PROTOPRESUNÇÃO E FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: REJEITANDO AS "ATITUDES DE DESCONFIANÇA"

Thiago Chaves Gaspar Bretas Lage
Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de
Ouro Preto (UFOP).
Mestre em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).
Conselheiro titular do Conselho Administrativo de Recursos Tributários do
Município de Belo Horizonte.
Advogado.

1. A desconfiança sistêmica

A arquivcomplexidade contemporânea nos impele para o tratamento massificado da sociedade, fortalecendo ferramentas de aplicação do direito também *em massa*, tal como o recurso frequente à praticidade tributária na vertente da fiscalização. Cresce¹ no direito positivado o recurso às presunções e ficções jurídicas, numa tentativa de contornar as dificuldades advindas da gigantesca complexidade multifacetada que se impôs.

Dentro de modelos com aspecto de mera *praticidade* (ou *praticabilidade*) tributária vai se imiscuindo, de modo latente, como pano de fundo, a *desconfiança* que grassa pela sociedade (Silva, 2007: 343). Alguns mecanismos são utilizados na prática administrativo-tributária sem amparo legal,² sendo ministrados em menores ou maiores doses no dia a dia da fiscalização. Pontue-se desde o início que não

¹ Correspondentemente a tal crescimento, há a edição de obras voltadas especificamente para o estudo das presunções e ficções em direito tributário, como as de Paola (1997); Carvalho (2008); Haret (2010); Ferragut (2010, p.111-138).

² Recurso de Ofício 124.369, autos 10074.000471/2002-88, acórdão 202-16.959, 2ª Conselho de Contribuintes (CC/MF, atual CARF), j. 28.3.2006, Rel. MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, disponível em carf.fazenda.gov.br.

discordamos que a fiscalização adote *ações de desconfiança* (Luhmann, 1996: 132-133). Muito pelo contrário, entendemos que a fiscalização deva exercer tal *papel* – por mais contundente que possa parecer, insistimos: a administração tributária, na programação e execução dos atos de fiscalização do cumprimento das obrigações principais e acessórias tem o *dever* de desconfiar.

Partindo-se das premissas que a) o tributo é norma de rejeição social (Torres, 2011: 25); b) o aparato fiscal só se justifica pela desconfiança de que alguém vá descumprir a legislação;³ c) em ações fiscais, o Fisco efetivamente identifica ilícitos tributários de todo tipo; pode-se concluir que a função fiscal desempenhada pela Administração Tributária seria (dentro da *desconfiança* luhmanniana) típica de executora do papel básico de desconfiar. O aparato fiscal nasce com esse pressuposto nele embutido, diante da má-fé que poderia ser praticada (ao menos *potencialmente*) no curso das atividades de qualquer contribuinte (Luhmann, 1996: p.132-3, 149, 155-6, 159-63). É importante destacar que não se deve confundir a afirmação acima com a falácia de que “*todo contribuinte age de má-fé*”. Todos, sim, (re-pita-se:) potencialmente, *poderiam* praticar desvios, mas determinados contribuintes cumprem regularmente suas obrigações tributárias principais e os deveres instrumentais.⁴

Tal estado de desconfiança latente tem feito emergir atitudes, inclusive no seio do Executivo, que conturbam o sistema jurídico, corroendo-lhe de dentro para fora, como um vírus, que deve ser, se não extirpado, ao menos limitado. É a posição do acadêmico e juiz federal Eduardo Morais da Rocha (2012: 69), à qual fazemos coro:

[...] existe um estado de desconfiança latente... ao qual se deve, de alguma forma, colocar peias de modo a impedir que se corroam não somente a unidade e a confiança existente no sistema, mas também as garantias individuais dos contribuintes de boa-fé.

³ Não fosse essa a realidade, sequer seria justificada a existência do aparato fiscal repressivo.

⁴ Adota-se a terminologia “deveres instrumentais” em detrimento da expressão “obrigações acessórias” (cf. Amaro, 2007: 249-50).

Reforça-se a ideia de que a desconfiança possa e deva existir. O que se recusa é a “autuação por desconfiança”, efetuada com base exclusiva na atitude de desconfiança, sem amparo fático e jurídico que permitam sustentar o ato administrativo de lançamento ou o ato de imposição de penalidades administrativo-tributárias (auto de infração). Não se admite a utilização, pelo Executivo, de “técnicas de tributação” que apliquem a desconfiança sem amparo legal – antes, portanto, de ser positivada e inserida no sistema jurídico pelos canais próprios – e que impliquem exigência de tributo não previsto em lei.

Não se pode controlar o comportamento de desconfiança dos seres humanos (aspectos sociológicos, psicológicos), sejam eles agentes públicos ou contribuintes. No entanto, as consequências jurídicas hão de ser testadas pelo filtro da segurança jurídica, tornando-se imprescindível que o ordenamento constitucional, primeiramente, *permita* tais ações de desconfiança e que, em tal contexto, seja *efetivamente positivada* pelo legislador a autorização para sua prática em concreto. Se não constituírem *normas* lhes faltará a eficácia *normativa* necessária, sendo qualificadas, no dizer de Haret (2010: 95), como *protopresunções*.⁵

A protopresunção é uma estrutura peculiar no mundo social, que ainda não integrou o sistema normativo como unidade jurídica de significação, mas que tem pretensão ou potencial de nele ingressar. *Não lhe devemos outorgar foros de juridicidade. Faltam-lhe os requisitos de norma, que, apenas quando transpor os limites que separam esses mundos, do ser ao dever-ser, os adquirirá. Não são atos normativos, mas atos sociais de comunicação factual.*

Para diferenciar a *protopresunção* da *presunção* recorreremos à síntese feita por Haret a respeito da lição de Maria Rita Ferragut (Haret, 2010: 69, grifos nossos e da autora):

[Há] três acepções para o instituto sob enfoque: *proposição prescritiva, relação e fato*. Como *proposição prescritiva*, presunção é:

“[...] *norma jurídica* deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado)”.

⁵ Vide, ainda, sobre as presunções, a mesma obra nas páginas 137-138.

Enquanto *relação* define-se como “*vínculo jurídico* que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato”.

E, por fim, assumida como *fato* é o:

“[...] conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. É prova indireta detentora de referência objetiva localizada em tempo e histórico e espaço social definidos.”

[...] Assim, como *proposição prescritiva* – sentido deôntico completo ou norma – ou como *relação* – conseqüente normativa – ou como *fato* – antecedente ou conseqüente normativo –, estamos sempre em torno da forma unitária em que o *direito* se apresenta: a *formulação normativa*.

Retomando a ideia de serem autorizadas as ações de desconfiança, trazemos à luz a exposição do comissário chileno Julio Pereira, contida em relatório produzido no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre a administração fiscal:⁶

Quanto às fiscalizações, a tendência é também para a automação de processos. A informação sobre esquemas de evasão fiscal desencadeia a criação de requerimentos de informações novos ou aprimorados e novos algoritmos de validação a serem incorporados aos processos de fiscalização.⁷

Posta de tal forma, a ação de desconfiança adotada no âmbito de fiscalização chileno não merece reparos, eis que estão trabalhando com métodos aprimorados de detectar irregularidades que não geram, necessariamente, uma autuação indevida contra os sujeitos passivos.⁸ O cenário não é diferente no Brasil ao se observar o Projeto HARPIA, desenvolvido conjuntamente pela Receita Federal do

⁶ OCDE. *Forum on tax administration. Executive overview: working smarter*. jan.2012, p.4.

⁷ No original: “*Regarding audits, the trend is also towards the automation of processes. Information on detected tax evasion schemes triggers the creation of new or improved requirements for information and new validation algorithms to be incorporated into comprehensive audit processes*”.

⁸ Desconhecemos a realidade tributária daquele país; entretanto tal fato não nos impede de concordar teoricamente com o discurso da fiscalização no âmbito da OCDE.

Brasil, pela Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP) e pelo Instituto Tecnológico da Aeronáutica (ITA) (Ribeiro, 2012: 104).

Niklas Luhmann desenvolve a ideia de mecanismos de controle da escalada da desconfiança dentro de um sistema, bem como a noção de prática de *ações de desconfiança* que, entretanto, negam-na como *atitude*. Vejamos (Luhmann: 1996: 132-133):

[...] *puede formularse, desde la teoría de sistemas, una hipótesis de largo alcance: un sistema social que requiere, o no puede evitar, el comportamiento desconfiado entre sus miembros para ciertas funciones, necesita al mismo tiempo mecanismos que impidan que la desconfianza se imponga y sea correspondida en un proceso de escalada, volviéndose así una fuerza destructiva. Sobre todo, debe haber estrategias y clases de comportamientos individuales que sean reconocidos socialmente y fácilmente comprendidos para que puedan interceptar y neutralizar los actos de desconfianza, transformándolos de esta manera – desde el punto de vista del sistema – en aberraciones accidentales, insignificantes y, por lo mismo, sin función. Esta función es cumplida ante todo por ciertas formas de presentación, o por la explicación posterior de los actos de desconfianza como acciones involuntarias, como determinados puramente por la experiencia, como errores, como molestias causadas por factores externos, o como deberes requeridos por los roles; esto es, interpretaciones que permiten la ejecución de acciones de desconfianza, pero que niegan la desconfianza como actitud.*

Además, debemos tener en cuenta, en este punto, las instituciones de castigo, penales y de perdón. Estas tienen muchas funciones, entre las que es importante la fijación de plazos en los que un asunto dado queda cerrado y, por consiguiente, ya no ofrece más ocasiones legítimas para la desconfianza. Incluso más, la centralización del monopolio del castigo en el sistema, tiene la función de romper el círculo de desconfianza creciente en casos difíciles. *Todos estos ordenamientos empujan el umbral de la desconfianza efectiva hacia adelante. Por supuesto, no pueden evitar con toda seguridad el surgimiento de la desconfianza, pero al menos pueden filtrar las numerosas oportunidades no consideradas para tal desarrollo. De este modo, reducen la probabilidad de que un sistema social sea inmediatamente destruido por el aumento de la desconfianza entre sus miembros, lo cual puede significar una ganancia crítica en tiempo para la sobrevivencia del sistema, en tanto que el sistema pueda emplearla para aprender la confianza y acumular capital de confianza, con la ayuda de cual luego llegue a ser menos sensible y pueda también sobrevivir a situaciones más serias.*

A teoria luhmanniana⁹ defende a possibilidade de coexistência de confiança e de desconfiança dentro de um sistema, inclusive, por vezes, entrelaçando-as (Luhmann, 1996: 161). Para o Professor Tedesco é possível o estabelecimento de controles que operam especificamente desconfiando, de modo que as pessoas sujeitas a tal controle “*confiem na existência da desconfiança*”. Aquele autor sustenta, ainda, que determinadas pessoas desempenhem papéis específicos de leitura das informações disponibilizadas partindo-se da *desconfiança*.¹⁰

A administração tributária, que tem o dever de praticar *ações de desconfiança*, acaba gerando nos contribuintes a “certeza” de que estão sendo fiscalizados. Nesse sentido ganha evidência o panóptico¹¹ descrito por Foucault, pois a sensação de vigia constante (Ribeiro, 2012: 100, 102) por parte da autoridade tributária poderia coibir as ações delitivas de relevante parcela dos contribuintes, que não faltariam com as suas obrigações tributárias.¹² Há uma confiança (dos contribuintes em geral) na desconfiança (fiscal) que gera o recolhimento de recursos às burras estatais ante a “*certeza da probabilidade*” de serem fiscalizados.

O clima de desconfiança no Brasil é tão elevado que nem mesmo os Entes Federados nutrem confiança em seus pares e na celeridade do sistema judicial para alijar inconstitucionalidade porventura pra-

⁹ Aplicável a todo o fenômeno social, sendo sua teoria construída para aplicação, inclusive, ao Direito (Darío Rodríguez Mansilla, do Instituto de Sociologia da Pontifícia Universidade Católica do Chile, em nota à versão em espanhol do livro *Confianza*, p.VIII).

¹⁰ Cf. Luhmann (1996: 162).

¹¹ Cita-se Michel Foucault, antevendo-se o comparativo da alegoria penal para o direito tributário: “Daí o efeito mais importante do Panóptico: induzir no detento um estado consciente e permanente de visibilidade que assegura o funcionamento automático do poder. Fazer com que a vigilância seja permanente em seus efeitos, mesmo se é descontínua em sua ação; que a perfeição do poder tenda a tornar inútil a atualidade de seu exercício; que esse aparelho arquitetural seja uma máquina de criar e sustentar uma relação de poder independentemente daquele que o exerce; enfim, que os detentos se encontrem presos numa situação de poder de que eles mesmos são os portadores” (Foucault, *apud* Ribeiro, 2012: 99).

¹² Em sentido contrário, cf. Pohlmann; Iudícibus (2006: 63).

ticada. Prova disso é o artigo 225 da lei mineira nº 6.763/1975, que autoriza à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) a adoção de “medidas necessárias à proteção da economia do Estado” “sempre que outra unidade da Federação conceder benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou convênio”. A nossa conclusão não está expressamente declarada na lei, mas está, sem sombra de dúvidas, amparada nas entrelinhas do mencionado dispositivo. Quais medidas seriam essas – adotáveis pelo Estado de MG com amparo na legislação local – que não *contraincentivos* igualmente ilegais (no plano federal) e inconstitucionais? A concessão de qualquer “compensação” pelo Estado seria corrigir um erro com outro. Vejamos:¹³

Art. 225. O Poder Executivo, sempre que outra unidade da Federação conceder benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou convênio celebrado nos termos da legislação específica, poderá adotar medidas necessárias à proteção da economia do Estado.

O RICMS/MG disciplinou a previsão legal em seu art. 223 e aclarou o objetivo da medida ao dizer que a SEF/MG “*providenciará para que sejam adotadas as medidas necessárias à proteção da economia do Estado*” e que as medidas serão adotadas para posterior “ratificação” pelo Legislativo Estadual, deixando indene de dúvidas que os efeitos das mesmas poderão ser imediatos e até retroativos se o caso concreto assim o recomendar.¹⁴

Na certeza da guerra fiscal, tratou-se de positivar uma rota de escape para o Estado de MG e seus contribuintes que, por mais compreensíveis sejam seus fundamentos econômicos, juridicamente não se sustenta, pois calcada numa desconfiança perene de que os demais Estados-Membros praticam a famigerada “inconstitucionalidade útil” (Derzi, 2009: 529)¹⁵ e que prosseguirão legislando em sentido acintoso à Constituição (Reis, 2010: 366-367).

¹³ Em fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/.

¹⁴ Em fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/.

¹⁵ Vide, ainda, Vasconcelos Neto; Cruz (2009:12-13).

1.1. O potencial destrutivo da desconfiança em graus elevados

A sociedade atual é crescentemente complexa e, concomitantemente a tal incremento social, vem a reboque a complexidade do sistema tributário, que coexiste nesse cenário. Nestas condições devem ser desenvolvidas formas para sua redução, conforme ensina Luhmann (1996: 13 – “em condições de maior complexidade social o homem pode e deve desenvolver formas mais efetivas para reduzir a complexidade”).

A *confiança* é redutora de complexidade admitida para aplicação no sistema jurídico. Com a mesma finalidade, a *desconfiança* também é redutora de complexidade, só que deve existir em caráter excepcional no sistema, sendo denominada de “aberração” por Luhmann (1996: 132). Misabel Derzi (2009: 334-338) pedagogicamente sintetiza a lição do autor alemão:

Se é verdade que a confiança reduz a complexidade da vida, por meio da aceitação do risco, a desconfiança não é apenas o oposto da confiança, mas ainda seu equivalente funcional porque ela igualmente simplifica e, às vezes, radicalmente.

[...]

O sistema jurídico também absorve desconfiança, que permanece latente (uma série de medidas são adotadas sem o claro reconhecimento da desconfiança). Sem dúvida o jogo dos delitos e das penas tem a função de estabilizar expectativas, mas também sinalizam desconfiança sistêmica. No Direito Financeiro, as técnicas de controle das Finanças Públicas, como legalidade orçamentária, execução do orçamento e prestação anual de contas absorvem desconfiança, justificada pela experiência histórica do passado. No Direito Tributário, a desconfiança manifesta-se, freqüentemente implícita, em regras de controle, por meio da imposição de uma série de deveres acessórios informações, registros contábeis e declarações impostas aos contribuintes; às vezes, em regras de presunção, simplificação e pautas de valores [...].

Por todo o sistema perpassam regras anti-sonnegação ou anti-fraude. De fato, a simplificação que a desconfiança obtém pode ser mais drástica e a ela corresponde uma renúncia a maiores informações ou a valores, que são sacrificados, pela recusa da confiança.

Mas, evidentemente, embora a desconfiança seja técnica redutora, é, simultaneamente, destrutiva. O seu controle é, assim, importante [...]

Ficam dos textos de NIKLAS LUHMANN, as seguintes lições de relevância neste trabalho: [...]

(6) também a desconfiança, sempre latente como a confiança, é poderosa redutora de complexidade mas, por sua capacidade destrutiva, tem necessariamente de ser combatida e limitada.

Retomando a ideia de Luhmann (1996: 132-133) sobre a necessidade de controles que impeçam a escalada com força destrutiva da desconfiança dentro de um sistema, reafirmamos que as *ações de desconfiança* são naturais no ambiente da fiscalização tributária; mas não podem assumir agigantadas proporções e muito menos se transmutarem em *atitudes de desconfiança* através da aplicação indiscriminada de presunções pelos agentes da fiscalização sem respaldo legal e em prejuízo dos contribuintes.¹⁶ Isso porque a aplicação das presunções deve ser consentânea com a Constituição Brasileira e dependente de previsão legislativa que autorize seu manejo.

É importante frisar que a desconfiança fiscal, ainda que positivada pelo legislador, deve se preocupar em não impactar excessivamente o custo de *compliance*¹⁷ para o contribuinte, de modo a tornar a relação tributária um fardo impossível ou muito difícil de ser carregado. O movimento internacional dos países integrantes da OCDE caminha no sentido de uma relação de “ganha-ganha” (“*win-win situation*”) em que Fisco e contribuintes sairiam, ambos, ganhando na otimização desses procedimentos (OCDE, 2012: 2). A desconfiança não pode implicar, tampouco, uma mudança de velocidade vertiginosa¹⁸ da legislação tributária para criar novos deveres instrumentais

¹⁶ Tal desconfiança fiscal exacerbada não pode, tampouco, implicar abreviação máxima do *procedimento* de fiscalização, reduzindo-se a complexidade drasticamente apenas aos elementos que o fiscal queira apreciar. O agente público deverá analisar todas as provas apresentadas pelo contribuinte, não podendo, à minguia de previsão legal, ter alguma das provas como presumidamente inválida.

¹⁷ Ou “custo de conformidade”, cf. Ribeiro (2012: 103).

¹⁸ O sociólogo polonês Zygmunt Bauman é invocado por Ávila para “qualificar a sociedade como uma ‘sociedade líquida’ (*liquid society*) na qual são exaltados os valores da mudança, da flexibilidade e da mobilidade, e perdem importância as dimensões espaciais da vida social e jurídica” (Ávila, 2011: 50).

em curtos períodos de tempo, pois, com isso, perde-se o fator de estabilidade do direito, refletindo em insegurança jurídica (Ávila, 2011: 177). O contribuinte deve poder confiar na atuação da administração pública, pois o ciclo de desconfiança recíproca seria igualmente destrutivo para o sistema, estimulando a belicosidade atualmente já exacerbada entre esses “opostos” e abarrotando o Judiciário de lides entre Fisco e contribuintes; e, em outra parte, sobrecarregando o Legislativo de *pedidos pontuais* (de ambos os lados – tanto dos representantes do Fisco como dos contribuintes) de modo a se fortalecerem num jogo tributário de “gato e rato” em que, ao final, todos perdem.

Defendemos a utilização das presunções (Paola, 1997: 100) em Direito Tributário, mas não para, partindo-se delas, presumir (ilegalmente) a má-fé na atividade empreendida pelo contribuinte. O que é “facultado”¹⁹ à administração tributária é imiscuir-se até certo limite na vida do contribuinte para a persecução dos valores de igualdade e justiça, através da aferição da real capacidade contributiva ostentada pelo mesmo e a sua tributação respectiva. A desconfiança pode ser, como já dissemos, psicológica ou sociológica, mas não uma atitude jurídica de desconfiança, a ponto de contrariar a presunção de boa-fé que o ordenamento assegura aos contribuintes em geral.

2. A redução da complexidade pela desconfiança e a predisposição de quem desconfia a atuar

A esta altura, podemos afirmar que as presunções são utilizadas em direito tributário para reduzir a complexidade.²⁰ Entretanto, uma relevante questão permanece: a redução da complexidade através de presunções pode juridicamente se traduzir, sem amparo legal específico, em presunção de má-fé do contribuinte? A resposta é um sonoro “não”. Onofre Alves Batista Júnior (2012: 299) reforça que, no íntimo, o agente fiscal pode estar “desconfiado”, mas, juridicamente,

¹⁹ Entendemos tal “faculdade” prevista no §1º do art. 145 da CR/88 como um *dever* de apuração fiscal.

²⁰ Cf. Luhmann (1996: 13) e Derzi (2009: 334-338).

sua conduta não pode compactuar com a presunção de má-fé que implique uma atitude de desconfiança em face do contribuinte.

Entretanto, apurá-se que parcela relevante da fiscalização não presume a boa-fé dos contribuintes e que determinados fiscais tendem a autuar em caso de dúvida. Pesquisa que conduzimos no ano de 2012 demonstrou que 42% dos fiscais discordam que a boa-fé seja presumida pela fiscalização tributária. Detectou-se, ainda, que 15% desses mesmos agentes declararam *normalmente efetuar o lançamento ou lavrar auto de infração em caso de dívidas*. Se considerarmos que apenas 32% dos fiscais afirmaram discordar totalmente da possibilidade de lançamento/autuação quando existente a dúvida, podemos deduzir que os demais fiscais que responderam a questão (68%) admitem em alguma medida a possibilidade de autuar o contribuinte nessas situações (Lage, 2012).

Acreditamos que os fiscais também autuam os contribuintes pelo fato de presumirem a má-fé dos mesmos (com base nos dados acima expostos), bem como em razão do receio de não efetuarem o lançamento e serem responsabilizados pela omissão (que denominaremos, neste segundo ponto, de “cultura do medo”). Afinal, o comando do art. 142 do CTN é bastante claro ao prever a responsabilidade funcional do servidor fiscal caso falhe no desempenho de sua atividade. Batista Júnior utilizou idêntico termo para situação também inserida no exercício da função pública, ainda que com sentido diferente do aqui tratado. Entretanto, a analogia é válida (Batista Júnior, 2010: 134):

A “cultura do medo” e da “subserviência” desembocam na prática reiterada do “não”; sempre que possível os agentes se escondem por detrás das normas ou respondem negativamente, com receio das punições que possam ser aplicadas, nos termos dos regulamentos, em casos de inobservância dos estritos termos das normas de conduta previamente estabelecidas.

Transportamos a ácida crítica de José Roberto Dromi à prática do *não* pelo servidor público²¹ a atuação de parcela da fiscalização²² que opta por *autuar* em caso de *dúvida*, ao invés de envidar todos os esforços possíveis para dirimi-la e, então, certificar-se que a autuação (se necessária) seja feita com convicção.

Como já visto, a desconfiança em graus elevados pode ocasionar efeitos destrutivos. Ao se simplificar a experiência através da desconfiança não se pode permitir que eventuais pontos obscuros para a fiscalização *controlem a interpretação* de outras situações e se transformem em “razões, provas” que justifiquem a redução da complexidade exclusivamente pela *atitude de desconfiança*. Novamente recorreremos a Luhmann (1996: 130-131):

[...] *la confianza y la desconfianza, como vimos, son actitudes generalizadas, transmitidas simbólicamente, que no varían con causas objetivas especificables explícitamente, sino que son controladas por procesos subjetivos por medio de los cuales se procesa y simplifica la experiencia. Y en la simplificación, en la reducción de la complejidad, siempre hay un momento inestable, incalculable. Si el problema de la confianza o desconfianza se hace agudo, entonces la situación se torna por una parte más problemática, más compleja, más rica en posibilidades; y por otra parte, los procesos simplificadores entran en el juego de la reducción, de la orientación a unas cuantas experiencias claves y prominentes. Los objetivos y los sucesos que parecen tener valor como indicadores, ganan especial relevancia y controlan la interpretación de otras situaciones. Aseguran la atención. Llegan a ser razones, pruebas de que la confianza o la desconfianza es justificada.*

Confiar que estará “tudo errado” é diferente de desconfiar? Parece-nos que sim, pois a redução de complexidade é ainda maior quando já se tem “certeza” que estará “tudo errado”. O *preconceito*²³ do fiscal – intérprete dos fatos e aplicador da norma jurídica ao caso

²¹ “Na crítica sagaz de Dromi, *in verbis*: Não pode, em caso de dúvida, abstenha-se; se é urgente, espere; sempre é mais prudente não fazer nada” (cf. Batista Júnior, 2010: 135).

²² Referimo-nos apenas a uma parcela da fiscalização. Portanto, o comentário não pode ser generalizado para todos os fiscais.

²³ Verbete *preconceito*: “s.m. conceito ou opinião formados antecipadamente, sem maior ponderação ou conhecimento dos fatos; ideia preconcebida [...]” (CEGALLA, 2008: 688).

concreto – não pode gravitar em torno da má-fé presumida como atitude de desconfiança (Haret: 2010: 435). A inclinação do fiscal para uma determinada atitude de confiança ou desconfiança será o ponto de partida, por exemplo, para a construção de sua decisão de lavrar ou não o auto de infração. Arremata Luhmann (1996: 131):

Ya que en la mayoría de los casos la situación objetiva contiene características a las que ambas actitudes podrían ligarse, lo que es más decisivo que cualquier cosa es una preconcepción indeterminada acerca de la tendencia selectiva y la dirección de la fijación simbólica – *a menudo el resultado de una primera impresión casual. Selecciona las variables críticas, la evidencia que cuenta y con éstas, también, define los criterios cuya variación en la situación objetiva adopta el carácter de una experiencia de umbral y sugiere el cambio de la confianza a la desconfianza o viceversa.*

3. Conclusão

A administração tributária não pode partir da má-fé, mas sim partir de sua *característica básica de desconfiança* para fiscalizar o contribuinte. Assim, não pela presunção de má-fé, mas pelo *dever básico de desconfiar*, perpassa por todos os dados do sujeito fiscalizado em busca de indícios de uma atuação correta ou incorreta. O processo de desconfiança *da* fiscalização (sobre os contribuintes) gera o descrédito *na* fiscalização (pelos contribuintes), o que acirra o belicoso contexto entre sujeitos da relação tributária, afastando ambas as partes, que deveriam ter atuação conjunta sempre que possível. Pregamos a necessidade de busca de métodos consensuais de se evitar litígios e de solucioná-los, uma vez instalados. Através da abertura de um diálogo mais constante e amplo entre o espaço público e o privado, cremos que se conseguiria demonstrar que Fisco e contribuintes não são grupos antagônicos, condenados a lutar até a morte com os gládios em riste.

A vida na sociedade hipercomplexa na qual estamos inseridos é possível em função da *confiança* sistêmica. Todavia, a *desconfiança* sistêmica também vai se fazendo presente e, a partir dela, cada vez mais são utilizadas as figuras da *presunção* e da *ficção*. Em que pese a des-

confiança sistêmica encontrar maior expressão na figura *objetiva* da praticidade tributária, inserida pelo legislador no sistema jurídico e amplamente difundida com a criação, em lei, de presunções e pautas de valores etc., outras figuras são detectadas, de cariz *subjetivo*, como as presunções *práticas* de má-fé sem lei que as estabeleça. O *desconfiar* (aqui no sentido subjetivo e não sistêmico) do agente fiscal – embora encontre respaldos sociológicos e psicanalíticos – não pode abandonar suas características de *protopresunção* e transbordar para consequências jurídicas ilegítimas, dada a falta de eficácia normativa desse “desconfiar”. Assim, e na terminologia luhmanniana, estimulamos as *ações de desconfiança*, para que os métodos de fiscalização sejam continuamente apurados. Por outro lado, recusamos as *atitudes de desconfiança* que deságuam na aplicação indiscriminada de protopresunções pelos agentes da fiscalização em prejuízo direto dos sujeitos passivos e, em última instância, do próprio Estado Democrático de Direito.

Referências bibliográficas

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

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

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

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

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

- CEGALLA, Domingos Paschoal. *Dicionário escolar da língua portuguesa*. 2. Ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2008.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.
- FERRAGUT, Maria Rita. “Presunções: meio de prova do fato gerador?”. In: NEDER, Marcos Vinicius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.) *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.
- HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no direito tributário: teoria e prática*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito do Largo São Francisco, 2010.
- LAGE, Thiago Chaves Gaspar Bretas. *Ações de desconfiância da fiscalização tributária: a segurança jurídica e o controle das incertezas pela calculabilidade e cognoscibilidade do direito*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito, 2012, 201p. Inédita.
- LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Barcelona: Anthropos; Mexico: Universidad Iberoamericana; Santiago de Chile: Instituto de Sociologia. Pontificia Universidad Católica de Chile, 1996.
- MANEIRA, Eduardo. “O princípio da praticidade no Direito Tributário (substituição tributária, plantas de valores, retenções de fonte, presunções e ficções, etc.): sua necessidade e seus limites”. In: *Revista Internacional de Direito Tributário*. V.1, N.2. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- OCDE. *Forum on tax administration. Executive overview: working smarter*. jan.2012, p.4 – disponível em oecd.org/dataoecd/53/49428156.pdf.
- PAOLA, Leonardo Sperb de. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

- POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio. *Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar*. São Paulo: Atlas, 2006.
- REIS, Élcio Fonseca. “O princípio da boa-fé, a proteção da confiança e a guerra fiscal do ICMS”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 351-68.
- RIBEIRO, Marcelo Miranda. “Leviatã fiscal: uma análise crítica do panóptico tributário”. In: *Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, V.19, N. 33, p. 97-112, abr. 2012.
- ROCHA, Eduardo Morais da. “A praticidade como sinônimo de desconfiância e as margens de lucro fixas nos preços de transferência”. In: *Revista da SJRJ*, Rio de Janeiro, V.19, N.33, p.69-87, abr. 2012.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- STRECK, Lênio Luiz. “A tomada de poder pelos estagiários e o novo regime”. Coluna “Senso incomum”. In: *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em conjur.com.br/2012-abr-12/senso-incomum-tomada-poder-pelos-estagiarios-regime.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.