e extrafiscal, o tributo tem o escopo de levar dinheiro ao cofre público para que, com isso, se financie os reclamos constitucionais que nos foram garantidos pela Constituição Federal – CF.

Claro está, então, que na proposta a qual vimos trazendo ao longo do trabalho, a apropriação indébita agride o valor, a ética, enfim, a moral social. Ato corruptivo, portanto.

Neste ponto, há de se perguntar: qual a ligação que se faz com os apontados julgados e o artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN?

O Supremo Tribunal Federal – STF, também apreciara algumas situações de mesma lavra. A título de exemplo, destaquemos o julgado abaixo:

RHC 99778 / MG - MINAS GERAIS

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS

Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI

Relator(a) p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX

Julgamento: 02/08/2011 Órgão Julgador: Primeira Turma

Publicação

DJe-169 DIVULG 01-09-2011 PUBLIC 02-09-2011

EMENT VOL-02579-01 PP-00014

Ementa: CRIMINAL. HABEAS CORPUS. CRIME DE SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTO (ART. 1º, INCISOS I A V, DA LEI Nº 8.137/90). FORMAÇÃO DE QUADRILHA OU BANDO (ART. 288 DO CP). ATIPICIDADE. MATÉRIA OBJETO DE AÇÃO PENAL QUE SE PRETENDE VER TRANCADA POR VIA DE HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. A VIA ESTREITA DO WRIT INVIABILIZA O EXAME DOS FATOS, MERCÊ DA EXCEPCIONALIDADE DO TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. 1. O Habeas Corpus é via

imprópria para apreciar fatos com o escopo de trancar excepcionalmente a ação penal, cujo fato gerador é de extrema complexidade, forjado por organização criminosa que, constituindo pessoa jurídica fictícia, visa a exclusão do crime fiscal pelo verdadeiro responsável tributário. 2. A responsabilidade fiscal que tem como premissa fraude derivada da criação de interposta pessoa jurídica fictícia reclama prossiga a ação penal, cujo desate pode resultar em lançamento contra o verdadeiro sujeito passivo tributário. 3. O STJ, no mesmo sentido, asseverou que “O habeas corpus não comporta mergulho profundo no seio da prova a fim de se averiguar o nível de vinculação dos pacientes com os supostos líderes de esquema fraudulento, de tal forma a tingir de ilegal a imputação de concurso de agentes.” 4. Outrossim, in casu, os fatos imputados ao paciente amoldam-se perfeitamente ao figurino legal, porquanto refletem a inserção de elementos não correspondentes à realidade, especialmente quanto ao verdadeiro empresário e, por via de consequência, ao sujeito passivo das obrigações tributárias, tudo com a finalidade de suprimir ou reduzir tributos. 5. Ademais, verificar se realmente houve a fraude é tarefa que cabe ao Juízo da ação penal por ocasião do exame das provas produzidas no processo-crime, restando inviável, na via estreita do habeas corpus, verificar a complexidade dos crimes descritos na denúncia. 6. Parecer pela denegação da ordem. 7. Ordem denegada.

Decisão

Por maioria de votos, a Turma negou provimento ao recurso ordinário em habeas corpus, nos termos do voto do Senhor Ministro Luiz Fux, Redator para o acórdão, vencido o Senhor Ministro Dias Toffoli, Relator. Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. 1ª Turma, 2.8.2011.

Nota-se que o Excelso Tribunal é claro e resoluto ao asseverar que o pálio axiomático da responsabilidade constante do artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN é a fraude. Fraudar é corromper valor de moral social *in casu*.

Desta sorte, claro fica, mias uma vez, que a corrupção do valor social, isto é, que o ato corruptivo de valores é a mola propulsora da responsabilidade tributária preconizada no apontado enunciado prescritivo.

Daí porque insistimos que ao falar em responsabilidade tributária, especialmente a responsabilidade de terceiros aludida no artigo 135 da lei tributária brasileira, estar-se-á diretamente imbricada com valor, ética e moral. E, mais, com seu corrompimento, dar-se-á, também, afronta aos mais elevados valores sociais que, notemos, são a base de formação da ética e da moral social consequentemente.

5.5.3 O *compliance* como forma de prevenção do ato corruptivo

O objetivo precípua da implementação de um programa de *compliance* é analisar detidamente riscos operacionais; administrar controles internos; proporcionar a adequação às normas técnicas; realizar auditorias periodicamente; gerir pessoas e, especialmente, analisar e prevenir fraudes.

Conforme visto no início deste capítulo, o termo “*compliance*” oriunda do vocábulo inglês *comply*, que indica adequar-se, agir em harmonia com regras estabelecidas.

Por outros torneios, significa alinhar-se com normas internas e externas que buscam balizar as condutas de uma corporação. Nota-se, então, que a implementação de um programa de *compliance*, com a confecção de regramentos internos que perseguem a afinação com as regras externas (aquelas provenientes do Poder Público), é, antes de tudo, pautar as condutas de uma corporação no que se entende como lano, probro, moral.

Implica dizer que a corporação que adotar e seguir adequadamente o programa de *compliance* estará, naturalmente, adequada aos regramentos suso salientados. Se assim, os atos por esta praticados serão afinados com a legislação e, consequentemente, com a moral social.

Temos que as situações tratadas pelo artigo 135, do Código Tributário Nacional – CTN, conforme dissemos alhures, são resultantes de atos corruptivos. Na medida em que o *compliance* persegue a extirpação da fraude, bem como de outros atos de mesma categoria, estará, pari passu, prevenindo e repelindo condutas que, de final, se encaixariam nas vestes do ato corruptivo. É, então, um instrumento de implementação de valores difluentes da ética e da moral social.

Como também já dissemos, o *compliance* encontra nascedouro na Governança Corporativa porquanto seja uma de suas pilastras. Desta sorte, quando, ainda nas províncias da Governança Corporativa, se coloca uma série de elementos e regras destinadas aos sujeitos que ocupam função administrativa, se busca dar elementos para a atuação do *compliance* e, deste modo, evitar que os sujeitos que ocupem os cargos de condução das corporações atuem de maneira corruptiva.

Desta feita, tem-se, no programa de *compliance*, elementos que coíbem ações dos sujeitos destacados no artigo 135, do Código Tributário Nacional – CTN no que tange a efetivação de práticas corruptivas.

O ser humano, que está por de trás das corporações e, por isso, as conduzem, sabemos, é praticamente inadministrável no que toca às suas vontades; no que tange ao seu livre arbítrio. Prova disso é que diuturnamente regras emanadas pelo Poder Judiciário são afrontadas.

Nem por isso, no entanto, o Estado deixa de emití-las já que o Direito Positivo, repisemos, é objeto de instalação da paz social. Se assim, em menor escala, a mais eficiente maneira de, atualmente, moderar as condutas dos indivíduos que detêm poder de decisão em nome de uma empresa é o programa de *compliance*, em razão do que fora apresentado ao longo desse capítulo.

5.6 Conclusão

A prática de atos que atentam ao sistema tributário pátrio depõe contra os mais valiosos axiomas sociais. Isto porque, como dissemos, o Direito Positivo é a expressão do que se espera em termos de probó, moral.

Toda vez que um administrador de uma corporação ou pessoa que desempenhe papel análogo, papel de decisão age contra o sistema jurídico positivo estabelecido, estará em prática corruptiva.

A Governança Corporativa, conforme já demonstrado, se apoia em quatro pilstras, dentre as quais, o *compliance*. Trata-se de um elemento que busca adequação das práticas efetivadas pelas corporações com regramentos externos, isto é, àqueles vindos do Estado, bem como com aquel'outros traçados dentro da própria empresa.

Nessa marcha, temos que a única maneira de se evitar, ou ao menos buscar a prevenção, de atos que fomentem a imposição das normas constantes do artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN porquanto chamadas à tona em razão de prática de atos corruptivos, é com o estabelecimento e cumprimento de um programa de *compliance*. Na medida em que este se efetive de maneira proveitosa, ter-se-á elementos que minimizam a prática dos indigitados atos corruptivos.

CONCLUSÃO

Insistimos no presente trabalho que o Direito Positivo há de ser um feixe linguístico capaz de conduzir as pessoas que compõem uma dada sociedade. É, então, um instrumento social que busca regar as relações interpessoais e, com isso, instalar a paz social.

Entretanto, para que isso seja possível, é preciso que se encontre uma afinidade entre os textos de enunciados prescritivos que, juntos, formam o sistema jurídico positivo daquela sociedade e suas expectativas.

Ora, se o Direito Positivo tem como missão a persecução da paz social, então há de ser, este, calcado em valores que são de grande valia para aquela sociedade.

Notamos que o processo começa no indivíduo. Com arrimo na sua atmosfera semântica, sua carga empírica e nos contextos histórico e social em que este está inserido, surgem os axiomas pessoais que, notemos, são ímpares e irrepetíveis.

Se ética, conforme visto em Aristóteles e Espinoza, é valor, então sua construção perlustrará, inexoravelmente, pelos caminhos da atmosfera semântica, carga empírica e contextos histórico e social de cada indivíduo. Afinal, trata-se de um axioma.

Agora, se é o homem quem carrega a carga valorativa e não o objeto, a conduta será ética, proba ou moral, não segundo que a efetive, mas, sobretudo, consoante aos olhos de quem a julga.

A questão é que, até mesmo em razão da aproximação dos elementos formadores de valores, especialmente os contextos histórico e social, a tendência a se concluir, nas mais variadas situações ofertadas pelo mundo fenomênico, é deveras grande.

Nessa intersecção de várias tendências valorativas, percebemos que, diante da individualidade do valor que forma a ética, temos uma heterogeneidade menor que uma homogeneidade. Então, por termos uma predominância do homogêneo em detrimento do heterogêneo, temos a aparição do afamado valor “moral social”.

A moral social, então, perfaz a expectativa geral de uma sociedade já que, se não representa a vontade absoluta de uma sociedade porquanto impossível medi-las, fala em nome, ao menos, da maioria absoluta desta.

Daí concluir-se, pois, que o Direito Positivo é erguido com base nesses valores.

Desta sorte, na medida em que atos praticados pelos utentes agridem os comandos trazidos pelos textos legais, há não só a corrupção de um enunciado prescritivo. Não. Há a profanação de valores sociais da mais alta consideração de seus componentes.

Surge, então, o ato corruptivo que, em breve nota, aparece com atos que atentam ao sistema jurídico positivo e, principalmente, contra aos valores sociais conforme vimos dizendo.

O tributo, sabemos, tem um fim nobre. Sem prejuízo de outras abordagens, tem a missão de levar dinheiro aos cofres públicos a fim de fomentar as promessas constitucionais que falam em nome da dignidade da pessoa humana. Qualidade de receita derivada, é trazida pelo particular na esperança de colher, por conta de sua contribuição, as promessas de tutela que lhes fora prometida.

Deste modo, a prática fraudulenta, artilosa, isto é, o ato corruptivo que diga respeito a esse *modus operandi*, notemos agride não só os institutos de Direito Tributário; afronta diretamente a noção de moral social.

O legislador encontrara uma maneira de buscar soffrear atos corruptivos com as prescrições sublinhadas no artigo 135 do Código Tributário Nacional – CTN.

Com efeito, não traz elementos capazes de inibir ou prevenir condutas desse jaez. Surge, então, a Governança Corporativa com seus postulados. E uma das suas pilastras se mostrara de fundamental importância nesse processo de evitabilidade de práticas corruptivas: o *compliance*.

Como visto, o *compliance* é instrumento que, como a própria nomenclatura sugere, busca uma adequação entre comando trazidos por textos regravativos emitidos pelo Estado, quanto àqueles confeccionados nas próprias dependências das corporações.

Um programa de *compliance* efetivamente e corretamente cumprido, pois, se mostra capaz de prevenir a corrupção dos atos que vimos falando ao longo desse trabalho.

BIBLIOGRAFIA

ABRÃO, Bernadette Siqueira – *A história da Filosofia*, Editora Nova Cultural, 2004;

ABREU, Claudio de – *Norma anticorrupção: efeitos junto ao Direito Tributário*, tese de defesa de Doutorado perante a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PC/SP;

AGEE, James e EVANS, Walker - *Let us now praise famous men*. Boston, Houghton Mifflin, 1941;

ALCIAC, Gabriel - *La sinagoga vacía: un estudio de las fuentes marranas del espinosismo*, Editora Hiperión;

ALMEIDA, Gregório Assagra de - *Direito Processual Coletivo Brasileiro*. São Paulo: PUC, Dissertação de Mestrado, orientador Donaldo Armelin, inédita;

AMARO, Luciano – *Direito Tributário Brasileiro*, 16ª Edição, Editora Saraiva – São Paulo – 2.010;

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal – *Governança Corporativa*, 5ª edição, São Paulo, Editora Atlas, 2011;

ARISTÓTELES – *Ética a Nicômaco*, Editora Edipro, Tradução e notas de Edson Bini;

_____ - *Ética a Eudemo*, Editora Edipro, Tradução e notas de Edson Bini;

ARISTOTLE'S PHYSICS, a *Revised Text with Introduction and Commentary* by W.D.Ross, Clarendon Press: Oxford, 1936;

ATALIBA, Geraldo – *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª Edição, 4ª Tiragem, Editora Malheiros – São Paulo – 2.003;

_____. – *Estudo e pareceres de direito tributário*, VS. I e III, São Paulo, Ed. RT, 1.980;

AULETE, Caldas – *Dicionário contemporâneo da Língua Portuguesa*, Volumes 1 ao 5, Editora Delta, 2ª edição, Rio de Janeiro, 1.964;

ÁVILA, Humberto – *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, Editora Malheiros, 17ª edição revista e atualizada;

AZEVEDO, Antônio Junqueira de – *Negócio Jurídico – Existência, Validade e Eficácia*, Editora Saraiva, 4ª edição;

BALEEIRO, Aliomar – *Direito Tributário Brasileiro*, Editora Forense, 8ª edição, 1.976;

BARBOSA MOREIRA, José Carlos - *Ações Coletivas na Constituição Federal de 1988*. São Paulo, RT, Revista de Processo n. 107;

_____. *Comentários ao Código de Processo Civil*, Rio de Janeiro: Forense, vol. V, 2008;

BASTOS, Celso Ribeiro – *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Editora Celso Bastos, 9ª edição, 2.002;

BATISTA, Antenor – *Corrupção: o 5º Poder – Repensando a ética*, Edipro, 14ª edição revista e ampliada;

BECHO, Renato Lopes – *Responsabilidade Tributária de Terceiros*, Editora Saraiva, 1ª Edição, 2ª tiragem;

BECKER, Alfredo Augusto – *Teoria geral do Direito Tributário*, Editora Lejus, 1.998;

_____. – *Teoria geral do Direito Tributário*, Editora Noeses, 2007;

BEDAQUE, José Roberto dos Santos - *Direito e Processo: Influência do Direito Material sobre o Processo*, São Paulo, Malheiros Editores, 1992;

BERLE, A; MEANS, G – *The modern corporation and private property*, New York,

Editora McMillan, 1932;

BITTAR, Carlos Alberto - *Interesses Difusos*, São Paulo, Revista dos Tribunais, vol. 782;

BITTENCOURT, Sidney – *Comentários à Lei Anticorrupção – Lei 12.846/2013*, 2ª edição revista, atualizada e ampliada, Editora Revista dos Tribunais – RT – Thomson Reuters;

BLAINEY, Geoffrey – *Uma breve história do século XX*, Editora Fundamento, 2ª Edição revista e atualizada;

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola e PASQUINO, Gianfranco – *Dicionário de Política Vols. 1 e 2*, 8ª Edição, Editora UnB – Brasília;

BOBBIO, Norberto - *Teoria da Norma Jurídica*, Editora Edipro 3ª edição revista, tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti, 2.005;

BORGES, Luiz Ferreira Xavier – *Curso de Governança Corporativa*, Programa de Aperfeiçoamento Profissional BNDES, 2008;

BOTELHO, José Francisco – *A odisseia da Filosofia – uma breve história do pensamento ocidental*, Editora Abril;

BRAGA, Gilberto - *Apostila do Curso de Governança Corporativa e Responsabilidade Social do IBMEC*, Editora Grupo Ibmecc Educacional, 1ª Edição, 2.012, Rio de Janeiro;

BUENO, Cássio Scarpinella - *Curso Sistematizado de Direito Processual Civil 2*, São Paulo, Saraiva, 2007, Tomo I;

CADBURY COMMITTEE – *The report of the committee on financial aspects of corporate governance*, Londres, dezembro de 1992 (mimeografado);

CALMON DE PASSOS, JJ - *Mandado de Segurança Coletivo, Mandado de Injunção, Habeas Data*, Rio de Janeiro, Forense, 1989;

CANARIS, Claus-Wilhelm - *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Lisboa, Editora da Fundação Calouste Gulbekian, tradução da 2ª edição alemã, 1996;

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coordenação científica); LEONCY, Léo Ferreira – *Comentários à Constituição do Brasil*, Editora Saraiva, Almedina, série IDP 1ª edição, a tiragem;

CARRAZZA, Roque Antonio – *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, RT, 2004;

CARVALHO, Aurora Tomazini – *Direito Penal Tributário – Uma análise Lógica, Semântica e Jurisprudencial*, Editora Quartier Latin, 2009;

CARVALHO, Paulo de Barros – *Direito Tributário - Linguagem e Método*, Editora Noeses, 5ª Edição revista e ampliada;

_____ - *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 22ª edição, São Paulo;

_____ - *Curso de Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, Editora Saraiva, 2ª edição, São Paulo;

CASTRO, Antônio de Barros; LESSA, Carlos Francisco – *Introdução à Economia – uma abordagem estruturalista*, Editora Forense Universitária, 36ª Edição, 1995, Rio de Janeiro;

CHAUI, Marilena - *Espinoza, uma filosofia da liberdade*, São Paulo, Editora Moderna, 1995;

CHAVES, Antônio – *Enciclopédia Saraiva de Direito*, volume 15;

COMMONS, John - *Industrial goodwill*, Nova York, McGraw-Hill, 1919;

_____ - *Myself: the autobiography of John R. Commons*, Madison, University of Wisconsin Press, 1963;

COMPARATO, Fábio Konder – *Ética – Direito, Moral e Religião no mundo moderno*, Editora Companhia das Letras, 2ª edição, 3ª reimpressão;

CONRADO, Paulo Cesar – *Processo Cautelar e Procedimentos Especiais*, 1ª Edição, Editora Fiuza – São Paulo - 1.998;

_____. – *Processo Tributário*, 1ª Edição, Editora Quartier Latin – São Paulo – 2.004;

_____. – *Execução Fiscal*, 1ª Edição, Editora Noeses – São Paulo – 2.014;

_____. (coordenador – autores variados) – *Processo Tributário Analítico*, 1ª Edição, Editora Dialética – São Paulo – 2.003;

CONTE, Carlos Brasília – *Pitágoras – Ciência e Magia na Grécia antiga*, Editora Madras, 2.010;

CROLY, Herbert - *The promise of American life*. Boston, Northeastern University Press, 1909;

DE PLÁCIDO E SILVA – *Vocabulário jurídico*, vigésima oitava edição de acordo com a nova reforma ortográfica da língua portuguesa, Editora Gem/Forense, atualizadores Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho;

DICIONÁRIO ILUSTRADO DA LÍNGUA PORTUGUESA – Volumes I, II e III, Editora Abril Cultural;

DIDIER, Fredie - *O Controle Jurisdicional da Legitimação Coletiva e as Ações Coletivas Passivas*, in, *Processo Civil Coletivo* (Rodrigo Mazzei e Rita Dias Nolasco – coordenadores), São Paulo, Quartier Latins, 2005;

DINAMARCO, Cândido Rangel, GRINOVER, Ada Pellegrini, MARIZ DE OLIVEIRA, Waldemar, & WATANABE, Kazuo - *A tutela dos interesses difusos*, São Paulo, Max Limonad, 1984;

DINAMARCO, Pedro da Silva. - *Las Acciones coletivas pasivas em el Código Modelos de procesos coletivos para Iberoamérica. In, La Tutela de los Derechos Difusos, Colectivos e Individuales homogêneos – hacia um Código Modelo para Iberoamérica* (Antonio Gidi e Eduardo Ferrer Mac-Gregos – coordenadores), México, Porrúa, 2003;

DINIZ, Maria Helena – *Código Civil anotado*, Editora Saraiva, 15ª edição revista e atualizada;

_____. *Manual de Direito Civil*, Editora Saraiva, 2.011;

DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos – *Decadência e Prescrição no Direito Tributário* (Prefácio de Paulo de Barros Carvalho), 2ª Edição revista e ampliada, Editora Max Limonad – São Paulo – 2.001;

_____. (coordenador – autores variados) – *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, 1ª Edição, Editora Forense – São Paulo – 2.004;

DURKHEIM, Émile – *Filosofia Moral*, Editora Gen – Forense Universitária;

DWORKIN, Ronald – *O império do direito*, Editora Martins Fontes, 2ª Edição, 2ª Tiragem, São Paulo, 2010;

FANUCCHI, Fabio – *Curso de Direito Tributário*, Editora Resenha Tributária, volume I, 1.971;

_____. *Curso de Direito Tributário*, Editora Resenha Tributária, volume II, 1.971;

FERRAZ JR., Tércio Sampaio – *Introdução ao Estudo do Direito (Técnica, Decisão e*

Dominação), 2ª Edição, Editora Atlas – São Paulo – 1.995;

FERRAGUT, Maria Rita – *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2.002*, Editora Noeses;

_____. *Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de compliance e avaliação de riscos de transmissão de passivo fiscais*, in, *Compliance no Direito Tributário*, Editora Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, páginas 151 a 170.

FILHO, Cândido Ferreira da Silva Filho; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; CALIL, José Francisco (Organizadores) – *Ética, Responsabilidade Social e Governança Corporativa*, Alínea Editora, 2ª edição revisada;

FILHO, Clóvis de Barros – *Ética na comunicação*, Summus Editorial, 4ª Edição;

FILHO, Clóvis de Barros; POMPEU, Júlio – *A Filosofia explica grandes questões da humanidade*, edição revista e ampliada, Casa do saber, Casa da Palavra;

FILHO, Willis Santiago Guerra – *Teoria da ciência jurídica*, Editora Saraiva, 2ª. Edição, São Paulo, 2001;

FLUSSER, Vilém – *Língua e Realidade*, Editora Anna Blume, 3ª Edição;

FORD, Henry - *Ford Motor Company. Forty years, 1903-1943*, Detroit, Ford Motor Company, 1943;

FRANCO, Fábio Luis & MARTINS, Antonio Darienso - *A Ação Civil Pública como instrumento de controle das Políticas Públicas*, São Paulo, RT, 2006, Revista de Processo vol. 135;

FURTADO, Lucas Rocha – *As raízes da corrupção no Brasil*, Editora Fórum, Belo Horizonte, 2015;

GASPARINI, Diogenes – *Direito Administrativo*, 17ª edição, Editora Saraiva;

GILLES DELEUZE- *Spinoza et le problème de l'expression*. Trans. *Expressionism in Philosophy, Spinoza*";

GOLDBERG, Arthur - *Growth of labor law in the United States*, Washington, United States Department of Labor, US Bureau of Labor Standards, 1962;

GOMES JUNIOR, Luiz Manoel - *Ação Popular – Aspectos Polêmicos*, Rio de Janeiro, Forense, segunda edição, 2003;

GOMES, Marcus Lívio, ANTONELLI, Leonardo Pietro – *Curso de Direito Tributário*, volume IV, Editora Almedina, 2.016;7

GOMES, Orlando – *Introdução ao Direito Civil*, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1.971;

GONÇALVES, José Artur Lima - *Imposto Sobre a Renda – pressupostos constitucionais*, Editora Malheiros, 1997;

GONTIJO, Conrado Almeida Corrêa – *O crime de corrupção no setor privado*, Editora LiberArs,

GRAVES, Ralph - *The triumph of an idea. The story of Henry Ford*; Nova York: Doubleday, Doran & Company, Inc., 1934;

GUASTINI, Riccardo – *Das fontes às normas*, (Apresentação de Heleno Taveira Torres), Editora Quartier Latin, São Paulo, 2005;

_____ - *Distinguendo. Estudios de teoria y metateoría del derecho*, Gedisa Editorial;

HUCK, Hermes Marcelo – *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais*, Editora Saraiva, São Paulo, 1.997;

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – *Governança Corporativa*, São Paulo, IBGC, 2003;

_____ - *Internacionalização e Convergência: Os novos rumos das práticas de governança*, Saint Paulo Editora, São Paulo, 2015;

_____ - *Governança Corporativa em Empresas Familiares*, Saint Paulo Editora, São Paulo, 2015;

_____ - *Governança Corporativa em Empresas de Controle Familiar*, Saint Paulo Editora, São Paulo, 2015;

_____ - *Governança Corporativa: Estrutura de controles societários*, Saint Paulo Editora, São Paulo, 2015;

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira – *Curso de Direito Tributário*, Editora Noeses;

_____ - *Manual de Direito Financeiro e Tributário*, Editora Saraiva, 10ª edição, 2.009;

_____ - *Dicionário de Direito Tributário*, Editora Noeses, 2.011;

JOHNSON, Paul M. – *A history of the American people*, Editora Harper, Perennial, 1999;

JUNIOR, Odir Zuge – *Considerações sobre a possibilidade do ensino reflexível do Direito Comercial e Empresarial (Artigo)*, in *Revista e Sociedade*, Editora Fundação Padre Albino, volume II, tomo I, São Paulo, 2007;

JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz – *Teoria da Norma Jurídica – Ensaio de Pragmática da Comunicação Normativa*, Editora Atlas, Gen. 5ª Edição;

_____ - *Simulação e negócio jurídico indireto. No Direito Tributário e à luz do novo Código Civil*, Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Editora Fórum, Belo Horizonte, ano 8, n. 48 – nov/dez, 2.010;

KELSEN, Hans – *Teoria geral do direito e do Estado*, Editora Martins Fontes, São Paulo;

_____ - *Teoria Pura do Direito*, Editora Martins Fontes, São Paulo, 2003;

KIRK, G.S.; RAVEN, J.S. - *The Presocratic Philosophers*, Cambridge University Press, 1977;

KIRSH, Benjamin e SHAPIRO, Harold - *The National Industrial Recovery Act, An analysis*, Nova York, Central Book Company, 1933;

LAPATZA, José Juan Ferreiro – *Direito Tributário – teoria geral do tributo*, Editora Marcial Pons, 2.006;

LACERDA GAMA, Tácio – *Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*, Editora Noeses, 1ª Edição;

LELLO UNIVERSAL em 4 Volumes – Novo dicionário encyclopédico Luso-Brasileiro organizado e publicado pela LIVRARIA LELLO, sob a direção de João Grave (Academia de Ciências de Lisboa) e Coelho Netto (Academia Brasileira de Letras);

LIMA, Alceu Amoroso - *A realidade americana*, Rio de Janeiro, Livraria Agir Editora, 1954;

LIMONCIC, Flávio - *Os inventores do New Deal*, Estado e sindicatos no combate à Grande Depressão, Rio de Janeiro, Civilização Brasileira, 2009;

LINS, Robson Maia – *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Editora Noeses, 1ª edição;

LIVIANU, Roberto – *Corrupção*, versão revista e ampliada Editora Quartier Latin;

LLOYD, Genevieve - *Spinoza and the Ethics*, Editora Routledge;

LYND, Robert e LYND, Helen – Middletown, *A study in contemporary American culture*, Nova York: Harcourt, Brace & World, 1929;

MACHADO, Hugo de Brito – *Curso de Direito Tributário*, 22ª Edição (revista, atualizada e ampliada), Editora Malheiros – Fortaleza – 2.003;

_____ - *Introdução ao Planejamento Tributário*, Editora Malheiros, 2.014;

McNAUGHTON, Charles William – *Elisão e norma antielisiva – completabilidade e Sistema Tributário*, Editora Noeses, 2.014;

MAIOR BORGES, José Souto – *Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)*, 2ª Edição, Editora Malheiros;

MALKOWSKI, Almir – *Planejamento tributário e a questão da Elisão Fiscal*, LED Editora de Direito, Blumenau – SC, 2.000;

MANKIW, N. Gregory – *Introdução à Economia: Princípios de Micro e Macroeconomia*, Editora Elsevier, tradução da 2ª edição americana, Harvard University;

MANOÏLESCO, Mihail - *O século do corporativismo*, Rio de Janeiro, José Olympio Editora, 1939;

MARINS, James – *Elisão Tributária e sua regulação*, Editora Dialética, São Paulo, 2.002;

MARTINS, José de Souza - *Conde Matarazzo, o empresário e a empresa: estudo de sociologia do desenvolvimento*. São Paulo, Editora Hucitec, 1974;

MARTINS, Ives Gandra da Silva, NASCIMENTO, Carlos Veder do, MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Coordenadores) – *Tratado de Direito Tributário, volumes 1 e 2*, Editora Saraiva;

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador) – *Comentários ao Código Tributário Nacional, Volumes 1 e 2*, Editora Saraiva, 1.998;

MEIRELLES, Hely Lopes – *Direito Administrativo brasileiro*, 40ª edição, atualizada até a Emenda Constitucional 76, de 28.11.2013, Editora Malheiros;

MELLO, Celso Antônio Bandeira de – *Curso de Direito Administrativo*, 31ª edição, revista e atualizada até a Emenda Constitucional 76, de 28.11.2013, Editora Malheiros;

MELLO, Marcos Bernardes de – *Teoria do fato jurídico – Plano da validade*, Editora Saraiva, 6ª edição;

MONKS, A. G. Robert; Minow, Nell – *Corporate Governance*, 3ª edição, Oxford, Editora Blackwell, 2004;

MONTESQUEU, Charles-Louis de Secondat – Barão de La Brède – Barão de Montesquieu – *Do Espírito das Leis*, Editora Martin Claret, Série Ouro, edição 2.003;

MONTEIRO, Washington de Barros - *Curso de Direito Civil 1*, Editora Saraiva, 42ª edição;

MORAES, Oswaldo de – *Dicionário de Direito Tributário Brasileiro*, Editora Saraiva, São Paulo, 1.973;

MORANDO, Thais Helena – *A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores*, Tese de Doutorado em Direito Tributário defendida perante banca examinadora na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP;

MOSQUEIRA, Roberto Quiroga - *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional*, Editora Dialética 1.996;

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon – *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 6ª Edição, Editora Forense – Rio de Janeiro – 2.002;

NASCIMENTO, Carlos Valder do (coordenação) – *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 5ª edição, Editora Forense;

NEGRÃO, Célia Lima e PONTELO, Juliana de Fátima – *Compliance, controles internos e riscos: a importância da área de gestão de pessoas*, Editora Senac;

NEVES, Marcelo – *Teoria da inconstitucionalidade das leis*, Editora Saraiva, São Paulo;

NETO, Agostinho Ramalho Marques - *A ciência do direito*, Editora Renovar, 3ª. Edição, Rio de Janeiro, 2009;

NETO, Alexandre Assaf; LIMA, Fabiano Guasti – *Fundamentos de administração financeira*, Editora Atlas, São Paulo;

NOELLE-NEUMANN, Elisabeth – *La Espiral del Silencio – Opinión pública: nuestra piel social*, Editora Paidós, Barcelona;

NOGUEIRA, Octaciano – *Vocabulário da Política*, Editora do Senado Federal, Brasília, 2.015;

NOGUEIRA, Ruy Barbosa – *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 14ª edição, 1.995;

NOVO DICIONÁRIO DE ECONOMIA, Organização e Supervisão de Paulo Sandroni, Editora Best Seller, 7ª Edição, 1.994, São Paulo;7

OSBORNE, Catherine – *Filosofia pré-socrática*, Editora L&PM;

PEDREIRA, José Luiz Bulhões - *Imposto de Renda*. Editora APEC, 1.969;

PEIXOTO, Daniel Monteiro - *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*, Editora Saraiva, São Paulo;

PEIRCE, Charles Sanders – *Semiótica*, Editora Perspectiva, 4ª edição, 2ª reimpressão, 2010;

PEREIRA, Luciano de Almeida – *A meta-interdisciplinaridade*, Revista de Direito

Tributário Vol. 114, Editora Malheiros;

PLATÃO – *Os pensadores – vida e obra (traduzida)*, Editora Nova Cultural, 1.999;

_____ - *Apologia de Sócrates*, Editora L&PM;

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti - *Comentários à Constituição de 1946*, 2ª ed., vol. IV;

PRADO JÚNIOR, Caio – *O que é Filosofia*, Editora Brasiliense;

PURVIS, Thomas L. – *A dictionary of American history*, Editora Blackwell Publishers, 1997;

REALE, Miguel – *Lições preliminares de Direito*, Editora Saraiva, 27ª edição, 2.002, 9ª tiragem, 2.010;

_____ - *Introdução à Filosofia*, Editora Saraiva, 3ª edição, 1.994;

ROBLES, Gregório – *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*, Editora Manole;

_____ - *As regras do Direito e as regras dos jogos. Ensaio sobre a Teoria Analítica do Direito*, Editora Noeses, tradução de Pollyana Mayer, 2.011;

ROCHA, Roberval – *Código Tributário Nacional – Doutrina e jurisprudência*, Editora Jus Podium;

RODRIGUES, Silvio – *Direito Civil – Parte Geral das Obrigações*, volume 2, Editora Saraiva, 1.997;

ROSA, Íris Vânia Santos – *A penhora na execução fiscal – penhora “on line” e o princípio da menor onerosidade*, São Paulo, Editora Noeses;

ROSEMBERG, Hilary – *Mudando de Lado – A luta de Robert A. G. Monks pela Governança Corporativa nos EUA*, Rio de Janeiro, Editora Campus;

ROSENBUJ, Túlio – *El Fraude de la Ley y el Abuso de las Formas em Derecho Tributario*, Editora Marcial Pontes, Madri, 1994;

SANTI, Eurico Marcos Diniz – *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho* (Coordenador – Eurico Marcos Diniz de Santi), Editora Forense, 2.004;

SANTOS, José Beleza. *A simulação em Direito Civil*, Editora Lejus, 2ª Edição;

SAVIGNY, Friedrich Carl von - *Los fundamentos de la ciencia jurídica*, Editora Losada, Buenos Aires, 1.949;

SILVA, André Luiz Carvalhal da – *Governança Corporativa e Sucesso Empresarial – Melhores Práticas para Aumentar o Valor da Firma*, Editora Saraiva, 2ª Edição;

SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da – *A desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário* – Editora Quartier Latin;

SILVA, Cesar Roberto Leite da; LUIZ, Sinclayr – *Economia e Mercados: Introdução à Economia*, Editora Saraiva, 19ª Edição revista e atualizada;

SILVA, Edson Cordeiro da – *Governança Corporativa nas Empresas*, 2ª edição, São Paulo, Editora Atlas, 2010;

SILVA, José Afonso da – *Comentário contextual à Constituição*, 8ª edição atualizada até a Emenda Constitucional 70, de 22.12.2011, Editora Malheiros;

SILVEIRA, Alexandre Di Micelli – *Governança Corporativa e Estrutura da Propriedade*, Editora Elsevier, 1ª Edição, São Paulo, Saint Paulo Institute, 2006;

SILVERBERG, Louis (organizador) - *The Wagner Act: after ten years*, Washington: The

Bureau of National Affairs, Inc., 1945;

SINGER, Paul – *Aprender Economia*, Editora Brasiliense, 15ª Reimpressão, 1996, São Paulo;

SOARES DE MELO, José Eduardo – *Curso De Direito Tributário*, 3ª Edição, Editora Dialética – São Paulo – 2.002;

SOUZA, Rubens Gomes de – *Compêndio de Legislação Tributária*, Edição Póstuma, Resenha Tributária, São Paulo, 1.975;

_____ - *Pareceres 3 – Imposto de Renda*, Editora Resenha Tributária, 1976;

SPINOZA, Bento (Benedicto; Baruch) – *Ética*, Editora Autêntica, 3ª Edição;

TADDEI, Bruno – *La fraude fiscale – Preface de Roger Houin*, Editora Litec Droit, Paris, 1.974;

TELLES, Inocência Galvão - *Manual dos contratos em geral* – Editora Imprensa, Lisboa, Coimbra, 1965;

TENÓRIO; Igor, MAIA, José Motta – *Dicionário de Direito Tributário*, Editora Forense, 2ª edição, Rio de Janeiro, 1.996;

TOMÉ, Fabiana Del Padre – *A Prova no Direito Tributário*, 3ª edição, Editora Noeses, São Paulo, 2014;

TORRES, Heleno Taveira – *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária*, Editora Revistas dos Tribunais RT, 2.003;

VALLS, Álvaro M. L. – *O que é ética*, Editora Brasiliense, 9ª edição, 32ª reimpressão, São Paulo, 2.013;

VARGAS, Getúlio, *A nova política do Brasil*, Rio de Janeiro, José Olympio Editora, Vol. 1;

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez – *Fundamentos de Economia*, Editora Saraiva, 4ª Edição, São Paulo;

VENOSA, Sílvio de Salvo - *Direito Civil: parte geral*, Editora Atlas, 11ª edição;

_____ - *Código Civil Interpretado*, Editora Atlas, São Paulo, 2010;

WALSH, Raymond. CIO - *Industrial unionism in action*, Nova York, W. W. Norton & Company, Inc., 1937;

WELLES, Sumner - *The time for decision*, Nova York e Londres, Harper & Brothers Publishers, 1944;

WOLFSON, Theresa e WEISS, Abraham - *Industrial unionism in the American Labor Movement*, Nova York, The League for Industrial Democracy, 1937;

XAVIER, Alberto – *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, Editora Dialética, São Paulo, 1ª reimpressão da 1ª edição, 2.002.

Sítios da Internet

<https://www.parlamento.pt/parlamento/documents/crp1976.pdf> Constituição Portuguesa

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm

<http://www.marcosassi.com.br>

<http://www.febraban.org.br>

<http://www.abbi.com.br>