CONTROLABILIDADE SEMÂNTICO-ARGUMENTATIVA COMO LIMITE À ARBITRARIEDADE DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage*

RESUMO

Discute-se brevemente a natureza humana para situar o fiscal de tributos como ser humano no exercício de função pública. Apresenta-se a figura psicanalítica da projeção, fixando seu absoluto entrelaçamento com as medidas de fiscalização, para, após traçar um paralelo entre as esferas penal e tributária, propor a controlabilidade semântico-argumentativa da atuação fiscal com o objetivo de coibir a arbitrariedade no exercício desse múnus público.

PALAVRAS-CHAVE: Natureza humana. Projeção. Fiscalização tributária. Controlabilidade semântico-argumentativa.

Passaram-se milênios desde os registros históricos mais elementares e o *ser humano* continua a ser um mistério a ser desvendado, seja no campo da biologia e ciências afins, seja no ramo da psicologia e áreas adjacentes do conhecimento. Exatamente em função de tal obscuridade que paira sobre o ser humano é que muito se escreveu e ainda se escreverá a esse respeito.

Uma das facetas do citado mistério é a *natureza humana* e sua eventual predisposição

para o *bem* ou para o *mal*, surgindo a dúvida: o homem seria naturalmente maligno ou benigno? As divergências são antigas, sofrendo influência das teorias contratualistas (MATOS, 2006, p. 23) sobre a origem do Estado.

Andytias Matos discorre sobre a impossibilidade científica de confirmação ou rejeição da famosa ideia de Thomas Hobbes de que o homem seria o lobo do homem,¹ mas duvida de uma natureza humana distinta da dos demais seres vivos. Especula que, se tal natureza

*Mestre em Direito (UFMG). Professor Universitário. Membro titular do Conselho Administrativo de Recursos Tributários do Município de Belo Horizonte (CART-BH). Procurador Chefe da Fazenda em Contagem/MG.

¹ E, portanto, maligno por natureza: “*Every man is enemy to every man*” ou “*homo hominis lupus*” (MATOS, 2006, p. 13).

pudesse ser confirmada, provavelmente seria pautada pela malignidade humana:

Quanto à tese hobbesiana acerca da natural malignidade humana, trata-se de tópico imune a críticas. Não porque a idéia seja absolutamente correta, mas porque é objetivamente inverificável o seu acerto ou engano. E, sobre o que não se pode falar, deve-se calar, *dixit* Wittgenstein. Antes de mais, é duvidosa a existência de uma tal 'natureza humana' que nos coloque em posição superior a todas as outras coisas vivas. Tal pressuposto antropocêntrico, de molde renascentista, foi desgastado pelo aludido mecanicismo. Além disso, caso se aceite o absurdo da existência da natureza humana, há boas razões para se concordar com Hobbes quanto à sua propensão ao mal. (...) Sem dúvida, a raça humana sempre esteve mais próxima das distopias de Aldous Huxley e de George Orwell – perto das quais as mais cruentas cenas do *Leviatã* não passam de um poema sentimental... – do que das utopias de Thomas More, Tommaso Campanella e Francis Bacon. O espetáculo cotidiano a que assistimos na televisão não nos deixa muita escolha, especialmente quando pensamos que bastaria uma única geração de homens para mudar a histó-

ria de crueldade, miséria, fome e exploração que se desenrola no planeta desde o nosso surgimento. (MATOS, 2006, p. 25)

A resposta mais acertada sobre a predisposição natural do ser humano para o bem ou para o mal estará com Hannah Arendt, Friedrich Nietzsche e, especialmente, Sigmund Freud. Tais expoentes do pensamento defendem que o homem não é naturalmente maligno, nem benigno, mas que congrega as duas potencialidades: tem o “céu e o inferno” dentro de si.

Arendt considera “apavorante” o fato de que as piores pessoas podem, ao mesmo tempo, ser boas. A referida autora demonstra grande preocupação com a impossibilidade de se traçar previamente o perfil de um agressor típico, vil, maligno, e exemplifica seu espanto com Adolf Otto Eichmann, nazista, tenente-coronel da SS, o “regente dos meios e métodos da ‘solução final’... que dava ordens aos operadores das execuções” dos judeus e que, concomitantemente, tinha família, era um bom pai e tinha um “perfil psicológico não apenas normal, mas inteiramente desejável” (ARENDRT, 1994, p. 25-26 e 276, *apud* BAUMAN, 2011, p. 209). Em sentido similar, a obra *Além do bem e do mal*, de Nietzsche, apresenta proposta de superação do antagonismo extremado entre “bem” e “mal” que a tradição, a religião e a sociedade organizada teriam imposto ao homem (NIETZSCHE, 2007, p. 9).

Em 1932, Freud expõe suas reflexões em carta endereçada a Albert Einstein. O famoso psicanalista afirma que o ser humano seria inexoravelmente composto pelo que se denominou de *bem* e de *mal*, pelo “amor” e pelo “ódio”, pelo instinto erótico (Eros) e pelo instinto agressivo, que poderiam ser condensados numa *pulsão de vida* em oposição a uma *pulsão de morte*: “os fenômenos da vida surgem da ação confluyente ou mutuamente contrária de ambos” (FREUD, 2005, p. 38-39). Assim sendo, todos os seres humanos, necessariamente, teriam em si os dois instintos e seria ilusório crer que um indivíduo poderia ser governado exclusivamente por um deles. As ações humanas resultariam, portanto, de um amálgama de “preservação” e de “destruição”, de bem e mal (FREUD, 2005, p. 38-39). Com tais lições podem ser rejeitadas as teses de natural malignidade ou benignidade do homem, pois o mesmo teria, como já dito, o “céu e o inferno” dentro de si.

Portanto, os três autores mencionados defendem ideia similar de que não há apenas as figuras monolíticas e mutuamente excludentes de “bem” e de “mal”. Ambas são complementares e é essa a noção que se adota para refutar a lógica *hobbessiana* de que o homem tenderia invariavelmente ao mal.

Fixado, então, que o ser humano não tende isolada ou preponderantemente ao mal e

igualmente evidenciado que o homem tem inexoravelmente uma “parcela de malignidade” em sua composição, caberá explorar melhor a figura da *projeção*, que no sentido técnico psicanalítico é assim definida:

O termo projeção tem uma utilização bastante extensa em psicologia, referindo-se, de uma forma geral, ‘à atribuição de traços ou motivos por participantes de uma situação que envolva interação’. Num sentido propriamente psicanalítico, define a ‘operação pela qual o sujeito expulsa de si e localiza no outro – pessoa ou coisa – qualidades, sentimentos, desejos e mesmo ‘objetos’ que ele desconhece ou recusa (em si)’ (Laplanche & Pontalis, 2001: 374) (...) Para Freud, a projeção designa exclusivamente um mecanismo de defesa (...) (Laplanche & Pontalis, 2001:373). (FONSECA, 2003, p. 30)

Jacobi, por sua vez, afirma que “o fenômeno da projeção está integralmente no mecanismo do inconsciente. Permanece – se em sonho ou acordado, individualmente ou em grupos – completamente alheio à vontade consciente”² (*apud* FONSECA, 2003, p. 31).

Portanto, vê-se que os seres humanos projetam características negativas que desconhecem ou rejeitam em si para um terceiro. Sobre o tema,

²Tradução livre a partir do original: “The phenomenon of projection is an integral part of the mechanism of the unconscious. It stands – whether in dream or waking, whether in individual or groups – wholly outside the conscious will.”

na esfera penal, Carvalho e Coutinho (2004, p. 141) comentam que “no sistema *inquisitório*, como se sabe da história, o problema não está em quem faz o papel de inquisidor: basta estar lá, naquele lugar, que o *modus pensandi* trata de fazer o resto...”.

Trazendo a questão por analogia do direito penal para o direito tributário observa-se que os agentes da fiscalização inconscientemente *projetam* nos sujeitos fiscalizados sua parcela de malignidade latente. Tal processo é natural, não sendo sequer *consciente* – como informam Jung e Jacobi – consistindo num “mecanismo de defesa” do ser humano (segundo Freud). Lembremo-nos a esta altura que todos os fiscais são, também, contribuintes – e certamente, nessa qualidade, percebem o tributo como uma *norma de rejeição social* (TORRES, 2011, p. 25). Assim sendo, é tecnicamente apropriado dizer que há uma natural *projeção* dos ilícitos fiscais maquinados no inconsciente do agente (ainda que não executados, mas potencialmente existentes na mente do fiscal) para os contribuintes. Não se trata de afirmação embasada meramente num “senso comum”. A psicanálise (mais detidamente a *projeção*) respalda a afirmação.

Importante parcela da fiscalização saberia separar a (i) *projeção de prática de ilícitos*

tributários pelos fiscalizados/contribuintes do (ii) efetivo resultado do procedimento de fiscalização (de modo a não deixá-la orientar arbitrariamente a conclusão do ato de lançamento/lavratura de auto de infração). Todavia, outra parcela não consegue se desvencilhar da forte figura da projeção com *efeitos concretos*, o que culmina na autuação ao largo do que previsto na lei tributária, dando contornos ~~diversos~~ aos fatos ocorridos.

A analogia entre os direitos penal e tributário deve ser retomada com amparo em Carvalho e Coutinho que defendem, baseados no art. 41³ do CPP, que os fatos sejam pormenorizadamente narrados na imputação, com descrição precisa, certa e individualizada das circunstâncias. Entretanto, advertem que tal previsão legal não tem sido suficiente para afastar as denúncias genéricas, que fazem de conta “que a Constituição não passa de uma garantia retórica – ou pior, descaradamente fácil de ser fraudada” (2004, p. 143-144). Nas palavras dos aludidos autores:

No Brasil, como já dito, o hábito de não individualizar corretamente a conduta é contumaz, embora o E. STJ já tenha se manifestado por diversas vezes contra (...).

³Código de Processo Penal: “Art. 41. A denúncia ou queixa conterá a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol das testemunhas.” A semelhança com a lógica contida no art. 142 do Código Tributário Nacional é um ponto curioso: “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Não se deve esquecer, também, que há estreita vinculação entre acusação e sentença, pois elas *'sono correlate sul tema storico: la seconda può contenere solo quanto figuri nella prima'*.⁴ 'A acusação define e fixa, perante o tribunal, o objeto do processo...' Surge, então, a pergunta: se do nada, nada surge, como poderia haver sentença válida baseada em denúncia genérica?

Por outro lado, é certo que a dificuldade não pode servir de desculpas à indeterminação da acusação. Aliás, nas maiores dificuldades é que a observância das regras se torna mais importante, sob pena de se perder o próprio fundamento de um Estado de Direito! (2004, p. 145-146)

Retornando ao ramo dos tributos tem-se a mesma regra geral de que o fisco deve efetuar o lançamento do tributo ou lavrar o auto de infração com registro suficientemente pormenorizado dos fatos ocorridos, para que permita o exercício do contraditório e do direito de (ampla) defesa por parte do contribuinte. O lançamento ou a autuação fiscal, nos mesmos moldes da denúncia na esfera penal, não podem ser genéricos. Na ausência do conteúdo mínimo esclarecedor dos fatos que embasam o ato administrativo, o polo passivo da obrigação tributária estaria sujeito a típico e inadmissível

processo kafkiano. Ademais, tal descrição pormenorizada dos fatos – com a adequada capitulação legal – consiste em reforço para a segurança de que a autuação se dê por meio das provas reunidas pela administração pública e, assim, pela efetiva constatação dos ilícitos administrativo-tributários; não pela mera *projeção* de que o contribuinte invariavelmente está na ilicitude.

Carvalho e Coutinho rechaçam a ideia de que a sentença em matéria penal poderia convalidar um erro original, contido na denúncia falha. Esclarecem que aceitar pensamento diverso consistiria em admitir, "em outras palavras, que de um *hai kai* podem ser tirados *Os Lusíadas*" (2004, p. 150). Idêntico raciocínio aplica-se ao direito tributário, área em que um ato administrativo de lançamento eivado de vício original insanável (e.g. descrição dos fatos ou capitulação legal incorretas) não pode ser convalidado pelos órgãos administrativos ou judiciais de julgamento.

Por essa razão defendemos a descrição "ótima" (consistente, pormenorizada, etc.) dos fatos ocorridos, das provas coligidas e do embasamento jurídico para a realização do lançamento de tributo ou lavratura do auto de infração, de modo que a realidade captada pelo fisco durante a apuração possa também refletir-se com fidelidade no instrumento

⁴Tradução livre, proposta por Carvalho e Coutinho (2004, p. 146): "São correlatas sobre o tema histórico: a segunda pode conter só aquilo que conste na primeira."

que documenta a atuação, sujeitando-o ao controle semântico-argumentativo proposto em detalhes por Humberto Ávila (2011, p. 326-335) ao congregar as visões de Misabel Abreu Machado Derzi (ÁVILA, 2011, p. 324-325) e Ricardo Lobo Torres (ÁVILA, 2011, p. 325-326):

Em vez de se propor um conceito de segurança jurídica exclusivamente vinculado à certeza por meio do conhecimento da determinação prévia e abstrata de hipóteses legais e aferível mediante descrição da linguagem – e para o qual o Direito é mera criação de um Poder e precede, como algo totalmente dado, a sua própria atividade aplicativa –, apresenta-se um conceito de segurança jurídica centrado no controle argumentativo e constatável por meio do uso da linguagem, por meio do conhecimento de critérios e de estruturas hermenêuticas, e para o qual o Direito é produto da experiência e resulta da conjugação de aspectos objetivos e subjetivos inerentes à sua aplicação. A segurança jurídica deixa, assim, de ser, no seu núcleo, mero fator lingüístico baseado na determinação prévia de hipóteses legais, para centrar-se em um conjunto de processos de determinação, de legitimação, de argumentação e de fundamentação de premissas, de métodos e de resultados envolvidos na

definição de normas gerais e individuais. Em vez de algo pronto ('o Direito como segurança'), a segurança jurídica denota algo a construir ('um direito à segurança'); no lugar da 'certeza semântica', a 'controlabilidade argumentativa' no espaço da 'atividade descritiva', 'conjunto de atividades reconstrutivas e decisórias'. Intenta-se, com isso, trapassar a compreensão da segurança jurídica como garantia de conteúdo baseada no paradigma da determinação, para uma segurança jurídica como garantia de respeito, fundada no paradigma da controlabilidade semântica argumentativa e cuja realização depende de elementos, de dimensões e de aspectos a serem conjunta, sinteticamente e equilibradamente avaliados. (ÁVILA, 2011, p. 272)

Após o exercício do citado controle resta configurada a prova cabal do acerto ou incorreção do trabalho fiscal. A controlabilidade é virtude necessária que serve a ambos os lados da relação tributária, tratando-se de uma proteção de "via de mão dupla", diretamente útil ao contribuinte e ao fisco, conforme o caso. Um lançamento tributário efetivo com precisão resistirá a questionamentos na esfera administrativa e judicial, sustentar o crédito por meio dele formalizado. Outros lançamentos, confeccionados com vícios que suprimam a possibilidade de controle

argumentação, deverá ser aniquilado na esfera administrativa ou judicial. Tal situação pode ter um efeito pernicioso, permitindo que dois sujeitos passivos em situação de acirrada concorrência no mercado (e.g. decorrente de enorme similitude na natureza de suas atividades e no volume de operações) sejam diferentemente afetados pela tributação, o que refoge absolutamente ao ideal de isonomia e busca da capacidade contributiva.

Não colaboram com o contexto constitucional brasileiro as situações em que contribuintes são apenados com supostas “obrigações tributárias” adicionais que nunca surgiram (art. 113, § 1º, CTN) e, tampouco, os casos em que fiscais lavraram mal um ato de lançamento e, por causa disso, livraram renitentes devedores de contribuir para o erário – proporcionando o pior cenário possível, no qual a maior prejudicada ao fim e ao cabo é a igualdade.

REFERÊNCIAS

ARENDDT, Hannah. *Eichmann in Jerusalem*. Penguin, 1994 [ed. brasileira Eichmann em Jerusalém. São Paulo: Companhia das Letras, 2009]. *Apud* BAUMAN, Zygmunt. 44 cartas do mundo líquido moderno. Tradução Vera Pereira. Rio de Janeiro: Zahar, 2011.

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

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

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

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

MATOS, Andytias Soares de Moura Costa. Thomas Hobbes, avatar do positivismo jurídico: um leitura jusfilosófica do leviatã. *In*: PHRONESIS – Revista do Curso de Direito da FEAD-Minas, vol. 1, n. 1, jan./2006.

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

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