

A função promocional do direito e a (in)segurança jurídica nos incentivos fiscais em tributos sujeitos a lançamento por homologação

ANDRÉ FRANDOLOSO MENEGAZZO*

SALETE ORO BOFF**

Resumo: O presente artigo tem por objetivo analisar se os incentivos fiscais, em tributos sujeitos a lançamento por homologação, na estrutura jurídica em que se encontram e nos moldes em que são materializados, cumprem o papel de promover comportamentos desejados. Valendo-se do método hipotético-dedutivo, demonstrar-se-á que o lançamento por homologação, na medida em que outorga ao contribuinte a função de interpretar e aplicar o direito, cria uma situação de insegurança jurídica, desestimulando os contribuintes a realizarem os comportamentos que os referidos incentivos pretendem promover.

Palavras-chave: Incentivos Fiscais; Sanções Jurídicas Positivas; Segurança Jurídica; Lançamento por Homologação.

the role of promotional law and legal (in)security in tax incentives in taxes subject to launch for approval

Abstract: The present article has for main objective to analyze whether the tax incentives in taxes subject to per approval launch, in the legal framework in what are in the molds what are materialized, play the role of promote desired behaviors, or discourage contributors the achievement of these pipes. drawing if the hypothetical method - deductive show - will be appreciated that by approval release, measure granted in que a taxpayer the function of interpreting and applying the law, creates a situation of legal uncertainty, discouraging the contributors one perform os behaviors os that tax incentives intended to promote.

Key words: Tax Incentives; Legal Positive Sanctions; Legal Security; By Launch Approval.



* **ANDRÉ FRANDOLOSO MENEGAZZO** é mestrando em Direito, Democracia e Sustentabilidade, pela Faculdade Meridional (IMED). Pós-graduando em Gestão de Operações Societárias e Planejamento Tributário, pelo Instituto Nacional de Estudos Jurídicos e Empresariais (INEJE). Bolsista CNPq. Advogado.

** **SALETE ORO BOFF** é Pós-Doutora pela Universidade Federal de Santa Catarina; Doutora em Direito pela Universidade do Vale dos Sinos; Professora do Programa de Pós-Graduação – Mestrado – em Direito da Faculdade Meridional (IMED)..

Introdução

A utilização cada vez mais frequente de normas indutoras de comportamentos no âmbito do direito tributário revela um cenário em que se encontram, numa mesma prescrição normativa, direito, economia e realidade fática, não como formas metafísicas da interdisciplinaridade, mas como formas concretas de relacionamento do espaço factual que forma e conforma o direito, direcionando efeitos nas relações sociais. Tratam-se de normas jurídicas que consagram incentivos fiscais, os quais se valem de sanções positivas para promover comportamentos desejados.

Atualmente, cerca de 96% da arrecadação da Receita Federal do Brasil decorre de tributos sujeitos a lançamento por homologação¹. Nessa espécie de lançamento, a autoridade competente desresponsabiliza-se pela realização do ato administrativo de constituição do crédito tributário, outorgando ao contribuinte a função de interpretar e aplicar a legislação. Entretanto, deve-se levar em consideração que os contribuintes são muitos e, com efeito, são múltiplas e difusas as interpretações da legislação tributária. Mesmo assim, a expectativa legítima do contribuinte deve ser preservada, porquanto a segurança jurídica constitui limite à atividade fiscal do Estado.

Partindo dessa relação entre incentivos fiscais, segurança jurídica e lançamento por homologação, valendo-se do método hipotético-dedutivo, o presente artigo tem por objetivo analisar se os incentivos fiscais, em tributos sujeitos a lançamento por homologação, na estrutura jurídica em que se encontram e nos moldes em

que são materializados, cumprem o papel de promover comportamentos desejados. Parte-se da hipótese segundo a qual na medida em que outorga ao contribuinte a função de interpretar e aplicar o direito, o lançamento por homologação cria uma situação de insegurança jurídica, desestimulando os contribuintes a realizarem os comportamentos que os referidos incentivos pretendem promover.

1. Premissas teóricas às sanções jurídicas positivas: cifrando um paralelo entre a análise estrutural e a análise funcional do direito

Um ponto de partida que parece sugerir condições mínimas para uma abordagem relevante dos incentivos fiscais a partir de uma matriz calcada no Direito se dá com a distinção de metodologia nas ciências jurídicas entre a análise estrutural e a análise funcional do Direito. Nesse contexto, a compreensão das características edificantes do positivismo jurídico é fundamental. Não que se queira hipostasiar esse ponto, mas não se pode passar ao largo do mesmo.

A passagem da concepção jusnaturalista à positivista – que protagoniza nos ordenamentos jurídicos desde o séc. XIX –, segundo Bobbio (1995, p. 27), é ligada com a formação do Estado moderno², mais precisamente, com a dissolução da sociedade medieval, constituída por diversos agrupamentos sociais dotados de um ordenamento jurídico próprio, e o início do modelo moderno de organização social, que assumiu uma estrutura monista. O Estado passou a concentrar a si todos os poderes, principalmente aquele de criar o Direito. Iniciava-se, com isso, a monopolização da produção jurídica por parte do Estado.

¹ Segundo pesquisa realizada pelo tributarista Eurico Marcos Diniz de Santi. Disponível em: <<http://jota.info/o-iluminado-ou-a-maldicao-do-lancamento-por-homologacao>> Acesso em 10 jan. 2016.

² A primeira teoria do Estado moderno é encontrada na obra de “Leviatã ou A Matéria, Forma e Poder de Um Estado Eclesiástico e Civil”, de Thomas Hobbes (HOBBS, 2003).

No positivismo jurídico, a definição do direito é dada com base na autoridade que pôs as normas - elemento puramente formal -, e não com referência ao conteúdo dessas normas ou aos resultados que o Direito persegue. No que tange ao modo de encarar o direito, o positivismo o considera como um conjunto de fatos ou fenômenos sociais, e não como um valor. Com efeito, segundo Bobbio (1995, p. 135), a validade do direito independe do fato de ser bom ou mal, mas, e, tão somente, dos critérios relacionados a sua estrutura formal (teoria do formalismo jurídico). E a lei, a seu turno, é a fonte única do Direito.

Ato contínuo, o juspositivismo define o Direito a partir da coação, entendida como o meio mediante o qual se faz valer um dever-ser, uma norma jurídica (BOBBIO, 1995, p. 157). Por estar vinculado à concepção legalista-estatal, o juspositivismo recepcionou a teoria imperativista, segundo a qual a norma jurídica consiste em um comando (KELSEN, 1986, p. 29). Com efeito, essa norma não exprime conselhos, mas determina comportamento obrigatórios a partir da exteriorização da manifestação da vontade estatal por meio da codificação.

Aspecto de extrema relevância e essencialidade consiste na teoria do ordenamento jurídico (BOBBIO, 1999). Essa doutrina não considera a norma isoladamente, mas o conjunto de normas que se complementam e formam um ordenamento jurídico. Introduzida pelo próprio positivismo jurídico, a teoria do ordenamento jurídico entende o direito como uma entidade unitária, construída por um conjunto sistemático de normas. Na essência, edifica-se sob três pilares fundamentais: a unidade, a coerência e a completude (KELSEN, 1998). A unidade formal refere-se ao modo pelo qual as normas são postas. Para que seja

assegurada essa unidade, não deixando aberturas, Kelsen, o principal expoente do juspositivismo, propõe a teoria da norma fundamental. Trata-se de uma norma-base que não é verificável positivamente, mas sim, suposta pelo jurista na compreensão do ordenamento jurídico e que o leva a conferir validade a determinada norma se ela estiver em sintonia com as premissas formais do ordenamento extraído da norma fundamental (KELSEN, 1998, p. 169/178).

Segundo Kelsen, (1998, p. 25), “uma ordem normativa que regula a conduta humana na medida em que ela está em relação com outras pessoas é uma ordem social. A moral e o direito são ordens sociais deste tipo”. Sob esse prisma, Kelsen insere o direito em uma das ordens sociais entre outras existentes, como ordens religiosas, morais, costumeiras, familiares, econômicas, etc. Entretanto, o objeto de conhecimento do Direito deve se apartar das outras ordens sociais e preocupar-se, tão somente, com os aspectos estruturais da ordem normativa jurídica.

Assim, Kelsen adota a concepção estruturalista do Direito, na medida em que não estimula a observação daquilo que está por trás da norma jurídica, das razões que motivaram determinado comando. Não há espaço para as definições teleológicas dos conceitos-chave da teoria do Direito.

O modo pelo qual as condutas humanas são prescritas ou proibidas distingue os diferentes tipos de ordens sociais e a função que cada uma exerce dentro do contexto social. A ordem social pode prescrever determinada conduta abstendo-se de quaisquer consequência. Em contrapartida, pode orientar a conduta humana atribuindo-lhe consequências positivas (prêmios) ou negativas (penas). Para Kelsen (1986, p.

31), essa segunda possibilidade – de atribuir consequências a comportamentos - reflete um princípio vigorante no positivismo jurídico: o princípio retributivo (*Vergeltung*).

Segundo Kelsen (1998, p. 26), contudo, o Direito somente deve reconhecer como jurídicas as sanções negativas, posto que recompensas e prêmios pela realização de determinada conduta são características de outras ordens sociais. Nessa medida, o ordenamento jurídico estrutura-se sob o prisma protetivo-repressivo, posto que protege a realização de atos lícitos a partir da punição de atos ilícitos.

Os seguidores dessa concepção estruturalista preocupam-se em saber ‘como o Direito é feito’, e não ‘para que o Direito serve’. A superação dessa visão que restringe o Direito a proteção de certas posições ou à repressão de condutas violadoras da ordem jurídica iniciou em meados do séc. XX com Norberto Bobbio, o qual revelou a função promocional do Direito por meio da utilização de sanções jurídicas positivas.

Segundo a concepção funcionalista de Bobbio (2007), a partir das transformações sociais que ocasionaram o surgimento do *Welfare State*, o Estado se propôs a perseguir novos fins a partir de técnicas de controle social distintas daquelas tradicionais. Essas técnicas configuram o elemento fundamental da ação do Estado social, diferenciando-o do Estado liberal clássico, posto que às técnicas tradicionais de desencorajamento (sanção pelo descumprimento da lei) agregam-se as técnicas de encorajamento em acréscimo, ou em substituição (prêmios e recompensas jurídicas pela adoção de condutas desejadas).

Cifrando um paralelo de fácil compreensão, na ótica estruturalista, o

Direito configura uma ordem normativa em que as técnicas de controle social baseiam-se na ameaça e na aplicação de sanções negativas. Trata-se, de uma postura abstencionista do Estado, na medida em que interfere na sociedade somente quando forem praticadas condutas desconformes, comportamentos ilícitos. Assim, espelha um determinado tipo histórico de sociedade, aquela na qual a atividade econômica esteja subtraída da intervenção estatal.

De outra banda, a partir do momento em que o processo inverso – de aumento progressivo da intervenção estatal nas esferas dos interesses econômicos – começa a ocorrer, as concepções tradicionais de direito até então vigentes tornaram-se incompletas, “como vestidos que se tornaram demasiado apertados para um corpo que, de repente, cresceu” (BOBBIO, 2007, p. 10). É justamente nesse cenário que aflora a concepção funcionalista do Direito, segundo a qual a ordem jurídica normativa, além punir a realização de atos ilícitos por meio de sanções negativas, pode (e deve) se valer de sanções jurídicas positivas para promover condutas desejadas.

2. Incentivos fiscais, segurança jurídica e promoção jurídica de comportamentos desejados

Para explicitar a operacionalização do Direito a partir da concepção funcionalista, Bobbio exemplifica duas sanções jurídicas positivas para induzir e estimular comportamentos: a sanção propriamente dita e a facilitação. A primeira delas é atribuída ao destinatário depois do comportamento desejado ter sido realizado. Trata-se de um prêmio pela concretização de um ato que promova o desenvolvimento aclamado pelo ordenamento jurídico, como os atuais incentivos fiscais. Na facilitação, como o próprio nome revela, o Direito facilita o procedimento para a realização

do ato, atuando, portanto, previamente. A previsão legal de subvenções, ajuda ou contribuição financeira estatal configuram mecanismos de encorajamento por meio da técnica de facilitação. “Em outras palavras, pode-se encorajar intervindo sobre as consequências do comportamento ou sobre as modalidades, sobre as formas, sobre as condições do próprio comportamento” (BOBBIO, 2007, p. 17).

Partindo desse contexto, Melo (2015, p. 86) propõe que o exame do regime jurídico dos incentivos fiscais seja realizado a partir da complementariedade entre as concepções estrutural (Kelsen) e funcional (Bobbio) do Direito. O estruturalismo, por si só, é insuficiente para compreender certas propriedades internas do que está se chamando de incentivo fiscal, ao passo que a análise funcional não pode se abster das conquistas do estruturalismo e da importância dos aspectos formais no Direito.

A análise funcional, destarte, não passa despercebida no âmbito do estudo da tributação, principalmente levando em consideração a utilização cada vez mais frequente de funções mediatas – ditas extrafiscais – em contraposição a função imediata de arrecadação de verbas públicas nos sistemas tributários. Tratam-se dos incentivos fiscais.

Segundo Mello e Simões (2015, p. 157), os incentivos fiscais configuram “instrumentos discricionários, excepcionais, relevantes, extrafiscais ou regulatórios, calcados no poder de tributar e regular de que dispõem os entes federados para promover o desenvolvimento econômico e social”. Nesse passo, constituem mecanismos de indução de comportamentos, por meio dos quais o ente tributante reduz o ônus fiscal sobre atividades que pretende

promover, e aumenta sobre atividades que pretende desestimular.

A soma dessas razões se presta a argumentar que tributação é mais que arrecadação. O incentivo fiscal revela a possibilidade de se utilizar o tributo com outra função além da tradicional função arrecadatória (fiscal). Por meio desse mecanismo, o Direito apresenta a funcionalidade extrafiscal do tributo, o qual é utilizado como indutor de comportamentos, por meio do qual se prestigiam certas situações sociais, políticas ou economicamente importantes, às quais o legislador buscou conferir tratamento fiscal mais ameno ou, ao revés, mais custoso.

Essa ferramenta jurídica é consequência do reconhecimento concepção funcionalista do Direito, na medida em que busca compreender a função teleológica da norma jurídica, induzindo comportamentos a partir da utilização de sanções jurídicas positivas. E para que possam ser efetivas naquilo que pretendem, essas sanções positivas devem carregar em seu bojo a segurança jurídica.

Segundo Carrazza (2004, p. 385), o princípio da segurança jurídica auxilia na promoção de valores supremos da sociedade, inspirando a edição de atos legislativos e judiciais com o objetivo de tornar segura as relações sociais. Para o autor (2004, p. 386), “na tributação, tais objetivos são alcançados quando a lei, longe de abandonar o contribuinte aos critérios subjetivos e cambiantes da Fazenda Pública, traça uma ação-tipo (abstrata) que descreve o fato que, acontecido no mundo fenomênico, fará nascer o tributo”. Assim, a legislação tributária deve descrever pormenorizadamente as consequências fiscais da realização de um ato no mundo factual, com todos os elementos essenciais de uma norma jurídica

(princípio da tipicidade). Na medida que as consequências jurídico-tributárias de um comportamento se tornam incertas, a segurança jurídica não se realiza, as relações sociais ficam instáveis e os resultados pretendidos pela norma – no caso dos incentivos, a realização de comportamentos desejados – são inalcançados.

No mesmo sentido é a doutrina de Ávila (2012, p. 370), para quem, o princípio da segurança jurídica é edificado sob dois pilares. Em primeiro plano, pela interpretação dedutiva do art. 1º a Constituição Federal, o qual determina que a República Federativa do Brasil se constitui um Estado de Direito. Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, quais sejam: a proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, inc. XXXVI), o princípio da legalidade (art. 5º, inc. II e art. 150, inc. I), da irretroatividade (art. 150, inc. III, “a”) e da anterioridade (art. 150, III, “b”).

Com isso, segundo o autor (2012, p. 370), “a Constituição dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal”. Na perspectiva normativa, Ávila sublinha que a segurança jurídica tem dimensão normativa de princípio, posto que estabelece um dever de buscar os ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na relação entre fisco e contribuinte. Além disso, em sua dimensão positiva, a segurança jurídica exige do poder público a adoção de medidas que garantam esses ideais.

Inobstante, Ávila (2012, p. 372) disserta que o conteúdo da segurança jurídica pode ser representado a partir de duas perspectivas substanciais. Inicialmente,

os contribuintes devem saber de antemão quais as normas vigentes para o comportamento realizado, seus reflexos e consequências fiscais (princípios da irretroatividade e anterioridade). Trata-se da dimensão formal-temporal da segurança jurídica. A dimensão material da segurança jurídica, por sua vez, exige que se possibilite ao contribuinte calcular, antes da realização da conduta, os efeitos tributários do seu ato, mensurar o grau de incidência de determinada norma fiscal, relacionando-se, portanto, com o conteúdo da norma.

Dito de outro modo, deve-se possibilitar ao contribuinte o conhecimento de quanto irá pagar de tributo se realizar determinado ato, quando e o porquê. Caso contrário, a expectativa legítima criada por um contribuinte no gozo do benefício pode restar frustrada, e o estímulo, com isso, se tornar desestímulo. Destarte, não se reclama, com fulcro na segurança jurídica, nenhuma previsão absoluta de conteúdos normativos por meio de conceitos fechados no direito tributário. Exige-se, isto sim, determinabilidade, não apenas normativa, mas dos critérios utilizados em decisões jurídicas, garantindo-se a proteção à confiança legítima do contribuinte (ÁVILA, 2012, p. 375).

3. Lançamento por homologação e (dis)funcionalidades na utilização de sanções jurídicas positivas

Quando se fala em incentivos fiscais, está-se analisando a maneira pela qual a linguagem do direito positivo projeta-se sobre o campo material das condutas intersubjetivas e leva a incidência da norma jurídico-tributário. Entre a incidência da norma jurídico-tributária e a perfectibilização do benefício, há o lançamento tributário, o qual possui regras próprias para cada espécie, influenciando na expectativa do

contribuinte e, conseqüentemente, na segurança jurídica do sistema tributário.

Segundo o art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário consiste em um procedimento administrativo, privativo da autoridade competente, 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, propor a aplicação da penalidade cabível (sendo o caso) e, com isso, constituir o crédito tributário. A atividade administrativa de lançamento, segundo o parágrafo único do art. 142 do CTN, é obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, por lançamento entende-se o ato declaratório da obrigação tributária e, ao mesmo tempo, de constituição do crédito tributário, por meio do qual o Estado exerce seu direito potestivo de exigir o tributo em virtude da ocorrência do fato gerador. Segundo Lacombe (2001, p. 229), essa relação dualista entre a obrigação tributária e o crédito tributário reflete a estrutura positivista do direito tributário brasileiro, na medida em que estabelece uma relação de dever (obrigação tributária - elemento não coativo) e relação de poder (crédito tributário – elemento coativo). Com isso, a ocorrência de um fato imponível à incidência da norma jurídico-tributária aflora o surgimento da obrigação tributária (dever do contribuinte) e a expectativa do direito de crédito (que pode ser exercida pelo fisco, detentor de direito potestativo). Para que esse crédito decorrente da obrigação tributária seja definitivamente constituído, realiza-se o lançamento tributário.

Por meio do lançamento, a norma hipotética e geral relacionado ao tributo torna-se individual e concreta, tendo como antecedente a ocorrência do fato

gerador e como conseqüente a formalização do vínculo com o respectivo lançamento, o qual identifica os sujeitos ativo e passivo, o objeto da prestação, a base de cálculo, a alíquota, o aspecto temporal para pagamento e a legislação aplicável. Enfim, o lançamento determina quanto se deve pagar, quem paga, a quem, o porquê e quando.

Atualmente, existem três modalidades de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação. O lançamento é de ofício nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN. Nessa modalidade, a autoridade administrativa realiza a apuração do montante devido, da legislação aplicável, a base de cálculo, a alíquota e, ao final, determina ao contribuinte o montante a ser pago. O sujeito passivo não é obrigado a declarar nenhuma informação ou realizar algum procedimento prévio. Os impostos incidentes sobre a propriedade privada – Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto Territorial Rural (ITR) – são exemplos de tributos lançados de ofício.

O lançamento por declaração, a seu turno, exige uma participação maior do sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Nessa modalidade, conforme art. 147 do CTN, “o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”. Nessa modalidade, portanto, a legislação determina ao contribuinte ou a terceiro a obrigação de fornecer as informações referentes ao fato gerador da obrigação tributária. Com esses dados, a autoridade realiza a feitura do lançamento e notifica o contribuinte para pagar o valor devido. Exemplo de tributo lançado por

declaração é o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

Nessas duas modalidades, resta clara a atuação positiva do fisco, o qual realiza a apuração dos dados necessários e calcula o valor do tributo devido. Entretanto, as controvérsias jurídicas afloram nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. A uma, porque os tributos sujeitos a essa modalidade de lançamento representam cerca de 96% da arrecadação da Receita Federal do Brasil; a duas, porque nessa modalidade, a autoridade competente desresponsabiliza-se pela sistematização e interpretação da legislação tributária, delegando para o próprio contribuinte o dever de interpretar, aplicar e pagar antecipadamente o tributo devido por sua conta e risco.

No lançamento por homologação, compete ao contribuinte a subsunção do fato gerador à norma jurídico-tributária, apurando a base de cálculo, a alíquota, a legislação aplicável, o montante devido e, antes de qualquer manifestação da autoridade competente, pagar o tributo. Perfectibiliza-se quando a autoridade expressamente o homologa (art. 150, *caput*) ou pela homologação tácita, ficção legal prevista no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual “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”. Se o fisco entender que houve dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o prazo de cinco anos inicia no primeiro dia do ano seguinte a ocorrência do fato gerador.

Embora o lançamento seja ato privativo da autoridade administrativa, na modalidade por homologação, todos os

atos necessários para o lançamento são realizados pelo contribuinte, cabendo a autoridade apenas a sua homologação ou, caso entenda que o contribuinte não apurou o valor adequadamente, realizar o lançamento de ofício, com a incidência de juros legais e multa. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, portanto, a análise da viabilidade ou não do enquadramento do contribuinte a eventual benefício fiscal é realizado pelo próprio sujeito passivo tributário, apurando o valor devido, e efetuando o pagamento já com o desconto, antes mesmo de qualquer análise do fisco.

De Santi (2014) acentua a importância da técnica do lançamento por homologação para o sucesso da arrecadação e eficiência da administração fazendária em detrimento da segurança jurídica, na medida em que delega ao contribuinte o dever (legal) de interpretar e aplicar a legislação, até que se opere o pagamento do tributo. Segundo o autor (2014, p. 322), trata-se de uma “lógica perversa em que a Administração Tributária, refém da complexidade das leis tributárias e da óbvia dificuldade em antecipar seus critérios de interpretação, ao mesmo tempo obriga o contribuinte a entender, interpretar e aplicar a legislação”.

Se ao contribuinte é determinado o prazo de trinta dias após a ocorrência do fato gerador para realizar a interpretação e aplicação da lei tributária, a fazenda pública goza de um derradeiro prazo de cinco anos não apenas para o lançamento de ofício de eventual recolhimento a menor do contribuinte, mas, e, sobretudo, para alterar a interpretação anterior e/ou introduzir uma nova interpretação do fato subsumido a norma fiscal, podendo, com isso, anular a interpretação dada pelo contribuinte, aplicando-lhe penalidades por violação à lei.

Segundo Di Santi (2014, p. 324), o problema reside em três aspectos

cruciais: (i) complexidade, imprecisão e ambiguidade da legislação; (ii) dificuldade de a administração tributária oferecer critérios de interpretação prévios; (iii) difusão das fontes de entendimento e aplicação da legislação, causada pela herança do lançamento por homologação. Essa linha de argumentação aponta no sentido de que a adequação de determinada atividade em incentivos fiscais de tributos sujeitos a lançamento por homologação cria um cenário de insegurança jurídica, na medida em que não permite a previsibilidade da ação estatal e, pior, ao interpretar de maneira diversa do contribuinte, o fisco ainda aplica sanções jurídicas negativas. Assim, pune-se a, com fundamento no art. 136 do CTN, a expectativa legitimamente criada pelo contribuinte, que não a viu tornar-se realidade tão somente por uma interpretação diversa, e não por má-fé, dolo ou qualquer outro ânimo ilegítimo.

À título exemplificativo, destaca-se a norma constante no Decreto 3.000/99, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), tributo sujeito a lançamento por homologação. Com efeito, eventual incentivo fiscal, como aqueles indicados na Lei do Bem³, deve

³ Trata-se da lei n. 11.196/05, que concede incentivos fiscais às empresas que realizarem investimentos em pesquisa e desenvolvimento (P&D) de inovação tecnológica. Entre outros incentivos, destaca-se a possibilidade de a empresa excluir do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), o valor correspondente a até 60% (sessenta por cento) da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis como despesas operacionais pela legislação do IRPJ. Trata-se,

ser realizado por ato do contribuinte, ao interpretar e aplicar a legislação. Se a interpretação estiver equivocada, segundo a administração tributária, os arts. 957 e 958⁴ permitem a aplicação de sanções jurídicas negativas elevadíssimas. Assim, a divergência de interpretação é penalizada, em que pese a impossibilidade de se conhecer, previamente, a interpretação do fisco.

Considerações finais

A efetividade da promoção de comportamentos por meio de incentivos fiscais reclama segurança jurídica e

portanto, de um incentivo em tributo sujeito a lançamento por homologação.

⁴ Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):

I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

II - isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma do art. 106, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.

Art. 958. As disposições do artigo anterior aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de imposto decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 4º).

lealdade na relação entre o Fisco e o contribuinte, uma simbiose que aproxime esses dois polos da relação, como verso e anverso de uma mesma moeda. Contudo, quando esses incentivos são utilizados em tributos sujeitos a lançamento por homologação, a insegurança jurídica enfraquece a efetividade das sanções jurídicas positivas.

A conclusão que se impõe é que o cenário nebuloso não é originário da função promocional do direito, mas sim, de seu uso disfuncional realizado pelo estado fisco quando se vale de incentivos fiscais em tributos sujeitos a lançamento por homologação, impedindo o conhecimento prévio da interpretação dada pela autoridade competente e, com efeito, construindo um solo fértil para semear a insegurança que se instaura nos limites do direito.

Para que os incentivos fiscais cumpram seu papel, exige-se a sedimentação dos critérios que se valem as autoridades competentes para corroborar o lançamento do contribuinte, na corrente histórica dos respectivos atos de concreção do direito, oferecendo segurança jurídica e confiança, pilares de sustentação de uma (necessária) relação minimamente harmoniosa entre fisco e contribuinte.

Mantendo-se essa insegurança, ao invés de estimular, os incentivos fiscais acabam desestimulando os contribuintes a realizarem condutas pretendidas, posto que eventual interpretação em desconformidade com o entendimento da autoridade competente aflora punições severas, podendo comprometer, inclusive, não apenas a exploração de determinada atividade econômica, mas, e, sobretudo, o desenvolvimento nacional.

Referências

- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1995.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Brasília: UnB, 1999.
- BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução: Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Kafka, alienação e deformidade da legalidade**: exercício do controle social rumo a cidadania fiscal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- HOBBS, Thomas. **Leviatã ou A Matéria, Forma e Poder de Um Estado Eclesiástico e Civil**. Trad. Regina D'Angina. 2.ed., São Paulo: Ícone, 2003.
- KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1986.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LACOMBE, Américo Masset. Lançamento. In: **Curso de Direito Tributário**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). São Paulo: Saraiva, 2001.
- MELO, Álisson José Maia. Premissas para uma abordagem jurídica dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MELLO, Gustavo Miguez de; SIMÕES, Luiz Carlos Marques Simões. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

Recebido em 2016-06-02
Publicado em 2017-01-01