



Villas-Bôas: In dubio pro contribuinte aumenta eficiência estatal

21/12/2015

O *in dubio pro contribuinte*, tema que andava distante dos debates tributários brasileiros, voltou a ser discutido nos últimos anos[1], mas ainda carece de desenvolvimento. Como é natural no pensamento humano, muito do que pode ser avançado no tema passa simplesmente por uma visão mais complexa, ou seja, menos reducionista, cartesiana, mecanicista e determinista.

O primeiro obstáculo é deixar de analisar o assunto sob a perspectiva da dualidade maniqueísta “fisco versus contribuinte” e parar de escolher um dos lados como se fosse o melhor, o mais importante. O *in dubio pro contribuinte* deve ser compreendido como uma norma constitucional implícita e como uma norma expressa no CTN (artigo 112) que protege o direito fundamental de propriedade, assim como o *in dubio pro reo*, o *in dubio pro misero*, o *in dubio pro consumidor* etc., cada qual com suas especificidades decorrentes das contingências dos seus subsistemas jurídicos.

Num sistema capitalista, ainda que democrático social, a propriedade privada é a regra, pois é preciso respeitar o direito fundamental daquele que se esforçou, se arriscou, herdou etc. Mesmo que de vital importância para a sociedade, a tributação é uma exceção prevista em lei. Trata-se do Estado retirando uma parte da propriedade privada pertencente a alguém, o que não quer dizer, nem de perto, que defendo ser a tributação odiosa, o Estado mal ou o contribuinte bom. Acho curioso e até engraçado como autores vêm me imputando esse tipo de visão.

Não sustento uma visão libertarianista forte. Se pesadas na balança, a minha ideologia é, aliás, um pouco mais utilitarista do que libertarianista, algo facilmente notado numa leitura dos meus textos. Reconhecer a importância da propriedade privada não contradiz a relevância da atividade de tributação para financiamento do Estado, que é, dentre outras coisas, um caminho para a realização de fins sociais.

A tributação deve ter uma carga substancial, deve ser bastante progressiva, simples e neutra, como propõem os trabalhos mais avançados de política tributária do mundo. Isso não significa que o *in dubio pro contribuinte* não possa ser empregado residualmente como uma norma de solução de casos muito difíceis, de modo a permitir uma maior uniformização da jurisprudência tributária e a prevenção de discussões.

Um dos objetivos mais importantes de política tributária é construir um sistema que gere segurança, o que envolve: a) o mínimo possível de dispositivos normativos e o máximo de coerência entre eles, para que não se abra espaço a múltiplas interpretações e a contradições; b) previsibilidade em relação ao que é devido, não havendo espaço para grandes surpresas, que podem, por exemplo, afetar drasticamente o resultado de um investimento; c) pouco contencioso, pois as discussões impõem perdas duras ao Estado e ao cidadão,

independentemente daquele que vença os processos.

Com muito contencioso, o Estado precisa ter estruturas custosas para dirimir os conflitos, como órgãos administrativos, a exemplo do Carf, e judiciais. Além disso, há o custo de ambas as partes com cada processo. Quanto mais processos, mais morosos e mais imprevisíveis os resultados, todos perdem, exceto os advogados e outros prestadores de serviços que lucram aos montes com os conflitos entre Estado e cidadão, motivo pelo qual uma parte deles aprecia a manutenção do caos no sistema tributário brasileiro.

Afora os gastos, que levam o Estado a arrecadar mais tributos junto à sociedade e diminuem a renda do cidadão, um sistema tendente ao contencioso gera insegurança e, se o processo de solução de conflitos for lento e com pouca previsibilidade de resultados, essa sensação é ainda mais forte.

Com a enorme probabilidade de despesas imprevistas, os investidores ficam muito receosos e, caso decidam investir, precisam considerar no cálculo do preço dos seus bens ou serviços esse risco. Para uma chance "x" de surgirem processos tributários discutindo valores "y", considerando chances de vitória "z" nesses processos, o investidor pode calcular, a grosso modo, eventuais despesas imprevistas. É fato que qualquer investidor mais preparado elevará seus preços, dentro das condições do mercado, frente a esses riscos quando do cálculo da taxa de retorno do seu investimento.

Muito contencioso é um desincentivo aos investimentos e um fator inflacionário, que eleva preços e reduz o poder de compra do cidadão. Ainda que tarde, o Brasil percebeu há alguns anos que uma das melhores formas de se evitar contencioso é ter padronização, é permitir que os possíveis resultados dos processos sejam mais previsíveis, gerando um incentivo para que os prováveis perdedores os evitem. Quando há grande dúvida sobre o resultado, aumentam as chances de discussão.

Criar normas de solução de conflitos tributários muito difíceis é, assim, uma medida de política tributária, que pensa na saúde socioeconômica de um país. O objetivo do *in dubio pro contribuinte* não é reduzir a tributação. Essa, aliás, nunca foi a minha proposta, o que fica claro nos meus textos, mas alguns leitores, com suas visões dualistas apaixonadas, tendem a olhar o tema por essa perspectiva e fazem leituras das minhas ideias das formas que mais lhes interessam.

Outro ponto de política tributária de fundamental importância e que mantém relação com a redução do contencioso, porém seus efeitos vão muito além disso, é o desenvolvimento de uma relação mais fluida entre fisco e contribuinte. Como já escrevi em outro texto[2], os países mais desenvolvidos do mundo vêm procurando, desde o final do século passado, modificar as suas relações tributárias para uma interação menos vertical, ou seja, mais horizontal, entre partes que dialogam, colaboram.

Dentro dessa perspectiva relacional, que claramente não é o caso ainda no Brasil, apesar de alguns esforços empreendidos nos últimos anos, o contribuinte deve ser tratado como um consumidor do fisco. Essa é inicialmente uma analogia pobre, mas ela ajuda no entendimento de que o contribuinte de boa fé, aquele que quer pagar os impostos entendidos por devidos e

discutir os que entende indevidos, é a fonte primária de receitas do Estado. É ele que gera os resultados do fisco no dia a dia, devendo ser extremamente bem tratado.

Uma regra frequentemente utilizada nos trabalhos estrangeiros de política tributária, que já havia sido estabelecida como a segunda máxima da tributação por Adam Smith em 1776[3], determina que a arrecadação deve ser certa, bem definida, deve ocorrer quando ela é muito clara na lei. Essa noção, presente em vários sistemas do mundo, está refletida nos princípios tributários brasileiros da estrita legalidade e da tipicidade tributária cerrada.

A terceira máxima de Adam Smith, por sua vez, prescrevia direta e claramente que a tributação deve ocorrer da forma menos custosa para o contribuinte[4]. Se existem diferentes formas de levantar receitas para o Estado por meio de tributos, deve-se escolher aquelas que gerem menos ineficiência para o contribuinte ou a economia é afetada e, conseqüentemente, a própria arrecadação.

Isso torna as decisões tributárias extremamente complexas, pois elas precisam causar perdas (retirar parte da riqueza ou da renda) aos contribuintes com um mínimo de perdas (promovendo o mínimo de efeitos negativos decorrentes dessa atividade tributária). Uma das posturas do fisco e dos órgãos solucionadores de conflitos nessa história deve ser a de garantir a arrecadação do Estado sem permitir qualquer tipo de excesso sobre o contribuinte de boa fé.

O cidadão só deve entregar a sua propriedade ao fisco quando houver norma clara que assim determine. O fisco não tem o direito de criar interpretações ousadas da legislação com o objetivo de arrecadar mais. Essa assertiva é reforçada pelo sistema constitucional brasileiro, que prescreve inúmeros direitos e garantias ao contribuinte, limitando o poder de tributar de várias formas.

Isso não significa que se deva tributar menos, mas que se deva tributar com segurança, com firmeza nos entendimentos. Os sistemas tributários dos países desenvolvidos, quase sempre, tributam bastante, de forma muito progressiva e geram menos contencioso do que os sistemas de países como o Brasil.

O *in dubio pro contribuinte* não é uma regra aplicável a todo julgamento, nem que vá determinar o resultado da maioria dos processos tributários, pois há elementos suficientes para construir as normas em mais de 90% dos casos concretos. O *in dubio pro contribuinte* deve ser aplicado quando houver dúvidas muito fortes sobre a interpretação (legislativa, jurisprudencial, fática etc.) a ser escolhida para construir a norma aplicável a determinado caso e, ao mesmo tempo, quando se esteja tratando de um contribuinte de boa fé.

O contribuinte que foge às regras do *cooperative compliance* deve receber tratamento distinto. É assim em vários países. É assim nas nossas vidas. O fisco deve ser o melhor possível para aquele que com ele colabora. No caso daquele que lhe ludibria, que age de forma desidiosa, o Estado deve alterar sua forma de ação, mostrando o seu poder de imposição e, apenas nessa situação, deverá agir de forma vertical.

Na solução de casos difíceis, a prova da má fé do contribuinte, comum em processos tributários, deve inverter a chave do *in dubio pro contribuinte* para um *in dubio pro fisco*. O cidadão deve



ter uma proteção do seu direito fundamental até o momento em que ele aja de forma decente, dentro das regras do *cooperative compliance*. Se ele sair da linha, deve sofrer todo o peso da lei, deixando, inclusive, de gozar do peso inicial em favor do seu direito fundamental de propriedade em situação de forte dúvida interpretativa.

Não há como estabelecer uma regra fixa e clara do *in dubio pro contribuinte*, pois nada no direito é totalmente fixo e claro. O direito é um fenômeno interpretado. A comunicação jurídica impõe um processo de apreensão dos sentidos pela sociedade, destinatária das normas jurídicas, que são mensagens.

Numa análise de custos versus benefícios, o *in dubio pro contribuinte* mais ajuda do que atrapalha, pois a insegurança do direito é inerente a ele. Havendo uma regra de solução de casos muito difíceis, permite-se criar certa padronização e redução de imprevisibilidade.

Os operadores sabem que, se a tomada de decisão não puder ser definida pelos meios corriqueiros de interpretação, aquele que soluciona as controvérsias não irá simplesmente decidir pela norma aplicável ao seu gosto, de acordo com o seu humor no dia, nem segundo seus valores próprios ou seus interesses. Ele deverá decidir utilizando a norma residual que impõe, em caso de grande dúvida, uma decisão em favor daquele que tem o direito fundamental de manter consigo sua riqueza e sua renda.

As formas de aplicação dessa regra seriam mais bem definidas no dia a dia dos julgamentos, especialmente pelo Supremo Tribunal Federal, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelos órgãos unificadores de entendimentos dos conselhos administrativos. Os argumentos constitucionais em favor do *in dubio pro contribuinte* são fortes, apesar de a norma não estar expressa no texto. O artigo 112 do CTN, por outro lado, permite tranquilamente a construção de uma regra expressa de *in dubio* não apenas para sanções, mas para todos os casos em que se discuta uma suposta infração tributária e em que haja diferentes decisões possíveis suportadas em fortes fundamentos.

No Canadá, o *in dubio pro contribuinte* vem sendo aplicado com frequência[5] pelo menos desde o ano de 1985[6], quando a Suprema Corte do país decidiu que, se o tributo não estiver explícito, se houver incerteza ou ambiguidade, a decisão deverá ser pela interpretação favorável ao contribuinte. Importante observar que o caso não dizia respeito a sanção, mas à possibilidade de dedução de despesas, incorridas por uma mineradora na aquisição de um terreno, da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (*corporate income tax*)[7].

O Canadá é um país com o 11º maior PIB do mundo, atrás, portanto, do Brasil (7º), porém com o 8º melhor Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) do planeta no ano de 2014, enquanto o Brasil estava no 79º lugar. O Canadá é um dos países com melhor qualidade de vida do mundo e tem uma economia bastante saudável.

Para o Canadá alcançar esse nível de qualidade de vida, como não poderia ser diferente, o país construiu um dos melhores sistemas tributários do mundo[8], pois a tributação tem grande parte de responsabilidade na distribuição de riqueza, renda e oportunidades dentro da sociedade. Juntamente com outras instituições que precisam ser desenhadas para democratizar a produção e o consumo de modo a criar um ambiente de alta qualidade de vida, a tributação

exerce papel fundamental nessa empreitada.

Não entendam errado. O Canadá não é um país com tributação baixa. Ela chega a mais de 50% no Imposto de Renda da Pessoa Física[9], apesar de estabelecer um ambiente melhor para os negócios com uma tributação bem menor do que a média na pessoa jurídica[10]. Deste modo, um país extremamente desenvolvido vem aplicando há algumas décadas o *in dubio pro contribuinte* em casos-limite, aqueles muito difíceis, mesmo apesar de ter uma tributação com carga considerável.

Outros países, como os Estados Unidos[11], também vêm adotando o *in dubio pro contribuinte* para os casos tributários no quais haja forte dúvida. A Polônia, que já vinha aplicando o *in dubio* jurisprudencialmente, está indo mais longe e incluindo uma regra específica na sua legislação, que começará a valer em 2016. Ela é direcionada para casos em que há dúvidas sobre a interpretação do direito aplicável a um caso tributário, mas não à interpretação dos fatos[12].

O *in dubio pro contribuinte* é, como visto, uma regra jurídica que pode trazer inúmeros benefícios à tributação. Ela pode facilitar a vida de todos os envolvidos, inclusive do fisco, que terá maiores condições de prever, de antemão, qual será o entendimento dos órgãos julgadores sobre determinado assunto. Isso motivará o legislador a produzir textos normativos de maior qualidade e incentivará o fisco a não utilizar interpretações muito forçadas com o fim de arrecadar mais.

Se forem afastados os preconceitos sobre o tema, será possível ter um debate mais avançado sobre ele no Brasil e, quem sabe, conseguir a sua implantação de uma forma mais bem definida.

O caminho para arrecadar mais não é o fisco interpretar a legislação segundo o seu critério primordial de aumento desesperado de receitas. O caminho para arrecadar mais é elevar a progressividade do sistema e torná-lo menos distorcivo, permitindo que a economia se destrave e, conseqüentemente, gere ainda mais receitas para o Estado.

Não será o *in dubio pro contribuinte* que comprometerá as contas estatais. Pelo contrário, ele reduzirá as despesas do Estado e o tornará mais eficiente.

Agradecimentos: agradeço aos amigos Rodrigo Massud e Ricardo Marozzi pelos comentários sobre o texto.

[1] Não é possível repassar neste artigo todos os argumentos que suportam a minha teoria do *in dubio pro contribuinte*. Sugiro a leitura dos meus dois principais trabalhos sobre o tema: VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais*. São Paulo: MP Ed., 2012; _____. *In dubio pro contribuinte: continuação do debate*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 220, pp. 104-124, Jan. 2014.

[2] Como no caso do *in dubio pro contribuinte*, o tema do *cooperative compliance* é visto com preconceito no Brasil e, em regra, com um receio de que o Estado se aproveite da confiança do contribuinte apenas para autuá-lo mais. Vide texto sobre o tema: VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. MP 685/2015: relações reforçadas e *compliance* cooperativo. Disponível em:

<http://optimaltaxationtheory.com/assets/MP_68574936.pdf>. Acesso em: 13. dez. 2015).

[3] “The tax which each individual is bound to pay, ought to be certain and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person” (SMITH, Adam. An inquiry into the nature and the cause of The Wealth of the Nations. Disponível em:

<<http://www2.hn.psu.edu/faculty/jmanis/adam-smith/wealth-nations.pdf>>. Acesso em: 11. dez. 2015, p. 676).

[4] “Every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it” (Ibidem, p. 677).

[5] Dentre várias decisões, ver, por exemplo: “Two comments should be made to give Estey J.'s observations their full meaning: first, recourse to the presumption in the taxpayer's favour is indicated when a court is compelled to choose between two valid interpretations, and second, this presumption is clearly residual and should play an exceptional part in the interpretation of tax legislation. In his text *The Interpretation of Legislation in Canada* (2nd ed. 1991), at p. 412, Professor Pierre-André Côté summarizes the point very well: If the taxpayer receives the benefit of the doubt, such a ‘doubt’ must nevertheless be ‘reasonable’. A taxation statute should be ‘reasonably clear’. This criterion is not satisfied if the usual rules of interpretation have not already been applied in an attempt to clarify the problem. The meaning of the enactment must first be ascertained, and only where this proves impossible can that which is more favourable to the taxpayer be chosen” (Federal Court of Appeal of Canada: 2006 FCA 281) – Disponível em: <http://decisions.fca-caf.gc.ca/fca-caf/decisions/en/item/35271/index.do>. Acesso em: 11. dez. 2015.

[6] “Such a determination is, furthermore, consistent with another basic concept in tax law that where the taxing statute is not explicit, reasonable uncertainty or factual ambiguity resulting from lack of explicitness in the statute should be resolved in favour of the taxpayer” (Johns-Manville vs. The Queen 1985) – Disponível em:

<<http://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1985/1985canlii43/1985canlii43.pdf>>. Acesso em: 11. dez. 2015, p. 72.

[7] This residual principle must be the more readily applicable in this appeal where otherwise annually recurring expenditures, completely connected to the daily business operation of the taxpayer, afford the taxpayer no credit against tax either by way of capital cost or depletion allowance with reference to a capital expenditure, or an expense deduction against revenue” (Idem).

[8] Pode parecer um fato irrelevante, mas é muito apropriado que o site da Canada Revenue Agency, a Receita Federal de lá, lembre da importância da tributação para a qualidade de vida da população logo em sua página principal: “Canada's tax system supports the quality of life that all Canadians and newcomers to Canada enjoy” (Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/fnnclltrcy-eng.html>>. Acesso em: 12. dez. 2015).

[9] Ver comparativo da tributação brasileira com a de 14 países desenvolvidos que realizei em texto publicado em 22/05/2015 – Disponível em: http://optimaltaxationtheory.com/assets/Site_



_Comparativo_entre_a_tributa___o_brasileira_e_a_dos_pa__ses_desenvol78907.pdf. Acesso em: 12. Dez. 2015.

[10] Ver estudo da KPMG que situou o Canadá na primeira posição em termos de uma tributação que favorece os negócios – Disponível em:

<<http://www.kpmg.com/ca/en/services/tax/focus-on-tax/pages/default.aspx>>. Acesso em: 12. dez. 2015.

[11] Ver exemplos de precedentes em: <http://www.tax-freedom.com/StatutoryConstruction.htm>. Acesso em: 12. dez. 2015.

[12] Ver notícia sobre o assunto – Disponível em:

<<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3482220/Poland-In-case-of-legal-doubts-rule-in-favour-of-the-taxpayer.html>>. Acesso em: 12. dez. 2015.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal/>